

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN  
2424/2012  
QUEJOSA: SC JOHNSON AND SON,  
S. A. DE C. V.

**MINISTRO PONENTE: LUIS MARÍA AGUILAR MORALES**  
**SECRETARIO DE ESTUDIO Y CUENTA: FRANCISCO MIGONI**  
**GOSLINGA**

México, Distrito Federal. Acuerdo de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente a la sesión de diecinueve de marzo de dos mil catorce.

**VISTOS; y,**

**RESULTANDO:**

1. **PRIMERO.** Por escrito presentado el cinco de noviembre de dos mil diez, ante la Oficialía de Partes de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en representación de  
promovió juicio de amparo directo en contra de la sentencia de dieciséis de agosto de dos mil diez, dictada por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en el juicio de nulidad 13403/09-17-01-4/503/10-PL-07-09.
2. **SEGUNDO.** Mediante proveído de dos de marzo de dos mil once, dictado por el Presidente del Décimo Tercer Tribunal Colegiado

en Materia Administrativa del Primer Circuito, se admitió la demanda con la que se formó el expediente relativo al juicio de amparo 153/2011-2707. Previos los trámites de ley, el referido órgano jurisdiccional dictó sentencia el quince de junio de dos mil doce, en el sentido de negar a la quejosa la protección constitucional solicitada.

3. **TERCERO.** Inconforme con el fallo constitucional la propia quejosa interpuso recurso de revisión el cual, en su oportunidad, fue remitido a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.
4. **CUARTO.** Por auto de dieciséis de agosto de dos mil doce, el Presidente de este Alto Tribunal admitió el recurso y lo turnó al Ministro José Fernando Franco González Salas. Asimismo, ordenó que el expediente se remitiera a la Segunda Sala en la que quedó radicado según proveído de cinco de diciembre del citado año.
5. **QUINTO.** Mediante acuerdo de treinta de agosto de dos mil doce, el Presidente de la Segunda Sala admitió el recurso de revisión adhesiva.
6. **SEXTO.** Por auto de veintinueve de noviembre de dos mil doce, tomando en cuenta que en sesión pública ordinaria de veintiocho de noviembre del citado año, por mayoría de cuatro votos de los Ministros integrantes de la Segunda Sala, se desechó el proyecto formulado por el Ministro ponente, el Presidente de dicha Sala lo retornó al Ministro Luis María Aguilar Morales.

SÉPTIMO. En sesión de trece de noviembre de dos mil trece, el Ministro Luis María Aguilar Morales, en su carácter de ponente, retiró el asunto.

### CONSIDERANDO:

PRIMERO. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para resolver el presente recurso de revisión de conformidad con lo dispuesto en los artículos 107, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 83, fracción V, y 84, fracción II, de la abrogada Ley de Amparo; 11, fracción V, y 21, fracción XI, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; así como el Punto Tercero, apartado III, en relación con el Punto Cuarto del Acuerdo General 5/2001, toda vez que se promueve en contra de una sentencia dictada por un tribunal colegiado de circuito en un juicio de amparo directo deducido de un juicio administrativo, cuya especialidad corresponde a esta Segunda Sala.

Cabe precisar que se invoca como apoyo la abrogada Ley de Amparo dado que el artículo Tercero Transitorio de la nueva ley dispone:

*"TERCERO. Los juicios de amparo iniciados con anterioridad a la entrada en vigor de la presente Ley, continuarán tramitándose hasta su resolución final conforme a las disposiciones relativas al sobreseimiento por inactividad procesal y caducidad de la*

*instancia, así como al cumplimiento y ejecución de las sentencias de amparo."*

10. Como se ve, salvo los casos de excepción (sobreseimiento por inactividad procesal, caducidad de la instancia y cumplimiento y ejecución de sentencias de amparo), los juicios que se hayan iniciado con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva Ley de Amparo continuarán tramitándose conforme a la ley abrogada.
11. En el caso, el juicio de amparo del que deriva el presente medio de defensa se inició durante la vigencia de la abrogada Ley de Amparo. Siendo así, ésta es la que se aplicará en la presente resolución.
12. **SEGUNDO.** El recurso de revisión se presentó oportunamente y por parte legitimada.
13. La sentencia impugnada se notificó a la quejosa mediante lista de veintiséis de junio de dos mil doce. Esta notificación surtió efectos al día siguiente por lo que el plazo de diez días que establece el artículo 86 de la Ley de Amparo para la interposición del recurso de revisión transcurrió del veintiocho de junio al once de julio de dos mil doce. Luego, si el escrito de expresión de agravios se exhibió ante la Oficina de Correspondencia Común de los Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Primer Circuito el once de julio de dos mil doce, es incuestionable que se hizo de manera oportuna.

14. Por otra parte, el escrito de expresión de agravios está suscrito por [redacted] a quien se le reconoció el carácter de representante de la quejosa según proveído de dos de marzo de dos mil once, dictado por la Presidenta del Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Siendo así, se encuentra legitimado para interponer el presente recurso.
15. En otro orden de ideas, el recurso de revisión adhesiva se interpuso de manera oportuna, pues el proveído por el cual se tuvo por presentado el recurso principal se notificó a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (tercera perjudicada) el veinte de agosto de dos mil doce (foja 73 del toca en el que se actúa) y surtió efectos al día siguiente. Siendo así, el plazo de cinco días para interponer dicho medio de defensa accesorio transcurrió del veintidós al veintiocho del citado mes y año, debiendo descontar los días veinticinco y veintiséis por ser sábado y domingo, respectivamente. En este sentido, si el recurso de revisión adhesiva se presentó ante la Oficina de Certificación Judicial y Correspondencia de este Alto Tribunal el veintiocho de agosto de dos mil doce, es incuestionable que se hizo de manera oportuna.
16. El recurso de revisión adhesiva está suscrito por el Subprocurador Fiscal Federal de Amparos quien, en términos del artículo 72, fracción I, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público está facultado para representar al titular de esta última dependencia ante los tribunales, de manera que está legitimado para interponer el medio de defensa de que se trata.

17. **TERCERO.** Para una mejor comprensión del asunto conviene relatar los siguientes antecedentes:

18. I. En oficio número

pesos por concepto de impuesto sobre la renta, recargos y multas del ejercicio fiscal dos mil tres. El oficio de que se trata en lo que interesa dice:

*"(...)*

*Asimismo, esta autoridad también conoció que el concepto de 'Otros Honorarios', en cantidad de se refiere a servicios legales recibidos con motivo de las gestiones legales por la adquisición del negocio de insecticidas, mismo que está soportado por la factura número ... cantidad de emitida por la empresa*

*Adicionalmente esta autoridad conoció que el servicio fue prestado en los Estados Unidos de América y que no efectuó retención alguna de conformidad con el Tratado para Evitar la Doble Tributación con los Estados Unidos de América.*

*(...)*

*En ese sentido, el representante legal de manifestó que los servicios prestados por los asesores internacionales beneficiaron a todos los adquirentes*

*individuales y dada su naturaleza fue imposible determinar el grado de servicios prestados exclusivamente a México, por lo tanto, tomaron la decisión de que los gastos correspondientes a los honorarios de cada uno de los asesores internacionales, fueran reembolsados a la casa matriz.*

*(quien pago por cuenta de todas las empresas subsidiarias del grupo, incluyendo a [redacted] por cada subsidiaria adquirente, en relación directa al valor pagado por la adquisición del negocio [redacted] en cada jurisdicción respecto del precio total de la operación global que se establece en el Contrato Maestro de Compraventa. En virtud de lo anterior, reembolsó a [redacted]*

*los gastos por honorarios de asesores internacionales de los cuales según argumento del representante de [redacted] se benefició, en forma simétrica respecto del precio pagado por el negocio [redacted] en México.*

*Conforme a lo anterior, resulta relevante mencionar que la fracción XVIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2003, establece:*

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

*(...)*

*XVIII.- Los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley.'*

*(...)*

*En virtud de lo anterior, se tiene que de las características específicas del pago realizado a [redacted], antes citadas, se concluye que el mismo correspondió a una asignación de gastos por parte de su casa matriz, por la*

*adquisición del negocio lo que sin lugar a dudas deviene de un gasto a prorrata con un residente en el extranjero, que no es contribuyente del impuesto sobre la renta en términos de los Títulos II o IV, y por lo tanto bajo este supuesto, resulta aplicable lo señalado en la fracción XVIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, antes citado.*

(...)

*En ese orden de ideas, el gasto efectuado por en cantidad de resulta no deducible para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal comprendido del 1º de enero al 31 de diciembre de 2003, a cargo de por ser gasto a prorrata con un residente en el extranjero, de los comprendidos en la fracción XVIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 2003.*

(...)

*En el caso particular, la hipótesis normativa resulta plenamente aplicable, en tanto que se verifica que el gasto realizado en el extranjero por el contribuyente corresponde a una parte proporcional determinada con base en elementos ajenos al costo real o beneficio individual que pudo haber recibido por concepto del beneficio legal y económico derivado de la asesoría global que se contrató para efectuar la operación de adquisición de la división Flora a nivel mundial.*

(...)

*Por lo tanto, el pago efectuado por favor de la entidad denominada residente en el extranjero, en cantidad de debe considerarse como un gasto no deducible, específicamente*

un gasto a prorrata realizado en el extranjero, de conformidad con lo establecido en el artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2003, toda vez que se trató de un gasto efectuado a prorrata a la matriz extranjera , por la adquisición de la división a nivel mundial, quien no es contribuyente del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II o IV de la citada ley.

No obsta para lo anterior, la manifestación del representante legal de en el sentido de que los gastos efectuados a correspondieron a la prestación de servicios y que los mismos beneficiaron directamente a debido a que a través de ellos, pudo adquirir la negociación como consta en el contrato denominado Local Asset Agreement México, de fecha celebrado entre

por lo que señaló que dichos gastos son estrictamente indispensables para los fines de la actividad comercial de toda vez que los mismos cumplen con el supuesto jurídico contenido en el artículo 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y por tanto, el pago hecho a , tiene la naturaleza de ser estrictamente indispensable para los fines del objeto social de , pues ésta se vio beneficiada con la adquisición de la división

En ese sentido, es importante señalar que aun y cuando el gasto efectuado por

residente en el extranjero, en cantidad de , cumpliera con lo establecido por la fracción I del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2003, en el sentido de ser estrictamente indispensable para los fines del negocio, esta autoridad resalta que esta norma jurídica

*es una disposición general aplicable a todas las deducciones que se pretendan hacer en cada ejercicio, e independiente del hecho de que el gasto realizado que es objeto de estudio, fue asignado con base en un prorrateo efectuado por*

*, residente en el extranjero a todas sus subsidiarias, por lo que para el caso que nos ocupa, resulta aplicable la disposición específica establecida en la fracción XVIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2003, por tratarse de un gasto a prorrata. Es decir, no obstante que el gasto efectuado haya cumplido con el requisito de ser estrictamente indispensable para los fines del negocio, el mismo encuadra en el supuesto jurídico establecido en la fracción XVIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2003, toda vez que se trató de un gasto a prorrata en el extranjero con quien no es contribuyente del impuesto sobre la renta en términos de los Títulos II o IV.*

*(...)*

*PRIMERO.- Como se ha mencionado a lo largo de la presente resolución se tiene que*  
*realizó un pago en cantidad de* : *que encuadra en la hipótesis normativa prevista en el artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta toda vez que se trató de un gasto a prorrata efectuado en el extranjero.*

*(...)"*

19. II. Inconforme con la determinación contenida en dicho oficio, la ahora quejosa promovió juicio de nulidad cuya demanda se radicó ante la del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa con el número de expediente

Una vez cerrada la instrucción el expediente se remitió a la Sala Superior del referido tribunal administrativo.

20 III. Mediante sentencia de el Pleno de la mencionada Sala Superior declaró la nulidad para efectos de la resolución impugnada. No obstante, en el considerando tercero de dicha resolución se declararon infundados los conceptos de impugnación en los que la actora manifestó que fue indebido que con base en el artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se determinara que el gasto que hizo a prorrata con residentes en el extranjero no podía deducirse.

21 En relación con lo anterior, debe decirse que la sentencia de que se trata declaró la nulidad de la resolución impugnada al considerar que se encontraba indebidamente fundada y motivada, dado que al rechazar la *"deducción efectuada por la actora en el extranjero a prorrata con un no contribuyente de la Ley del Impuesto sobre la Renta relativo a los Títulos II o IV, que efectuó a un receptor residente en el extranjero, específicamente residente de los Estados Unidos de América, pues con ello violó el Principio de no discriminación indirecta, sobre la deducibilidad de pagos a personas no residentes a que se refiere el artículo 25 (4) del CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO PARA PREVENIR EL FRAUDE Y LA EVASIÓN FISCAL CELEBRADO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LOS*

**ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA, sin que se hubiere demostrado por la autoridad la actualización de la hipótesis de excepción prevista en el mismo numeral 25 (4), en cuanto a la aplicación de las disposiciones del párrafo 1, del artículo 9, del mismo Convenio para empresas asociadas.**

22. **En consecuencia, procede declarar la nulidad de la resolución impugnada, para el efecto de que la autoridad emita una nueva resolución, en la que considere que si es procedente la deducción efectuada por la actora, con fundamento en el artículo 51, fracción IV, en relación con el diverso 52, fracción III, ambos de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo."**

23. IV. Inconforme con la citada sentencia, la quejosa promovió juicio de amparo directo, mientras que la

interpuso el recurso de revisión fiscal, los cuales se radicaron ante el Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Este último recurso se resolvió mediante sentencia de quince de junio de dos mil once en el sentido de declararlo fundado. Lo anterior, al considerar que, contrariamente a lo sostenido por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la resolución administrativa impugnada no es contraria al principio de no discriminación. La sentencia de que se trata en lo que interesa dice:

*"En las condiciones expuestas, este Tribunal Colegiado estima que al no establecerse en la Ley de Impuesto sobre la Renta la deducibilidad de los gastos a prorrata que se hagan en territorio nacional con un no contribuyente del impuesto sobre la renta, el artículo 32, fracción XVIII, de esa Ley no contraviene el artículo 25, párrafo 4, del multicitado Convenio y, por ende, la aplicación del referido artículo 32, fracción XV.II, por parte de la autoridad demandada no infringe el principio de NO DISCRIMINACIÓN.*

*Por consecuencia, la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, aplicó indebidamente el artículo 25, párrafo 4 del Convenio en mención, ya que dejó de considerar que el término de comparación residía en que la deducción de que se trata, sí se permitiera en la Ley del Impuesto sobre la Renta y en el precepto cuya aplicación se estimó transgresora de la cláusula de no discriminación."*

24. V. Por otro lado, como se apuntó, la quejosa se inconformó con la parte de la sentencia en la que se declararon infundados sus conceptos de impugnación, por lo que promovió juicio de amparo directo que se radicó ante el mencionado tribunal colegiado con el número D. A. 153/2011-2707. En sus conceptos de violación en materia de constitucionalidad la quejosa manifestó los argumentos que a continuación se resumen:

25. • El principio de proporcionalidad tributaria determina que los justiciables deben contribuir conforme a su real capacidad contributiva. Para tal efecto, es necesario que puedan deducir los gastos que son estrictamente indispensables para el desarrollo y operación de la empresa, pues únicamente

restando ese tipo de gastos (sin los cuales no podrían alcanzarse los fines de la empresa) se podrá tributar conforme a una auténtica capacidad contributiva.

26. • Tomando en cuenta lo anterior, debe considerarse que el artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil tres es violatorio del principio de proporcionalidad tributaria toda vez que prohíbe la deducción de gastos que son estrictamente indispensables. Dicho precepto dispone:

*“Artículo 32. Para los efectos de este Título, no serán deducibles: (...) XVIII. Los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los títulos II o IV de esta Ley.”*

27. • Como se puede apreciar, el citado precepto establece la prohibición de deducir aquellos gastos que, aun siendo estrictamente indispensables para el cumplimiento del objeto social de las empresas, se realicen en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes de los mencionados títulos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Esto determina que no pueda restarse de la base gravable un gasto necesario para la actividad de la empresa, lo que provoca una distorsión al momento de pagar el impuesto de que se trata dado que no se refleja la verdadera capacidad tributaria del contribuyente.

- 28 • El precepto cuya constitucionalidad se controvierte impide deducir un gasto estrictamente indispensable por la calidad jurídica de las personas entre las que se reparte el gasto. Esto es así, porque basta con que dicho gasto se reparta con personas que no sean contribuyentes de los títulos II o IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para que no pueda deducirse. Lo anterior carece de una justificación constitucionalmente razonable, dado que la calidad de las personas entre las que se reparte el gasto no es un elemento que pueda válidamente afectar el patrimonio de los contribuyentes.
- 29 • El citado precepto constitucional también infringe el principio de equidad tributaria dado que confiere un tratamiento diferente a contribuyentes que están colocados en un plano de igualdad frente al objeto de la ley. En efecto, quienes hagan gastos a prorrata con residentes en el extranjero que no sean contribuyentes de los títulos II o IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta no podrán hacer la deducción correspondiente, sin embargo, si un gasto con las mismas características se hace con personas que no sean contribuyentes de los demás títulos de dicha ley, entonces sí será deducible. Así, es la calidad de los sujetos que intervienen en la prorrata la que determina si un gasto es o no deducible, cuestión que se considera indebida al no constituir un elemento objetivo que justifique el trato diferenciado, máxime que en todos los casos el patrimonio de quien hizo el gasto se verá afectado.

30. • La violación al principio de equidad tributaria se hace aún más patente si se toma en cuenta que si el residente en México hace un gasto en el extranjero con personas que no sean contribuyentes de los títulos II o IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pero no se prorratea sino que lo absorbe en su totalidad, entonces sí podrá deducirse (siempre que sea un gasto indispensable). Sin embargo, si el mismo gasto se prorratea entonces no podrá deducirse. Así, el elemento que condiciona la deducción de un gasto es su repartición entre varios sujetos (prorrateso), lo cual no justifica un trato diferenciado.
31. • El hecho de que un gasto se haga en el extranjero se explica porque se está ante una economía abierta y global, y ese elemento (gasto en el extranjero) no puede constituir válidamente la razón para impedir una deducción legítima.
32. • El artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta infringe el principio de legalidad tributaria toda vez que genera incertidumbre jurídica a los contribuyentes por establecer en forma ambigua uno de los elementos esenciales de la contribución, pues por la redacción que contiene no es fácil determinar la base del impuesto. En efecto, el citado precepto admite diversas interpretaciones, pues si bien establece la prohibición de la deducción de los gastos a prorrateso que se hagan a personas no contribuyentes de los títulos II o IV del referido ordenamiento legal, sin

embargo, se desconoce si tal prohibición se actualiza: a) cuando los pagos se hagan a favor de personas que no sean contribuyentes de dichos títulos (destinatarios); o, b) cuando los pagos se repartan con personas no contribuyentes de tales títulos (participantes de la prorrata).

- 33 • Aunado a lo anterior, el precepto cuestionado genera incertidumbre porque se desconoce si la deducción del gasto a prorrata está prohibida cuando se reparta en su integridad entre personas no contribuyentes de los indicados títulos, o si dicha prohibición se actualiza únicamente cuando algunas de las personas con las que se prorratea el gasto no son contribuyentes en los mencionados términos.
- 34 • Por otra parte, el artículo 30, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta es inconstitucional por infringir el principio de equidad tributaria. Dicho precepto dispone:

*“Artículo 30. Tratándose de personas morales residentes en el extranjero, así como de cualquier entidad que se considere como persona moral para efectos impositivos en su país, que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del establecimiento permanente, ya sea las erogadas en México o en cualquier otra parte, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en esta Ley y en su Reglamento.*

*Cuando las personas a que se refiere el párrafo anterior, residan en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación, se podrán deducir los gastos que se prorrateen con la oficina central o sus establecimientos, siempre que tanto la oficina central como el establecimiento, en el que se realice la erogación, residan también en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación y tenga un acuerdo amplio de intercambio de información y*

*además se cumpla con los requisitos que al efecto establezca el Reglamento de esta Ley."*

35. • El citado precepto infringe el principio de equidad tributaria porque permite que los establecimientos permanentes deduzcan los gastos que realicen a prorrata con sus oficinas centrales u otros establecimientos, siendo que el mismo trato le debería conferir a las personas morales.
36. VI. El juicio de amparo directo se resolvió mediante sentencia de quince de junio de dos mil doce, dictada por el Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en el sentido de negar a la quejosa la protección constitucional solicitada. Dicha sentencia, en la materia de constitucionalidad, se sustenta en los razonamientos que a continuación se sintetizan:
37. • Del análisis de la resolución administrativa impugnada, mediante la cual se determinó un crédito fiscal a cargo de la quejosa, se aprecia que el artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil tres, si se aplicó en su perjuicio. Esto es así, pues con base en dicho precepto se determinó que una de las deducciones que hizo fue indebida, lo que motivó el crédito fiscal impugnado.
38. • Aduce la quejosa que el citado precepto legal no señala si la prohibición para la deducción se actualiza por el simple hecho de que los gastos se paguen a personas no contribuyentes del impuesto sobre la renta en los títulos II o IV, o bien, si la limitante para la deducción se actualiza cuando el gasto se

reparte con personas no contribuyentes del tributo respecto de los mismos títulos. Este concepto de violación es infundado dado que, contrariamente a lo argumentado por la quejosa, del citado precepto *“si se desprende qué tipo de gastos son los que están prohibidos como deducción para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues dispone claramente que todos los gastos -efectuados por personas morales nacionales- que se hagan en el extranjero cuando sean a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II ‘De las personas morales disposiciones generales’ y IV ‘De las personas físicas’, de dicho ordenamiento legal.*

39. *En efecto, en el numeral impugnado no existe ambigüedad alguna, pues de su simple lectura claramente se desprende que basta con que una persona moral nacional, realice un gasto en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en términos de los Títulos II (...) o IV (...) de la ley recaudatoria, para que ese gasto no pueda ser deducido en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.”*

40. • Por otra parte, es infundado el concepto de violación en el que se aduce que el artículo 32 fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta es inconstitucional porque infringe el principio de proporcionalidad tributaria. Lo infundado del

concepto de violación radica en que la intención del legislador fue erradicar prácticas de evasión o elusión fiscal al restringir la deducción de los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta, es decir, *“constituye una medida tendiente a evitar dichas prácticas de evasión o elusión fiscal que pudiesen acontecer derivado del tipo de operaciones que se llevan a cabo entre empresas multinacionales que centralizan algunas de sus funciones a través de una matriz, mediante la cual celebran algunos tipos de contratos como lo son los contratos de costos compartidos, contratos de servicios generales basados en la distribución de gastos administrativos, gastos gerenciales, técnicos o comerciales, etcétera.*

41. *Ello derivado de que los costos son asumidos entre las empresas vinculadas, atento a la relación que guardan entre sí, pues tal circunstancia constituye un beneficio para las empresas que forman parte del grupo, ya que ello implica acceder a ventajas que comúnmente en lo individual no pueden encontrar en el mercado, ya que no podrían llevar a cabo las funciones u objetivos con la practicidad que involucra tener el soporte económico y corporativo de otras empresas”.* Así, lo que busca el precepto legal cuestionado, además de evitar la elusión fiscal, es que se grave la utilidad realmente percibida y no una disminuida por la deducción de gastos *“que, conforme a la*

*ley, no son procedentes en virtud de su naturaleza fiscal (...)*

42.

*Por ello, si en el caso, el principio que rige a las deducciones del impuesto sobre la renta es que las erogaciones necesarias e indispensables para la producción del ingreso deben ser disminuidas de los ingresos brutos, a fin de que los sujetos pasivos tributen conforme a su verdadera capacidad contributiva y sobre su utilidad real y, el precepto en cuestión, establece una prohibición de deducibilidad a fin de que se grave la ganancia que efectivamente modifique positivamente el patrimonio de los sujetos pasivos y no una disminuida por la deducción de gastos que no son procedentes en virtud de su naturaleza fiscal, entonces es claro que no transgrede la garantía de proporcionalidad tributaria, pues dicho numeral pretende que los sujetos tributen conforme a su verdadera capacidad contributiva y sobre su utilidad real (...)"*

43.

• Contrariamente a lo aducido por la quejosa, el precepto legal cuestionado no infringe el principio de equidad tributaria. En efecto, dicho precepto confiere un trato igual a *"todas las personas morales residentes en México al prohibir la deducción de los gastos a prorrata que hagan en el extranjero con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II (...) o IV (...) de la Ley del Impuesto sobre la Renta.*

44. *En efecto (...) el numeral impugnado no contiene un trato desigual a contribuyentes que se encuentran en idénticas condiciones, pues como ya se dijo con antelación, es claro al establecer que basta con que una persona moral residente en México realice un gasto en el extranjero a prorrata" con quienes no sean contribuyentes de los mencionados títulos, para que ese gasto no pueda ser deducido, sin que tal precepto haga distinción alguna para la aplicación de la prohibición que contiene en razón de la nacionalidad.*
45. • En otro orden de ideas, el concepto de violación dirigido a demostrar la inconstitucionalidad del diverso artículo 30, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta es ineficaz en la medida en que está dirigido a personas morales residentes en el extranjero, siendo que la quejosa es residente en México. Luego, dicho precepto no se aplicó en perjuicio de ésta.
46. VII. En contra de la sentencia de amparo la quejosa interpuso el recurso de revisión en el que se actúa. En sus agravios expuso los argumentos que a continuación se resumen:
47. • Al estudiar los conceptos de violación dirigidos a demostrar que el artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta infringe el principio de legalidad tributaria, el Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del

Primer Circuito no resolvió la cuestión efectivamente planteada. En efecto, en dicho concepto de violación se manifestó que el citado precepto es ambiguo porque: a) no se advierte si la prohibición para la deducción del gasto se actualiza porque se pague a personas no contribuyentes de los títulos II o IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta (receptores), o porque se prorratee con personas no contribuyentes de los mencionados títulos (participantes en la prorrata); y, b) no se sabe si la prohibición de la deducción se actualiza cuando todos los que participan en ella no son contribuyentes de los referidos títulos o si basta con que uno sólo no sea contribuyente de dichos títulos.

48 No obstante los citados planteamientos, el mencionado órgano jurisdiccional, al dictar la sentencia impugnada, se limitó a reiterar o a reproducir lo que el citado precepto expresa literalmente, sin embargo, no determinó sus alcances ni contestó los argumentos que se expusieron en el concepto de violación. Luego, es incuestionable que no resolvió la cuestión efectivamente planteada dado que no despejó las dudas que sobre los alcances de dicho precepto se fijaron en el concepto de violación correspondiente.

49 • En la sentencia impugnada se sostiene que el artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta no infringe el principio de proporcionalidad tributaria dado que la prohibición que establece está objetivamente justificada. Lo anterior, porque está dirigida a erradicar prácticas de evasión

y elusión fiscal evitando que empresas multinacionales celebren entre la matriz y las filiales contratos de costos compartidos accediendo así a ventajas que en lo individual no encontrarían en el mercado. Aunado a lo anterior, con el citado precepto el legislador tuvo el propósito de que se grave la utilidad realmente percibida por el contribuyente y no una disminuida con gastos que no son procedentes en virtud de "su naturaleza fiscal".

50. Los anteriores razonamientos en los que se sustenta el fallo constitucional impugnado no están ajustados a derecho toda vez que se atribuye al legislador un propósito que no se aprecia de manera objetiva, además de que se pretende justificar la constitucionalidad mediante argumentos que no tienen relación con el caso concreto, pues no puede válidamente afirmarse que todo gasto que sea indispensable para la marcha del negocio y que, en consecuencia, sea deducible (deducción estructural), tenga por objeto evadir o eludir el cumplimiento de las obligaciones fiscales.
51. Ha sido criterio reiterado de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que cuando una norma establece un trato diferenciado el legislador debe expresar las razones que lo justifiquen. Asimismo, el propio Alto Tribunal ha determinado que esa expresión no es necesaria cuando la justificación se advierte de manera notoria y evidente. En el caso, el Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al dictar la sentencia combatida, justificó la

constitucionalidad del precepto cuestionado con base en argumentos que carecen de sustento real y objetivo.

52. En efecto, el referido órgano jurisdiccional no expuso las razones por las cuales, a su parecer, la prohibición establecida en el artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta impedirá la evasión o elusión fiscal. Aquí debe tenerse en cuenta que la deducción de gastos necesarios para que las empresas alcancen sus fines de ninguna manera puede considerarse una práctica delictiva.
53. Por otra parte, es cierto que las empresas multinacionales llevan a cabo operaciones que centralizan sus funciones a través de una matriz y que representan diversas ventajas económicas, sin embargo, esa forma de proceder no puede considerarse indebida dado que no representa un perjuicio para el fisco. Antes bien, en el ámbito internacional la práctica de costos compartidos ha sido aceptada por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, pues en el comentario 8.23 de la Guía de Precios de Transferencia emitida por dicha organización, se establece que las aportaciones de costos deben ser tratadas fiscalmente de la misma forma en que sería tratado el participante si sus aportaciones fuesen hechas fuera de ese tipo de acuerdos. Esto se explica porque actualmente se está ante una economía globalizada.

54. En el orden de ideas expuesto, dado que no existe fin extrafiscal alguno que pretenda alcanzarse con la prohibición contenida en el precepto legal cuestionado, y tomando en cuenta que no hay bases objetivas que justifiquen tal prohibición, lo procedente es que se declare la inconstitucionalidad de dicho precepto.
55. • En el Dictamen legislativo emitido por la Cámara de Diputados en mil novecientos cincuenta y ocho, se aprecia que en la creación de la norma legal cuestionada se indicó lo siguiente: ***“Con la reforma al artículo 29, queda claramente prohibida la deducción de gastos efectuados en el extranjero, cuando no son hechos directamente por las empresas establecidas en el país, sosteniéndose el principio de que sólo son deducibles los gastos necesarios debidamente comprobados que hayan realizado los contribuyentes.”*** Al respecto, debe decirse que actualmente el Estado Mexicano tiene la posibilidad de revisar las operaciones que los contribuyentes hacen en el extranjero, máxime que ha celebrado diversos convenios de intercambio amplio de información, de manera que no se justifica la existencia de la prohibición de que se trata.
56. • En la demanda de amparo se manifestó que el artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta infringe el principio de equidad tributaria porque confiere un trato distinto a contribuyentes que están colocados en un mismo plano de igualdad. Así, se manifestó que el trato diferenciado

que carece de justificación objetiva se actualiza conforme a lo siguiente: a) frente a contribuyentes que realizan gastos en el extranjero a prorrata con personas que son contribuyentes de los títulos II o IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta y, en consecuencia, que no son contribuyentes de los demás títulos; b) a contrario sensu, frente a los gastos hechos en el extranjero con personas que sean contribuyentes de los títulos III, V y VI de dicho ordenamiento legal; c) frente a personas que realicen gastos en el extranjero (sin prorrata) con personas que no sean contribuyentes de los títulos II o IV de la mencionada ley; y, d) con personas que realizan gastos en el país a prorrata con quienes sí son contribuyentes de estos últimos dos títulos de la propia ley.

57 No obstante los argumentos resumidos con anterioridad, el Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al dictar la sentencia impugnada, manifestó que son infundados los conceptos de violación porque el precepto impugnado *"da un trato igual a todas las personas morales residentes en México al prohibir la deducción de los gastos a prorrata que hagan en el extranjero con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II (...) o IV (...) de la Ley del Impuesto sobre la Renta."*

58 Como se puede observar, el citado órgano jurisdiccional omitió resolver los planteamientos contenidos en la demanda de amparo, además de que en la forma en que resolvió sería

imposible aducir violación al principio de equidad tributaria. Esto es así, pues lo que el mencionado tribunal colegiado debió analizar es el universo total de contribuyentes que incurren en gastos y no únicamente los que prevé el precepto legal cuestionado, pues es incuestionable que todos los que se ubican dentro de la hipótesis prevista por éste son tratados de manera similar y con esa óptica nunca podría hacerse un análisis comparativo, que es la finalidad del principio de equidad tributaria.

59. En tales condiciones, dado que no se analizaron los argumentos planteados y el estudio que se hizo en la sentencia impugnada es incorrecto, lo que procede es que la Suprema Corte de Justicia de la Nación analice los conceptos de violación.
60. • Contrariamente a lo sostenido por el mencionado tribunal colegiado, el precepto legal cuestionado sí hace una distinción por las características particulares del receptor del gasto o del participante en la prorrata, lo cual no es un elemento que justifique objetivamente el trato diferenciado dado que se trata de una cuestión que es ajena al contribuyente
61. • La sentencia impugnada es incongruente porque al hacer el examen de la constitucionalidad del artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el órgano jurisdiccional correspondiente sostuvo que la calidad de las personas que

reciben el gasto o las que participan en la prorrata no es un elemento determinante para que el gasto sea deducible. No obstante, al resolver el recurso de revisión fiscal 125/2011 (que se interpuso en contra de la misma sentencia que dio origen el juicio de amparo del que emana el recurso de revisión en el que se actúa) el propio órgano jurisdiccional sostuvo lo contrario. De acuerdo con lo anterior, lo primero que debe hacerse es fijar la interpretación correcta del citado precepto legal.

62. CUARTO. El recurso de revisión es procedente.

63. El artículo 107, fracción IX, de la Constitución General dispone:

*“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;”*

64. Por otra parte, el Punto Primero, fracción I, inciso a), del Acuerdo Plenario 5/1999, estatuye:

*"PRIMERO. Procedencia*

*1. El recurso de revisión es procedente contra las sentencias que en materia de amparo directo pronuncien los Tribunales Colegiados de Circuito, si se reúnen los supuestos siguientes:*

*a) Si en ella se decide sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una ley, tratado internacional o reglamento -federal o local-, o se establece la interpretación directa de un precepto constitucional; o bien, si en dichas sentencias se omite el estudio de las cuestiones acabadas de mencionar, cuando se hubieren planteado en la demanda de amparo."*

65. De las disposiciones transcritas se desprende que el recurso de revisión que se interpone en contra de las sentencias que se dictan en los juicios de amparo directo procede cuando en ellas se decida sobre la constitucionalidad de normas generales o se establezca la interpretación directa de un precepto de la Constitución o, en su caso, si en dichas sentencias se omite el análisis de tales cuestiones cuando se hubiesen planteado en la demanda correspondiente. Además, la procedencia del referido medio de defensa está condicionada a que la resolución que en su caso se llegue a dictar entrañe la fijación de un criterio de importancia y trascendencia a juicio de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación y conforme a acuerdos generales expedidos por el Tribunal Pleno.
66. Cabe mencionar que conforme al Punto Segundo del Acuerdo Plenario 5/1999 antes citado, se considera que no son asuntos importantes ni trascendentes aquellos en los que en relación con el tema de constitucionalidad planteado exista jurisprudencia de este Alto Tribunal, cuando no se hayan expresado agravios o

cuando habiéndose expresado sean ineficaces, inoperantes, inatendibles o insuficientes.

67. Lo hasta aquí expuesto se corrobora con la jurisprudencia 2a./J. 149/2007, sustentada por esta Segunda Sala, con número de registro 171625, publicada en la página 615, del Tomo XXVI, correspondiente al mes de agosto de dos mil siete, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta de rubro: ***"REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. REQUISITOS PARA SU PROCEDENCIA."***
68. En el caso, el presente medio de defensa es procedente porque en la demanda de amparo la quejosa planteó la inconstitucionalidad del artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y, al dictar la sentencia impugnada, el Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito desestimó los conceptos de violación relacionados con dicha inconstitucionalidad. Cabe precisar que el análisis de los agravios expuestos en el recurso de revisión revela que la inconforme insiste en la inconstitucionalidad de dicho precepto y, además, controvierte las consideraciones en las que se sustenta la sentencia impugnada.
69. De acuerdo con lo anterior, es inconcuso que en el caso subsisten los problemas de constitucionalidad relacionados con el artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Además, tales problemas son de importancia y trascendencia toda vez que están relacionados con un precepto que impide

efectuar deducciones para efectos del mencionado gravamen, de manera que la determinación que en el caso se adopte tendrá una importante repercusión en el orden jurídico nacional al estar vinculada con una cuestión que impacta directamente en uno de los elementos esenciales del tributo, como es la base.

70. **QUINTO.** Es fundado el agravio en el que la quejosa aduce que el Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al dictar la sentencia impugnada, no analizó la cuestión efectivamente planteada.
71. Según se puede apreciar de lo expuesto en el considerando tercero de la presente ejecutoria, en la demanda de amparo la inconforme planteó la inconstitucionalidad del artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al considerar que infringe los principios tributarios de legalidad, proporcionalidad y equidad. En la sentencia impugnada, el Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito declaró infundados los conceptos de violación planteados por la quejosa y, en el recurso que ahora se resuelve, ésta aduce agravios relacionados con los tres referidos principios tributarios.
72. Ahora bien, el Pleno de este Alto Tribunal ha sostenido que cuando en un asunto se aduzcan violaciones a diversos principios de justicia fiscal, el primero que debe analizarse es el de legalidad, dado que su estudio permitirá advertir si el acto administrativo cuestionado tiene o no sustento en alguna disposición legal. Al respecto, es aplicable la jurisprudencia

Plenaria con número de registro 193475, visible en la página 20, del Tomo X, correspondiente al mes de agosto de mil novecientos noventa y nueve, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta que dice:

*"LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL. Las argumentaciones encaminadas a poner de manifiesto en el juicio de amparo, la existencia de una violación a la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, deben examinarse previamente a las que también se esgriman respecto de la violación de las demás garantías de justicia fiscal de los tributos, dado que el principio general de legalidad constituye una exigencia de primer orden, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por una disposición legal anterior, por lo que de no respetarse, no podría considerarse equitativa y proporcional una contribución cuyos elementos no estén expresamente previstos en una ley formal y material."*

73. Sentado lo anterior, conviene tener presente que la recurrente aduce que en la sentencia impugnada el Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito no estudió la cuestión efectivamente planteada. Lo anterior, porque en el concepto de violación sostuvo que el artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta infringe el principio de legalidad tributaria, pues si bien establece la prohibición de la deducción de los gastos en el extranjero a prorrata que se hagan a personas no contribuyentes de los títulos II o IV del referido ordenamiento legal, sin embargo, se desconoce si tal prohibición

se actualiza: a) cuando los pagos se hagan a favor de personas que no sean contribuyentes de dichos títulos (destinatarios); o, b) cuando los pagos se repartan entre personas no contribuyentes de tales títulos (participantes de la prorrata).

74. Según la recurrente, el referido tribunal colegiado, al dictar la sentencia impugnada, se limitó a reproducir el texto del citado precepto legal, sin que se hiciera cargo del argumento antes resumido, de manera que no analizó la cuestión efectivamente planteada.
75. Como se anunció, el agravio expuesto por la recurrente es fundado. En efecto, del análisis de la sentencia impugnada se aprecia que el Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al contestar el concepto de violación de que se trata, sostuvo lo siguiente:

*"Precisado lo anterior, se debe señalar que el artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil tres -que aduce la quejosa resulta violatorio del principio de legalidad tributaria-, es del tenor siguiente:*

*'Artículo 32. Para los efectos de este Título, no serán deducibles: (...) XVIII. Los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II y o IV de esta Ley.'*

*De la lectura del precepto transcrito se observa que el legislador estableció que no serán deducibles los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta, en términos de los Títulos II 'De las*

*personas morales disposiciones generales' o IV 'De las personas físicas', de la Ley del Impuesto sobre la Renta.*

*(...)*

*Así, del contenido del precepto transcrito, contrariamente a lo argumentado por la quejosa, sí se desprende qué tipo de gastos son los que están prohibidos como deducción para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues dispone claramente que todos los gastos -efectuados por personas morales nacionales- que se hagan en el extranjero cuando sean a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II 'De las personas morales disposiciones generales' y IV 'De las personas físicas', de dicho ordenamiento legal.*

*En efecto, en el numeral impugnado no existe ambigüedad alguna, pues de su simple lectura claramente se desprende que basta con que una persona moral nacional, realice un gasto en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en términos de los Títulos II (...) o IV (...) de la ley recaudatoria, para que ese gasto no pueda ser deducido en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.*

*Por ello, no asiste razón a la impetrante del amparo cuando aduce que el numeral impugnado la deja en estado de indefensión al no estar plenamente identificado uno de los elementos esenciales de la contribución, como es la base, pues contrario a ello, del precepto impugnado se desprende que no serán deducibles los gastos a prorrata realizados en el extranjero por una persona moral nacional con un no contribuyente del impuesto sobre la renta, por lo que sí se establece en forma clara y no ambigua la limitante para deducir ese tipo de gastos y, por ende, que éstos no podrán tomarse en cuenta para efectos del cálculo de la base gravable.*

*En ese contexto, resulta intrascendente lo argumentado por la quejosa en el sentido de que del artículo impugnado se desconoce si la calidad de residencia fiscal de las personas entre las que se reparte el gasto es el elemento que determina la prohibición para la deducción del impuesto sobre la renta o bien, es la calidad del destinatario del gasto, pues como ya se dijo, de la lectura del precepto en cuestión, se advierte claramente cuál es su sentido y alcance, pues dicho numeral si es preciso al especificar el tipo de gasto respecto del cual se prohíbe su deducción por parte de las personas morales residentes en el país”*

76. Como se puede apreciar, el mencionado tribunal colegiado, después de citar el artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se limitó a reproducir o reiterar su texto y a manifestar que éste resulta claro, sin embargo, omitió hacerse cargo de los argumentos expuestos por la quejosa. Esto es así, pues no resolvió las cuestiones planteadas por ésta consistentes en que se desconoce si la prohibición de deducir el gasto a prorrata se actualiza: a) cuando los pagos se hagan a favor de personas que no sean contribuyentes de dichos títulos (destinatarios); o, b) cuando los pagos se repartan entre personas no contribuyentes de tales títulos (participantes de la prorrata).
77. De acuerdo con lo anterior, es claro que asiste razón a la recurrente por cuanto aduce que el referido tribunal colegiado, al dictar la sentencia impugnada, no se hizo cargo de los argumentos dirigidos a demostrar la violación al principio de legalidad tributaria. De aquí, que deba ser esta Segunda Sala la

que, con fundamento en el artículo 91, fracción I, de la Ley de Amparo, estudie el concepto de violación relativo.

78. Dado que los planteamientos de la inconforme están relacionados con la interpretación que debe darse al precepto impugnado, se considera conveniente analizar su historia legislativa. Así, se aprecia que el artículo 29, fracción XIX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación de treinta y uno de diciembre de mil novecientos cincuenta y tres, disponía:

*“Artículo 29. Para determinar la utilidad gravable, los sujetos comprendidos en los artículos 22, 23 y 25 podrán hacer únicamente las siguientes deducciones del total de sus ingresos: (...) XIX. Los gastos que se hagan en el extranjero.”*

79. El citado precepto legal se reformó según decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de treinta y uno de diciembre de mil novecientos cincuenta y ocho, para quedar como sigue (se subrayará la parte que se agregó con motivo de la reforma):

*“Artículo 29. Para determinar la utilidad gravable, los sujetos comprendidos en los artículos 22, 23 y 25 podrán hacer únicamente las siguientes deducciones del total de sus ingresos: (...) XIX. Los gastos que se hagan en el extranjero siempre que no se trate de gastos hechos a prorrata con empresas que no sean causantes del impuesto en las cédulas I, II o III, y”*

80. Es conveniente mencionar que las cédulas I, II y III a las que remite el citado precepto se refieren a los ingresos que se obtienen por el comercio; la industria; y, la agricultura, ganadería y pesca, respectivamente. También es importante apuntar que en

la iniciativa que dio lugar a la citada reforma, el titular del Poder Ejecutivo únicamente sostuvo lo siguiente:

*"Las adiciones a los artículos 29 y 30, delimitan los requisitos de validez de las deducciones autorizadas por la Ley."*

81. En relación con dicha reforma, en el dictamen emitido por las Comisiones Unidas Primera de Hacienda y de Impuestos de la Cámara de Diputados se afirmó lo siguiente:

*"Con la reforma al artículo 29, queda claramente prohibida la deducción de gastos efectuados en el extranjero, cuando no son hechos directamente por las empresas establecidas en el País, sosteniéndose el principio de que sólo son deducibles los gastos necesarios debidamente comprobados que hayan realizado los contribuyentes."*

82. Posteriormente, en el Diario Oficial de la Federación de treinta y uno de diciembre de mil novecientos sesenta y cuatro, se publicó la Ley del Impuesto sobre la Renta cuyo artículo 27, fracción IV, disponía:

*"Artículo 27. No serán deducibles (...) IV. Los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con empresas que no sean causantes del impuesto al ingreso global de las empresas, establecido en esta ley."*

83. En relación con las deducciones la iniciativa de ley formulada por el titular del Poder Ejecutivo Federal contiene el texto siguiente:

*"Por lo que hace a las deducciones autorizadas a las empresas para determinar el ingreso gravable, se mantienen las normales y*

*propias de las diversas actividades, haciéndose algunas correcciones en beneficio de los causantes; las normas se simplifican, manteniéndose los conceptos tradicionales, con mayor elasticidad, como en el caso de pérdidas por créditos incobrables que se regulan en forma menos rigurosa, y por su importancia, cabe expresar que se incluye como nueva deducción la pérdida sufrida de un ejercicio, que podrá ser deducida en los cinco siguientes hasta su amortización total. Asimismo, se autoriza la deducción del importe de indemnizaciones pagadas por reajuste de personal, cuando sea necesario como medida de reorganización de la empresa; e interesa también declarar, en materia de deducciones, que se mantiene el sistema de depreciación acelerada, para empresas industriales, agrícolas, ganaderas y de pesca."*

84. En relación con dicha iniciativa, en el dictamen emitido por las Comisiones Primera y Segunda de Impuestos y de Estudios Legislativos, Sección Fiscal, de la Cámara de Diputados, en lo que interesa se afirmó lo siguiente:

*"(...) y en cuanto a las deducciones se han tomado en consideración las más indispensables y justificadas de acuerdo con los niveles generales de los causantes y tratando de evitar desequilibrios posibles en los ingresos fiscales, ya que no existe sobre esta materia experiencia en nuestro país y, además, con el propósito de no hacer complicados los procedimientos de pago del impuesto."*

85. Posteriormente, la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación de treinta de diciembre de mil novecientos ochenta, en lo que interesa disponía:

*"Artículo 25. No serán deducibles: (...) XIX. Los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II ó IV de esta Ley."*

86. Es importante mencionar que del análisis del proceso legislativo que culminó con la citada ley no se advierten motivos destacados que justifiquen la prohibición de deducir los gastos que se hagan a prorrata en los términos del citado precepto.
87. El primero de enero de dos mil dos se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley del Impuesto sobre la Renta que abrogó la diversa de treinta de diciembre de mil novecientos ochenta. El artículo 32 de dicho ordenamiento legal dispone:

*"Artículo 32. Para los efectos de este Título, no serán deducibles: (...) XVIII. Los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley."*

88. En el dictamen de veintinueve de enero de dos mil uno, emitido por la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, en relación con las deducciones se sostuvo lo siguiente:

*"La que Dictamina considera acertado que en el Capítulo II, se establezcan las deducciones y los requisitos que éstas deben cumplir. (...)*

*Con la finalidad de establecer la forma en la que deben aplicarse las devoluciones que se reciban o los descuentos y rebajas que se hagan, cuando correspondan a ejercicios anteriores, se estima apropiado adicionar un párrafo a la fracción I del artículo 29, en el que se establece que dichos conceptos se podrán deducir en el ejercicio al que corresponden, siempre que se realicen antes de que se presente la declaración anual de dicho*

*ejercicio, de lo contrario su deducción se aplicará en el ejercicio en el que se efectúen.*

*Asimismo, se establece en el presente Capítulo, la posibilidad para que las personas morales residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, puedan efectuar la deducción de los gastos que prorateen con la oficina central o sus establecimientos.*

*No obstante lo anterior, se considera conveniente que se contemplen medidas de control más efectivas que permitan evitar prácticas de evasión y elusión fiscales, por lo que se está proponiendo establecer requisitos adicionales para que el contribuyente pueda efectuar la deducción de los gastos a prorrata.*

*En este sentido, la que Dictamina conviene en señalar que las oficinas y establecimientos con los que se prorateen los gastos residan también en países con los que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación, así como un acuerdo amplio de intercambio de información, estableciéndose adicionalmente que se debe de cumplir con los requisitos que al efecto establezca el Reglamento, eliminando así, la referencia que se hacía a las reglas de carácter general que expidiera el SAT, lo que dará seguridad jurídica al contribuyente."*

89. Lo expuesto en relación con la historia legislativa del precepto impugnado permite sostener las siguientes afirmaciones:

90. a) en enero de mil novecientos cincuenta y nueve entró en vigor la reforma al artículo 29, fracción XIX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en esa época, en la que se estableció por vez primera la prohibición de deducir los gastos que se hicieran en el extranjero a prorrata con empresas que no fuesen causantes del impuesto en las

cédulas relativas a ingresos por comercio; industria; y, agricultura, ganadería y pesca.

91. b) en la Ley del Impuesto sobre la Renta de treinta y uno de diciembre de mil novecientos sesenta y cuatro, se estableció la prohibición de deducir los gastos que se hicieran en el extranjero a prorrata con empresas que no fuesen causantes del *"impuesto al ingreso global de las empresas"*.
92. c) en la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación de treinta de diciembre de mil novecientos ochenta, se determinó que no serían deducibles los gastos que se hicieran en el extranjero a prorrata con quienes no fuesen contribuyentes del impuesto sobre la renta en términos de los títulos relativos a personas físicas y personas morales.
93. d) en la Ley del Impuesto sobre la Renta que se publicó en el Diario Oficial de la Federación de primero de enero de dos mil dos, se reiteró la prohibición establecida en la diversa ley de treinta de diciembre de mil novecientos ochenta. Tal prohibición ha permanecido sin modificación alguna.
94. De lo antes expuesto se puede apreciar que, salvo por la excepción que más adelante se precisará, la prohibición específica de deducir los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata no fue motivo de estudio o pronunciamiento destacado por parte del legislador. Esto es así, pues de los antecedentes

legislativos reseñados se aprecia que a partir de que tal prohibición se introdujo en el texto legislativo (con motivo de la reforma de treinta y uno de diciembre de mil novecientos cincuenta y ocho a la Ley del Impuesto sobre la Renta), se fue reiterando en las diversas leyes, sin que se expusieran argumentos dirigidos a justificar su existencia.

95. La única excepción al silencio legislativo relacionado con la prohibición de que se trata se actualizó precisamente cuando ésta se incorporó a la ley. En efecto, según se vio, fue con motivo de la reforma de treinta y uno de diciembre de mil novecientos cincuenta y ocho que se introdujo en la Ley del Impuesto sobre la Renta la prohibición de deducir los gastos en el extranjero que se hicieran a prorrata. Así, al artículo 29, fracción XIX, de dicho ordenamiento legal se le agregó la porción que a continuación se subrayará:

*"Artículo 29. Para determinar la utilidad gravable, los sujetos comprendidos en los artículos 22, 23 y 25 podrán hacer únicamente las siguientes deducciones del total de sus ingresos: (...) XIX. Los gastos que se hagan en el extranjero siempre que no se trate de gastos hechos a prorrata con empresas que no sean causantes del impuesto en las cédulas I, II o III, y"*

96. En relación con dicha reforma, en la iniciativa correspondiente el titular del Poder Ejecutivo Federal manifestó que tenía por objeto delimitar *"los requisitos de validez de las deducciones autorizadas"*. Por otra parte, en el dictamen emitido por las Comisiones Unidas Primera de Hacienda y de Impuestos de la Cámara de Diputados, como se vio, se sostuvo lo siguiente:

*“Con la reforma al artículo 29, queda claramente prohibida la deducción de gastos efectuados en el extranjero, cuando no son hechos directamente por las empresas establecidas en el País, sosteniéndose el principio de que sólo son deducibles los gastos necesarios debidamente comprobados que hayan realizado los contribuyentes.”*

97. Es importante tener en cuenta que el referido pronunciamiento legislativo está dirigido exclusivamente a la citada fracción del artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dado que aun cuando también se reformaron las diversas fracciones II, VI y X del mencionado precepto legal, lo cierto es que ninguna de ellas regula los gastos en el extranjero, pues se refieren a: a) indemnizaciones que se cubren a los trabajadores; b) gastos de previsión social; y, c) primas que se paguen por seguro de vida, retiro o accidentes.
98. De acuerdo con lo anterior, puede afirmarse que la intención del legislador al incorporar a la Ley del Impuesto sobre la Renta la prohibición de deducir los gastos que se hicieran en el extranjero a prorrata con quienes no fuesen causantes del impuesto sobre la renta en las cédulas relativas a ingresos por comercio, industria y agricultura, ganadería y pesca, fue la de impedir la deducción de gastos cuando no fuesen hechos directamente por las empresas establecidas en el país. Tan es así, que de manera destacada se sostuvo en el mencionado dictamen legislativo que con tal prohibición prevalecía *“el principio de que sólo son deducibles los gastos necesarios debidamente comprobados que hayan realizado los contribuyentes.”*

99. Las razones expuestas por el legislador para justificar la citada prohibición permiten inferir fundadamente que ésta se debió a la dificultad que representaba para el fisco constatar que el gasto cuya deducción se pretendía realmente se hubiese realizado por la empresa y, además, en su caso, verificar el monto al que tal gasto habría ascendido y el beneficio concreto obtenido por el contribuyente. Esta dificultad derivaría no únicamente del hecho de que el gasto se habría efectuado en el extranjero, sino de la circunstancia de que aquél se habría compartido con empresas que no fuesen causantes del impuesto sobre la renta en las cédulas antes mencionadas, cuestión que complicaría el control de las operaciones internacionales. Así, para vencer tal dificultad, el legislador, como medida de control, optó por prohibir la deducción de los gastos que se hubiesen hecho en el extranjero a prorrata.
100. Una vez examinado el precepto a la luz de su historia legislativa, conviene estudiarlo a partir de su contenido. Dicho precepto dispone:

*“Artículo 32. Para los efectos de este Título, no serán deducibles: (...) XVIII. Los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley.”*

101. Del citado precepto se desprende que no serán deducibles los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no tributen en términos de los títulos II o IV de la Ley del Impuesto

sobre la Renta, es decir, los que regulan a las personas morales (disposiciones generales) y a las personas físicas. Esto es así, porque la estructura de los títulos de dicho ordenamiento es el siguiente: "Título I Disposiciones Generales"; "Título II De las Personas Morales Disposiciones Generales"; "Título III Del Régimen de las Personas Morales con Fines No Lucrativos"; "Título IV De las Personas Físicas"; "Título V De los Residentes en el Extranjero con Ingresos Provenientes de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional"; "Título VI De los Territorios con Regímenes Fiscales Preferentes y de las Empresas Multinacionales"; y, "Título VII De los Estimulos Fiscales".

102. Sentado lo anterior, conviene precisar que en uno de sus conceptos de violación la quejosa manifiesta que el citado precepto legal infringe el principio de legalidad tributaria porque aun cuando establece la prohibición de deducir los gastos en el extranjero que se hagan a prorrata con quienes no sean contribuyentes de los referidos títulos, lo cierto es que se desconoce si tal prohibición se actualiza: a) cuando los pagos se hagan a favor de personas que no sean contribuyentes de dichos títulos (destinatarios); o, b) cuando los pagos se repartan entre personas no contribuyentes de tales títulos (participantes de la prorrata). En otras palabras, la quejosa considera que el artículo cuestionado genera incertidumbre porque se desconoce si los sujetos que no deben ser contribuyentes de los mencionados títulos son los beneficiarios del gasto (quienes lo reciben como pago) o quienes participan de dicho gasto repartiéndoselo.

103. Es infundado el concepto de violación antes resumido. El vocablo "prorrata", según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, significa *"Cuota o porción que toca a alguien de lo que se reparte entre varias personas, hecha la cuenta proporcionada a lo más o menos que cada una debe pagar o percibir."* Así, la prorrata puede actualizarse tanto para pagar o realizar un gasto (repartir entre varias personas la cuantía que debe cubrirse de modo que a cada una le corresponde una porción), como para percibir (recibir la porción que a cada persona le corresponde de una cuantía total).
104. En el caso, el precepto cuestionado dispone que la prorrata se actualiza en un gasto que se hace en el extranjero, es decir, el referido precepto prevé la acción de efectuar un pago (gasto) que se reparte *"con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley"*. Así, puede afirmarse que el citado artículo es claro por cuanto a que determina que la cualidad relativa *"a no ser contribuyente de los Títulos II o IV"* de la Ley del Impuesto sobre la Renta está referida a quienes participan del gasto y no a quienes lo reciben como pago.
105. Lo expuesto en el párrafo anterior se robustece si se tiene en cuenta que el artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece los pagos, gastos, inversiones y, en general, las erogaciones que no son deducibles, lo que necesariamente implica aludir a quien efectúa esos gastos o erogaciones y no a

quien las percibe, pues, en este último caso, tendría que hablarse de ingreso y no de deducción.

106. Aunado a lo anterior, del análisis integral de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil tres, se aprecia que cuando el legislador quiso referirse a quienes se benefician con un pago determinado y no a quienes participan en su realización, empleó la locución "a favor". Así, por ejemplo, en el propio artículo 32, fracción V, de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone:

*"Artículo 32. Para los efectos de este Título, no serán deducibles: (...)*

*V. Los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero, cuando no se destinen al hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje, de la persona beneficiaria del viático o cuando se apliquen dentro de una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento del contribuyente. Las personas a favor de las cuales se realice la erogación, deben tener relación de trabajo con el contribuyente en los términos del Capítulo I del Título IV de esta Ley o deben estar prestando servicios profesionales."*

107. Asimismo, los artículos 8º, 22 y 165 del mismo ordenamiento legal en lo que interesa establecen:

*"Artículo 8º. Cuando en esta Ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.*

*(...)*

*Para los efectos de esta Ley, se considera previsión social, las erogaciones efectuadas por los patrones a favor de sus trabajadores que tengan por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, así como el otorgar beneficios a favor de dichos trabajadores, tendientes a su superación física,*

*social, económica o cultural, que les permitan el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia."*

*"Artículo 22. En el caso de operaciones financieras derivadas, se determinará la ganancia acumulable o la pérdida deducible, conforme a lo siguiente:*

*(...)*

*Para los efectos de este artículo, se consideran cantidades iniciales, los montos pagados a favor de la contraparte de la operación financiera derivada por adquirir el derecho contenido en el contrato respectivo, sin que dicho pago genere interés alguno para la parte que la pague. Dichas cantidades se actualizarán por el periodo transcurrido entre el mes en el que se pagaron o se percibieron y aquél en el que la operación financiera derivada se liquide, llegue a su vencimiento, se ejerza el derecho u obligación consignada en la misma o se enajene el título en el que conste dicha operación, según sea el caso. La cantidad que se pague o se perciba por adquirir el derecho o la obligación a realizar una operación financiera derivada a que se refiere la fracción V anterior, se actualizará por el periodo transcurrido entre el mes en el que se pague o se perciba y aquél en el que se liquide o se ejerza el derecho u obligación consignada en la operación sobre la cual se adquirió el derecho u obligación."*

*"Artículo 165. Las personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos, los percibidos por dividendos o utilidades. Asimismo, dichas personas físicas podrán acreditar, contra el impuesto que se determine en su declaración anual, el impuesto sobre la renta pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades, siempre que quien efectúe el acreditamiento a que se refiere este párrafo considere como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el monto del impuesto sobre la renta pagado por dicha sociedad correspondiente al dividendo o utilidad percibido y además cuenten con la constancia a que se refiere la fracción XIV del artículo 86 de esta Ley. Para estos efectos, el impuesto pagado por la sociedad se determinará aplicando la tasa del artículo 10 de esta Ley, al resultado de multiplicar el dividendo o utilidad por el factor de 1.4706.*

*Se entiende que el ingreso lo percibe el propietario del título valor y, en el caso de partes sociales, la persona que aparezca como titular de las mismas.*

*Para los efectos de este artículo, también se consideran dividendos o utilidades distribuidos, los siguientes:*

*1. Los intereses a que se refiere el artículo 123 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y las participaciones en la utilidad que se paguen a favor de obligacionistas u otros, por sociedades*

*mercantiles residentes en México o por sociedades nacionales de crédito."*

108. En el orden de ideas expuesto, es claro que el precepto impugnado no resulta contrario al principio de legalidad tributaria toda vez que, contrariamente a lo aducido por la inconforme, no genera confusión alguna. Esto es así, porque dada la redacción del precepto; la institución que regula (erogaciones no deducibles); y, su ubicación en la Ley del Impuesto sobre la Renta (Título II, "De las Personas Morales Disposiciones Generales", Capítulo II "De las deducciones"), es claro que al establecer que no serán deducibles los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes de los títulos II o IV de dicho ordenamiento legal, se refiere a quienes participan en el gasto y no a quienes se benefician con éste. Esto es así, porque lo relevante para que se actualice la hipótesis normativa del precepto impugnado no es quien recibe el pago, sino entre quienes se reparte el gasto; dado que es precisamente por la naturaleza que tienen los que participan en la realización de tal gasto -no ser contribuyentes del impuesto en los referidos títulos- que el legislador consideró que tal pago escapaba a un control fiscal efectivo, en tanto que resultaría complejo constatar la realidad, autenticidad y cuantía del pago así efectuado, además de los beneficios concretos obtenidos por el contribuyente que pretendiera deducirlo.
109. En el orden de ideas expuesto, si se conoce cuáles son los gastos que, conforme al citado precepto legal, no son deducibles, es claro que el contribuyente está en aptitud de determinar adecuadamente

la base del impuesto sobre la renta, de manera que no se actualiza infracción alguna al principio de legalidad tributaria.

110. Por otra parte, en el mismo concepto de violación la quejosa aduce que el artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vulnera el mencionado principio tributario toda vez que no permite saber con certeza si la deducción del gasto a prorrata está prohibida cuando el propio gasto se reparte en su integridad entre personas no contribuyentes de los títulos II o IV de dicho ordenamiento legal, o si, para que opere tal prohibición, basta con que únicamente una o algunas de las personas con quienes se prorratea el gasto no sean contribuyentes de los mencionados títulos.
111. El citado concepto de violación es infundado. Como se vio, el precepto impugnado establece que no serán deducibles los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no tributen en términos de los títulos II o IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, con quienes no contribuyan conforme a las reglas que regulan a las personas morales y a las personas físicas. De aquí se sigue que basta con que el gasto de que se trata se prorratee con un contribuyente que no tribute en términos de los citados títulos, para que se actualice la hipótesis normativa establecida en dicho precepto y, en consecuencia, el gasto no pueda deducirse. Ello, con independencia de que en dicha prorrata, además de los sujetos no contribuyentes de los mencionados títulos, intervengan otros que sí lo sean.

112. En efecto, para que se actualice la prohibición de la deducción prevista en el precepto legal cuestionado basta con que uno de los contribuyentes entre quienes se reparte el gasto correspondiente no tribute de acuerdo con las reglas establecidas en dichos títulos, pues con ello se configura la hipótesis normativa que prevé. Esto es así, porque el citado precepto no exige -como requisito para que se actualice la hipótesis normativa- que todos los que participen en la prorrata deban tener esa cualidad tributaria (no contribuir bajo las reglas fijadas en dichos títulos). Antes bien, el artículo cuestionado no hace distinción alguna sino que únicamente condiciona la actualización de dicha prohibición al hecho consistente en que el gasto que se haga en el extranjero se prorratee con quienes no sean contribuyentes de los títulos II o IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Atento a lo anterior, si se toma en cuenta el principio de interpretación que dispone que donde la ley no distingue el aplicador tampoco debe distinguir, es dable sostener que la hipótesis normativa de que se trata se actualiza cuando el gasto en el extranjero se prorratea con una o más personas que no sean contribuyentes de los referidos títulos, con independencia de que en dicha prorrata también participen sujetos que sí tributen de acuerdo con dichos títulos, dado que ello no impide -por no disponerlo así el referido precepto- que se configure la prohibición que establece.
113. En el orden de ideas expuesto, es inconcuso que el artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil tres, no infringe el principio de legalidad tributaria.

114. Una vez desestimado el concepto de violación relacionado con la violación al principio de legalidad tributaria, procede ahora analizar los agravios dirigidos a demostrar la infracción a los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.
115. **SEXTO.** Asiste razón a la quejosa por cuanto aduce que la prohibición total y absoluta de deducir los gastos a prorrata en el extranjero establecida en el artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta puede afectar los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, sin embargo, no procede decretar la inconstitucionalidad del citado precepto, dado que su interpretación sistemática y progresiva conduce a esta Segunda Sala a la conclusión consistente en que la prohibición que establece no es absoluta e irrestricta.
116. Según se vio en el considerando tercero de la presente resolución, en la demanda de amparo la inconforme manifestó que el citado precepto legal es desproporcional porque: a) le impide deducir los gastos que son estrictamente indispensables para desarrollar su actividad; y, b) la prohibición de deducir los gastos establecida en dicho precepto se actualiza por la calidad de las personas entre las que se reparte el propio gasto, lo que carece de justificación constitucional dado que tal calidad no es un elemento que pueda válidamente afectar el patrimonio de los contribuyentes.
117. En la sentencia combatida, el Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito desestimó los

citados argumentos. Al respecto, esencialmente sostuvo que: a) la prohibición de deducir los gastos en el extranjero que se hagan a prorrata se justifica porque constituye una medida tendente a evitar prácticas de evasión y elusión fiscal; b) dicha prohibición está dirigida a impedir que en grupos de empresas multinacionales la matriz centralice algunas operaciones y entre todas se compartan los costos para obtener beneficios o ventajas que no podrían tener en lo individual en un mercado abierto; y, c) la imposibilidad legal de deducir los gastos de que se trata tiene la finalidad de que se grave la utilidad realmente percibida y no una disminuida por la deducción de gastos ***“que, conforme a la ley, no son procedentes en virtud de su naturaleza fiscal”***.

118. Ahora bien, en contra de las consideraciones que sustentan el fallo constitucional impugnado, la recurrente aduce los siguientes agravios:
119. a) Los razonamientos en los que el Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito sustenta la constitucionalidad del artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, concretamente los consistentes en que éste tiene la finalidad de evitar la evasión y elusión fiscal y que se disminuya la base con gastos que no son procedentes en virtud de “su naturaleza fiscal”, son jurídicamente incorrectos. Lo anterior, porque se atribuye al legislador una finalidad que no se aprecia de manera objetiva. Además, se pretende justificar la constitucionalidad de

dicho precepto mediante argumentos que no tienen relación con el caso concreto dado que no puede válidamente afirmarse que todo gasto que sea indispensable para la marcha de un negocio y que, por tanto, sea deducible (deducción estructural), tenga por objeto eludir o evadir el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

120. b) Es cierto que las empresas multinacionales llevan a cabo operaciones que centralizan sus funciones a través de una matriz y que representan diversas ventajas económicas, sin embargo, esa forma de proceder no puede considerarse indebida dado que no representa un perjuicio para el fisco. Antes bien, en el ámbito internacional la práctica de costos compartidos ha sido aceptada por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, pues en el comentario 8.23 de la Guía de Precios de Transferencia emitida por dicha organización, se establece que las aportaciones de costos deben ser tratadas fiscalmente de la misma forma en que sería tratado el participante si sus aportaciones fuesen hechas fuera de ese tipo de acuerdos. Esto se explica porque actualmente se está ante una economía globalizada.
121. c) En el Dictamen legislativo emitido por la Cámara de Diputados en mil novecientos cincuenta y ocho, se aprecia que en la creación de la norma legal cuestionada

se indicó lo siguiente: *“Con la reforma al artículo 29, queda claramente prohibida la deducción de gastos efectuados en el extranjero, cuando no son hechos directamente por las empresas establecidas en el país, sosteniéndose el principio de que sólo son deducibles los gastos necesarios debidamente comprobados que hayan realizado los contribuyentes.”* Al respecto, debe decirse que actualmente el Estado Mexicano tiene la posibilidad de revisar las operaciones que los contribuyentes hacen en el extranjero, máxime que ha celebrado diversos convenios de intercambio amplio de información, de manera que no se justifica la existencia de la prohibición de que se trata.

122. En el orden de ideas expuesto, dado que no existe fin extrafiscal alguno que pretenda alcanzarse con la prohibición contenida en el precepto legal cuestionado, y tomando en cuenta que no hay bases objetivas que la justifiquen, lo procedente es que se declare la inconstitucionalidad de dicho precepto.

123. Como se anunció, asiste razón a la recurrente por cuanto a que la regla establecida en el artículo 32. fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, si se entiende como prohibición absoluta de deducir los gastos a prorrata que se hagan en el extranjero, vulnera los principios de proporcionalidad y equidad tributaria. Sin embargo, una interpretación sistemática y progresiva de dicho

precepto permite concluir que la prohibición de que se trata no es absoluta e irrestricta, sino que se actualiza únicamente en los casos en los que el contribuyente no cumple con todos los requisitos que se exigen legalmente para poder deducir válidamente un gasto. Previamente a demostrar este aserto, conviene hacer algunos razonamientos relacionados con las deducciones en materia del impuesto sobre la renta a la luz de los diversos criterios que ha sustentado este Alto Tribunal.

124. El Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el objeto del impuesto sobre la renta lo constituyen los ingresos que se generan operación tras operación y que tales ingresos, disminuidos con las deducciones autorizadas, son parte fundamental de lo que configura la base impositiva. Al respecto, resulta aplicable la jurisprudencia con número de registro 200034, visible en la foja 101, del Tomo IV, correspondiente al mes de octubre de mil novecientos noventa y seis, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación que dice:

*“RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO. De conformidad con el artículo 1o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el objeto de este Impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo. La obligación tributaria a cargo de éstos nace en el momento mismo en que se obtienen los ingresos, bien sea en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, como lo establece el artículo 15 del mismo ordenamiento, y no hasta que al término del ejercicio fiscal se determina que hubo utilidades. No es óbice para esta conclusión el hecho de que sean las utilidades las que*

*constituyen la base a la que habrá de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, así como tampoco la circunstancia de que aun cuando haya ingresos, si no hay utilidades, no se cubrirá impuesto alguno, pues en este caso debe entenderse que esos ingresos que, sujetos a las deducciones establecidas por la ley, no produjeron utilidades, están desgravados, y lo que es más, que esa pérdida fiscal sufrida en un ejercicio fiscal, será motivo de compensación en ejercicio posterior. No es cierto pues, que el impuesto sobre la renta se causa anualmente, ya que, como se dijo, éste se va causando operación tras operación en la medida en que se vayan obteniendo los ingresos; por ende, no es cierto tampoco, que al realizar pagos provisionales a cuenta del impuesto, se esté enterando un tributo no causado y que ni siquiera se sabe si se va a causar. El impuesto se ha generado, se va causando operación tras operación, ingreso tras ingreso, y el hecho de que, de conformidad con el artículo 10 de la ley en comento, sea hasta el fin del ejercicio fiscal cuando se haga el cómputo de los ingresos acumulables, y se resten a éstos las deducciones permitidas por la ley, para determinar una utilidad fiscal que va a constituir la base (no el objeto), a la que se habrá de aplicar la tarifa que la misma ley señala, para obtener así el impuesto definitivo a pagar, no implica que dicha utilidad sea el objeto del impuesto y que éste no se hubiese generado con anterioridad."*

125. En relación con lo anterior, este Alto Tribunal ha sostenido que la determinación del impuesto sobre la renta se justifica si la imposición se efectúa sobre el impacto patrimonial positivo apreciable en el gobernado. Este impacto debe evidenciarse al considerar no únicamente el ingreso bruto generado aisladamente, sino la utilidad obtenida mediante la consideración conjunta tanto del ingreso como de las cantidades erogadas como costo de generación del propio ingreso. Así, debe considerarse como

elemento de la base del gravamen la utilidad fiscal, lo cual implica que el ingreso bruto debe ser atemperado con determinados conceptos como son los relacionados con el costo de la producción del ingreso.

126. En este contexto, es claro que el tema de constitucionalidad que se plantea en el caso involucra el análisis de uno de los elementos esenciales del tributo como es la base imponible, dado que ésta deriva, entre otros factores, de disminuir de la totalidad de los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas, según se aprecia del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que en lo conducente dispone:

*“Artículo 10. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 32%.*

*El impuesto que se haya determinado conforme al párrafo anterior, después de aplicar, en su caso, la reducción a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley, será el que se acreditará contra el impuesto al activo del mismo ejercicio, y será el causado para determinar la diferencia que se podrá acreditar adicionalmente contra el impuesto al activo, en los términos del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo.*

*El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:*

*I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título.  
(...)”*

127. De acuerdo con la disposición legal transcrita, las deducciones son los conceptos que se disminuyen de los ingresos brutos a fin de determinar una utilidad en caso de que los ingresos excedan las deducciones, o una pérdida, en el supuesto contrario. Las razones

que dan lugar a establecer una deducción en materia de impuesto sobre la renta pueden ser de diversa índole, sin embargo, se considera que todas responden a alguna de las dos premisas fundamentales siguientes:

128. 1. Estructurales o internas, es decir, aquellas que derivan de la mecánica del tributo o de las exigencias constitucionales; y,
129. 2. No estructurales o de política pública, es decir, que emanan del interés del legislador por incentivar o evitar determinadas conductas según se consideren necesarias o no para los intereses del Estado.
130. La clasificación anterior tiene la finalidad de distinguir entre las deducciones que se autorizan por constituir un costo que es necesario o inevitable para producir el ingreso, y aquellas que no se vinculan con los costos de producción, sino que son gastos contingentes que el legislador, con el interés de alcanzar diversos objetivos, autoriza que se disminuyan de los ingresos brutos.
131. En congruencia con lo anterior, puede afirmarse que las deducciones estructurales son las instituciones sustractivas o minorativas que tienen como función, entre otras, subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente. Este tipo de deducciones deben ser reconocidas por el legislador en cumplimiento al principio de proporcionalidad tributaria establecido en el artículo 31 constitucional, toda vez que se trata de conceptos que están vinculados con los costos de

producción de ingresos y que, en consecuencia, por su naturaleza, permiten que el gravamen recaiga exclusivamente en la cuantía que representa el impacto positivo en el haber patrimonial del causante.

132. Es importante tener presente que las deducciones estructurales no deben considerarse como una disminución de los recursos que el Estado tiene derecho a percibir vía impuestos, por el contrario, tienen que estimarse minoraciones que permiten determinar adecuadamente los límites del tributo en atención a criterios constitucionales de justicia fiscal.
133. Por otra parte, las deducciones no estructurales también son instituciones sustractivas, sin embargo, a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo incentivar o desincentivar, según sea o no conveniente, diversas conductas que interesan al Estado como parte de una política pública o social. Se trata de normas que incluso tienen finalidades que escapan a la materia propiamente fiscal (fines extrafiscales) y que pueden constituir beneficios para los contribuyentes.
134. Las razones hasta aquí expuestas encuentran apoyo en la sentencia que el Tribunal Pleno emitió en la Contradicción de Tesis 41/2005-PL, resuelta en sesión de ocho de junio de dos mil seis, por mayoría de seis votos de los señores Ministros Cossío Díaz, Luna Ramos, Gudiño Pelayo, Vallis Hernández, Sánchez Cordero de García Villegas y Silva Meza. Además, también tiene sustento en la jurisprudencia de la Primera Sala de este Alto Tribunal, que

se comparte, con número de registro 165832, visible en la foja 108, del Tomo XXX, correspondiente al mes de diciembre de dos mil nueve, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta que dice:

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

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

135 La clasificación de las deducciones en estructurales y no estructurales es congruente con el sistema normativo contenido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, dado que su análisis revela que comprende ambas. En efecto, el artículo 31 de dicho ordenamiento legal en lo que interesa dispone:

*"Artículo 31. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:*

*I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria (...)*

*II. Que cuando esta Ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos de la Sección II de este Capítulo.*

*III. Estar amparadas con documentación que reúna los requisitos que señalen las disposiciones fiscales relativas a la identidad y domicilio de quien la expida, así como de quien adquirió el bien de que se trate o recibió el servicio y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00, se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria, excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado.*

*Los pagos que en los términos de esta fracción deban efectuarse mediante cheque nominativo del contribuyente, también podrán realizarse mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa.*

*Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones con cheques nominativos, tarjetas de crédito, de débito, de servicios, monederos electrónicos o mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa a que se refiere esta fracción, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales, sin servicios bancarios.*

(...)

*IV. Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.*

*V. Cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, éstos sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 86 de esta Ley.*

*Los pagos que a la vez sean ingresos en los términos del Capítulo I del Título IV, de esta Ley, se podrán deducir siempre que se cumpla con las obligaciones a que se refieren los artículos 118, fracción I y 119 de la misma.*

(...)

*XIV. Que el costo de adquisición declarado o los intereses que se deriven de créditos recibidos por el contribuyente, correspondan a los de mercado. Cuando excedan del precio de mercado no será deducible el excedente.*

(...)

*XVIII. Que tratándose de pagos efectuados a comisionistas y mediadores residentes en el extranjero, se cumpla con los requisitos de información y documentación que señale el Reglamento de esta Ley.*

(...)"

136. De la disposición transcrita se aprecia que la posibilidad de deducir los gastos o erogaciones autorizadas por la ley está condicionada a

la satisfacción de diversos requisitos. Así, tratándose de deducciones estructurales, el primero de los requisitos que establece el ordenamiento legal es el relativo a que el gasto sea estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente. De aquí se sigue que no todo gasto es susceptible de tomarse en cuenta para disminuir los ingresos obtenidos por el contribuyente y aminorar así la base gravable, sino que es necesario que, tomando en cuenta la actividad de la empresa correspondiente, dicho gasto tenga la cualidad de imprescindible o indispensable para generar el ingreso. En consecuencia, es inconcuso que los requisitos establecidos en el citado precepto resultan de especial trascendencia, dado que implican reglas cuyo cumplimiento garantiza el empleo adecuado (conforme a los principios de justicia fiscal) de la institución sustractiva, concretando el gravamen a las circunstancias personales del contribuyente.

137. Sentado lo anterior, para efectos de claridad conviene citar nuevamente el artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta:

*"Artículo 32. Para los efectos de este Título, no serán deducibles: (...) XVIII. Los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley."*

138. Como se ve, el citado precepto legal de manera literal determina que los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los títulos II o IV de dicho ordenamiento legal, no serán deducibles. Así, el artículo transcrito, interpretado literalmente,

proscribe la deducción de cualquier gasto -aun cuando fuese estrictamente indispensable para los fines de la actividad de la empresa-, por el hecho de que: a) se haga en el extranjero; b) se prorratee; y, c) en la prorrata intervengan quienes no sean contribuyentes de los títulos II o IV de dicha ley.

139. Atento a lo anterior y tomando en cuenta los agravios expuestos por la recurrente, lo que procede ahora determinar es si la prohibición absoluta e irrestricta de que se trata está o no constitucionalmente justificada.

140. Al respecto, debe decirse que el principio de proporcionalidad tributaria determina que los sujetos pasivos de la relación tributaria deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos. Aquí resulta aplicable la jurisprudencia Plenaria con número de registro 184291, visible en la página 144, del Tomo XVII, correspondiente al mes de mayo de dos mil tres, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta que dice:

*"PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a*

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

141 De acuerdo con lo anterior, es claro que las deducciones estructurales tienen una especial relevancia para el cumplimiento de dicho principio tributario, dado que, como se vio, constituyen instituciones sustractivas dirigidas a aminorar la base gravable a efecto de adecuar el gravamen a las circunstancias personales del contribuyente.

142. En el caso, el precepto cuya constitucionalidad se cuestiona prohíbe totalmente las deducciones de los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los títulos II o IV de la ley que regula dicho gravamen. Es conveniente recordar que, según lo expuesto en el considerando anterior, la razón que tomó en cuenta el legislador para establecer la citada prohibición consistió en el interés por impedir la deducción de gastos que no fuesen hechos directamente por las empresas establecidas en el país. De aquí se sigue que la intención del legislador tuvo fundamento en el hecho de que los gastos a prorrata, realizados en el extranjero con empresas que no fuesen contribuyentes del impuesto sobre la renta en los mencionados títulos, estaban fuera de control y verificación en cuanto a su realidad y autenticidad por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de modo que para vencer la dificultad que representa fiscalizar esos gastos, optó por proscribir totalmente su deducción.

143. De acuerdo con lo anterior, lo que procede es verificar si las premisas en las que el legislador de mil novecientos cincuenta y ocho se sustentó para incorporar en la Ley del Impuesto sobre la Renta la prohibición de deducir los gastos a prorrata en el extranjero, actualmente se justifican o no desde el punto de vista constitucional. Se dice que lo procedente es verificar dichas premisas porque la prohibición de que se trata subsistió en las diversas leyes sin que el legislador hubiese hecho una mención expresa dirigida a justificar su permanencia. Luego, es dable

considerar que la justificación de ésta se encuentra en las razones que tuvo el propio legislador para incorporarla al texto legal.

144. Sobre el particular, debe decirse que aun cuando en su origen el precepto cuestionado tenía la finalidad de prohibir la deducción *“de gastos efectuados en el extranjero cuando no son hechos directamente por las empresas establecidas en el país”*, lo cierto es que tal prohibición, en los términos absolutos en los que está redactada, actualmente no se justifica constitucionalmente toda vez que la Ley del Impuesto sobre la Renta contiene medidas que permiten verificar de manera efectiva la autenticidad de los gastos a prorrata. Aunado a lo anterior, existen mecanismos para obtener intercambios amplios de información fiscal entre diversos países, de modo que la fiscalización de los gastos en el extranjero a prorrata puede realizarse de manera adecuada. Siendo así, el precepto cuya constitucionalidad se impugna no puede ser entendido en las condiciones en las que lo hizo el legislador de mil novecientos cincuenta y ocho al incorporarlo al texto normativo, sino que debe entenderse en un sentido que permita salvaguardar los principios de proporcionalidad y equidad tributaria. Para ello, es imprescindible hacer una interpretación progresista y sistemática de dicho precepto en los términos que se desarrollarán en los párrafos subsecuentes.

145. Así, es menester precisar que en mil novecientos ochenta (más de veinte años después de que se incorporó al texto legal el precepto controvertido), con motivo de que en México se establecieron diversas empresas internacionales pertenecientes a consorcios

muy grandes y que celebraban operaciones económicas entre ellas a precios por debajo del mercado, se incorporó a la Ley del Impuesto sobre la Renta lo que hoy se conoce como "*precios de transferencia*". Así, el artículo 64 de dicha ley vigente en mil novecientos ochenta disponía:

*"Artículo 64. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá determinar presuntivamente el precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación, en los siguientes casos:*

*I.- Cuando las operaciones de que se trate se pacten a menos del precio o el costo de adquisición sea mayor que dicho precio.*

*II.- Cuando la enajenación de los bienes se realice al costo o a menos del costo, salvo que el contribuyente compruebe que la enajenación se hizo al precio de mercado en la fecha de la operación, o que los bienes sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar la enajenación en estas condiciones."*

146. La Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil tres (que es la aplicable al caso) establece diversos preceptos relacionados con los conocidos "*precios de transferencia*". Así, el artículo 215 de dicho ordenamiento dispone:

*"Artículo 215. Los contribuyentes del Título II de esta Ley, 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, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.*

*En el caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, ya sea que éstas sean con personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes en*

*el país de residentes en el extranjero, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos.*

*Para los efectos de esta Ley, se entiende que las operaciones o las empresas son comparables, cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 216 de esta Ley, y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminen mediante ajustes razonables. Para determinar dichas diferencias, se tomarán en cuenta los elementos pertinentes que se requieran, según el método utilizado, considerando, entre otros, los siguientes elementos:*

*I. Las características de las operaciones, incluyendo:*

*a) En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y tasa de interés;*

*b) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico;*

*c) En el caso de uso, goce o enajenación, de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien;*

*d) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos tales como si se trata de una patente, marca, nombre comercial o transferencia de tecnología, la duración y el grado de protección; y*

*e) En el caso de enajenación de acciones, se considerarán elementos tales como el capital contable actualizado de la emisora, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación de la emisora.*

*II. Las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación;*

*III. Los términos contractuales;*

*IV. Las circunstancias económicas; y*

*V. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.*

*Cuando los ciclos de negocios o aceptación comercial de un producto del contribuyente cubran más de un ejercicio, se*

*podrán considerar operaciones comparables correspondientes de dos o más ejercicios, anteriores o posteriores.*

*Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante.*

*Asimismo, se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes.*

*Salvo prueba en contrario, se presume que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades ubicadas o residentes en territorios con regímenes fiscales preferentes, son entre partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.*

*Para la interpretación de lo dispuesto en este Capítulo, serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995, o aquellas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta Ley y de los tratados celebrados por México."*

147. De la disposición legal transcrita se desprende, para lo que al caso interesa, que las personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligadas a determinar tanto sus ingresos acumulables como las deducciones autorizadas considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que se hubiesen realizado entre partes independientes en operaciones comparables. En el supuesto de que las partes relacionadas no cumplan con el mandato antes mencionado, las autoridades fiscales podrán determinar los

ingresos y las deducciones tomando en cuenta montos que se emplean entre partes independientes. Del propio precepto se advierten los requisitos que deben tomarse en cuenta para determinar cuándo dos o más personas son partes relacionadas y, además, que para fijar los montos de las operaciones a precios de mercado se tiene que adoptar alguno de los métodos establecidos en el diverso artículo 216 de la propia ley.

148. En relación con los precios de transferencia, la exposición de motivos de la iniciativa de ley que culminó con la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil dos, contiene el siguiente texto:

*"Singular importancia reviste para nuestro sistema tributario la existencia de territorios con regímenes fiscales preferentes. Ello es así, en virtud de que dichos territorios, al no gravar de forma global los ingresos de las empresas o personas físicas o al hacerlo con tasas meramente simbólicas, se han convertido en centros de atracción de inversiones, cuyo único propósito es evitar el pago del impuesto sobre la renta.*

*Con base en lo anterior, diversas empresas multinacionales manipulan los precios de las operaciones realizadas con sus subsidiarias ubicadas en territorios con regímenes fiscales preferentes, situando en ellos la mayor parte de utilidad que legítimamente corresponde a nuestro país, evitando el pago del gravamen.*

*Por lo anterior, es necesario establecer de manera clara el tratamiento fiscal de los ingresos obtenidos por inversiones realizadas en territorios con regímenes fiscales preferentes, así como de las obligaciones que deben cumplir las empresas multinacionales en materia de precios de transferencia."*

149. Como se puede apreciar, la regulación de precios de transferencia tuvo, entre otras finalidades, la relativa a impedir que las empresas multinacionales manipularan los precios de las operaciones realizadas con sus subsidiarias a efecto de evitar el pago del impuesto sobre la renta. Esto explica la obligación que impone el citado artículo 215 de dicho ordenamiento legal, consistente en que tales empresas deben fijar los precios de las operaciones que lleven a cabo tal y como lo harían partes independientes en operaciones comparables. Los métodos mediante los cuales se logra fijar dichos precios están establecidos en el artículo 216 de la mencionada ley que dispone:

*"Artículo 216. Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 215 de esta Ley, se podrán aplicar cualquiera de los siguientes métodos:*

*I. Método de precio comparable no controlado, que consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.*

*II. Método de precio de reventa, que consiste en determinar el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa, o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de disminuir de la unidad, el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el por ciento de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.*

*III. Método de costo adicionado, que consiste en determinar el precio de venta de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación, entre partes relacionadas, multiplicando el costo del bien, del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de sumar a la unidad el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el por ciento de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.*

*IV. Método de partición de utilidades, que consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, conforme a lo siguiente:*

*a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación;*

*b) La utilidad de operación global se asignará a cada una de las personas relacionadas considerando elementos tales como activos, costos y gastos de cada una de las personas relacionadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes relacionadas.*

*V. Método residual de partición de utilidades, que consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes conforme a lo siguiente:*

*a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación,*

*b) La utilidad de operación global se asignará de la siguiente manera:*

*1. Se determinará la utilidad mínima que corresponda en su caso, a cada una de las partes relacionadas mediante la aplicación de cualquiera de los métodos a que se refieren las fracciones I, II, III, IV y VI de este artículo, sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos.*

*2. Se determinará la utilidad residual, la cual se obtendrá disminuyendo la utilidad mínima a que se refiere el apartado 1 anterior, de la utilidad de operación global. Esta utilidad residual se distribuirá entre las partes relacionadas involucradas en la operación tomando en cuenta, entre otros elementos, los intangibles significativos utilizados por cada una de ellas, en la proporción en que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes en operaciones comparables.*

*VI. Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación, que consiste en determinar en transacciones entre partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido empresas comparables o partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.*

*De la aplicación de alguno de los métodos señalados en este artículo, se podrá obtener un rango de precios, de montos de las*

*contraprestaciones o de márgenes de utilidad, cuando existan dos o más operaciones comparables. Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos. Si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentra dentro de estos rangos, dichos precios, montos o márgenes se considerarán como pactados o utilizados entre partes independientes. En caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o monto de la contraprestación que hubieran utilizado partes independientes, es la mediana de dicho rango.*

*Para los efectos de este artículo y del artículo 215 de esta Ley, los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determinarán con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados."*

150. Como se puede apreciar, la disposición legal transcrita establece los distintos métodos que las empresas relacionadas pueden emplear para determinar el monto que en una operación comparable se hubiese fijado por partes independientes. Cabe precisar que en cada uno de los distintos métodos el legislador estableció los lineamientos que deben seguirse para llegar a fijar el precio de la operación, de manera que si alguna empresa no se ajusta a ellos, la autoridad fiscal podrá hacer la determinación que corresponda en términos del citado artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

151. De lo hasta aquí expuesto se desprende que cuando las empresas relacionadas celebran entre sí operaciones, están constreñidas a:

- a) fijar precios de mercado, es decir, precios que partes independientes hubiesen celebrado en operaciones comparables o semejantes; y,
- b) determinar dichos precios de acuerdo con alguno de los métodos establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

152. Es importante tener presente que por disposición expresa de dicho ordenamiento legal (artículo 215) los precios de transferencia constituyen la herramienta para determinar no únicamente los ingresos acumulables de las empresas que celebren operaciones con partes relacionadas, sino también las deducciones autorizadas de dichas empresas. Además, también es relevante no pasar por alto que si las empresas relacionadas, al celebrar operaciones, no se ajustan a lo ordenado por la Ley del Impuesto sobre la Renta en materia de precios de transferencia, entonces la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá determinar los precios de tales operaciones.
153. A mayor abundamiento, el artículo 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta antes citado, después de establecer los diversos métodos que las empresas relacionadas pueden emplear para determinar el monto que en una operación comparable se hubiese fijado por partes independientes, de manera expresa determina que de tales métodos se obtendrá: a) un rango de precios; b) un rango de montos de contraprestaciones; o, c) un rango de márgenes de utilidad. Así, el precio, monto o utilidad que las partes relacionadas hubiesen pactado en la operación concreta sujeta a fiscalización necesariamente deberá encontrarse dentro de dicho rango y, en caso de que esto no suceda, es decir, en el supuesto de que la operación realizada por el contribuyente no se encuentre dentro de dicho rango, entonces la autoridad hacendaria, en uso de su facultad de imperio, considerará que el precio o el monto de la contraprestación es la media del rango correspondiente.

154. Como se ve, la Ley del Impuesto sobre la Renta le confiere a la autoridad fiscal facultades dirigidas a garantizar que los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas deberán cubrir el impuesto o hacer las deducciones correspondientes en los mismos términos en que lo harían partes independientes en operaciones comparables. En efecto, si al ejercer las facultades de fiscalización la autoridad advierte que las partes relacionadas no se ajustaron a los lineamientos de precios de transferencia, entonces, en términos del artículo 215 de dicho ordenamiento legal, en ejercicio de su facultad de imperio, puede determinar los ingresos y las deducciones correspondientes tomando en cuenta los montos que emplearían partes independientes. Aunado a lo anterior, si los contribuyentes determinaron mediante alguno de los métodos previstos en la ley el rango de precios de una operación comparable y en la operación concreta fijaron un precio por debajo de dicho rango, entonces la autoridad fiscal puede válidamente determinar dicho precio en la media del rango correspondiente.

155. En el orden de ideas expuesto, es incuestionable que no existe un margen de libertad que permita a los contribuyentes manipular los precios de transferencia, toda vez que de hacerlo, la autoridad podrá hacer la determinación correspondiente. Así, es inconcuso que tratándose de la deducción de pagos en el extranjero los contribuyentes no únicamente deben demostrar que se ajustaron a los precios de transferencia sino que, además, tienen que proporcionar a la autoridad fiscal la información que le permita constatar el tipo de operación realizada, los activos utilizados en la

operación y los riesgos asumidos por el contribuyente, así como la documentación que soporte la operación y las partes relacionadas con las que se haya celebrado. De esta manera, la autoridad fiscal cuenta con todos los elementos necesarios que le permiten verificar no únicamente la autenticidad de la operación, sino los montos a los que ésta ascendió y, en su caso, los beneficios obtenidos por el contribuyente. Al respecto, los artículos 31 y 86 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en lo que interesa disponen:

*"Artículo 31. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos: (...)*

*V. Cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, éstos sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 86 de esta Ley."*

*"Artículo 86. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:*

*(...)*

*XII. Obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, la cual deberá contener los siguientes datos:*

*a) El nombre, denominación o razón social, domicilio y residencia fiscal, de las personas relacionadas con las que se celebren operaciones, así como la documentación que demuestre la participación directa e indirecta entre las partes relacionadas.*

*b) Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente por cada tipo de operación.*

*c) Información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas y sus montos, por cada parte relacionada y por cada tipo de operación de acuerdo a la clasificación y con los datos que establece el artículo 215 de esta Ley.*

*d) El método aplicado conforme al artículo 216 de esta Ley, incluyendo la información y la documentación sobre operaciones o empresas comparables por cada tipo de operación.*

*(...)*

*La documentación e información a que se refiere esta fracción deberá registrarse en contabilidad, identificando en la misma el que se trata de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.*

*XIII. Presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior, que se solicite mediante la forma oficial que al efecto aprueben las autoridades fiscales.*

*(...)*

*XV. Tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, éstas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, aplicarán cualquiera de los métodos establecidos en el artículo 216 de esta Ley."*

156. Conforme al último de los citados preceptos legales, las personas morales que lleven a cabo operaciones con partes relacionadas deberán obtener y conservar la documentación comprobatoria que acredite: a) el monto de los ingresos y deducciones relacionados con operaciones llevadas a cabo mediante precios de transferencia; b) el método que emplearon para determinar tales precios; y, c) la información de las empresas relacionadas con las que llevaron a cabo las operaciones correspondientes. Además,

dichas personas morales deberán presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero.

157. Es importante tener presente que conforme al artículo 215 de la propia Ley del Impuesto sobre la Renta, las partes relacionadas, al celebrar operaciones, deben considerar y hacer explícitas las características de la operación incluyendo, entre otras cuestiones, las siguientes: a) en caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio y si éste involucra o no una experiencia o conocimiento técnico; b) los términos contractuales; y, c) los flujos de efectivo.
158. De acuerdo con lo hasta aquí expuesto, es incuestionable que la autoridad fiscal cuenta con los elementos que le permiten verificar las operaciones que celebren las partes relacionadas y, en su caso, las deducciones que realicen cuando hagan gastos en el extranjero.
159. En el contexto explicado, es inconcuso que las personas morales que llevan a cabo operaciones con residentes en el extranjero que sean partes relacionadas, necesariamente deben ajustar el precio de tales operaciones al que se emplea en el mercado abierto. Siendo así, es inexacto lo determinado por el Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en el sentido de que la prohibición de deducir los gastos hechos en el extranjero a prorrata se justifica porque cumple con la finalidad de evitar la elusión fiscal al impedir que empresas relacionadas lleven

a cabo operaciones con ventajas que no tendrían en un mercado abierto. Se afirma que ello es inexacto, porque, como se vio, tales empresas deben celebrar sus operaciones al precio que fijarian partes independientes en operaciones comparables. Además, estos precios deben forzosamente fijarse mediante alguno de los métodos establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta y el contribuyente debe conservar toda la información relacionada no únicamente con la operación que se llevó a cabo, sino con las partes que intervinieron en ésta lo cual no es una cuestión menor, pues en caso de que una de las partes resida en un estado con el que México tenga celebrado un acuerdo de intercambio amplio de información, entonces la autoridad fiscal podrá tener acceso a su información contable y fiscal, lo que le permitirá constatar la autenticidad de la operación y la exactitud de los datos proporcionados por el contribuyente fiscalizado.

160. En congruencia con lo hasta aquí expuesto, si actualmente la mencionada ley establece medidas fiscales apropiadas para verificar y controlar las operaciones que llevan a cabo las partes relacionadas (a diferencia de lo que sucedía en mil novecientos cincuenta y ocho en que se incorporó la norma que contiene la prohibición de que se trata), es incuestionable que no se justifica la prohibición absoluta e irrestricta de deducir los gastos hechos en el extranjero a prorrata, toda vez que tal prohibición impide que los contribuyentes puedan deducir legítimamente gastos que hubiesen sido indispensables para generar el ingreso (deducción estructural), con lo que tributarían conforme a una base que no reflejaría su

auténtica capacidad contributiva, vulnerándose así el principio de proporcionalidad tributaria.

161. A mayor abundamiento, el párrafo final del artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone:

*"Artículo 215. (...)*

*Para la interpretación de lo dispuesto en este Capítulo, serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995, o aquellas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta Ley y de los tratados celebrados por México."*

162. Como se ve, para efectos de interpretar los preceptos contenidos en el Capítulo denominado "De las Empresas Multinacionales", la propia Ley del Impuesto sobre la Renta determina que serán aplicables, en lo que no se opongan, las "Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales" elaboradas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. Así, el documento intitulado "Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias", expedido por el mencionado organismo internacional, en lo que interesa dice:

*"(...)*

*ii) Determinar la retribución de plena competencia*

*En general*

*7.19 Habiéndose establecido que se ha realizado un servicio intragrupo se debe precisar, al igual que para las otras operaciones intragrupo, si es consistente o no el importe de la remuneración con el principio de plena competencia. Esto significa que el precio facturado por los servicios debería ser aquél que habrían fijado y aceptado dos empresas independientes en circunstancias comparables. En consecuencia, estas operaciones no deberían someterse a un tratamiento fiscal distinto al de las operaciones comparables entre empresas independientes por el mero hecho de haberse realizado entre empresas que, da la casualidad de que son asociadas.*

(...)

## **CAPÍTULO VIII**

### **Acuerdos de reparto de costes**

#### **Introducción**

*8.1 En este Capítulo se examinarán los acuerdos de reparto de costes (ARC) entre dos o más empresas asociadas (y, ocasionalmente, con empresas independientes). Existen numerosos tipos de acuerdos de reparto de costes. Este Capítulo no pretende analizar ni describir las consecuencias fiscales de cada uno de los tipos, sino proporcionar una orientación general que permita determinar si las condiciones establecidas por las empresas asociadas para un ARC son consistentes con el principio de plena competencia.*

(...)

#### **Aplicación del principio de plena competencia**

*Cuestiones generales*

8.8 Para que las condiciones previstas en un ARC se ajusten al principio de plena competencia, las aportaciones efectuadas por cada participante deben ajustarse a las que una empresa independiente aceptaría en circunstancias comparables, teniendo en cuenta los beneficios que le cabe esperar razonablemente del acuerdo. Lo que diferencia la aportación a un ARC de una transmisión ordinaria intragrupo de activos o de servicios es que, total o parcialmente, la remuneración buscada por los participantes está constituida por los beneficios esperados por cada uno al poner en común los recursos y las técnicas.

(...)

*Importe de la aportación de cada participante*

8.13 Para determinar si un ARC se ajusta al principio de plena competencia es decir, si la proporción relativa a cada participante en el total de las aportaciones al ARC es consistente con la proporción relativa en el total de los beneficios esperados del ARC es necesario medir el valor o el importe de las aportaciones de cada uno de los participantes en el ARC.

8.14 En virtud del principio de plena competencia, el valor de la aportación de cada participante debería ser compatible con el importe que habría sido fijado entre empresas independientes en circunstancias comparables.

(...)

v) Tratamiento fiscal de las aportaciones y de los pagos compensatorios

8.23 Las aportaciones de un participante en un ARC deberían tratarse desde un punto de vista fiscal de acuerdo con las reglas tributarias generales que se aplicarían a dicho participante si estas aportaciones se efectuaran al margen de un ARC para realizar la misma actividad objeto del acuerdo (por ejemplo, para llevar a cabo actividades de investigación y desarrollo, obtener un beneficio patrimonial en los activos necesarios para el ejercicio de la actividad del ARC). El carácter de la aportación por ejemplo, un gasto en investigación y desarrollo dependerá de la naturaleza de la actividad llevada a cabo por el ARC y determinará su tratamiento desde un punto de vista fiscal. A menudo las aportaciones se consideran gastos deducibles en aplicación de estos criterios.

(...)"

163. De la anterior transcripción conviene destacar, en primer lugar, que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos acepta como una práctica común los denominados "Acuerdos de reparto de costes" que son contratos mediante los cuales empresas generalmente asociadas distribuyen los costos y los riesgos de desarrollar, producir u obtener activos, servicios o derechos y determinar la naturaleza y el alcance de los intereses de cada uno de los participantes en esos activos, servicios o derechos. Es importante mencionar que el referido organismo internacional es enfático en establecer que las operaciones que se llevan a cabo mediante ese tipo de acuerdos deben considerarse válidas y fiscalmente aceptables siempre que se practiquen a la luz del principio Plena Competencia, es decir, a través de precios que se fijarían entre empresas independientes en circunstancias

comparables. El énfasis que se pone en la aceptación fiscal de tales acuerdos es patente si se toma en cuenta que las citadas directrices de manera expresa disponen que las aportaciones que se hacen en un *"Acuerdo de Reparto de Costes"* deben tratarse desde el punto de vista fiscal como si la operación se hubiese llevado a cabo al margen de dicho acuerdo, y que las aportaciones que se hagan *"a menudo (...) se consideran gastos deducibles."*

164. Las directrices establecidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos respecto de los *"Acuerdos de Reparto de Costes"* y la necesidad de que a las operaciones que se llevan a cabo bajo tales acuerdos se les confiera un trato fiscal similar al que se sometería una operación que no se hubiese realizado a la luz de dichos acuerdos (siempre que se observen los precios de transferencia), se explica porque es una realidad actual que en el comercio mundial se ha incrementado la participación de las empresas multinacionales. Esta realidad no ha sido ignorada por el legislador nacional, lo que se demuestra con el dictamen de veintinueve de enero de dos mil uno, emitido por la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados en el proceso legislativo que culminó con la Ley del Impuesto sobre la Renta que entró en vigor el primero de enero de dos mil dos. En efecto, dicho dictamen en lo que interesa dice:

*"La que Dictamina considera acertado que en el Capítulo II, se establezcan las deducciones y los requisitos que éstas deben cumplir. (...)"*

(...)

*Asimismo, se establece en el presente Capítulo, la posibilidad para que las personas morales residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, puedan efectuar la deducción de los gastos que prorraten con la oficina central o sus establecimientos.*

*No obstante lo anterior, se considera conveniente que se contemplen medidas de control más efectivas que permitan evitar prácticas de evasión y elusión fiscales, por lo que se está proponiendo establecer requisitos adicionales para que el contribuyente pueda efectuar la deducción de los gastos a prorrata.*

*En este sentido, la que Dictamina conviene en señalar que las oficinas y establecimientos con los que se prorraten los gastos residan también en países con los que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación, así como un acuerdo amplio de intercambio de información, estableciéndose adicionalmente que se debe de cumplir con los requisitos que al efecto establezca el Reglamento, eliminando así, la referencia que se hacía a las reglas de carácter general que expediera el SAT, lo que dará seguridad jurídica al contribuyente."*

165. Como se puede apreciar, el legislador reconoció la posibilidad de que las personas morales residentes en el extranjero que tuviesen un establecimiento permanente en el país pudiesen deducir los gastos a prorrata. No obstante, para evitar prácticas de elusión fiscal, determinó que debía sujetar esas deducciones al cumplimiento de ciertos requisitos, entre otros, el relativo a que México tuviese celebrado un tratado de intercambio amplio de

información. En congruencia con ello, el artículo 30 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil tres dispone:

*“Artículo 30. Tratándose de personas morales residentes en el extranjero, así como de cualquier entidad que se considere como persona moral para efectos impositivos en su país, que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del establecimiento permanente, ya sea las erogadas en México o en cualquier otra parte, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en esta Ley y en su Reglamento.*

*Quando las personas a que se refiere el párrafo anterior, residan en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación, se podrán deducir los gastos que se prorrogeen con la oficina central o sus establecimientos, siempre que tanto la oficina central como el establecimiento, en el que se realice la erogación, residan también en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación y tenga un acuerdo amplio de intercambio de información y además se cumpla con los requisitos que al efecto establezca el Reglamento de esta Ley.”*

166. Del citado artículo se aprecia que las personas morales residentes en el extranjero pueden válidamente deducir los gastos que se hagan a prorrata con los establecimientos permanentes, siempre que dichas personas morales residan en un país con el que México tenga celebrado un tratado para evitar la doble tributación y tenga un acuerdo amplio de intercambio de información. Esto último se justifica porque el acuerdo de intercambio de información permite que las autoridades tributarias mexicanas puedan fiscalizar de manera efectiva las actividades de los establecimientos permanentes y de las mencionadas personas morales.

167. En relación con lo anterior, debe decirse que la eficacia del régimen de precios de transferencia como mecanismo para controlar las operaciones que se celebran entre empresas que están

relacionadas se corrobora con el hecho de que el artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en lo que interesa dispone:

***“Artículo 215. (...) Asimismo, se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes.”***

168. Como se puede apreciar, el citado ordenamiento legal establece que un establecimiento permanente y la casa matriz son partes relacionadas. Esto determina que las operaciones que celebren entre ellos deberán hacerse ajustándose a los precios de transferencia.
169. Ahora bien, si la Ley del Impuesto sobre la Renta determina que la casa matriz y los establecimientos permanentes son partes relacionadas y si, aun con tal carácter, permite que estos últimos puedan deducir los gastos que se hagan a prorrata con la casa matriz residente en el extranjero, entonces puede válidamente formularse el siguiente cuestionamiento: ¿por qué no se confiere el mismo derecho a las personas morales que hagan gastos en el extranjero?
170. Al respecto, se considera que, tal y como lo aduce la recurrente, no existen elementos que de manera objetiva permitan justificar el trato diferenciado sustentado en una prohibición absoluta de deducir los gastos en el extranjero a prorrata, pues lo cierto es que los establecimientos permanentes llevan a cabo las mismas actividades comerciales que las personas morales residentes en el

país, además de que tanto aquéllos como éstas contribuyen al gravamen en los términos establecidos en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Así, conviene tener presente que el artículo 2 del referido ordenamiento legal en lo que interesa dispone:

*"Artículo 2°. Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.*

*(...)"*

171. De la disposición transcrita se desprende que cualquier lugar de negocios en el que se desarrolle una actividad empresarial (como una sucursal) constituye un establecimiento permanente al cual se le atribuyen los ingresos respecto de los cuales los residentes en el extranjero deben pagar el impuesto, según se desprende del artículo 1° del mismo ordenamiento legal que en lo conducente estatuye:

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

*(...)*

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

172. De acuerdo con lo hasta aquí expuesto, si el establecimiento permanente desarrolla una actividad económica similar a las personas morales residentes en el país, y si tributan conforme a las

mismas reglas que éstas, entonces no se encuentra una razón objetiva que justifique la prohibición en términos absolutos que el artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta le impone a las personas morales, consistente en impedirles por completo la deducción de los gastos a prorrata en el extranjero.

173. Sobre el particular, es importante tener en cuenta que, como se apuntó al inicio del presente considerando, lo que grava el impuesto sobre la renta son los ingresos, de manera que las deducciones estructurales constituyen minoraciones que permiten determinar adecuadamente los límites del tributo a efecto de que se contribuya conforme a la auténtica y real capacidad tributaria.
174. Por consiguiente, el elemento constitucionalmente determinante para que una persona moral cubra el impuesto sobre la renta es su capacidad contributiva (que necesariamente toma en cuenta las deducciones estructurales) y no su estructura corporativa, lo cual constituye un elemento marginal que si bien puede válidamente justificar la imposición de medidas de control particulares, no puede avalar la exigencia legislativa de impedir absoluta e irrestrictamente que se goce de un derecho que deriva directamente de los principios de justicia fiscal, como son las deducciones estructurales.
175. En congruencia con lo anterior, si como quedó demostrado, los establecimientos permanentes y las personas morales residentes en el país pueden llevar a cabo las mismas actividades comerciales, es inconcuso que no se justifica el trato diferenciado respecto de la posibilidad de deducir gastos a prorrata en el

extranjero, por el simple hecho de que la estructura corporativa sea disímil. En efecto, si como se vio, las personas morales residentes en el extranjero pueden válidamente deducir los gastos que se hagan a prorrata con los establecimientos permanentes, es claro que el legislador previó esa posibilidad en atención a que los precios de transferencia constituyen un mecanismo efectivo para impedir la elusión fiscal o la manipulación arbitraria de cantidades para cuantificar tanto ingresos como deducciones.

176. De acuerdo con lo hasta aquí expuesto, es incuestionable que actualmente -a diferencia de lo que sucedía en mil novecientos cincuenta y ocho- la Ley del Impuesto sobre la Renta contiene las prevenciones jurídicas necesarias para controlar y verificar la autenticidad de los gastos a prorrata que las personas morales residentes en México hacen en el extranjero. Esto es así, porque además de que las operaciones correspondientes necesariamente deben hacerse a precios de mercado (partes relacionadas), lo cierto es que el Estado Mexicano ha celebrado diversos convenios para evitar la doble tributación y de intercambio amplio de información con un número importante de países, lo que le permite fiscalizar de manera efectiva tales operaciones, máxime que en esos convenios, por regla general, se establece la asistencia administrativa mutua para verificar las operaciones.

177. De lo sostenido en párrafos precedentes se aprecia que la razón fundamental que tuvo en cuenta el legislador de mil novecientos cincuenta y ocho para prohibir total y absolutamente la deducción de los gastos en el extranjero a prorrata, consistente en evitar que

se dedujeran gastos que no se hubiesen hecho directamente por la empresa contribuyente, no se justifica actualmente en esos términos absolutos. Lo anterior, porque la autoridad hacendaria cuenta con las herramientas necesarias para poder fiscalizar y, en consecuencia, constatar la autenticidad del gasto correspondiente. Tan es así que, como se apuntó, el artículo 86 de la Ley del Impuesto sobre la Renta obliga a los contribuyentes a declarar las operaciones que hubiesen celebrado con partes relacionadas y, además, les impone el deber de conservar toda la información relacionada con dichas operaciones, entre la que destaca la relativa al método empleado para determinar los precios de transferencia.

178. No pasa inadvertido para esta Segunda Sala que existen operaciones entre partes relacionadas que, por su naturaleza comercial, no es posible determinar de manera directa y precisa el beneficio obtenido por cada una y, en consecuencia, no es dable determinar las contraprestaciones por medio de un método directo de cobro. No obstante, ello no es óbice para considerar que, según la naturaleza del gasto (sea o no estrictamente indispensable para las finalidades de la empresa) éste pueda válidamente deducirse. Esto es así, porque las *"Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias"* emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (que conforme al artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta constituyen directrices de interpretación que deben acatarse) disponen que en dichos casos puede emplearse el método de facturación o cobro indirecto mediante el cual se asigna el costo tomando en cuenta elementos

objetivos tales como ingresos, participación en mercados o volumen de negocio, entre otros. Dichas directrices en lo que interesa dicen:

*"En estos casos, los grupos multinacionales pueden estimar que, para calcular una remuneración de plena competencia (...) requieren a menudo, en cierta medida, efectuar estimaciones o valoraciones aproximadas. Estos métodos se califican normalmente como métodos de facturación indirecto (cargo indirecto) y deberían autorizarse siempre que se dedique suficiente atención al valor de los servicios prestados a sus destinatarios y que se trate de buscar en qué medida tienen lugar prestaciones de servicios comparables entre empresas independientes. (...) En ciertos casos, la naturaleza del servicio prestado puede exigir un método de facturación indirecta (...) en dichos casos, la facturación podría determinarse mediante un reparto entre todos los beneficiarios potenciales de los costes que no pueden imputarse directamente (...)*

*7.25 El reparto podría basarse en el volumen de negocios, en el personal empleado, entre otros criterios. (...)*

*8.19 (...) Entre los criterios de reparto posibles podemos citar las ventas, el número de unidades utilizadas, producidas o vendidas, el beneficio bruto o el beneficio de explotación, el número de asalariados, el capital invertido, etc."*

179. Como se puede apreciar, las mencionadas directrices establecen los criterios a partir de los cuales se puede determinar objetivamente la manera en que deben repartirse los costos entre empresas relacionadas, lo que permitirá constatar si la deducción que se pretende es o no válida, pues se podrá verificar si se trató o

no de un gasto estrictamente indispensable y si se prorrateó con base en criterios fiscales y contables objetivos y por razones de negocios reales y constatables.

180. Para el efecto de establecer de manera clara y esquemática lo hasta aquí desarrollado, es decir, para demostrar en forma estructurada las razones por las cuales constitucionalmente no se justifica la prohibición absoluta e irrestricta contenida en el artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil tres, es conveniente reseñar las condiciones legales bajo las cuales puede deducirse un gasto en el extranjero y los instrumentos jurídicos con los que cuenta la autoridad fiscal para controlar y verificar la autenticidad de los gastos a prorrata que se hacen en el extranjero. Así, para que un contribuyente pueda deducir un gasto que se hace a prorrata en el extranjero, es necesario que cumpla con los siguientes lineamientos:

181. 1. Demostrar que el gasto realizado fue estrictamente indispensable para los fines de la actividad de la empresa;
182. 2. Si el gasto se realizó entre partes relacionadas se deberá acreditar que el precio pactado se ubica dentro del rango de precios que hubiesen empleado partes independientes en operaciones comparables.
183. 3. Proporcionar a la autoridad fiscal información precisa de la operación realizada en el extranjero, a saber: a) los datos fiscales de las partes relacionadas; b) las actividades realizadas en la operación por cada una de las partes y, en su caso, los activos utilizados y los riesgos asumidos, y, c)

el método que se aplicó para determinar el precio de transferencia.

184. 4. Conservar la documentación que demuestre: a) el tipo de operación realizada; b) los términos contractuales; c) el método de precios de transferencia seleccionado y su desarrollo; y, d) las operaciones o empresas comparables en cada tipo de operación.
185. 5. Contar con la documentación que demuestre que la prorrata se hizo con base en elementos fiscales y contables objetivos y no de manera arbitraria o caprichosa por el contribuyente. En este rubro necesariamente deberá tenerse presente que en toda operación que se haga a prorrata y por la cual se pretenda hacer alguna deducción, deberá siempre subyacer una razón válida y constatable de negocio.
186. En caso de que el contribuyente no cumpla con alguno de los requisitos enlistados, entonces, por disposición legal, no podrá válidamente deducir el gasto efectuado a prorrata en el extranjero. Esto es así, pues como se vio, los requisitos apuntados están previstos como elementos que condicionan la posibilidad de deducir dichos gastos.
187. Con independencia de lo anterior, la autoridad cuenta con los siguientes instrumentos para verificar la autenticidad y, en su caso, el monto del gasto efectuado en el extranjero:

188. 1. Verificar que el gasto, por su naturaleza y en atención a los fines de la empresa, realmente tenga el carácter de estrictamente necesario.
189. 2. Si el gasto se hizo con una parte relacionada podrá constatar que el precio pactado realmente corresponda al que hubiesen fijado partes independientes en operaciones comparables. De no ser así, podrá hacer la determinación respectiva.
190. 3. Ejercer facultades de verificación para analizar toda la documentación que debe conservar el contribuyente tendente a demostrar no únicamente la cuantía del gasto hecho en el extranjero, sino su soporte contractual, el tipo de operación realizada, el beneficio obtenido, entre otros aspectos. El análisis jurídico de tal documentación puede llevar a la conclusión de que el gasto no es estrictamente necesario o que se hizo en una cantidad mayor a la que realmente corresponde, entre otras cuestiones.
191. 4. Si las partes relacionadas hicieron el estudio de precios de transferencia pero fijaron el monto de la operación por debajo del rango correspondiente, la autoridad fijará dicho precio en la media del rango determinado mediante alguno de los métodos establecidos en el artículo 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
192. Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que las *"Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias"* (a las que es válido recurrir por mandato expreso del antes transcrito artículo 215 de la

Ley del Impuesto sobre la Renta), en el Capítulo VIII, relativo a "Acuerdos de reparto de costes (ARC)", disponen:

*"8.8 Para que las condiciones previstas en un ARC se ajusten al principio de plena competencia, las aportaciones efectuadas por cada participante deben ajustarse a las que una empresa independiente aceptaría en circunstancias comparables, teniendo en cuenta los beneficios que le cabe esperar razonablemente del acuerdo. Lo que diferencia la aportación a un ARC de una transmisión ordinaria intragrupo de activos o de servicios es que, total o parcialmente, la remuneración buscada por los participantes está constituida por los beneficios esperados por cada uno al poner en común los recursos y las técnicas."*

193. Como se ve, para que los acuerdos de reparto de costes (en los que pueden subsumirse los gastos a prorrata en tanto que ésta implica la cuota o porción que toca a alguien de lo que se reparte) se ajusten al principio Pleno Competencia, esto es, a precios que se emplearían en operaciones comparables por partes independientes y que se regulan a través de los precios de transferencia, las aportaciones efectuadas por cada participante deben ajustarse a las que una empresa independiente aceptaría en circunstancias comparables, tomando en cuenta los beneficios que le cabe esperar razonablemente del acuerdo. Esto último determina que un gasto que se hace a prorrata podrá deducirse siempre y cuando exista una razonable relación entre el gasto efectuado y el beneficio recibido o que se espera recibir, para lo cual habrá que analizar los términos del acuerdo o del contrato

celebrado que, como se apuntó, el contribuyente tiene obligación de conservar.

194. En congruencia con lo anterior, aun en el supuesto de que la autoridad fiscal no pudiese determinar con exactitud la proporción en la que una persona moral residente en México participó en la prorrata, lo cierto es que si del análisis de los términos contractuales se aprecia que no existe una razonable relación entre el gasto efectuado y el beneficio recibido o que se espera recibir -a la luz no únicamente del contrato sino de toda la documentación que soporte la operación y a la naturaleza de ésta-, entonces es incuestionable que, en cada caso, la autoridad podrá rechazar, de manera debidamente fundada y motivada, la deducción de la parte del gasto que considera que excede lo razonable, es decir, que rebasa más allá de lo razonable el beneficio obtenido o que se espera obtener por el contribuyente.

195. En el orden de ideas expuesto, dado que actualmente la autoridad fiscal cuenta con instrumentos efectivos para cerciorarse sobre la naturaleza, veracidad y, en su caso, cuantía de un gasto hecho a prorrata en el extranjero, es incuestionable que no se justifica la prohibición absoluta contenida en el artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta. No obstante, como se anunció al inicio del presente considerando, tampoco resulta procedente declarar su inconstitucionalidad, toda vez que la prohibición que establece debe mantenerse para el caso de que el contribuyente que pretenda deducir un gasto a prorrata en el extranjero no cumpla con todos los requisitos legalmente establecidos y que se

explicitaron esquemáticamente en los párrafos precedentes. Dicho en otro giro, la prohibición contenida en dicho precepto no puede tenerse como absoluta, sin embargo, puede válidamente servir de fundamento para que la autoridad fiscal niegue la deducción de un gasto a prorrata en el extranjero cuando demuestre que el contribuyente no cumplió con todos los requisitos legales que condicionan esa deducción, los cuales quedaron asentados en el presente fallo.

196 Así, la forma en que actualmente debe entenderse el artículo 32, fracción XVIII, de la Ley de Impuesto sobre la Renta, es en el sentido de que los gastos a prorrata que se hagan en el extranjero sí podrán deducirse, pero tal deducción podrá tener lugar siempre y cuando el contribuyente cumpla con todos y cada uno de los requisitos que se establecen para el régimen de precios de transferencia y demuestre, con la documentación que soporte la operación, que la prorrata se hizo en términos fiscales y contablemente objetivos, además de que la operación obedeció a una razón real de negocios atento la actividad de la empresa de que se trate.

197. Debe insistirse en que aun cuando la prohibición contenida en el artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil tres, por las razones expuestas a lo largo del presente considerando, no puede entenderse en términos absolutos, sin embargo, sí debe prevalecer para los casos en los que, de manera debidamente fundada y motivada, la autoridad fiscal considere que el contribuyente no cumplió con todos y cada

uno de los requisitos necesarios para poder deducir el gasto a prorrata hecho en el extranjero. Así, deberá ser en cada caso que la autoridad fiscal tendrá que adoptar la determinación correspondiente.

198. De acuerdo con lo que se ha sostenido hasta esta parte, deben desestimarse los agravios aducidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el recurso de revisión adhesiva, dirigidos a demostrar que el citado precepto infringe los principios de proporcionalidad y equidad tributaria y que, por ende, no resulta inconstitucional. La razón por la que tales argumentos deben desestimarse radica en que en la presente resolución no se está declarando la inconstitucionalidad del artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sino que se está haciendo una interpretación sistemática y progresiva de dicho precepto, para determinar que la prohibición que prevé no puede considerarse absoluta e irrestricta.

199. En congruencia con ello, es menester mencionar que, contrariamente a lo aducido por la referida autoridad en su medio de defensa accesorio, no es verdad que ningún gasto a prorrata en el extranjero pueda constituir una deducción estructural. Se dice que ello no es cierto porque en los términos expuestos en el presente considerando, si el contribuyente demuestra, entre otras cuestiones, que dicho gasto fue estrictamente necesario para conseguir los fines de la empresa, es decir, si dicho gasto está directa e indisolublemente vinculado con la producción de la ganancia en atención a la operación de la empresa, es

incuestionable que tal gasto sí puede dar lugar a una deducción estructural la cual, por otra parte, podrá válidamente deducirse si se cumplen con los restantes requisitos que se precisaron esquemáticamente en esta ejecutoria.

Cabe precisar que no resulta necesario examinar los agravios expuestos en la revisión adhesiva relacionados con el principio de legalidad toda vez que esta Segunda Sala sostuvo que no se infringe ese derecho constitucional porque el precepto combatido es claro.

Ahora bien, una vez determinada la forma en la que debe interpretarse el artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo que procede es verificar la forma en la que se aplicó en perjuicio de la quejosa. Así, conviene tener presente que en la sentencia reclamada el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa declaró infundados los conceptos de invalidez en los que la quejosa sostuvo que fue indebido que, con base en dicho precepto, se hubiese considerado que la deducción que hizo fue incorrecta. Dicha sentencia en lo conducente dice:

*"En ese sentido, es importante señalar que aun y cuando el gasto efectuado por*

*residente en el extranjero, en cantidad de  
, cumpliera con lo establecido por la fracción I  
del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en  
2003, en el sentido de ser estrictamente indispensable para los  
fines del negocio, esta autoridad resalta que esta norma jurídica*

*es una disposición general aplicable a todas las deducciones que se pretendan hacer en cada ejercicio, e independiente del hecho de que el gasto realizado que es objeto de estudio, fue asignado con base en un prorrateo efectuado por*

*residente en el extranjero a todas sus subsidiarias, por lo que para el caso que nos ocupa, resulta aplicable la disposición específica establecida en la fracción XVIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2003, por tratarse de un gasto a prorrata."*

202. Como se puede ver, la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa declaró infundado el concepto de invalidez al considerar que la deducción que hizo la quejosa fue indebida porque estaba prohibida por el artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En atención a esta prohibición, dicho tribunal no analizó si el gasto correspondiente tenía o no el carácter "***de ser estrictamente indispensable para los fines del negocio***" y, en su caso, si cumplía o no con los demás requisitos necesarios para considerar que la deducción fue válida. Esta última cuestión resulta de especial relevancia si se tiene presente que la autoridad administrativa, en la resolución determinante del crédito fiscal (en la que se aplicó el precepto cuya constitucionalidad controvertió la quejosa), afirmó lo siguiente:

"(...)

*Asimismo, esta autoridad también conoció que el concepto de* \_\_\_\_\_ *, en cantidad de* \_\_\_\_\_ *se refiere a*  
*servicios legales recibidos con motivo de las gestiones legales*  
*por la adquisición del negocio de insecticidas, mismo que está*  
*soportado por la factura número* \_\_\_\_\_ *de fecha* \_\_\_\_\_

2003, en cantidad de \_\_\_\_\_, emitida por la empresa

Adicionalmente esta autoridad conoció que el servicio fue prestado en los Estados Unidos de América y que no efectuó retención alguna de conformidad con el Tratado para Evitar la Doble Tributación con los Estados Unidos de América.

(...)

En ese sentido, el representante legal de

„ manifestó que los servicios prestados por los asesores internacionales beneficiaron a todos los adquirentes individuales y dada su naturaleza fue imposible determinar el grado de servicios prestados exclusivamente a México, por lo tanto, tomaron la decisión de que los gastos correspondientes a los honorarios de cada uno de los asesores internacionales, fueran reembolsados a la casa matriz (quien pago por cuenta de todas las empresas subsidiarias del grupo, incluyendo a \_\_\_\_\_) por cada subsidiaria adquirente, en relación directa al valor pagado por la adquisición del negocio \_\_\_\_\_ en cada jurisdicción respecto del precio total de la operación global que se establece en el Contrato Maestro de Compraventa. En virtud de lo anterior, \_\_\_\_\_ reembolsó a \_\_\_\_\_

„ los gastos por honorarios de asesores internacionales de los cuales según argumento del representante de \_\_\_\_\_ se benefició, en forma simétrica respecto del precio pagado por el negocio \_\_\_\_\_ en México.

Conforme a lo anterior, resulta relevante mencionar que la fracción XVIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2003, establece:

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

(...)

XVIII.- Los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley.'

(...)

En virtud de lo anterior, se tiene que de las características específicas del pago realizado a \_\_\_\_\_, antes citadas, se concluye que el mismo correspondió a una asignación de gastos por parte de su casa matriz, por la adquisición del negocio \_\_\_\_\_, lo que sin lugar a dudas deviene de un gasto a prorrata con un residente en el extranjero, que no es contribuyente del impuesto sobre la renta en términos de los Títulos II o IV, y por lo tanto bajo este supuesto, resulta aplicable lo señalado en la fracción XVIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, antes citado.

(...)

En ese orden de ideas, el gasto efectuado por \_\_\_\_\_ en cantidad de \_\_\_\_\_, resulta no deducible para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal comprendido del 1º de enero al 31 de diciembre de 2003, a cargo de \_\_\_\_\_, por ser gasto a prorrata con un residente en el extranjero, de los comprendidos en la fracción XVIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 2003.

(...)

En el caso particular, la hipótesis normativa resulta plenamente aplicable, en tanto que se verifica que el gasto realizado en el

extranjero por el contribuyente corresponde a una parte proporcional determinada con base en elementos ajenos al costo real o beneficio individual que pudo haber recibido por concepto del beneficio legal y económico derivado de la asesoría global que se contrató para efectuar la operación de adquisición de la división a nivel mundial.

(...)

Por lo tanto, el pago efectuado por \_\_\_\_\_ a favor de la entidad denominada \_\_\_\_\_ residente en el extranjero, en cantidad de \_\_\_\_\_ debe considerarse como un gasto no deducible, específicamente un gasto a prorrata realizado en el extranjero, de conformidad con lo establecido en el artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2003, toda vez que se trató de un gasto efectuado a prorrata a la matriz extranjera \_\_\_\_\_ por la adquisición de la división \_\_\_\_\_ nivel mundial, quien no es contribuyente del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II o IV de la citada ley.

No obsta para lo anterior, la manifestación del representante legal de \_\_\_\_\_ en el sentido de que los gastos efectuados a \_\_\_\_\_ correspondieron a la prestación de servicios y que los mismos beneficiaron directamente a \_\_\_\_\_ debido a que a través de ellos, pudo adquirir la negociación \_\_\_\_\_ como consta en el contrato denominado Local Asset Agreement México, de fecha \_\_\_\_\_, celebrado entre \_\_\_\_\_ y \_\_\_\_\_ por lo que señaló que dichos gastos son estrictamente indispensables para los fines de la actividad comercial de \_\_\_\_\_ toda vez que los mismos cumplen con el supuesto jurídico contenido en el artículo 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y

por tanto, el pago hecho a \_\_\_\_\_, tiene la naturaleza de ser estrictamente indispensable para los fines del objeto social de \_\_\_\_\_, pues ésta se vio beneficiada con la adquisición de la división \_\_\_\_\_ en México.

En ese sentido, es importante señalar que aun y cuando el gasto efectuado por \_\_\_\_\_ a \_\_\_\_\_, residente en el extranjero, en cantidad de \_\_\_\_\_, cumpliera con lo establecido por la fracción I del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2003, en el sentido de ser estrictamente indispensable para los fines del negocio, esta autoridad resalta que esta norma jurídica es una disposición general aplicable a todas las deducciones que se pretendan hacer en cada ejercicio, e independiente del hecho de que el gasto realizado que es objeto de estudio, fue asignado con base en un prorrateo efectuado por \_\_\_\_\_ Inc., residente en el extranjero a todas sus subsidiarias, por lo que para el caso que nos ocupa, resulta aplicable la disposición específica establecida en la fracción XVIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2003, por tratarse de un gasto a prorrata. Es decir, no obstante que el gasto efectuado haya cumplido con el requisito de ser estrictamente indispensable para los fines del negocio, el mismo encuadra en el supuesto jurídico establecido en la fracción XVIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2003, toda vez que se trató de un gasto a prorrata en el extranjero con quien no es contribuyente del impuesto sobre la renta en términos de los Títulos II o IV.

(...)

**PRIMERO.-** Como se ha mencionado a lo largo de la presente resolución se tiene que \_\_\_\_\_ realizó un pago en cantidad de \_\_\_\_\_ que encuadra

*en la hipótesis normativa prevista en el artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta toda vez que se trató de un gasto a prorrata efectuado en el extranjero.*

(...)"

De la anterior transcripción se desprende que la autoridad administrativa, concretamente el

... al determinar el crédito fiscal impugnado, de manera categórica sostuvo que la deducción del gasto a prorrata que hizo la quejosa en el extranjero fue indebido en atención a la prohibición (que consideró absoluta e irrestricta) contenida en el artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Entendida así esta prohibición, la mencionada autoridad ni siquiera entró al estudio de si el gasto que la contribuyente pretendió deducir era o no estructural, es decir, si resultaba o no estrictamente indispensable para los fines de la empresa y, en su caso, si cumplía o no con todos los requisitos que se establecieron en el presente fallo constitucional para ser deducible.

En el orden de ideas expuesto, en atención a la forma en la que debe interpretarse el artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en dos mil tres (según lo dispuesto en esta ejecutoria), lo que procede es conceder el amparo para el efecto de que la Sala responsable declare la nulidad de la resolución determinante del crédito fiscal para el efecto de que el

analice si el

gasto realizado por la quejosa cumple o no con todos los requisitos necesarios para poderlo deducir, sin que pueda negar la deducción correspondiente por el simple hecho de que se trata de un gasto hecho a prorrata en el extranjero con quienes no son contribuyentes de los Títulos II o IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta dado que, como se determinó en el presente fallo constitucional, la prohibición contenida en el mencionado precepto legal no es absoluta e irrestricta.

205. El efecto para el que se concede la protección constitucional a la quejosa es congruente con las razones contenidas en el presente fallo sobre la forma en la que debe interpretarse el artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Lo anterior, porque la autoridad administrativa no podrá rechazar la deducción que hizo la quejosa sino en el caso de que tal deducción no haya cumplido con los requisitos que se precisaron en la presente sentencia y que consisten esencialmente en que:

206. a) La operación correspondiente se hubiese celebrado ajustándose, en su caso, a las reglas de los precios de transferencia (párrafos 151 a 154 de la presente sentencia).

207. b) Se cuente con toda la documentación que soporte la operación de manera que pueda constatarse su autenticidad, los montos a los que ésta ascendió y que se trata de un gasto estrictamente indispensable (deducción estructural) que se hizo con base en criterios fiscales y

contables objetivos y por razones reales de negocio (párrafos 81, 96 y 180 a 186 de este fallo).

c) Exista una **razonable relación entre el gasto efectuado y el beneficio recibido o que se espera recibir por el contribuyente que participa en el gasto**. Es decir, habrá que analizar el contrato correspondiente y la documentación que lo soporte para determinar **si existe una adecuada y razonable relación entre el gasto efectuado y el beneficio obtenido, de manera que aquél no pueda exceder injustificadamente dicho beneficio** (párrafos 193 y 194 de esta sentencia).

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

**PRIMERO.** Es procedente y fundado el recurso de revisión a que este toca se refiere.

**SEGUNDO.** En la materia de la revisión se revoca la sentencia impugnada.

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

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

**Notifíquese;** con testimonio de esta resolución, vuelvan los autos al Tribunal Colegiado de su origen y, en su oportunidad, archívese el toca como asunto 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 Sergio A. Valls Hernández, Alberto Pérez Dayán y Presidente Luis María Aguilar Morales. Votaron en contra los señores Ministros José Fernando Franco González Salas quien formulará voto particular y Margarita Beatriz Luna Ramos. Fue ponente el Ministro Luis María Aguilar Morales.

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

**PRESIDENTE Y PONENTE**

**MINISTRO LUIS MARÍA AGUILAR MORALES**

**SECRETARIO DE ACUERDOS**

**LIC. MARIO EDUARDO PLATA ÁLVAREZ**

Esta foja corresponde al Amparo Directo en Revisión 2424/2012. Quejosa: SC JOHNSON AND SON, S. A. DE C. V. Fallado el diecinueve de marzo de dos mil catorce, en el que se resolvió: **"PRIMERO. Es procedente y fundado el recurso de revisión a que este toca se refiere. SEGUNDO. En la materia de la revisión se revoca la sentencia impugnada. TERCERO. La Justicia de la Unión ampara y protege a SC Johnson and Son, S. A. de C. V., para los efectos precisados en la parte final del considerando última de la presente ejecutoria. CUARTO. Es infundado el recurso de revisión adhesiva."** Conste.