

**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA  
FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS**



**INCOSTITUCIONALIDAD DEL COSTO DE VENTAS**

**TRABAJO TERMINAL**

Que para obtener el diploma de la:  
**Especialidad en Fiscal**

Presenta:

**BICO GONZÁLEZ JUÁREZ**

Director:

**LEONEL ROSILES LÓPEZ**

Mexicali, Baja California

Noviembre de 2007

## **A MI FAMILIA**

El presente se los dedico a ustedes, que fueron el motor para alcanzar esta meta. En los momentos difíciles, siempre se tomaron el tiempo necesario para apoyarme en esta travesía. Así como su confianza depositada para superar todos los obstáculos que pudieran presentarse.

Por tanto esta contiene el sello de ustedes, que permitieron hacerla posible.

## **Agradecimientos**

A mi madre por darme la vida, comprensión y apoyo incondicional, para todas las metas que me trazo.

A mi hija y esposa, por darme la motivación en los momentos difíciles y pensar que todo es posible.

A los Maestros que iluminaron mi camino del conocimiento, ya que gracias ha ellos soy una persona profesional y exitosa.

A todos los compañeros, que están a mi alrededor con los cuales comparto los mismos sueños y anhelos.

Y a todas aquellas personas que comparten la misma ideología, pensamientos y valores.

## RESUMEN

La presente obra analiza el por qué el Costo de Ventas resulta violatorio del Artículo 31 Fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Las causas que dieron origen a la citada reforma, los sujetos afectados, los recursos que pueden interponerse, dar al contribuyente una visión clara de los efectos del Costo de Ventas a su economía, asimismo proponer una iniciativa de reforma integral que permita al Estado tener los recursos que dejaría de recaudar al dar marcha atrás a la citada reforma.

La Investigación utiliza el enfoque Cualitativo de tipo explorativo, dado que da la pauta a realizar una investigación más dinámica en cuanto al objeto de estudio.

Los sujetos de estudio son los Contribuyentes Personas Morales de la Industria Manufacturera, ya que es uno de los sectores que da más fuente de empleo y el principal afectado por la entrada en vigor del Costo de Ventas.

# INDICE

Dedicatoria	i
Agradecimientos	ii
Resumen	iii
Índice	iv
CAPITULO I	
INTRODUCCIÓN	1
1.1 Planteamiento del Problema	3
1.2 Hipótesis	4
1.3 Objetivos	4
1.4 Importancia del Estudio	5
1.5 Limitaciones del Estudio	5
CAPITULO II	
FUNDAMENTACION	
2.1 Aspectos Históricos	6
2.1.1 Reforma de 1987	6
2.1.2 Propuesta de Reforma 2003	7
2.1.3 Propuesta de Reforma 2005	9
2.2 Autoaplicativa y Heteroaplicativa de la Ley del ISR y Transitorios	10
2.3 Principio de Proporcionalidad	20
2.4 Principio de Legalidad	27
2.5 Principio de Equidad	32
2.6 Conclusión	35
DEFINICION DE TERMINOS	36
FUENTES CONSULTADAS	37

# CAPITULO I

## INTRODUCCIÓN

El Estado con objeto de cubrir el Gasto Publico, recurre a una serie actos que le permitan obtener los recursos necesarios para hacer frente a este. De los cuales podemos citar el Crédito, Empréstitos, emisión de Bonos, Contribuciones, etc. Pero la principal fuente de sus ingresos proviene de las Contribuciones que recauda de sus gobernados.

Ya como última medida el Estado realiza una serie de ajustes a su Presupuesto de Egresos, que le permitan obtener los recursos necesarios para cumplir con los servicios públicos más apremiantes que el pueblo requiere.

Pero el objeto de análisis partirá de las Contribuciones; ya que estas merman el patrimonio de sus gobernados y a su vez no permiten que más inversionistas vean a México como opción para sus inversiones, por la pesada carga tributaria tanto administrativa como contributiva.

Al tener una carga tributaria tan compleja, mala aplicación de Recursos y servicios públicos de baja calida, los contribuyentes optan por evadir o eludir la ley para no pagar impuestos o pagar solo una parte de estos.

De esta manera el Estado cada año realiza reforma a sus leyes, que permitan mayor recaudación con un costo menor por peso recaudado. Así en el año 2005 se aprobó la deducción del Costo de Ventas que le permite recaudar más de los Contribuyentes Personas Morales, puesto que dejan de diferir el impuesto en ejercicios posteriores como pasa con la deducción de compras. Este esquema de deducción ya había estado vigente a principios de los años ochenta, pero dada la difícil situación económica y las presiones inflacionarias de dos dígitos por las que atravesaba el país, opto por dar un paquete de estímulos fiscales a los inversionistas. Que consistía en

hacer deducibles las compras, que permitía a estos tener recursos suficientes para seguir en el mercado y financiar nuevos programas de crecimiento. Y contrarrestar el cierre de las fuentes de empleo que estos generan.

## 1.1 Planteamiento del Problema

En la iniciativa de reformas fiscales para 2005. Se propone, que debe considerarse como deducción el Costo de Ventas, en lugar de las compras, ya que como estaba planteado era una partida que distorsiona el resultado fiscal del contable.

En el sentido de que la utilidad fiscal se estaba difiriendo. Además que al hacer deducible el costo de ventas en lugar de las compras, es más equitativo y justo.

Pero la controversia se su cita en el sentido de aplicarse solo a un determinado sector de los contribuyentes que son las Personas Morales, no siendo aplicable para Personas Físicas lo cual resulta violatorio del Principio de Equidad Tributaria contenido en el Artículo 31 Fracción Primera de Nuestra Constitución Política.

Asimismo las deducciones autorizadas son un elemento trascendental en la determinación del resultado fiscal para las Personas Morales, de ahí que la propuesta presentada, representa una carga administrativa adicional para el contribuyente debido a la complejidad de Determinación del Costo de Ventas.

Por otra parte la capacidad económica del Contribuyente, se ve afectada al no poder deducir las compras, si no hasta que estas se hayan enajenado. Las cuales hasta antes de la entrada en vigor de la reforma en cuestión formaban parte de la base para calcular el Impuesto sobre la Renta. Lo cual viola el Principio de Proporcionalidad. Donde la Suprema Corte de Justicia de la Nación reiteradamente ha sostenido el criterio de que la proporcionalidad tributaria consiste en que los sujetos pasivos de un tributo contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, esto es, para que un gravamen sea proporcional se requiere que el hecho imponible del tributo refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo.

El presente Trabajo de Investigación consta de dos Capítulos. En el Capítulo Primero, se tratan los antecedentes, planteamiento, delimitación, importancia de estudio

Y el segundo esta basado en análisis y en una propuesta de reforma de ley para establecer un mecanismo que permita al Estado tener los recursos que dejaría de percibir al derogar la Reforma del Costo de Ventas.

## **1.2 Hipótesis**

La hipótesis de estudio es la reforma fiscal 2005 del Costo de Ventas, donde los contribuyentes Personas Morales pagaran el impuesto antes de poder deducir todas aquellas erogaciones que efectuaron para producir un bien, las cuales son incorporadas al costo del mismo y que no pueden deducirse sino hasta el momento en que estos sean enajenados. Causando una disminución en el patrimonio del Contribuyente al tener que desembolsar recursos, sin haber percibido ingreso alguno.

## **1.3 Objetivos**

El objetivo central del presente trabajo de investigación es analizar la Reforma de 2005 del Costo de Ventas, dado que vulnera los principios constitucionales de proporcionalidad, equidad y legalidad contenidos en el Artículo 31 Fracción IV de la CPEUM.

Objetivos Específicos.

- Demostrar como una mayor carga tributaria provoca que los inversionistas, opten por invertir en otros países.
- Analizar el efecto que trae consigo a la economía, una mayor carga tributaria.
- Proponer un método alternativo para obtener los recursos, que el estado dejaría de percibir, al dar marcha atrás a la citada disposición.

## **1.4 Importancia de Estudio**

La importancia de estudio radica en el impacto económico, que genera el incremento de la carga tributaria a los contribuyentes, ya que provoca a los inversionistas nacionales y extranjeros migrar sus capitales a países donde tienen una menor carga tributaria y más facilidades administrativas para invertir.

Asimismo trae como consecuencia el cierre de fuentes de empleo. Lo cual lleva aparejada un incremento en la tasa de desempleo, menor poder adquisitivo, inestabilidad política, económica y social.

## **1.5 Limitaciones del Estudio**

a) El Estudio se limita a la Reforma Fiscal de 2005 y a manera de mención se citaran los precedentes de la anterior aplicación del Costo de Ventas que estuvo vigente hasta la primera mitad de los años ochenta.

b) Se analizara el impacto económico que tiene Costo de Ventas en el sector de Manufactura en la frontera Noroeste de México.

## **CAPITULO II**

### **2.1 ASPECTOS HISTÓRICOS**

El antecedente de la reforma en cuestión lo tenemos en la legislación vigente hasta el 31 de diciembre de 1986, en donde se establecía un sistema de Costo de Ventas (Artículos 29 al 40).

Dicho régimen es similar al propuesto en la Iniciativa del Ejecutivo, con algunas diferencias en cuanto a que establecía reglas específicas aplicables a las ramas de extracción de minerales, industrias extractivas, opción a exportadores por costo directo.

#### **2.1.1 Reforma de 1987**

En el año de 1987 se modificó la Ley del Impuesto Sobre la Renta adoptando la deducción de las adquisiciones de mercancías, materias primas y productos semiterminados o terminados que se utilicen para prestar servicios, fabricar o enajenar bienes, en lugar del régimen de deducción por concepto de costo de ventas.

En la citada exposición de motivos de dicha modificación, establecía lo siguiente:

“En la medida en que no se desea darle una mayor complejidad al sistema y que las modificaciones planteadas extrañen cierta complejidad, se propone mantener de manera definitiva el sistema de deducción de dividendos que anualmente contiene la ley. Además, se simplifica la estructura del gravamen sustituyendo el concepto de coste y su compleja reglamentación para la valuación de los inventarios, por la deducción de las compras del ejercicio.”

Por tanto el objetivo de cambiar el régimen de deducción de compras por el de adquisición de mercancía o materia prima obedeció a una simplificación administrativa,

tanto para las empresas como para las autoridades, reconociendo la complejidad del esquema de deducción anterior.

Adicionalmente, cabe señalar que se estableció, en un principio mediante el Artículo Sexto Transitorio y posteriormente por la regla 106 de la Resolución Miscelánea para 1993, un régimen optativo que permitía transitar del régimen anterior de deducción de compras al de deducción de mercancías, estableciendo un plazo de 30 ejercicios.

### **2.1.2 Propuestas de Reforma 2003**

En 2003 existieron una serie de propuestas alternativas a la iniciativa presentada por el Poder Ejecutivo, en donde se incluía el cambio a la deducción de costo de ventas en lugar de compras de mercancías.

La Comisión Dictaminadora de la Cámara de Diputados consideró que las propuestas respectivas no se consideraban adecuadas en el marco de una simplificación administrativa, pues las mismas imponían cargas adicionales a los contribuyentes:

“...esta Comisión Dictaminadora no considera adecuada la propuesta de modificar en la Ley del Impuesto Sobre la Renta la deducción de compras por la deducción de costo de ventas, ya que dicha medida implica un retroceso en el proceso de simplificación que se busca en los diversos gravámenes que constituyen sistema tributario del país.

En efecto, establecer como deducción el costo de ventas implica una carga administrativa importante tanto para los contribuyentes como para las autoridades fiscales, que provocaría un complejidad en el sistema del gravamen, ya que se tendrían que establecer diversas medidas de control para evitar maniobras de elusión o evasión fiscales, con lo cual se perdería el objetivo de la reforma que es el de generar una mayor certeza y simplicidad en el pago de los impuestos.

Además, esta Comisión considera que de aprobarse un sistema de deducción de costo de ventas, podría generar que un gran número de empresas al no poder determinar el costo de ventas, llevarlas a la quiebra, con lo cual se perderían importantes fuentes de empleo, lo cual es contrario al objetivo de incrementar la generación de empleos a través de la simplificación del sistema fiscal.

Asimismo, es importante señalar establecer los controles de inventarios como lo propone la iniciativa que se dictamina, generaría una carga administrativa sumamente compleja, la cual resultaría muy difícil de administrar, provocando una menor competitividad de nuestras empresas, disminuyendo los flujos de inversión y por ende la generación de empleos.

Es importante destacar, que el esquema de deducción de costo de ventas se eliminó de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dada su complejidad para la valuación de los inventarios para la deducción de las compras del ejercicio. Dicha complejidad provoca necesariamente desaliento en los contribuyentes para el cumplimiento espontáneo de sus obligaciones fiscales, generando también un incentivo para realizar maniobras de elusión y evasión fiscal que erosionan gravemente la base del gravamen.

En este sentido, la que Dictamina considera que no es viable la propuesta de modificar la deducción de compras para establecer la deducción del costo de ventas, dada la complejidad administrativa que implica administrarla, además de que generaría una carga adicional a las empresas que va en contra del objetivo de la reforma que es el simplificar la estructura de los impuestos para generar su cumplimiento espontáneo” (énfasis añadido).

### **2.1.3 Propuesta de Reforma 2005**

En la exposición de motivos de la Reforma Fiscal para el 2005 se establece al respecto lo siguiente:

“Hoy día, todas las sociedades mercantiles llevan un sistema de coste para valuar sus inventarios para efectos contables, sin embargo, para efectos fiscales al deducirse la adquisición de compras provoca una complejidad administrativa a los contribuyentes.

En este sentido con el objeto de simplificar la carga administrativa de los contribuyentes y de empatar para efectos fiscales la deducción con la obtención del ingreso, se propone retornar al esquema de deducción de Costo de Ventas.

La deducción de compras se estableció cuando la inflación llegó a 2 dígitos y fue una medida tendiente a que la misma falseara la utilidad de las empresas. Hoy día, con una inflación controlada se puede regresar al Costo de Ventas.”

Por lo tanto, se argumentan como razones principales para efectuar la citada modificación: simplificación y empatar la deducción con la obtención del ingreso, eliminar una supuesta complejidad administrativa para los contribuyentes.

De lo expuesto, cabe destacar la contradicción del Ejecutivo, quien, en la exposición de motivos de la reforma para 1987, señala que “Además se simplifica la estructura del gravamen sustituyendo el concepto de costeo y su compleja reglamentación para la valuación de los inventarios, por la deducción de las compras del ejercicio” (énfasis añadido).

Por otro lado, los propios diputados han rechazado en otras ocasiones propuestas como la que ahora se incluyó por el Ejecutivo en la iniciativa de reformas para el 2005, por lo que, en congruencia, debieron en su caso rechazar la modificación propuesta argumentando los mismos razonamientos expuestos con anterioridad.

## **2.2 Autoaplicativa y heteroaplicativa la Ley del Impuesto Sobre la Renta, referente a los Artículos 29, 45-A al 45-I y Transitorios.**

La H. Suprema Corte de Justicia de la Nación o, en su caso, las llamadas Pequeñas Cortes, tendrán que resolver en forma definitiva la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la reforma de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, con relación a este tema.

Las reformas de estos artículos son de carácter autoaplicativa y heteroaplicativa por los siguientes razonamientos lógicos y jurídicos:

La demanda de amparo debe ser interpretada en su integridad, así como los actos reclamados deben seguir las reglas para su fijación clara y precisa; esto es, de conformidad con el Alto Tribunal de la Nación, con sentido de liberalidad y no restrictivo, para determinar la intención del promovente, sin cambiar su alcance y contenido, y conocer la naturaleza y finalidad del amparo para poder impartir justicia.

También es imprescindible la apreciación de las pruebas para tener o no demostrados los actos reclamados, atendiendo a la publicación vigencia de la ley creativa. Transformadora, modificadora o que extingue, el hacer, el no hacer o dejar de hacer (como es la creación, modificación y extinción del mecanismo del Costo de Ventas que se venía utilizando) a la demanda (intención del gobernado a buscar la protección federal por violaciones a sus garantías individuales y al principio de Legalidad Tributaria) e informes de las autoridades señaladas como responsables (exposición escrita que hacen las autoridades negando o reconociendo el acto reclamado, sobre el asunto que es de importancia y trascendencia jurídica) aunado a que el tribunal tiene que tomar en cuenta lo que quiso decir el quejoso y no únicamente a lo que en apariencia dijo, pues sólo de esta manera se logra congruencia entre lo pretendido y lo resuelto.

Es impreciso decir que no existe el acto reclamado, cuando alguna de las autoridades señaladas como responsables informa que sí existe, como es el caso del Congreso de la Unión y del Director del Diario Oficial de la Federación. Pero que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público niegue el acto de aplicación, lo que no significa que se vaya a requerir y a ejecutar el acto; es decir, aplicarlo en lo futuro en virtud de que el acto lo conoce y tendría la obligación de aplicar la Ley a quien, desde su publicación, lo vincula y caiga en el supuesto hipotético de la norma jurídica. Por lo que es incierto e incongruente que este organismo niegue que no son ciertos los actos reclamados, ya que los conoce y va a aplicar la ley a quien se encuadra en la hipótesis normativa, en forma inmediata, mediata en lo futuro, porque simplemente es su obligación y no una opción.

Y si el gobernado demuestra con sus documentos (Contabilidad, Estados Financieros, Inventarios, Compras o Adquisiciones de ejercicios anteriores, periciales, entre otras pruebas), que encuadra y está obligado a las nuevas disposiciones, la vinculación es directa; es obvio que desde la entrada de la ley causa perjuicios al quejoso. Sin dejar de reconocer que la nueva ley da opciones, pero éstas no son claras, están llenas de tecnicismos, no dan definiciones y conceptos en su formalidad de procedimientos, aunado a que no a todos da dichas opciones, ni las mismas opciones.

La ley vigente es un conjunto de normas jurídicas que, en cierta época y lugar, la autoridad considera obligatorio: La vigencia es el resultado de una serie de supuestos variables en cada legislación, de la cual depende una disposición obligatoria. En nuestro país la vigencia depende de la aprobación del Congreso de la Unión o de los Congresos Locales, de la promulgación y publicación del Ejecutivo en el Diario Oficial de la Federación o Gaceta Oficial de la Entidad Federativa, respectivamente. En efecto, el Artículo 74 de la Ley de Amparo dispone: “Procede el Sobreseimiento: Fracción IV. Cuando en las constancias de autos apareciere claramente demostrado que no existe el acto reclamado, o cuando no se probare su existencia en la audiencia a que se refiere el Artículo 155 de esta Ley...”

Como se desprende del contenido de dicha fracción "...que no existe el acto reclamado...". Por lo que sería inexacta la aplicación de este Artículo y de esta fracción, en el caso en comento, en virtud de que es reconocido el acto e informado por alguna de las autoridades señaladas como responsables. Aunado a que no es necesario exhibir la ley que está causando agravio y perjuicio, sino basta que esté publicada en el Diario Oficial de la Federación para que la autoridad judicial lo tome en cuenta. La aplicación se basa en la operación, o conjunto de operaciones, encaminadas a la actuación de las normas jurídicas por los órganos competentes, y el resultado de esta operación u operaciones, en forma presente o futura, es obligación y no opción de las autoridades hacendarías.

El requerimiento, ejecución y aplicación de las normas, en el que se reforman, adicionan, derogan y establecen nuevas disposiciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la autoridad hacendaría va a tener que requerir, ejecutar y aplicar a quienes sean Personas Morales, por lo que el hecho generador vincula directamente a estas personas, siendo automática su afectación, por la simple entrada en vigor de dicha Ley. El proceso de aplicación del derecho gira entre los términos: Fijación del hecho (qua estío facti) y Determinación de la regla de derecho (qua estío juris); la calificación jurídica de aquel, como se dice comúnmente, a la consecuencia de derechos que produzca, por lo que si los hechos fueron fijados que corresponden con la hipótesis directa con la Ley, que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación, percatándose del alcance de sus consecuencias, visto que el supuesto del hecho en cuestión se corresponden con dicha hipótesis legal (Artículo 73, fracción XII, segundo párrafo).

La función aplicadora del derecho no permite ser confundida ni adicionada con la creadora.

Aparte de que ello es opuesto a la seguridad jurídica, desde el punto de vista de la legislación mexicana. Aunado a que la Ley de Amparo contiene el principio de "Estricto Derecho", es decir, de conformidad a lo planteado en la demanda de garantías, con las "excepciones", en el caso de ser declarada inconstitucional la Ley reclamada, lo que debe ser aplicado en cualquier materia, y se conoce como "Suplencia de la

deficiencia de la queja”. Esto obliga a las autoridades jurisdiccionales a conceder el amparo, por razones obvias de la finalidad del juicio de amparo, como es su ratio legis, que traducido quiere decir que no se puede permitir la aplicación (futuro) de una ley secundaria (Ley del Impuesto sobre la Renta) que contradice de entrada en su vigencia, a la ley fundamental de la nación. Desde que se impugna una ley, no se puede interpretar como consentida, en virtud de haberse publicado en el Diario Oficial de la Federación, y que fue combatida como inconstitucional y va a ser aplicada al quejoso, toda vez que cae en el supuesto jurídico y lo vincula de forma directa y personal, como es «el Costo de Ventas». Y si bien es cierto que se tienen opciones, no menos cierto es que éstas son oscuras y llenas de tecnicismos que son contrarios a la ley, al no dar sus definiciones y conceptos.

El nacimiento de la obligación fiscal y la ratio legis, o mejor dicho, la manera de justificar la relación que necesariamente debe existir para que pueda nacer una obligación tributaria válida. Un verdadero valor y sentido jurídico, tanto desde el punto de vista teórico como práctico-técnico, de manera que se justifica incluirla entre los elementos específicos de causalidad de un sentido científico relación, causa a efecto, ni como principio conmutativo, en una relación sinalagmática, sino como un concepto general ético y jurídico que rige el desarrollo del fenómeno del Impuesto Sobre la Renta, en su más amplia significación.

Cabe insistir en que se deben considerar también como “autoaplicativas” las reformas al “Costo de Ventas” de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de conformidad con lo siguiente:

- 1. Con la simple entrada en vigor, crea, modifica y extingue una situación concreta de derecho (como es el nuevo sistema).*
- 2. Genera una obligación de hacer, de no hacer o dejar de hacer (dicho sistema).*
- 3. Que es una nueva situación jurídica (obligatoria para Personas Morales).*
- 4. Creada por el Congreso de la Unión y publicada en el Diario Oficial de la Federación (conocida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y obligada a aplicarla).*

*5. Vincula a las personas determinadas por circunstancias concretas que las define claramente, en forma directa y personal (Sujeto Pasivo, Personas Morales y Sujeto Activo, Secretaría de Hacienda y Crédito Público).*

*6. Que la Ley identifica por las condiciones, circunstancias y posición en que se encuentra el Sujeto Pasivo (le crea, modifica y extingue un sistema que venía utilizando hace 18 años).*

*7. El Sujeto Pasivo reúne las condiciones, circunstancias y se encuadra a la norma jurídica, en forma personal y directa, desde la vigencia de la Ley (creándolo un nuevo sistema y extinguiéndole el que venía utilizando, lo que significa que desde la entrada de la ley, ya le impone un nuevo sistema).*

Como se puede desprender de lo anterior, el Sujeto Pasivo es sometido a la creación, modificación, transformación y extinción de una Ley, y a determinada condición jurídica; o a cumplir determinada norma y obligación a cumplirla por mandato de la ley, de hacer, de no hacer y dejar de hacer, existiendo la vinculación directa y personal al gobernado de la norma jurídica, ya que desde la vigencia de la Ley cae en el supuesto de la norma jurídica, porque reúne las condiciones, circunstancias y posición de la persona, lo que significa una ley automática, autoaplicativa, ya que causa agravios desde su publicación y vigencia, y no sólo desde su entrada, sino durante todo el tiempo que se encuentre vigente, incluso sin necesidad de un acto específico de aplicación.

El criterio sustentado por nuestro Máximo Tribunal, en tesis jurisprudencial P. LI/96, publicada en la página 123, Tomo III, del Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, establece que: “Leyes autoaplicativas y heteroaplicativas.

Distinción basada en el concepto de individualización incondicionada. Este Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que, para distinguir las leyes autoaplicativas y heteroaplicativas, conviene acudir al concepto de individualización incondicionada de las mismas, consustancial a las normas que admiten la procedencia del juicio de amparo desde el momento que entran en vigor, ya

que se trata de disposiciones que, acorde con el imperativo en ellas contenido, genera perjuicio al gobernado desde el inicio de su vigencia, en virtud de que crean, transforman o extinguen situaciones concretas de derecho. El concepto de individualización constituye el elemento de referencia objetivo para determinar la procedencia del juicio constitucional, porque permite conocer, en cada caso concreto, si los efectos de la disposición legal impugnada ocurren en forma condicionada o incondicionada; así, la condición consiste en la relación del acto necesario para que la ley adquiera individualización, que bien puede revestir el carácter de administrativo o jurisdiccional, e incluso, comprende el acto jurídico emanado de la voluntad humana, que los sitúan dentro de la hipótesis legal.

De esta manera, cuando las obligaciones derivadas de la ley nacen con ella misma, independientemente de que no se actualice condición alguna, se estará en presencia de una ley autoaplicativa o de individualización incondicionada; en cambio, cuando las obligaciones de hacer o de no hacer que impone la ley, no surgen en forma automática con su sola entrada en vigor, sino que entra anuncio se requiere para actualizar el perjuicio, de un acto diverso que condicione su aplicación, se tratará de una disposición heteroaplicativa o de individualización condicionada, pues la aplicación jurídica o material de la norma, en un caso concreto, se halla sometida a la realización de ese evento”.

La H. Suprema Corte de Justicia de la Nación tendrá que resolver las tesis contradictorias en este sentido, en virtud de que con la simple entrada en vigor cree, modifique o extinga una situación concreta de derecho, o genere una obligación de hacer, de no hacer o dejar de hacer, que esa nueva situación jurídica u obligación creada por la sola vigencia de la norma, vincule a las personas determinadas por circunstancias concretas que las definen de manera clara, como son las Personas Morales, por las condiciones, circunstancias y posición en que se encuentran; por lo que basta que el gobernado reúna y se coloque en las condiciones, circunstancias y posición que lo vinculan con la ley. De ello se sigue que el perjuicio de una norma reúna tales caracteres, surge desde su vigencia, porque constriñe a someterse a determinada

condición jurídica o a cumplir determinada obligación generadas por la ley, la que ocasiona perjuicio a los gobernados y da lugar al agravio personal y directo. Por lo tanto, para que se acredite que una persona tiene interés jurídico para impugnar una norma, será suficiente que demuestre que reúne las condiciones, circunstancias y posición de los individuos a los que la norma vincula.

Se tiene interés jurídico, de conformidad con los Artículos 4 y 22, fracción I de la Ley de Amparo. El nuevo mecanismo fiscal, que disponen los Artículos 29, 45-A al 45-I y Transitorios de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para Personas Morales, con relación al tema "Costo de Ventas", crea, modifica, transforma y extingue, así como obliga a hacer, a no hacer, a dejar de hacer, un sistema que se venía utilizando hace 18 años, lo que da como resultado que la sola publicación y vigencia de esta Ley causa agravios y perjuicios a las personas que se colocan en la hipótesis jurídica, en forma directa y personal, en virtud de que le crea un nuevo sistema, le modifica el que venía utilizando, lo transforma por otro método y extingue el procedimiento que se venía aplicando. Ahora bien, obliga a quien caiga y se encuadre en la norma jurídica a hacer situaciones concretas que establece la ley, a no hacer deducciones como lo que venía haciendo y a dejar de hacer un método que la ley autorizaba.

Es decir, le crea, modifica y extingue el mecanismo fiscal que venía utilizando hace 18 años. Pero permite a las Personas Físicas con actividades empresariales a seguir utilizando el sistema de deducciones por sus adquisiciones, lo que significa la inequidad entre otros conceptos de violación al Artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, ya que discrimina a las Personas Morales, pero como se dice, esa es otra historia, por lo que nos abocamos a la autoaplicativa y heteroaplicativa de la Ley en comento. La siguiente tesis jurisprudencial es definitiva para el presente tema.

*"AMPARO CONTRA LEYES, SUS EFECTOS SON LOS DE PROTEGER AL QUEJOSO CONTRA SU APLICACIÓN PRESENTE Y FUTURA. El principio de relatividad de los efectos de la sentencia de amparo establecido en los Artículos 107, fracción II constitucional y 76 de la Ley de Amparo, debe interpretarse en el sentido de*

*que la sentencia que otorgue el amparo tiene un alcance relativo en la medida en que sólo se limitará a proteger al quejoso que haya promovido el juicio de amparo. Sin embargo, este principio no puede entenderse al grado de considerar que una sentencia que otorgue el amparo contra una ley sólo protegerá al quejoso respecto del acto de aplicación que de la misma se haya reclamado en el juicio, pues ello atentaría contra la naturaleza y finalidad del amparo contra leyes.*

*Los efectos de una sentencia que otorgue el amparo al quejoso contra una ley que fue señalada como acto reclamado, son los de protegerlo no sólo contra actos de aplicación que también haya impugnado, ya que la declaración de amparo tiene consecuencias jurídicas con relación a los actos de aplicación futuros, lo que significa que la ley ya no podrá válidamente ser aplicada al peticionario de garantías que obtuvo la protección constitucional que solicitó, pues su aplicación por parte de la autoridad implicaría la violación a la sentencia de amparo que declaró la inconstitucionalidad de la ley respectiva con relación al quejoso; por el contrario, si el amparo le fuera negado por estimarse que la ley es constitucional, sólo podría combatir los futuros actos de aplicación de la misma por los vicios propios de que adolecieran.*

*El principio de relatividad que sólo se limita a proteger al quejoso, deriva de la interpretación relacionada de diversas disposiciones de la Ley de Amparo como son los Artículos 11 y 116, fracción III, que permiten concluir que en un amparo contra leyes, el Congreso de la Unión tiene el carácter de autoridad responsable y la ley impugnada constituye en sí un acto reclamado, por lo que la sentencia que se pronuncie debe resolver sobre la constitucionalidad de este acto en sí mismo considerado; asimismo, los Artículos 76bis, fracción I, y 156, que expresamente hablan de leyes declaradas inconstitucionales por la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; y finalmente, el Artículo 22, fracción I, conforme al cual una ley puede ser impugnada en amparo como autoaplicativa si desde que entra en vigor ocasiona perjuicios al particular, lo que permite concluir que al no existir en esta hipótesis acto concreto de aplicación de la ley reclamada, la declaración de inconstitucionalidad que en su caso proceda, se refiere a la ley en sí misma considerada, con los mismos efectos antes precisados que impiden válidamente su aplicación futura en perjuicio del quejoso.*

*Consecuentemente, los efectos de una sentencia que otorga la protección constitucional al peticionario de garantías en un juicio de amparo contra leyes, de acuerdo con el principio de relatividad, son los de proteger exclusivamente al quejoso, pero no sólo contra el acto de aplicación con motivo del cual se haya reclamado la ley, si se impugnó como heteroaplicativa, sino también como en las leyes autoaplicativas, la de amparo para que esa ley no le sea aplicada válidamente al particular en el futuro”.*

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el 26 de octubre en curso, aprobó con el número 112/99, la tesis jurisprudencial que antecede.

México, Distrito Federal.

Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Tomo: IX, mayo de 1999.

Tesis: 2ª LX/99.

Página: 506

La interpretación de esta tesis jurisprudencial, es cumplir con la naturaleza y finalidad del juicio de amparo, en el sentido general de que los gobernados tienen pocas posibilidades de impugnar una ley, por su inconstitucionalidad, y cuando se impugna tal parece que los juzgadores le ponen una serie de trabes, en distinguir cómo se debe combatir una ley autoaplicativa y heteroaplicativa, perdiendo la naturaleza y finalidad del amparo, ya que el mismo es proteger al gobernado. Considero que existen casos en particular en donde sí se debe de exigir la heteroaplicatividad, pero en el caso que se comenta es a todas luces autoaplicativa, en virtud de lo narrado anteriormente y abundando, los Artículos 2, 5 y 6 del Código Fiscal de la Federación, establecen la vinculación directa y personal de estos Artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, con el particular, por lo que esperamos que la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación no actúe en forma automática, sino que asuma el papel activo que le corresponde y que supere la norma con sus valoraciones éticas, políticas, económicas, sociales y, por supuesto, jurídicas. Ya que algunos jueces todavía no se desprenden de la concepción antigua y continúan siendo simples técnicos que aplican la ley con frialdad, sin poner su corazón, su alma, su espíritu y sus sentimientos; sin escuchar el signo orientador de la realidad y de la vida social, y que en el mundo jurídico creemos todavía

en nuestro Máximo Tribunal, que debe velar por lo más preciado que tenemos los juristas que es el verdadero espíritu de los constituyentes.

Nuestro Máximo Tribunal tiene el criterio definido, en el sentido de que los juzgadores no deben poner pretextos para resolver el fondo del asunto, sino que deben buscar el equilibrio jurídico, para que a los peticionarios de garantías se le apliquen las garantías individuales, creadas para los gobernados, en virtud, e insistiendo, en que es el verdadero espíritu de los constituyentes.

## 2.2 Principio de proporcionalidad tributaria

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido que el principio de proporcionalidad tributaria radica medularmente en *“que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos...”*.

En materia de deducciones, nuestros tribunales han reconocido que dicho principio de proporcionalidad se cumple permitiendo a los contribuyentes el efectuar la deducción en el momento en el que ocurra la erogación respectiva.

En efecto, considerando que los contribuyentes están obligados a determinar un resultado por ejercicio fiscal, el cual se obtiene disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables las deducciones autorizadas; se desprende que dentro de dicho periodo se deberán reflejar las modificaciones ocurridas en el mismo.

Por lo tanto, se podrá considerar que al crear un desfaseamiento entre el momento que el sujeto realiza un gasto y el momento en el que se toma la deducción (en una futura venta, la ley de forma indebida no reconoce la capacidad contributiva real, contraviniendo así el principio de proporcionalidad tributaria.

Sirve de apoyo las siguientes tesis aplicables por analogía:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XVII, abril de 2003

Tesis: 1a. LVII/2000

Página: 141

RENTA. EL ARTÍCULO 24, FRACCIÓN XVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SIETE, QUE ESTABLECE EL MOMENTO EN QUE SE EFECTUARÁN LAS DEDUCCIONES TRATÁNDOSE DE LA ADQUISICIÓN DE BIENES SUJETOS A IMPORTACIÓN TEMPORAL, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. *El referido precepto viola el principio de proporcionalidad tributaria previsto en el Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, al establecer como requisito que cuando se trate de la adquisición de bienes que se encuentren sujetos al régimen de importación temporal, los mismos se deducirán hasta el momento en que se retornen al extranjero en los términos de la Ley Aduanera. Ello es así, porque el citado Artículo 24, fracción XVI, no atiende a la capacidad contributiva real del sujeto pasivo del impuesto, en tanto que no permite que la deducción se haga en el momento en que se realiza la erogación para adquirir los bienes, que es cuando sufre una disminución el patrimonio, sino que la difiere hasta que retornen al extranjero, lo que implica que el sujeto obligado se vea constreñido a la eventualidad de pagar un impuesto mayor al que le correspondería si se reconociera la procedencia de la deducción en el momento en que se cumplieran los requisitos para su importación temporal. Lo anterior en virtud de que tratándose del Impuesto Sobre la Renta la capacidad contributiva está dada en función de los ingresos que los sujetos pasivos perciben, así como por el reconocimiento legal de los gastos necesarios en que éstos tienen que incurrir para la generación de los ingresos que modifiquen su patrimonio, razón por la que el diferimiento de la deducción de que se trata, trae como consecuencia el que se obligue a pagar el impuesto sobre una base gravable más elevada, por no permitir tomar en consideración la deducción correspondiente a las adquisiciones de materia prima o mercancías, circunstancia que opera en detrimento del potencial económico del contribuyente.*

Amparo en revisión 3034/97. Kodak de México, S.A. de C.V. 25 de octubre de 2000. Mayoría de tres votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Disidente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Teódulo Ángeles Espino.

Nota: Esta tesis aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, diciembre de 2000, página 262; por instrucciones de la Primera Sala se publica nuevamente con el nombre del disidente correcto en el precedente.

No. Registro: 186,874

Tesis aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XV, mayo de 2002

Tesis: 1a. XXXII/2002

Página: 41

RENTA. DEDUCCIÓN DE PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES. EL ARTÍCULO 25, FRACCIÓN XVIII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE HASTA EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE DOS MIL UNO, ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. *La Suprema Corte de Justicia de la Nación reiteradamente ha sostenido el criterio de que la proporcionalidad tributaria consiste en que los sujetos pasivos de un tributo contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, esto es, para que un gravamen sea proporcional se requiere que el hecho imponible del tributo refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos, de manera que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto. Ahora bien, el indicador de capacidad contributiva a que atendió el legislador al establecer el Impuesto Sobre la Renta, lo constituye la obtención de ingresos que representen una renta o incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes, ya que, si bien es cierto que de conformidad con lo previsto por el Artículo 1o. de la Ley que regula ese impuesto, son objeto del mismo los ingresos y no las utilidades, también lo es que la base gravable se obtiene al acumular la totalidad de*

*los ingresos y restar las deducciones procedentes, para determinar la utilidad fiscal a la que debe aplicarse la tasa para obtener el monto del impuesto a cubrir, según lo establecido por el Artículo 10 de la ley referida. En congruencia con lo anterior, se concluye que la fracción XVIII del Artículo 25 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es violatoria del principio de proporcionalidad tributaria consagrado por el Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque al limitar la posibilidad de deducir pérdidas por enajenación de acciones y otros títulos valor al monto de las ganancias que se obtengan por ese concepto en el mismo ejercicio o en los cinco siguientes, obliga a cubrir el impuesto en función de una capacidad económica irreal.*

Amparo en revisión 467/2001. Controladora de Servicios de Telecomunicaciones, S.A. de C.V. 27 de febrero de 2002. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Miguel Ángel Ramírez González.

No. Registro: 182,775

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XVIII, noviembre de 2003

Tesis: 2a./J. 93/2003

Página: 210

RENTA. EL ARTÍCULO SEGUNDO TRANSITORIO, FRACCIÓN XIV, DE LA LEY QUE REGULA ESE IMPUESTO, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1o. DE ENERO DE 2002, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. *De lo dispuesto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se advierte que el indicador de capacidad contributiva a que atendió el legislador al establecer ese tributo es la obtención de ingresos que representen una renta o incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes; de ahí que para la*

*determinación de la base gravable, dicho ordenamiento establezca un sistema conforme al cual deben acumularse los ingresos objeto del gravamen y restarse las deducciones legalmente procedentes, a fin de determinar la utilidad fiscal a la que habrá de aplicarse la tasa respectiva para obtener el monto del impuesto a cubrir, lo que implica que para efectos de la obtención de la base gravable, los contribuyentes deben considerar los cambios que se produzcan en su patrimonio, ya sea que lo afecten de manera positiva o negativa.*

*En ese sentido, la fracción XIV del Artículo segundo transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1o. de enero de 2002, vigente a partir de esa fecha, que establece que los contribuyentes que hubieran venido realizando actividades empresariales con anterioridad a la entrada en vigor del Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicado en ese medio de difusión oficial el 31 de diciembre de 1986, podrán efectuar, con posterioridad a esa fecha, las deducciones señaladas en los incisos a) al c) de la fracción en cita; refiriéndose el inciso b) a la deducción del importe que sea menor entre los inventarios de materias primas, productos semiterminados, productos terminados o mercancías que el contribuyente tenga al 31 de diciembre de 1986 o de 1988; respecto a esta deducción y a la indicada en el inciso c), en el sentido de que sólo podrán efectuarse en el ejercicio en que el contribuyente cambie de actividad empresarial preponderante o entre en liquidación, viola el principio de proporcionalidad tributaria establecido en el Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que no permite a los contribuyentes que han venido realizando actividades empresariales tomar en consideración, en el mismo periodo de causación, los elementos que incidan positiva o negativamente en la base del impuesto, debiendo acumularse a ésta el ingreso obtenido por la enajenación de dichas mercancías, sin poder efectuar la deducción del costo respectivo, dado que esa deducción está condicionada a que se presente cualquiera de las situaciones señaladas, esto es, que el contribuyente cambie de actividad preponderante o entre en liquidación, lo cual se traduce en el desconocimiento de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del gravamen.*

Amparo en revisión 706/2002. Poliflex, S.A. de C.V. 10 de enero de 2003. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Amparo en revisión 1209/2002. Calzado Lancrei, S.A. de C.V. 14 de febrero de 2003. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Blanca Lobo Domínguez.

Amparo en revisión 666/2002. Industrias Melder, S.A. de C.V. 14 de marzo de 2003. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Marcia Nava Aguilar.

Amparo en revisión 542/2003. Grasas y Derivados, S.A. de C.V. 16 de mayo de 2003. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Alberto Miguel Ruiz Matías.

Amparo en revisión 686/2003. Industrial Patrona, S.A. de C.V. 22 de agosto de 2003. Cinco votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Óscar Zamudio Pérez.

Tesis de jurisprudencia 93/2003. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diecisiete de octubre de dos mil tres. México, Distrito Federal, a diecisiete de octubre de dos mil tres.

Otra violación al principio de proporcionalidad tributaria se podrá encontrar en el régimen aplicable a aquellos contribuyentes que no opten por acumular la existencia de inventarios al 31 de diciembre de 2004, en donde adicionalmente no deducir el costo de adquisición de los inventarios estarán impedidos de aplicar la deducción de otros conceptos que son considerados dentro del Costo de Ventas.

En efecto, la capacidad contributiva de un particular que no ejerza la opción prevista en los Artículos Transitorios, no reflejará dichos gastos directos o indirectos, situación que conlleva el que dicha capacidad no sea real, y por ende devenga en violatorio del principio de proporcionalidad.

Adicionalmente, el principio de proporcionalidad tributaria se vulnera en específico por el Artículo 45-I, en donde se señala que en aquellos servicios en donde se proporcionen bienes (Artículo 17 Código Fiscal de la Federación) en donde se

considera como ingreso por servicio el valor de los bienes, sólo se podrá deducir en el ejercicio en el que se acumule el ingreso por la prestación del servicio.

Sobre este punto resultan aplicables los argumentos vertidos en el desfasamiento entre el momento que patrimonialmente se afecta al sujeto y el momento en el que se toma la deducción, que consideramos sería posible de impugnar por violación al Artículo 31, fracción IV de la Carta Magna.

## 2.3 Principio de Legalidad Tributaria

En la Reforma de 2005 hace, referencia a conceptos contables no definidos en la LISR, como lo es el mismo costo de venta que constituye un elemento esencial para conocer la base del Impuesto Sobre la Renta, por lo que las reglas para su determinación o cálculo deberán establecerse con precisión en la ley, respetándose así el principio de legalidad tributaria.

*En los Artículos de la reforma se hace referencia a que el costo de las mercancías se debe determinar “conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados”, conceptos contables que si bien se encuentran insertos en los principios de contabilidad generalmente aceptados (Boletín C-4) los mismos no se encuentran definidos en la ley.*

A continuación se presenta lo que el Boletín C-4 de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados considera al respecto:

- Costos históricos. “El registro de las cuentas de inventarios por medio de los costos históricos, consistente en acumular los elementos del costo incurridos para la adquisición o producción de artículos”.
- Costos predeterminados. “Estos se calculan antes de iniciarse la producción de los artículos.

De acuerdo con la forma en que se determinen pueden clasificarse en: Costos estimados y costos estándar”.

- Costos estimados. “Se basan principalmente en la determinación de los costos con base en la experiencia de años anteriores o en estimaciones hechas con expertos en el ramo”.
- Costos estándar. “Se basan principalmente en investigaciones, especificaciones técnicas de cada producto en particular y la experiencia, representando, por lo tanto, una medida de eficiencia”.

En este sentido, en términos generales, podemos señalar que cuando la valuación se efectúa mediante costos históricos, se suman los costos incurridos una vez que se efectuó la producción. Por otra parte, los costos predeterminados estimados, como su nombre lo indica, estiman el costo de algún producto con base en la experiencia, en cambio, en los costos predeterminados estándar se determina el costo de los productos con base en eficiencia, la cual sirve como medida de lo que debe costar.

*Tal situación resulta violatoria del principio de legalidad tributaria, pues no se precisa en ley, los elementos, bases, fórmulas etc., que componen el concepto de “costeo absorbente”, entre otros.*

Sirve de apoyo la siguiente tesis:

No. Registro: 200, 283

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: II, octubre de 1995

Tesis: P./J. 27/95

Página: 52

**ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. EL ARTÍCULO 20 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES INCONSTITUCIONAL POR VIOLAR LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (TEXTO VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE).** *El segundo párrafo del Artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, según texto vigente en el año de mil novecientos ochenta y siete, al disponer que deberá aplicarse el Índice Nacional de Precios al Consumidor calculado por el Banco de México para determinar las contribuciones y sus accesorios, en los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan, viola la garantía de legalidad*

*tributaria consagrada en el Artículo 31, fracción IV, constitucional, porque no precisa los componentes, bases, criterios o reglas que deberán considerarse para formular el citado índice, sino que deja en manos del Banco de México la determinación de uno de los elementos que los contribuyentes deben considerar para calcular la base gravable, con lo cual se quebranta la garantía ya citada que busca salvaguardar a los particulares de la actuación caprichosa de autoridades u órganos distintos del legislador, sin que obste a esta conclusión que el índice de que se trata puede ser un instrumento de medición económica confiable, por cuanto su elaboración se halla encomendada a un organismo capacitado técnicamente para detectar las variaciones inflacionarias, pues lo cierto es que la Constitución exige que sea precisamente el legislador y no otro órgano u organismo diverso, quien precise todos los elementos de la contribución.*

Amparo en revisión 1404/91. Hotel Condesa del Mar, S.A. de C.V. 6 de abril de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.

Amparo en revisión 3075/89. Consultoría Directiva, S.A. de C.V. 26 de septiembre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Salvador Castro Zavaleta.

Amparo en revisión 1042/89. Cydsa, S.A. de C.V. 26 de septiembre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Homero Fernando Reed Ornelas.

Amparo en revisión 3710/89. Autos La Viga, S.A. de C.V. 26 de septiembre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Homero Fernando Reed Ornelas.

Amparo en revisión 3754/89. Compañía Inmobiliaria y de Inversiones Universidad, S.A. de C.V. 26 de septiembre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Homero Fernando Reed Ornelas.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el dos de octubre en curso, por unanimidad de once votos de los ministros: presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número 27/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, Distrito Federal, a dos de octubre de mil novecientos noventa y cinco.

No obstante lo anterior, es importante señalar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que el principio de legalidad se reconoce observado aún en aquellos casos en que el legislador estimó necesario utilizar elementos que no están contenidos en una ley, que son del conocimiento del contribuyente y que no generan una incertidumbre.

No. Registro: 189,079

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XIV, agosto de 2001

Tesis: 1a./J. 72/2001

Página: 145

**ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. AL PREVER EL ARTÍCULO 20 BIS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE DICHO INDICADOR SE CALCULARÁ TOMANDO EN CUENTA DETERMINADOS ELEMENTOS Y CONFORME A LA FÓRMULA DE LASPEYRES, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.**

Al ordenar el legislador que el Banco de México calcule el Índice Nacional de Precios al Consumidor, siguiendo los lineamientos establecidos en el Artículo 20 bis del Código Fiscal de la Federación, no transgrede el principio de legalidad tributaria consagrado en el Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal. Ello es así, porque, por un lado, el Banco de México no realiza una función legislativa, ni queda en sus manos el establecimiento de uno de los elementos esenciales del tributo o su actualización, sino que se limita a calcular, con apoyo en los datos consignados en la ley, un elemento que el legislador estimó necesario utilizar para la determinación del monto del impuesto actualizado, con base en una apreciación real del valor de los bienes y operaciones que se toman como referencia, para conocer la correcta estimación del valor adquisitivo del dinero, en un momento actual determinado con relación a otro anterior; y, por el otro, el procedimiento para la determinación del mencionado índice, no produce incertidumbre en los gobernados, pues los datos que se

toman en consideración para su elaboración, están consignados en la ley y se publican en el Diario Oficial de la Federación, lo que permite su conocimiento por el contribuyente y su consecuente aplicación. Esto es, los elementos que toma en cuenta el Banco de México para determinar el citado índice, como son las ciudades, zonas conurbadas, entidades federativas y ramas de actividad económica, así como la fórmula de Laspeyres, su constitución y los factores, no producen incertidumbre en los gobernados ni dejan en estado de indefensión al contribuyente, ya que todos y cada uno de ellos fueron publicados en el referido medio de difusión oficial, lo que permite concluir que fueron debidamente hechos del conocimiento de los contribuyentes.

Amparo directo en revisión 869/99. Aerohavre, S.A. de C.V. 1o. de diciembre de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Óscar Mauricio Maycott Morales.

Amparo directo en revisión 65/2000. Autec México, S.A. de C.V. 20 de septiembre de 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Guadalupe Robles Denetro.

Amparo directo en revisión 1138/99. Inmobiliaria Avenida Central Número Cuatrocientos Dos, S.A. de C.V. 10 de enero de 2001. Cinco votos. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Jaime Uriel Torres Hernández.

Amparo directo en revisión 802/99. Inmobiliaria Havre, S.A. de C.V. 10 de enero de 2001. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Guadalupe M. Ortiz Blanco.

Amparo directo en revisión 934/99. Distribuidora Havre, S.A. de C.V. 10 de enero de 2001. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Guadalupe M. Ortiz Blanco.

Tesis de jurisprudencia 72/2001. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de quince de agosto de dos mil uno, por unanimidad de cuatro votos de los señores Ministros: presidente en funciones Juventino V. Castro y Castro, Humberto Román Palacios, Juan N. Silva Meza y Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo.

En el caso será necesario contar con la opinión de un experto contable para determinar si dentro de los conceptos existen variantes en la interpretación sobre los elementos que conforman dichos conceptos, y en caso de caer en diversas interpretaciones sobre qué y cómo se aplican dichos método, lo que crearía una incertidumbre para el contribuyente.

## **2.4 Principio de Equidad Tributaria**

Este principio se rebasado en el sentido que el régimen de deducción de costo de ventas resulta aplicable únicamente para las Personas Morales, siendo que a aquellas Personas Físicas con actividades empresariales podrán continuar aplicando el régimen de deducción de adquisiciones.

Asimismo obliga a los contribuyentes que vendan mercancías que se puedan identificar por numero de serie y su costo exceda de \$50,000 a aplicar el método de valuación de costo identificado, por tanto resulta violatorio del principio de equidad, comparando a otros contribuyentes que podrán aplicar otro tipo de métodos (UEPS, PEPS, costo promedio).

El permitir considerar los saldos de los “Inventarios perpetuos” generados al 31 de diciembre de 1986, únicamente para aquellos que ejerzan la opción de acumulación de los inventarios conforme a la tabla de acumulación antes mencionada, y excluir de la aplicación de la deducción de dichos inventarios para aquellos que no apliquen la opción referida, es otorgar un trato inequitativo.

## 2.5 Conclusiones

Las principales violaciones de inconstitucionalidad que se desprenden de las normas antes señaladas son:

a) Violación al principio de equidad, en cuanto implica un tratamiento diverso a contribuyentes cuya capacidad económica puede ser equiparable, como es el caso de las personas físicas dedicadas a actividades empresariales y las personas morales.

b) Violación al principio de legalidad, toda vez que los elementos para la determinación del tributo, tales como los “sistemas de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o precios determinados”, “costeo directo”, y los métodos de Primeras Entradas Primeras Salidas, Últimas Entradas Primeras Salidas, Costo Identificado, Costo Promedio, Detallista, etc., no se encuentran descritos en la Ley.

c) Violación al principio de proporcionalidad tributaria, en cuanto obliga a la acumulación de un ingreso no necesariamente en la misma proporción en que se tendrá el derecho de una deducción, como lo es en el caso de que se opte por deducir el Costo de Ventas con relación a los inventarios al 31 de diciembre de 2004, y a acumular el inventario base.

d) Violación al principio de proporcionalidad tributaria, cuando se opta por no acumular el inventario al 31 de diciembre de 2004, en cuanto se desconoce el efecto patrimonial de las adquisiciones en el ejercicio, hasta en tanto no se agote el inventario al 31 de diciembre de 2004.

e) Violación al principio de proporcionalidad, en cuanto no se reconoce el efecto patrimonial de la erogación en el momento en que se efectúa, sino hasta que se percibe el ingreso correspondiente.

Por otra parte la reforma no tiende a simplificar la carga administrativa de los contribuyentes, como se desprende de lo siguiente:

Los contribuyentes deberán llevar un sistema de valuación de inventarios para efectos fiscales, mismo que puede ser distinto al sistema que utilicen para efectos contables; aquellos que utilicen el sistema de costeo directo vs. el absorbente, los que incluyan dentro de su valor de inventario la mercancía en producción en proceso (que se excluye por la LISR), etcétera.

En el sistema anterior, la facilidad para calcular el monto a deducir disminuía la posibilidad de que se incurriera en errores al deducir las mercancías, posibilidad que se incrementa con el sistema propuesto.

La labor de fiscalización se podría incrementar para las autoridades, pues el momento en el cual un contribuyente toma una deducción, no corresponderá con el ingreso obtenido por la contraparte por dicha compra, en contraste con el régimen actual en donde en un mismo momento se entiende que por una operación existe una deducción, por una parte, y, por la otra, la acumulación del ingreso.

Tomando en cuenta la complejidad de la materia (diversidad de técnicas y métodos contables, mismas que involucran una serie de elementos como inflación, producción, aspectos administrativos, etc.), será necesario establecer una serie de normas (reglamentarias o administrativas) que complementen el régimen de valuación de inventarios, situación que podrá dar lugar a interpretaciones diversas, excesos por parte de las autoridades, mayor carga para los contribuyentes, etcétera.

Uno de los argumentos para justificar el retorno al régimen del Costo de Ventas es el que contamos actualmente con una inflación controlada, dejando el sistema de la deducción de las compras que “se estableció cuando la inflación llegó a 2 dígitos y fue una medida tendiente a que la misma falseara la utilidad de las empresas”.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe señalar que la deducción de la adquisición estimula la actividad económica, pues el pago del impuesto se difiere dando más liquidez a las empresas para invertir en procesos productivos.

Si la inflación hubiere sido el único motivo del cambio del sistema de deducción, la simple actualización del costo hubiere sido suficiente.

Es importante señalar que aun hoy día existe la posibilidad de que se incremente la inflación; así, la propuesta deberá establecer algún mecanismo para actualizar el Costo de Ventas, tomando en cuenta que puede transcurrir un periodo considerable entre la adquisición y venta y su correspondiente deducción.

Otro argumento de la simplificación de la propuesta consiste en “empatar la deducción con la obtención del ingreso”, situación que por sí misma no lleva a cumplir dicha meta planteada.

La propia iniciativa presentada por el Poder Ejecutivo reconoció que es una reforma recaudatoria.

## DEFINICION DE TERMINOS

**Contribución:** El pago que debe ser el Contribuyente al Estado para sufragar el Gasto Publico. (González, B)

**Contribuyente:** La persona pasiva sujeta al pago de Contribuciones. (González, B)

**Costo de Ventas:** Es el costo del producto integrado del costo directo e indirectos para su venta. (González, B)

**CPEUM:** Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (Lazcano, O)

**Estado:** Comunidad Constituidas por un orden jurídico determinado que presenta características propias. (Becerra, M)

**Enajenación:** Transmisión del dominio de un bien de una persona a otra. (González, B)

## FUENTES CONSULTADAS

### *Legislación*

Constitución Política de los Estados Unidos

Ley del Impuesto sobre la Renta

Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta

Código Fiscal de la Federación

Derecho Financiero Mexicano

Resolución Miscelánea Fiscal para 2005

Semanario Judicial de la Federación

### *Obras*

DE LA GARZA, S. (2000). "Derecho Financiero Mexicano", Decimoctava edición, Porrúa, México.

Millar Bird, R. (1968) "Taxation in developing Countries", Law School of Harvard University, USA.

Arrija Vizcaíno, A. (1982). "Derecho Fiscal", Themis, México.