AMPARO EN REVISIÓN 345/2009.
QUEJOSAS: ********.**

MINISTRO PONENTE: SERGIO SALVADOR AGUIRRE ANGUIANO.
SECRETARIOS: MARÍA ESTELA FERRER MAC GREGOR POISOT, RICARDO MANUEL MARTÍNEZ ESTRADA, FANUEL MARTÍNEZ LÓPEZ, JORGE LUIS REVILLA DE LA TORRE Y JUAN CARLOS ROA JACOBO.

Vo.Bo.

México, Distrito Federal. Acuerdo del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al día **nueve de febrero de dos mil diez.**

Cotejó:

V I S T O S, y

R E S U L T A N D O:

PRIMERO. Demanda. Por escrito presentado el diez de febrero de dos mil ocho en la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, **********, en representación de (1) **********, (2) **********, (3) **********, (4) **********, (5) **********, (6) **********, (7) **********, (8) **********, (9) **********, (10) **********, (11) **********, (12) **********, (13) **********, (14) **********, (15) **********; **********, en representación de (16) **********, (17) **********, (18) **********; y **********, en representación de (19) **********, solicitaron el amparo y protección de la Justicia Federal en contra de las autoridades y por los actos que a continuación se indican:

mk3KaWz5NOtKeI/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

"1. Del Congreso de la Unión, se reclama:

La discusión, aprobación y expedición del Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de octubre de 2007, mismo que entró en vigor el 1 de enero de 2008, de conformidad con lo dispuesto en el artículo Primero de sus disposiciones transitorias. En lo sucesivo también me referiré a este acto, indistintamente, como el Decreto Legislativo.

Las disposiciones que en esta demanda se relaman son los artículos 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 9, 10 y 11, así como los artículos transitorios Segundo, Tercero, Quinto, Sexo y Noveno de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, contenida en el Decreto Legislativo.

2. Del Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, se reclama la iniciativa, expedición, promulgación y orden de publicación del Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de octubre de 2007.

3. Del Secretario de Gobernación, se reclama el refrendo que realizó del Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de octubre de 2007.

4. Del Director del Diario Oficial de la Federación, se reclama la publicación en ese medio de difusión

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

oficial, el 1 de octubre de 2007, del Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.”

SEGUNDO. Garantías que se estiman violadas, antecedentes de los actos reclamados y conceptos de violación. La parte quejosa señaló como preceptos violados en su perjuicio, los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; narró los antecedentes del caso e hizo valer los conceptos de violación que estimó pertinentes.

TERCERO. Trámite del asunto y sentencia del Juez de Distrito. De dicha demanda correspondió conocer, por razón de turno, a la Juez Décimo de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, quien mediante auto de quince de febrero de dos mil ocho, la admitió y ordenó su registro con el número **********.

Seguidos los trámites legales correspondientes se verificó la audiencia constitucional el día veintiséis de mayo de dos mil ocho, por lo que encontrándose integrado el expediente para dictar la resolución que en derecho procediera y en cumplimiento a lo dispuesto en el punto Quinto del Acuerdo General 10/2008, en los puntos Segundo y Séptimo del diverso Acuerdo General 15/2008, así como en la circular 20/2008, de dieciséis de abril de dos mil ocho, todos del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal, la Juez de Distrito del conocimiento ordenó remitir el asunto a la Oficina de Correspondencia Común del Centro Auxiliar de la Segunda Región, con residencia en San Andrés Cholula, Puebla,

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

para que ésta lo turnara al juzgado que correspondiera a fin de que dictara el fallo correspondiente.

Una vez recibido el expediente en dicha oficina, se envió al Juez Sexto de Distrito del Centro Auxiliar de la Segunda Región, con residencia en San Andrés Cholula, Puebla, quien mediante auto de nueve de junio de dos mil ocho, lo tuvo por recibido quedando registrado con el número auxiliar ********** para que, en su oportunidad, se dictara la sentencia correspondiente. Mediante resolución del nueve de octubre de dos mil ocho, se determinó:

> ***"ÚNICO. La Justicia de la Unión NO AMPARA NI PROTEGE a ********** , ********** , ********** , ********** , ********** , ********** , ********** , ********** , ********** , ********** , ********** , ********** , ********** , ********** , ********** , ********** , todas sociedades anónimas de capital variable, ********** , sociedad de responsabilidad limitada de capital variable y ********** , sociedad Civil, en contra de los actos reclamados y las autoridades precisados en el considerando sexto de esta sentencia, por las razones ahí expresadas."***

Las consideraciones del fallo referido en cuanto al fondo y en la parte que interesa son, en síntesis, las siguientes:

1. DEFINICIÓN DEL OBJETO DEL IMPUESTO. LEGALIDAD TRIBUTARIA.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

La parte quejosa aduce que el artículo 1 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no define con claridad el objeto del impuesto, por lo que resulta violatorio del principio de legalidad tributaria.

De la interpretación sistemática y armónica de los artículos 1, 2 y 3, fracción IV, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se advierte que la ley prevé que el objeto del impuesto es el ingreso percibido con motivo de la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, o por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes; así como las cantidades que se cobren o carguen al adquirente por impuestos o derechos a cargo del contribuyente, intereses normales o moratorios, penas convencionales incluyendo anticipos o depósitos que se restituyan al contribuyente de las instituciones de seguros, cuando ocurra el riesgo amparado en la póliza de seguro o reaseguro, con bienes que hubieran sido deducidos para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y; los ingresos que se obtengan por la realización de las actividades empresariales ya retenidas, distintas a la prestación de servicios por lo que se paguen o cobren intereses, además del ingreso percibido por el margen de intermediación financiera.

En esas condiciones, es infundado el concepto de violación aducido por la parte quejosa, ya que el objeto del impuesto empresarial a tasa única, sí se encuentra determinado con un grado de claridad y concreción razonable, lo que da certeza a los gobernados respecto de sus obligaciones tributarias y, por ende, se ve respetado el principio de legalidad tributaria.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

2. CORRESPONDENCIA DE LOS PAGOS PROVISIONALES CON EL PAGO DEL EJERCICIO. PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

Por pago provisional debe entenderse aquel que se realiza a cuenta de la obligación fiscal que se adeuda, como anticipo del entero definitivo; es decir, ese pago guarda una proporción aproximada con los hechos que, de acuerdo con los antecedentes financieros de cada sujeto, son los que sirven para determinar el monto de la contribución.

La determinación del pago provisional del impuesto empresarial a tasa única se calculará aplicando la base (sic) del 16.5%[1] al resultado que se obtenga de restar las deducciones autorizadas del periodo, a la totalidad de los ingresos percibidos comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes correspondiente al periodo que se va a pagar.

Como se advierte, el mecanismo de cálculo y entero de pagos provisionales del impuesto empresarial a tasa única toma en consideración prácticamente los mismos conceptos que habrán de valorarse al momento de cuantificar el impuesto anual para el ejercicio fiscal (a excepción de la deducción –no crédito fiscal– contemplada por el artículo sexto del decreto presidencial de beneficios publicado el 5 de noviembre de 2007), lo que permite concluir, de manera razonable, que no existirá gran diferencia entre la totalidad de pagos provisionales y el cálculo final del ejercicio fiscal del tributo analizado.

[1] Tasa para el año 2008.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

De lo anterior se advierte que el pago provisional que entere el contribuyente no toma en cuenta una capacidad contributiva inexistente o incorrecta, sino que constituye una referencia objetiva que se considerará al final del ejercicio fiscal, a cuenta del impuesto que llegare a causarse durante el ejercicio correspondiente; por lo tanto, el procedimiento para determinar los pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto combatido, refiere una estimación basada en un indicador de la potencialidad del contribuyente para determinar la base gravable del tributo, sin que por ello deba llegar a coincidir con exactitud con el monto real del gravamen, ya que éste solamente se obtendrá al calcular el impuesto verdaderamente causado una vez terminado el ejercicio fiscal y después de realizar las operaciones correspondientes previstas en la ley; máxime que al tratarse de pagos provisionales, será hasta el final del ejercicio cuando se conocerá con certeza la base real del tributo, cuya reducción reportaría un beneficio para el particular, tal como lo es un saldo a favor.

Entonces, se concluye que los pagos provisionales que se realicen serán sólo una referencia objetiva de la capacidad de pago que tiene la quejosa durante un ejercicio fiscal; por lo que, contrario a lo aducido por la impetrante de garantías, la capacidad contributiva que reflejan dichos pagos no resulta incorrecta o ficticia y por ende, no viola el principio de proporcionalidad, ya que es una “estimación” de la potencialidad de pago que tendrá la quejosa al final del ejercicio, momento en el cual, al conocer la base gravable del tributo correspondiente al ejercicio fiscal, deberán sumarse los pagos provisionales realizados y si hubiera

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

diferencia entre tal cantidad y el pago que resulte por el ejercicio, esta diferencia constituye un saldo a favor de la quejosa.

3. EL PERIODO QUE SE TOMA EN CONSIDERACIÓN PARA LA DETERMINACIÓN DEL RESULTADO FISCAL DEL PAGO PROVISIONAL NO SE AJUSTA AL CICLO DE OPERACIÓN DEL SUJETO, ESTO ES, GRAVA UNA "UTILIDAD FICTICIA". PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA.

La quejosa señala que el resultado fiscal que debe considerar para realizar el cálculo de su pago provisional no representa la verdadera capacidad contributiva correspondiente a su ciclo operativo, en virtud de que se limita "artificiosamente" de manera mensual, los momentos de determinación de la base gravable, por lo que dicho pago se calcula conforme a una utilidad irreal. Agrega, que ello también produce un trato diferenciado a contribuyentes en igualdad de circunstancias, pues si uno de ellos efectúa una inversión importante al inicio del ejercicio fiscal y el otro lo hace al final, el primero de ellos enterará pagos provisionales acordes al pago del ejercicio y el segundo se verá obligado a enterar, provisionalmente, un impuesto mayor al que le resultará al final de ese ejercicio.

Son infundados los conceptos de violación analizados, pues se entiende que el pago provisional del impuesto empresarial a tasa única que realiza la quejosa, refleja la capacidad económica que ésta tiene en un periodo determinado, en razón del cual se calcula el pago; lo que respeta el principio de proporcionalidad tributaria, en virtud de que el monto que arroje el cálculo del impuesto en ese determinado periodo operativo, representará una porción de la potencial capacidad económica del ejercicio y, lo

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

mismo sucederá, en su caso, con cada sujeto pasivo del impuesto reclamado; lo que refleja que también se respeta el principio de equidad tributaria.

No resulta inadvertido que la quejosa reclama que el periodo señalado por la ley, no atiende a la "utilidad real" bajo la cual deberá gravarse el impuesto, puesto que dicho periodo no concuerda con aquel en que realiza sus operaciones; sin embargo, es imposible que las leyes, cuya generalidad debe imperar, prevean los periodos operativos de todos y cada uno de los contribuyentes.

Debe precisarse que el impuesto empresarial a tasa única no se calcula conforme a una "utilidad", sino en función de los "ingresos efectivamente percibidos", menos las deducciones autorizadas por la propia ley, de lo cual se concluye que el factor "utilidad" que la quejosa estima desproporcional, en nada incide en el cálculo del impuesto combatido, mucho menos en su constitucionalidad; motivo por el cual resulta inoperante el concepto de violación que se analiza.

4. LA LEY IMPUGNADA NO PREVÉ UNA MECÁNICA DE AJUSTE DE PAGOS PROVISIONALES. PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

La quejosa considera que existe violación al principio de proporcionalidad, en virtud de que en la Ley del Impuesto sobre la Renta se encuentra prevista una mecánica de ajuste de los pagos provisionales, lo que a su juicio también se debe contener en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, al tratarse de leyes complementarias.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

De la comparación del mecanismo de determinación de la base gravable de ambos impuestos, se advierte que el impuesto sobre la renta se sustenta en función de la denominada “utilidad fiscal”, mientras que para la determinación de la base gravable del impuesto empresarial a tasa única no es necesario tal concepto, ya que la base gravable se calcula en función de la diferencia entre los ingresos efectivamente percibidos y las deducciones autorizadas por la ley.

En esas condiciones, la quejosa parte de una premisa errónea, al estimar necesario para el cálculo del impuesto empresarial a tasa única, la existencia de una mecánica de ajuste de sus pagos provisionales, de manera similar a como se prevé en la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que como ya quedó dicho, esa “mecánica de ajuste” sólo opera tratándose de este último impuesto, porque es necesaria para obtener la “utilidad fiscal”, como componente indispensable para la determinación de la base gravable, razón por la cual al regular el pago del impuesto sobre la renta, el legislador previó un mecanismo que permitiera arrojar un resultado que fuera acorde a los pagos provisionales enterados durante el ejercicio fiscal.

En consecuencia, el hecho de que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no prevea una mecánica de ajuste de pagos provisionales en los mismos términos que lo hace la Ley del Impuesto sobre la Renta, no causa perjuicio a la quejosa, ya que la forma en como se determina la base gravable de ambos impuestos es distinta.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Entonces, el cálculo del pago del impuesto empresarial a tasa única sólo atenderá al resultado que se obtenga de aplicar la tasa a la diferencia entre los ingresos efectivamente percibidos y las deducciones autorizadas por la ley.

Además, aun cuando financieramente ambas leyes participen de características similares y puedan resultar "complementarias", ello no implica que esa complementariedad trascienda a la forma en como debe operar cada impuesto, de tal suerte que la mecánica que sirva para determinar la base gravable de un impuesto deba ser la misma que para el otro; por lo tanto, se concluye que la hipótesis planteada por la quejosa se sustenta en que los elementos de ambas contribuciones son idénticos, lo que, como ya quedó dicho, en la especie no acontece. Por lo tanto, el hecho de que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no prevea una mecánica de ajuste de pagos provisionales no puede repercutir en la esfera jurídica de la quejosa, mucho menos resultar violatoria del principio de proporcionalidad tributaria.

5. NO DEDUCIBILIDAD DE TODOS LOS CONCEPTOS PREVISTOS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

La peticionaria de garantías aduce, en lo sustancial, que el impuesto empresarial a tasa única es violatorio del principio de proporcionalidad tributaria al no permitir la deducibilidad de todos y cada uno de los conceptos previstos por la Ley del Impuesto sobre la Renta, los cuales considera que son esenciales para realizar las actividades que se encuentran gravadas por el tributo combatido en esta instancia de control constitucional.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

De esta manera, agrega la parte quejosa, se le obliga a enterar el impuesto empresarial a tasa única conforme a una base ficta e irreal, que no demuestra su capacidad tributaria.

Asimismo, continúa argumentando la agraviada, si tanto el impuesto empresarial a tasa única como el impuesto sobre la renta son impuestos directos que, en términos similares, tienden a gravar los ingresos de los contribuyentes, relacionado con el principio de complementariedad entre ambos tributos, resulta indudable que todas aquellas deducciones que se han considerado como indispensables para efectos del impuesto sobre la renta por el legislador o por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, también deben de reconocerse como tales por la norma tildada de inconstitucional.

Los argumentos sintetizados son infundados.

A efecto de dar cabal contestación a los planteamientos propuestos por la parte quejosa, debe señalarse que la circunstancia de que ciertos conceptos sean deducibles para el impuesto sobre la renta, e incluso sean considerados como indispensables para tal efecto, no implica que también deban recibir el mismo trato en términos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, toda vez que se trata de normas que, si bien complementarias, son autónomas una de otra en cuanto la determinación de los gastos que deben deducirse para la base gravable, en atención a que el legislador goza de plena autonomía para establecer qué erogaciones pueden reunir tal característica y cuáles no.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

El hecho de que ambos tributos tengan el carácter de impuestos directos tampoco puede justificar la pretensión de la solicitante de garantías, ya que no debe de perderse de vista que el impuesto empresarial a tasa única es una norma de control o pago mínimo respecto del impuesto sobre la renta; de esta manera, aceptar que todos los conceptos previstos en esta última norma también deben ser deducibles para la legislación impugnada, contrariaría de manera directa su naturaleza (de control o pago mínimo); además, haría nugatorio el fin recaudatorio buscado por el legislador, pues de aceptarse que en el impuesto reclamado deben realizarse las mismas deducciones previstas por la Ley del Impuesto sobre la Renta, sumado a la baja tasa del impuesto empresarial a tasa única (17.5%), que es notoriamente inferior a la de aquél (28%), resultaría evidente que en ningún caso el tributo tildado de inconstitucional sería mayor al de la renta y, por ende, no se recaudaría ninguna cantidad por él.

Por otra parte, los múltiples criterios sustentados por el Tribunal Constitucional de la República en los que ha señalado que determinados gastos son indispensables para efectos del impuesto sobre la renta y, por ende, deben de ser deducibles para tal tributo, no son aplicables, ni siquiera analógicamente, en el presente asunto por las razones que se exponen a continuación:

a) Como ya se dijo, la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única son dos normas autónomas e independientes; por lo tanto, el análisis e interpretación realizado por el Máximo Tribunal respecto del impuesto sobre la renta sólo es aplicable a dicha norma, no en

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

relación a todos los impuestos directos, federales o locales, del país;

b) La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única es una norma novedosa; no existe precedente legislativo directo que coadyuve a realizar una interpretación histórica de la misma; por ende, su análisis debe realizarse a partir de un nuevo paradigma de interpretación y no, como hace valer la quejosa, extrapolando, mutatis mutandi, conceptos e ideas derivados del impuesto sobre la renta;

c) No debe de perderse de vista en ningún momento que el impuesto empresarial a tasa única no es un tributo aislado, ya que al momento de su cálculo y entero, también debe tomarse en consideración el impuesto sobre la renta, que sí prevé la deducibilidad de todos y cada uno de los conceptos alegados por el solicitante de garantías. En consecuencia, si al final del ejercicio el impuesto sobre la renta resulta ser mayor al impuesto empresarial a tasa única, y el quejoso debe pagar efectivamente aquél, es evidente que las violaciones alegadas pueden no afectar directamente su patrimonio;

d) Si el impuesto empresarial a tasa única es una norma de control o pago mínimo respecto del impuesto sobre la renta, es evidente que no puede contener las mismas deducciones y tasa menor, ya que haría nugatorio su fin recaudatorio;

e) Finalmente, debe de considerarse que la finalidad del impuesto empresarial a tasa única es la imposición de un

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

impuesto sencillo y fácil de calcular, con un mínimo de deducciones respecto del impuesto sobre la renta.

Por las razones que se han expuesto con anterioridad, este órgano de control constitucional estima que la no inclusión de todos los conceptos deducibles para efectos del impuesto sobre la renta en la norma que ahora se analiza no resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria.

6. NO DEDUCIBILIDAD DE SUELDOS Y SALARIOS, PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES Y APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

En esencia, la inconforme aduce que:

a) El legislador pretende cambiar la naturaleza de un gasto como lo son los salarios a otra diversa, a través del acreditamiento, por virtud del cual se le niega el derecho a la deducción de esos conceptos y que además sólo se le permite el acreditamiento de los salarios que se encuentran gravados.

b) Al permitirse únicamente el acreditamiento de los pagos por salarios, participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y aportaciones de seguridad social, la ley impugnada pasa por alto que son gastos efectuados para la realización de las actividades que producen sus ingresos, es decir, se trata de erogaciones estrictamente indispensables y que por lo tanto dichos gastos deben ser deducibles, a efecto de que el contribuyente pague de acuerdo a su real capacidad contributiva.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

c) Para decir que se trata de conceptos estrictamente indispensables, debe atenderse a los fines de cada empresa, es decir, debe tratarse de gastos necesarios para el cumplimiento de sus actividades; en el caso, la parte quejosa no puede prescindir de sus trabajadores, por lo cual debe concluirse que se trata de gastos estrictamente indispensables.

d) Si el crédito que se otorga por dichos conceptos no se hace efectivo en el ejercicio en que se causa, se pierde para el próximo año, lo cual ocasiona que no se le reconozcan gastos estrictamente indispensables.

e) El salario mínimo pagado a los trabajadores no es susceptible de retención, según dispone el artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta por lo que ni siquiera es acreditable, en términos de los artículos 8 y 10 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, lo que incide negativamente en la capacidad económica del patrón.

Los motivos de inconformidad recién sintetizados, que se estudian conjuntamente, de conformidad con el artículo 79 de la Ley de Amparo, son infundados en una parte e inoperantes en otra.

Los salarios –mínimos o no–, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las aportaciones de seguridad social son remuneraciones que el patrón debe forzosamente entregar a los trabajadores como retribución por su trabajo; por ende, como lo señala la parte promovente del

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

amparo, se trata de gastos estrictamente indispensables para llevar a cabo su actividad.

Ahora bien, tal y como lo señala la peticionaria de garantías, el artículo 5, fracción I, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única dispone que no serán deducibles las erogaciones que efectúen los contribuyentes por salarios y conceptos asimilados a éstos, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

Sin embargo, debe destacarse que los numerales 8 y 10 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única establecen que los contribuyentes tendrán derecho a un crédito fiscal por salarios y aportaciones de seguridad social que podrán acreditar contra el pago del impuesto empresarial a tasa única.

Por lo tanto, debe concluirse que aun cuando la ley no permite la deducción de los gastos efectuados por cuenta de salarios, participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y aportaciones de seguridad social, los contribuyentes sí tienen derecho a un crédito fiscal derivado de las erogaciones efectivamente pagadas por dichos conceptos, siempre y cuando estén gravadas para quien los recibe, en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Otro punto a tratar, contrariamente a lo señalado por la parte agraviada, los salarios mínimos sí se pueden acreditar en términos de los numerales 8 y 10 de la ley tildada de inconstitucional. La única condición que establecen dichos numerales para que el contribuyente pueda aplicar el crédito fiscal

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

por el pago de salarios y conceptos asimilados a éstos es que realice las retenciones a que se refiere el artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta sean enteradas o en el caso de trabajadores con derecho al subsidio para el empleo les sean efectivamente entregadas las cantidades que les corresponda.

Ahora bien, el hecho de que el artículo 5, fracción I, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no permita la deducción de los salarios –mínimos o no–, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las aportaciones de seguridad social no viola la capacidad contributiva del causante.

Lo anterior es así, porque aun cuando la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no permite su deducción, otorga el derecho a un acreditamiento contra el impuesto que resulte a cargo en el ejercicio por las erogaciones efectivamente pagadas por estos conceptos, siempre y cuando se trate de ingresos gravados para quien los recibe y se haya hecho la retención respectiva, o en su defecto, entregado el subsidio al trabajador, con lo cual se respeta la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto.

Ello es así, pues el acreditamiento y la deducción tienen la misma finalidad, esto es, disminuir de los ingresos que van a estar sujetos al pago de impuesto, los gastos que son estrictamente indispensables –salarios y conceptos asimilados a éstos, participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y aportaciones de seguridad social– para llevar a cabo las actividades de los causantes, pues la mecánica del

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

acreditamiento permite, por regla general, que la cantidad neta a pagar por impuesto empresarial a tasa única sea la misma que si se hubiese permitido la deducción de dichos gastos.

Por lo tanto, el hecho de que la ley impugnada establezca únicamente que los contribuyentes acreditarán los conceptos previstos en el párrafo penúltimo de los artículos 8 y 10 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, no es violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria, pues como ha quedado demostrado, mediante dicho acreditamiento se respeta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la relación tributaria, ya que el legislador previó un sistema que permite a los contribuyentes tomar en consideración las cantidades que éste paga a sus empleados; cantidades que, como quedó establecido en párrafos anteriores, son gastos estrictamente indispensables para permitir la realización de las actividades que generan los ingresos gravados por el impuesto empresarial a tasa única.

Dicho de otra manera, el sistema de acreditamiento previsto por el legislador impacta de manera positiva en la carga tributaria final del contribuyente –al disminuir el importe definitivo a pagar por impuesto empresarial a tasa única–, con lo cual se atiende perfectamente a la capacidad del gobernado de aportar al gasto público, en términos del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Conviene destacar que tratándose de impuestos directos, como es el impuesto empresarial a tasa única, el principio constitucional de proporcionalidad tributaria no implica que en todos los casos el legislador necesariamente deba considerar

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

deducibles los gastos erogados por los patrones por conceptos de sueldos, salarios, participación de utilidades y aportaciones de seguridad social, ya que el mandato constitucional única y exclusivamente constriñe al creador de la norma a atender la capacidad de los gobernados para contribuir al gasto público, sin imponerle mecanismos fijos e inamovibles, como sería una cláusula de eterna deducibilidad de tales conceptos; por consiguiente, el legislador puede recurrir a mecanismos novedosos (partiendo de la premisa que los contribuyentes no tienen un derecho para tributar por siempre conforme a los mismos elementos), siempre y cuando respete los límites establecidos en la Carta Magna, como acontece en el presente caso.

En el mismo orden de ideas, el juzgador constitucional no puede estudiar el principio de proporcionalidad tributaria de manera aislada (como sería la no deducibilidad de determinados elementos), sino que debe de tomar en consideración la totalidad de los elementos que constituyen el mecanismo para obtener la totalidad neta que los contribuyentes deben enterar al fisco, como son los beneficios fiscales o sistemas de acreditamiento contemplados en la norma impugnada, para estar en posibilidad de determinar, tras un análisis global, si el sistema es proporcional y no confiscatorio.

No pasa inadvertido para este órgano de control constitucional que el mecanismo de acreditamiento de sueldos y aportaciones de seguridad social previsto en los artículos 8 y 10 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, tiene repercusiones económicas distintas a las que hubiesen

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

correspondido en el caso hipotético de que el legislador las considerara deducibles.

En primer lugar, la deducibilidad implicaría reducir la base gravable del impuesto empresarial a tasa única, ya que a los ingresos efectivamente percibidos se restaría, además de las restantes deducciones autorizadas por los numerales 5 y 6 del ordenamiento fiscal en estudio, los sueldos (gravados o, en su defecto, que se hubiese entregado el subsidio al empleo) y las cantidades enteradas por concepto de seguridad social; sin embargo, como se demostró en ejemplos anteriores, el acreditamiento, por regla general, tiene el mismo impacto económico que la deducción, al disminuir la cantidad neta que debe enterar el contribuyente al fisco federal.

En segundo término, la deducibilidad de sueldos y aportaciones de seguridad social permitiría que éstos se acumularan a las demás deducciones autorizadas; en caso de que en un ejercicio fiscal las deducciones fueran mayores a los ingresos gravados, según dispone el artículo 11 de la norma tildada de inconstitucional, el excedente –una vez aplicada la tasa prevista en el artículo 1– se convertirá en un crédito fiscal que podrá aplicarse contra el impuesto empresarial a tasa única o el impuesto sobre la renta dentro de los diez ejercicios posteriores, siguiendo las reglas previstas en el primero de los preceptos legales invocados.

Dicho en términos simples y llanos, la deducibilidad de sueldos y aportaciones de seguridad social permitiría al contribuyente, en el caso previsto en el párrafo anterior, utilizar

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

dichos conceptos para integrar el crédito fiscal de referencia y disminuir el importe a pagar por concepto de impuesto empresarial a tasa única o impuesto sobre la renta, hasta por diez ejercicios fiscales subsecuentes, lo cual no acontece con la figura del acreditamiento a que hace referencia el artículo 8, párrafos penúltimo y último, de la ley tildada de inconstitucional, pues en caso de no estar en posibilidad de realizar el acreditamiento respectivo, tal derecho se “pierde”, es decir, no puede utilizarse aquél (el acreditamiento de referencia), o su remanente, en ejercicios fiscales posteriores.

Esta última situación no implica la inconstitucionalidad del impuesto empresarial a tasa única ni el sistema de acreditamiento en estudio, por las razones que se expresan a continuación.

La proporcionalidad tributaria, analizada conforme a los cánones de control constitucional, y como se dijo anteriormente, no implica, per se, que en los impuestos directos el legislador esté constreñido invariablemente a observar la deducibilidad de todos los gastos realizados por los contribuyentes, ni mucho menos que los realizados en un ejercicio fiscal necesariamente puedan utilizarse (vía deducción o acreditamiento) para disminuir la base gravable o el pago efectivo del impuesto correspondiente a ejercicios posteriores, ya que ello es sólo un beneficio o estímulo que corresponde otorgar al creador de la norma, atendiendo a la situación (económica, social o de obligaciones internacionales) que imperen en el país en un momento determinado; pero de ninguna manera conlleva que los gastos que se realizan en el ejercicio del presente, invariablemente pudiesen disminuir el pago de años futuros.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Finalmente, son inoperantes los conceptos de violación de la parte quejosa, en el sentido de que es violatorio del principio de proporcionalidad tributaria el hecho de que atendiendo a la prelación de acreditamientos previstos en el artículo 8 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, tomando en cuenta determinadas variables, en algunos caso podrá utilizarse totalmente el acreditamiento por concepto de sueldos y aportaciones de seguridad social y en otros no; en este último supuesto, es cuando existe la transgresión al principio de justicia tributaria invocado.

La inoperancia del argumento en estudio deriva en que la inconstitucionalidad planteada no obedece a las características generales del precepto legal en estudio, sino a situaciones hipotéticas o particulares de la parte peticionaria de garantías, de las cuales no puede desprenderse la inconstitucionalidad de una norma.

Aunado a lo anterior, este juzgador considera importante destacar que no es posible reclamar que el cálculo de un impuesto es inconstitucional porque conforme a otras legislaciones el cálculo se realizaba en forma diferente. Esto, ya que el legislador puede válidamente modificar los lineamientos para la recaudación de las contribuciones, ya que tiene que atender a la realidad social del país; motivo por el cual se encuentra facultado para cambiar las bases de la recaudación, siempre que lo considere conveniente.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

En razón de lo expuesto, los artículos 8 y 10 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, al establecer un crédito por salarios y aportaciones de seguridad social, no violan el principio de proporcionalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución.

7. NO DEDUCIBILIDAD DE SUELDOS Y SALARIOS; APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL Y GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL. EQUIDAD TRIBUTARIA.

La parte quejosa señala que el hecho de que los contribuyentes no puedan deducir las erogaciones por concepto de sueldos y salarios; las aportaciones de seguridad social, las demás prestaciones que derivan de la relación laboral (entre ellas, las relativas a los gastos de previsión social), ni tampoco las erogaciones que igualmente pueden ser consideradas retribuciones a los factores de la producción, como en el caso de la prestación de un servicio personal independiente, trae como consecuencia que se viole el principio de equidad tributaria, pues concede un trato desigual a partidas que se encuentran en igualdad de circunstancias, a saber, erogaciones que efectúa el contribuyente que se encuentran en una situación jurídica igual.

También argumenta que la fracción I del artículo 5, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, no incluye dentro de las erogaciones que pueden deducirse para efectos del impuesto, a los sueldos y salarios, así como a las prestaciones que por un servicio personal subordinado los contribuyentes efectúan a favor de sus trabajadores, incluyendo aquellos conceptos que la Ley del Impuesto sobre la Renta asimila a la prestación de un servicio personal subordinado, situación que resulta violatoria de la

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

garantía de equidad tributaria, prevista en la fracción IV, del artículo 31 constitucional.

Por último, señala que el impuesto empresarial a tasa única otorga un trato inequitativo respecto de las erogaciones efectuadas por concepto de previsión social pues no sólo prohíbe su deducción, sino que ni siquiera otorga el crédito que se contempla para el pago de salarios gravados por el impuesto sobre la renta.

Son inoperantes los conceptos de violación que se analizan, porque el planteamiento que hace la parte quejosa lo hace derivar de distintos gastos que efectúa un mismo sujeto y dentro de ellos, los que son o no considerados como deducciones por la ley; es decir, el planteamiento aducido no confronta la situación jurídica en la que se encuentran dos o más sujetos, requisito indispensable para el análisis del principio constitucional que se estima infringido en los términos antes señalados; motivo por el cual el cual no puede ser estudiado, el argumento de inconstitucionalidad en los términos aducidos por la impetrante de garantías.

Sentado lo anterior, este órgano de control constitucional estima conveniente destacar que la no deducibilidad de los gastos efectuados con motivo del pago de sueldos y salarios; aportaciones de seguridad social, así como las erogaciones efectuadas con motivo de las demás prestaciones que derivan de la relación laboral (entre ellos, los relativos a la previsión social), no viola el principio de equidad tributaria, con base en lo que enseguida se expone.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, únicamente obliga al legislador a respetar las garantías de legalidad, equidad y proporcionalidad tributarias, así como el principio de destino al gasto público; lo que significa que no lo constriñe, a que específicamente deba considerar como deducibles determinados conceptos, tal y como lo pretende la parte quejosa en el caso del pago de sueldos y salarios, aportaciones de seguridad social, así como gastos de previsión social.

Las erogaciones que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única reconoce como deducibles, son las expresamente autorizadas en las diez fracciones del artículo 5, las que deben cumplir con los requisitos previstos en el artículo 6.

No obstante lo anterior, en el noveno párrafo del artículo 8, de la ley reclamada, el legislador otorgó un crédito fiscal por concepto del pago de sueldos y salarios y aportaciones de seguridad social; siempre y cuando los contribuyentes cumplan con la obligación de enterar las retenciones a que se refiere el artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o, tratándose de trabajadores que tengan derecho al subsidio para el empleo, cuando efectivamente entreguen las cantidades que por dicho subsidio corresponda a sus trabajadores.

Con base en lo anterior y, considerando que la equidad tributaria busca que las normas legales no sólo tomen en cuenta las situaciones de igualdad existentes entre los sujetos, sino que también las normas se apliquen de tal forma que puedan

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

reconocerse las situaciones de desigualdad; en otras palabras, tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, se concluye que el concepto de violación es infundado pues, por un lado, la ley reclamada otorga un mismo trato a todos los contribuyentes que paguen sueldos y salarios, así como efectúen erogaciones por concepto de aportaciones de seguridad social, al no permitirles disminuir de la base del impuesto a su cargo, esos gastos (lo que, como ya se dijo, no es en sí mismo inconstitucional) y; por otro lado, los sujetos obligados al entero del impuesto, gozan de las mismas deducciones autorizadas, con lo que se ve respetado el principio de equidad tributaria, ya que no existen privilegios, ni diferencias en la ley, respecto de los causantes del impuesto.

8. NO DEDUCIBILIDAD DE APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. VIOLACIÓN A LA EQUIDAD TRIBUTARIA.

La parte agraviada sostiene que se viola el principio de equidad tributaria al impedir que las aportaciones de seguridad social puedan ser deducidas en su carácter de contribuciones federales, toda vez que respecto de otras contribuciones federales, sí se permite su deducción.

Son infundados esos argumentos por las siguientes razones:

De acuerdo con el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. En tal virtud, las aportaciones de seguridad social son

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

contribuciones impuestas por el Estado en forma coactiva en uso de su potestad tributaria.

Ahora bien, el artículo 5, fracción II, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única dispone que serán deducibles las contribuciones pagadas por el contribuyente en México, sin que se permita la deducción de las aportaciones de seguridad social.

En este sentido, es claro que aun cuando las aportaciones de seguridad social constituyen contribuciones, las mismas no puedan ser deducibles.

Lo anterior es así, porque de permitirse la deducción de dichas aportaciones el contribuyente gozaría de un doble beneficio, es decir, se le permitiría deducirlas y a su vez acreditarlas, lo que traería como consecuencia que no contribuyera al gasto público de acuerdo con su verdadera capacidad contributiva.

Ahora, aun cuando la ley no permite la deducción de los gastos efectuados por concepto de aportaciones de seguridad social, los contribuyentes sí tienen derecho a un crédito fiscal derivado de las erogaciones efectivamente pagadas por dichos conceptos.

En otro orden de ideas, el principio de equidad tributaria, consiste en que los sujetos de un tributo que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente sin privilegios ni favoritismos. De esta forma, dicho principio busca eliminar situaciones de desigualdad manifiesta y de evitar que existan

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

normas que en igualdad de circunstancias, den un trato diferente a los gobernados.

En el presente caso, todos los contribuyentes del impuesto empresarial a tasa única se encuentran en una misma hipótesis de causación –no deducibilidad de las aportaciones de seguridad social–, sin que existan privilegios ni diferencias en la ley respecto de los sujetos del impuesto; por ende, es de concluirse que el artículo 5, fracción II, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, no viola el principio de equidad tributaria.

9. NO DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL. PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

En síntesis, la parte quejosa sostiene que el artículo 5, fracción I, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única viola el principio de proporcionalidad tributaria, en virtud de que al prohibirse la deducción de los gastos de previsión social derivados de la relación laboral, los que estima que en términos del ordinal 6 de la propia legislación son erogaciones estrictamente indispensables para que lleve a cabo su actividad y, por ende, para la obtención de los ingresos que constituyen el objeto del tributo que tilda de inconstitucional, tiene como consecuencia que se contribuya al gasto público sobre una base irreal, puesto que no se considerará precisamente el pago que el patrón entrega a sus trabajadores con el fin de mejorar su calidad de vida, viéndose afectada, en sentido negativo, su capacidad contributiva.

El anterior motivo de inconformidad es infundado por las siguientes razones:

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Los gastos de previsión social comprenden, por una parte, la atención de futuras contingencias que permitan la satisfacción de necesidades del orden económico del trabajador y su familia, ante la eventual imposibilidad material del obrero para hacerles frente, con motivo de la actualización de accidentes de trabajo e incapacidades para realizarlo y, en una connotación complementaria, el otorgamiento de beneficios a la clase social trabajadora para que pueda, de modo integral, alcanzar una existencia decorosa y digna, a través del otorgamiento de otros satisfactores de índole económico, cultural, social y recreativo, que establezcan bases firmes para el mejoramiento de su calidad de vida, es decir, constituyen prestaciones que derivan de la relación laboral.

Por otra parte, los gastos estrictamente indispensables son aquellos que resultan necesarios para el funcionamiento de las actividades del contribuyente y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas al grado de impedirse la realización de su objeto social.

Luego, se concluye que los gastos de previsión social son prestaciones que derivan de la relación laboral, cuya erogación indispensable debe ser cubierta por los patrones a los trabajadores, en virtud de que forman parte del salario que, como también se dijo con anterioridad, es la cantidad que debe recibir el trabajador por los servicios prestados en una jornada de trabajo.

Sin embargo, la prohibición de deducir de los ingresos gravables previstos en los artículos 1 y 2 de la Ley del Impuesto

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Empresarial a Tasa Única, las demás prestaciones que deriven de una relación laboral, es decir, los gastos de previsión social erogados por el contribuyente a favor de sus trabajadores, no quebranta el principio de proporcionalidad, pues su no deducibilidad, cumple con la finalidad estrictamente recaudatoria que el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, le otorga al Estado, consistente en la contribución de los gastos públicos.

Debe precisarse que si bien las deducciones constituyen una prerrogativa respecto del impuesto a cargo de los contribuyentes, en virtud de los gastos ordinarios erogados para estar en posibilidad de llevar a cabo el hecho imponible, el legislador ha establecido requisitos para hacer efectivo ese derecho con el propósito de erradicar prácticas de elusión o evasión fiscal mediante simulaciones en los gastos, o bien, erogaciones inverosímiles que disminuyan la carga económica del contribuyente; además de que si el creador de la norma cuenta con plena libertad para el establecimiento de contribuciones, con mayor razón puede fijar los requisitos para que los contribuyentes deduzcan los gastos autorizados en el impuesto empresarial a tasa única.

Contrario a lo expuesto por la agraviada, el hecho de que el artículo 6 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única contemple como requisito de las deducciones el que éstas sean estrictamente indispensables, no provoca antinomia respecto del diverso 5, fracción I, segundo párrafo, que prohíbe la deducción, entre otros, de los gastos de previsión social, pues dicha limitante tiene justificaciones razonables y objetivas que se ven reflejadas en la iniciativa del Decreto por el que se expide la Ley del

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Impuesto Empresarial a Tasa Única, presentada por el Ejecutivo Federal a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, el veintiuno de junio de dos mil siete.

Del examen de la exposición de motivos y su confrontación con el texto aprobado por el Legislativo, particularmente el relativo a sus artículos 1, 2, 5 y 6 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se puede distinguir cuál es el fin fiscal del impuesto; en efecto, de los dos primeros preceptos en cita se advierte el objeto de impuesto tildado de inconstitucional, que en esencia consiste en los ingresos percibidos por concepto de enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquiriente por impuestos o derechos a cargo del contribuyente, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto, incluyendo anticipos o depósitos con excepción de los impuestos que se trasladen; mientras que los dos numerales restantes establecen los conceptos que los contribuyentes podrán deducir, previa satisfacción de los requisitos que éstos señalan, los cuales evidentemente revelan el fin recaudatorio del impuesto reclamado.

La mecánica utilizada por el legislador para lograr el fin recaudatorio, consistió en la utilización de una base gravable amplia que se obtiene de restar a los ingresos obtenidos por la realización de las actividades previstas en el artículo 1 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, las deducciones mínimas permitidas por el legislador.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

De esta manera, resulta razonable que el legislador haya restringido la deducibilidad de gastos indispensables, como son las erogaciones realizadas por los patrones a favor de sus trabajadores por concepto de previsión social, partiendo del supuesto que el impuesto empresarial a tasa única es una norma de control o tributo mínimo respecto del impuesto sobre la renta; de esta manera, si el segundo de los tributos en mención contempla un gran número de deducciones y una tasa que puede ascender hasta el 28%, es lógico y coherente que si el impuesto tildado de inconstitucional prevé una tasa menor (17.5% o menor, dependiendo el régimen transitorio), entonces las deducciones permitidas, en relación con el impuesto sobre la renta, se reduzcan.

En esa tesitura, la elevación de la carga tributaria hacia la quejosa, por existir fines recaudatorios, no implica por sí misma que viole los principios de justicia fiscal, ya que para ello es necesario acreditar que no tiene ninguna base constitucional aquel fin, o teniéndola, el aumento de la carga tributaria sea tal que torne ruinoso el tributo, o sea confiscatorio al determinarse su base impositiva, generando desproporcionalidad o inequidad sobre el particular, pues puede suceder, como en el presente caso, que la elevación de la base tributaria se haya realizado sobre la aplicación de una tasa baja, de tal forma que su aumento no rebase la capacidad contributiva del gobernado, pues atienda a su verdadera potencialidad para contribuir a los gastos públicos.

Por tanto, se concluye que si bien la prohibición de deducir los gastos de previsión social genera que el contribuyente tribute

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

conforme una base gravable mayor, tal situación no es en sí misma inconstitucional.

Al existir un fin recaudatorio, tal restricción no viola el principio de proporcionalidad tributaria, ya que la conjunción de una base gravable amplia y una tasa baja permite concluir que los gobernados contribuyen al gasto público conforme a su capacidad contributiva; sobre todo, si se toma en cuenta que el impuesto empresarial a tasa única no es un tributo aislado e independiente, sino que se encuentra íntimamente vinculado con el impuesto sobre la renta, el cual sí prevé la deducibilidad de tales conceptos.

Dicho de otra forma, las limitaciones o condiciones establecidas para deducir los gastos de previsión social respecto de los sujetos que se ubiquen en los supuestos a que aluden los artículos 1 y 2 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, no vulneran el principio de proporcionalidad previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, pues la restricción de los conceptos a deducir en el impuesto que se analiza persigue fines reales y objetivos, ya que parten fundamentalmente de la potestad del Estado de poder modificar los lineamientos para la recaudación de las contribuciones, en función de sus facultades constitucionales, así como de las necesidades económicas y sociales de la Nación, pues el sistema tributario tiene como objetivo el recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que el mismo resulte justo, equitativo y proporcional, con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más justa distribución del ingreso y la riqueza, para el desarrollo

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

óptimo de los derechos tutelados por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

10. EXCLUSIÓN DE LOS GASTOS EROGADOS POR CONCEPTO DE PREVISIÓN SOCIAL DEL CRÉDITO FISCAL A QUE REFIEREN LOS ARTÍCULOS 8 Y 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

La parte quejosa sostiene que el artículo 8, penúltimo párrafo y el diverso 10, sexto párrafo, ambos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única violan el principio de proporcionalidad tributaria, en virtud de que el legislador excluyó del cálculo del crédito fiscal que prevé el primero de los preceptos en mención, las erogaciones correspondientes por tal concepto, aun cuando su gasto es estrictamente necesario para el desarrollo de las actividades por las que obtiene ingresos, incidiendo en forma negativa en su capacidad contributiva.

Es infundado lo aducido por la quejosa, por las siguientes razones:

Los gastos de previsión social son prestaciones cuya erogación es indispensable; sin embargo, la omisión aludida por la parte agraviada no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, pues su no acreditamiento obedece a la finalidad estrictamente recaudatoria que le artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal le concede al Estado, consistente en la contribución de los gastos públicos; además de que si el legislador tiene la plena libertad para establecer las contribuciones, con mayor razón puede determinar los requisitos para que los contribuyentes deduzcan diversos gastos o, como en

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

el caso se reclama, los acrediten frente al impuesto empresarial a tasa única.

En este sentido, el principio constitucional de proporcionalidad tributaria no implica que invariablemente el legislador deba considerar acreditables los gastos erogados por los patrones por concepto de previsión social, ya que el imperativo constitucional sólo exige al creador de la norma observar la capacidad de los gobernados para contribuir al gasto público, sin imponerle mecanismos fijos de acreditamientos por tal concepto, pues aquél puede recurrir a mecanismos novedosos partiendo de la premisa de que los contribuyentes no tienen derecho para tributar perpetuamente conforme a los mismos elementos.

Por tanto, si bien la omisión de acreditar los gastos de previsión social genera que el contribuyente tribute conforme una base gravable mayor, tal situación no es en sí misma inconstitucional. Finalmente, si la no deducibilidad de los gastos de previsión social no es inconstitucional, como ya se dijo en la presente resolución, por mayoría de razón debe concluirse en el mismo sentido respecto a su imposibilidad de acreditamientos.

11. NO DEDUCIBILIDAD DE REGALÍAS ENTRE PARTES RELACIONADAS. VIOLACIÓN A LAS GARANTÍAS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD.

En síntesis, la quejosa sostiene como motivo de inconformidad que el artículo 3, fracción I, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, en relación con el diverso artículo 6, fracción I, de la misma legislación, son

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

violatorios de los principios de equidad y proporcionalidad tributarias al crear una diferencia injustificada atendiendo a la calidad del sujeto que recibe las regalías, situación ajena al contribuyente que nada tiene que ver con su capacidad contributiva, toda vez que quienes paguen regalías a partes relacionadas no pueden deducirlas, en cambio, quienes realicen las mismas erogaciones con partes independientes sí pueden deducirlas.

Continúa argumentando la quejosa que el pago de regalías constituye un gasto indispensable, por lo que al no permitírsele su deducción, se le obliga a enterar el impuesto sin atender a su verdadera capacidad contributiva.

Lo motivos de disenso son infundados.

De la lectura de la norma tildada de inconstitucional, así como al dictamen que se realizó a la exposición de motivos que le dio origen, es evidente que la imposibilidad de deducir los pagos por regalías entre partes relacionadas, atiende tanto a la relación existente entre dichas partes como a la naturaleza intangible de aquéllas.

En efecto, la distinción entre partes relacionadas e independientes se da en virtud de la coordinación comercial que entre ellas existe; lo anterior es así, pues en la primera hay una vinculación entre sí, por lo que la naturaleza de la correspondencia que entre el pagador y beneficiario que a su vez son partes relacionadas no es igual respecto de quienes contratan con partes independientes.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Se afirma lo anterior porque resulta evidente que al darse la relación de una empresa que le presta servicios a otra o le vende mercancías a empresas de su mismo grupo, en virtud de que los accionistas de aquélla son a su vez accionistas de la otra o participan en forma directa o indirecta de su administración, los precios que utilizan y los montos de las contraprestaciones no necesariamente son iguales a los valores de mercado que se pactan entre partes independientes; además, entre partes relacionadas prevalece una ventaja patrimonial recíproca, por lo que la erogación que por concepto de regalías se realice entre ésta no atiende en forma necesaria a la realidad económica o fiscal; por lo tanto, no están en igualdad de circunstancias las relaciones comerciales que impliquen pago de regalías entre partes relacionadas por un lado, y partes independientes por otro.

Tal diferenciación se da a partir del hecho de que las partes relacionadas, al estar vinculadas entre sí, tienen intereses en común, por lo que la naturaleza de la relación que entre ellas se den como deudor y beneficiario goza de privilegios especiales que motivan el traslado de utilidades compartidas bajo la figura de pago de regalías, conducta que en condiciones similares realizada entre partes independientes no se crearía, pues de existir la erogación por tal concepto, ésta se otorgaría o concedería conforme a valores de mercado.

Ello se explica así, toda vez que las partes relacionadas directa o indirectamente participan del mismo capital, por lo que el pago de regalías entre ellas afecta su patrimonio en menor

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

medida; por el contrario, se benefician recíprocamente mediante las actividades que realizan.

Lo anterior es así, pues las partes relacionadas son conglomerados financieros con un nivel de complejidad administrativa que les permite desempeñarse como verdaderas unidades económicas por contar con una estructura administrativa horizontal, organizándose y planificando de manera más eficiente sus operaciones comerciales.

La circunstancia de que el artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta obligue a las personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas a calcular sus ingresos y deducciones con base en cantidades que hubieran utilizado con partes independientes, no neutraliza el beneficio que obtienen las partes relacionadas, puesto que dicho beneficio no radica en la manera que cuantifican su resultado fiscal, sino que, al contar con una estructura administrativa horizontal, están en posibilidad de planificar y organizar de forma más eficiente las operaciones comerciales relacionadas con regalías entre partes relacionadas, lo cual no acontece con partes independientes.

Por lo tanto, si bien el legislador previó un trato desigual entre los contribuyentes que paguen regalías a partes relacionadas y aquellos que realizan tal erogación a partes independientes, ello se debe a la desigualdad de circunstancias en su organización y relaciones comerciales, pues se reitera, se trata de contribuyentes que se encuentran en condiciones dispares, por lo que es evidente que el trato diferenciado está

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

plenamente justificado, situación suficiente para desestimar el concepto de violación en estudio y negar el amparo solicitado.

Además, si bien existe un trato distinto en el caso, está justificado tanto en la desigualdad de circunstancias entre partes relacionadas e independientes, como en los motivos de índole extrafiscal derivados de la propia norma y expuestos en el proceso legislativo, consistentes en eliminar prácticas de evasión fiscal mediante simulaciones de erogaciones inverosímiles, como lo es el pago de regalías entre partes relacionadas.

Por otro lado, también es infundado el motivo de inconformidad expuesto por la agraviada en el sentido de que la no deducción del pago de regalías a partes relacionadas afecta en sentido negativo su capacidad contributiva, pues tal gasto se identifica como una erogación indispensable para la obtención de los ingresos gravados por la ley que tilda de inconstitucional; sin embargo, el legislador conforme a la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está facultado para establecer tributos que persigan fines recaudatorios y permitan al Estado ejercer sus atribuciones en materia de rectoría económica, de acuerdo con los principios y valores protegidos por las propias normas constitucionales. De ahí que el legislador estableciera como mecánica para lograr el fin recaudatorio, la utilización de una base gravable amplia.

Resulta razonable que el legislador haya restringido la deducibilidad de regalías, como son las erogaciones realizadas entre partes relacionadas, partiendo del supuesto que el impuesto empresarial a tasa única es una norma de control o tributo mínimo

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

respecto del impuesto sobre la renta; de esta manera, si el segundo de los tributos en mención contempla un gran número de deducciones y una tasa que puede ascender hasta el 28%, es lógico y coherente que si el impuesto tildado de inconstitucional prevé una tasa menor (17.5% o menor, dependiendo el régimen transitorio), entonces las deducciones permitidas, en relación con el impuesto sobre la renta, se reduzcan.

En esa tesitura, la elevación de la carga tributaria hacia la quejosa, por existir fines recaudatorios, no implica por sí misma que viole los principios de justicia fiscal, ya que para ello es necesario acreditar que no tiene ninguna base constitucional aquel fin, o teniéndola, el aumento de la carga tributaria sea tal que torne ruinoso el tributo, o sea confiscatorio al determinarse su base impositiva, generando desproporcionalidad o inequidad sobre el particular, pues puede suceder, como en el presente caso, que la elevación de la base tributaria se haya realizado sobre la aplicación de una tasa baja, de tal forma que su aumento no rebase la capacidad contributiva del gobernado, pues atienda a su verdadera potencialidad para contribuir a los gastos públicos.

Por lo tanto, se concluye que si bien la prohibición de deducir las regalías entre partes relacionadas genera que el contribuyente tribute conforme una base gravable mayor, tal situación no es en sí misma inconstitucional.

12. NO DEDUCIBILIDAD DE INTERESES. PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

La peticionaria de garantías señala que se viola en su perjuicio la garantía de proporcionalidad tributaria, pues al no

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

permitirse la deducibilidad de los intereses devengados a favor, por créditos y deudas de los contribuyentes, se desconoce el impacto negativo producido en el haber patrimonial de éste e impide que se determine la base gravable del impuesto tomando en cuenta su verdadera capacidad contributiva.

Son infundados los conceptos de violación esgrimidos por la parte quejosa, por las siguientes razones:

De la interpretación de los artículos 2, primer párrafo, 3, fracción I, 5, fracción I, y 6 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se advierte:

1. Se considera ingreso gravado, para efectos del impuesto empresarial a tasa única, el precio o la contraprestación a favor de quien enajena un bien, presta un servicio independiente u otorga el uso o goce temporal de bienes, así como las cantidades que además se le cobren al adquirente por concepto de intereses normales o moratorios.

2. Las operaciones de financiamiento o de mutuo que dan lugar al pago de intereses no se consideran parte del precio; por lo que no son consideradas como ingresos gravados por el impuesto empresarial a tasa única y, consecuentemente, no son deducibles.

3. Para poder deducir las citadas operaciones, los intereses que surjan de las mismas deben estar contenidos en el precio y reunir las características establecidas en el artículo 6 de la Ley de la materia.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

4. No se consideran dentro de los ingresos gravados por el impuesto empresarial a tasa única, los que deriven de las actividades que realicen las sociedades que integran el sistema financiero, respecto de los servicios por los que paguen y cobren intereses; pues únicamente se considera como prestación de servicio independiente el margen de intermediación financiera correspondiente a dichas operaciones.

El hecho de que el contribuyente realice operaciones que conlleven la posibilidad de generación de intereses, no implica que se desatienda su real capacidad contributiva, pues aun cuando dichas transacciones se hayan realizado, el impuesto a tasa única sólo grava los ingresos cuando éstos hayan sido cobrados, y permitirá su deducibilidad cuando efectivamente se hayan pagado, lo cual varía en cada caso concreto; por lo que la existencia de intereses que no forman parte del precio de la contraprestación –para su cobro o para su pago– es una situación aleatoria que no en todos los casos acontece, de ahí que el legislador no se vea obligado a permitir su deducción de manera necesaria, pues es un aspecto subjetivo que puede o no presentarse en los contribuyentes del tributo que no se vincula con el hecho imponible ni tiene trascendencia para la configuración de la base.

Luego, si la generación de intereses: a) no resulta ser estrictamente indispensable para la realización de las actividades gravadas a la quejosa; y b) no tiene relación directa con el objeto del impuesto –los ingresos percibidos por concepto de enajenación de bienes, prestación de servicios independientes u

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

otorgamiento del uso o goce temporal de bienes–, es razonable que no sea deducible.

Así, debe concluirse que la generación de intereses por parte del contribuyente, no es un gasto estrictamente indispensable para el funcionamiento de las actividades de aquél, pues lo cierto es que por regla general ninguna empresa tiene por objeto el pago de intereses; y en todo caso, se puede recurrir a otras formas de financiar la empresa y evitar el sobreendeudamiento de ésta.

Consecuentemente, si los intereses no forman parte del precio o de la contraprestación, no se advierte que resulten indispensables para la realización de las actividades gravadas a la quejosa, ni que tengan relación con el objeto del impuesto ni que se realice su cobro al momento en que se efectúa la contraprestación; razón por la cual resulta razonable que no sean deducibles.

Ahora bien, las erogaciones realizadas por el contribuyente que correspondan a la adquisición de bienes que utilicen para realizar las actividades gravadas por la ley y que den lugar a los ingresos por los que se debe pagar el impuesto –dentro de las que se encuentran las inversiones e inventarios de éste– son deducibles al cien por ciento y de forma inmediata al momento de realizarlos; por ende, si se permitiera la deducibilidad de los intereses que no forman parte del precio, implicaría que el Estado financiara el endeudamiento de las empresas, lo que no es acorde con el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que la finalidad de los

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

impuestos es que los gobernados aporten al gasto público, y no que éste sea una vía de financiamiento a los particulares.

Por otro lado, de la exposición de motivos de la norma legal reclamada y del dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de doce de septiembre de dos mil siete, se advierte que la no deducibilidad de intereses que derivan de las operaciones de financiamiento o de mutuo, se encuentra plenamente justificada ya que:

a) Se busca evitar que se dé el endeudamiento excesivo y el apalancamiento de las empresas;

b) Que el contribuyente disminuya el valor presente de la base gravable de la contribución;

c) Se evada el pago de la contribución a tasa única incrementando artificialmente el interés cargado; y,

d) Que el valor nominal de las inversiones sea deducible al momento en que se realicen y no a través de su depreciación.

Además, si bien es cierto cabe la posibilidad de que el contribuyente adquiera activos para el desarrollo de su actividad, a través de instrumentos de financiamiento –y los cuales conllevan un pago de intereses–, tal circunstancia no es reflejo de su capacidad tributaria para efectos del impuesto analizado, que se mide por la percepción efectiva de los ingresos totales que hayan sido cobrados, y no por el impacto que conlleva la adquisición y el endeudamiento que adquiere la empresa; por lo

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

que la proporcionalidad del impuesto a estudio se debe analizar por la totalidad de los ingresos que obtiene el contribuyente a partir de la realización de alguna de las actividades gravadas por la ley y no atender el acto jurídico que los origina.

Aunado a que se advierten las finalidades extrafiscales perseguidas por el legislador, como lo son la eficiencia empresarial y evitar el sobreendeudamiento de los contribuyentes, y adicionalmente evitar que de manera artificiosa se disminuyera la base gravable del impuesto incurriendo en prácticas elusivas o evasivas, con lo cual se respeta el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, constitucional; e incluso, en el proceso de creación de la contribución a estudio, se encuentran justificados expresamente los fines extrafiscales que persigue aquélla.

La mecánica utilizada por el legislador para lograr el fin recaudatorio de la contribución en análisis, consistió en la utilización de una base gravable amplia que se obtiene de restar a los ingresos obtenidos por la realización de las actividades previstas en el artículo 1 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, las deducciones mínimas permitidas por el legislador.

Por lo que resulta razonable que el legislador haya restringido la deducibilidad de intereses que no forman parte del precio de la contraprestación, partiendo del supuesto que el impuesto empresarial a tasa única es una norma de control o tributo mínimo respecto del impuesto sobre la renta; de esta manera, si el segundo de los tributos en mención contempla un gran número de deducciones y una tasa que puede ascender

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

hasta el 28%, es lógico y coherente que si el impuesto tildado de inconstitucional prevé una tasa menor (17.5% o menor, dependiendo el régimen transitorio), entonces las deducciones permitidas, en relación con el impuesto sobre la renta, se deduzcan.

Se concluye que si bien la prohibición de deducir los intereses que no forman parte del precio de la contraprestación, genera que el contribuyente tribute conforme una base gravable mayor, tal situación no es en sí misma inconstitucional.

Además, al existir un fin recaudatorio, tal restricción no viola el principio de proporcionalidad tributaria, ya que la conjunción de una base gravable amplia y una tasa baja permite concluir que los gobernados contribuyan al gasto público conforme a su capacidad contributiva; sobre todo, si se toma en cuenta que el impuesto empresarial a tasa única no es un tributo aislado e independiente, sino que se encuentra íntimamente vinculado con el impuesto sobre la renta, el cual sí prevé la deducibilidad de tales conceptos.

Luego, no se viola el principio de proporcionalidad establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que los intereses que surgen al realizarse las citadas operaciones de mutuo o financiamiento, no revelan la capacidad contributiva de los gobernados, al no ser el objeto gravado por el impuesto, el cual consiste únicamente en los ingresos totales de las personas físicas o morales obtenidos por la realización de las actividades previstas por el artículo 1 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

13. NO DEDUCIBILIDAD DE INTERESES. EQUIDAD TRIBUTARIA.

Señala la parte quejosa, que se viola la garantía de equidad tributaria, toda vez que se establece un tratamiento fiscal diferente para las deducciones del pago de intereses atendiendo al hecho de que éstos se encuentren, o no, incluidos dentro del precio de la contraprestación de la operación de financiamiento o de mutuo.

Del análisis de los artículos 2, primer párrafo, y 3, fracción I, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única se advierte que el legislador otorgó un beneficio en el impuesto al contribuyente que realice operaciones que dan lugar al pago de intereses, siempre y cuando éstos sean parte del precio de la contraprestación –pues permite su deducibilidad– y, por consiguiente, en efecto otorga un trato distinto a quienes realizan operaciones que dan lugar al pago de intereses cuando éstos no son parte del precio.

Sin embargo, dicha circunstancia encuentra justificación en sí misma, pues se entiende que cuando los intereses forman parte del precio de la contraprestación, resultan ser estrictamente indispensables para la realización de las actividades de la quejosa y tienen relación directa con el objeto del impuesto, por lo que su deducción es permitida, aunado a que los ingresos que obtenga el contribuyente por la realización de las citadas actividades, también se encuentran gravados; lo que no ocurre en caso contrario; consecuentemente, al encontrarse dichos contribuyentes en condiciones dispares, es evidente que el trato diferenciado esté plenamente justificado.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Aunado a que la no deducibilidad de intereses obedece también a las finalidades extrafiscales perseguidas por el legislador, como lo son la eficiencia empresarial, evitar el sobreendeudamiento de los contribuyentes y que de manera artificiosa se disminuyera la base gravable del impuesto incurriendo en prácticas elusivas o evasivas, por lo que al existir razones y bases objetivas que justifican el trato distinto entre una y otra categoría de contribuyentes se estima que no existe vulneración al principio de equidad tributaria, al estar plenamente justificado por los fines extrafiscales que persigue.

14. NO DEDUCIBILIDAD DE PÉRDIDAS FISCALES EN EJERCICIOS ANTERIORES. PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

La quejosa manifiesta que los artículos 5 y 6 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, así como su régimen transitorio, son violatorios del principio de proporcionalidad tributaria, al no permitírsele deducir las pérdidas fiscales generadas, en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en los ejercicios fiscales anteriores. Las pérdidas fiscales implican, en esencia, que el contribuyente tuvo más deducciones que ingresos para los efectos de la norma aludida en segundo término. Es decir, la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única desconoce la totalidad de las inversiones y gastos realizados en años anteriores que, posteriormente, generan los ingresos gravados a partir de la vigencia de la norma impugnada, obligándosele a tributar conforme a una capacidad económica irreal, al no tomar en cuenta las inversiones que en años

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

anteriores se erogaron para generar la riqueza gravada a partir de dos mil ocho.

Además, tomando en consideración la complementariedad existente entre el impuesto sobre la renta y el impuesto empresarial a tasa única y la naturaleza de impuesto mínimo del segundo en relación con el primero, al no permitir la deducción de las pérdidas fiscales en comento se distorsiona la relación existente entre ambos tributos, ya que para el impuesto para la renta sí se consideran las erogaciones realizadas antes del treinta y uno de diciembre de dos mil siete y para el impuesto empresarial a tasa única no.

Los conceptos de violación recién sintetizados son infundados.

El legislador fue cuidadoso en especificar que no estarían gravados los ingresos que obtuvieran los contribuyentes por las actividades a que se refiere el artículo 1 de la norma tildada de inconstitucional, que hubiesen tenido verificativo antes del primero de enero de dos mil ocho, aun cuando las contraprestaciones relativas se hayan percibido con posterioridad a tal fecha.

No asiste la razón a la solicitante de garantías, pues es claro que no existía obligación por parte del legislador para tomar en consideración hechos y movimientos económicos sucedidos en el pasado a efecto de aminorar la base gravable del tributo tildado de inconstitucional.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

No pasa inadvertido que las empresas, y el sistema económico en general, no fue creado a partir del primero de enero de dos mil ocho, sino que existe una historia de inversiones, gastos e ingresos existentes previamente, que de manera mediata sirvieron para generar los ingresos generados a partir de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única; sin embargo, ello no obliga al legislador a que, de manera indefectible, tome en consideración aquellos elementos por dos razones primordiales: 1. La existencia de erogaciones, así como su impacto económico, realizadas con anterioridad a la norma varía de contribuyente en contribuyente, en tal virtud, atendiendo a los principios de abstracción, generalidad e impersonalidad de las normas, es imposible jurídica y materialmente que el legislador prevea cada caso en particular y emita una regla específica para cada supuesto; y 2. La norma fiscal regirá desde el momento de su entrada en vigor hacia el futuro, como acontece con el impuesto empresarial a tasa única, por lo que es razonable que si no se gravan fuentes de riqueza, como son los ingresos efectivamente percibidos, tampoco se permita la deducción de erogaciones realizadas en el pasado.

Por otra parte, permitir la deducibilidad de todos los gastos realizados en el pasado, como pretende la parte quejosa, desnaturalizaría la esencia del impuesto empresarial a tasa única, en el sentido de ser un impuesto mínimo en relación al diverso sobre la renta, ya que en algunos supuestos su monto sería tal, que haría nugatorio el principio fiscal de recaudación de dicho tributo.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Por último, la no deducibilidad de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores es coherente con el sistema impositivo vigente contenido en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única. El tributo combatido sólo permite algunas deducciones; por el contrario, la Ley del Impuesto sobre la Renta prevé mayores deducciones que aminoran la carga fiscal del contribuyente.

En tal virtud, permitir la deducibilidad de pérdidas fiscales en ejercicios anteriores implicaría que conceptos no deducibles en la actualidad para el impuesto empresarial a tasa única, como salarios, gastos de previsión social, intereses y regalías, entre otros (que conforman las pérdidas fiscales generadas en términos del impuesto sobre la renta) se convirtieran en gastos erogados a la entrada en vigor de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

En consecuencia, el no haberse previsto la posibilidad de deducir pérdidas fiscales de ejercicios anteriores generadas en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no es violatorio del principio de proporcionalidad tributaria.

15. PÉRDIDA DEL DERECHO A EJERCER LOS CRÉDITOS Y ACREDITAMIENTOS FISCALES PREVISTOS EN LA LEY. PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

La parte quejosa aduce, en esencia, que los diversos créditos y acreditamientos fiscales previstos por la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no podrán ejercerse, o se pierden, si no se utilizan en el ejercicio fiscal correspondiente, ya sea el crédito fiscal por salarios o por inversiones. De esta manera, el derecho que tienen los contribuyentes para disminuir

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

el monto total a pagar de la contribución se pierde si no es ejercido en el ejercicio fiscal correspondiente, obligando a pagar, en los ejercicios subsecuentes una cantidad más alta, en la que ya no se toman en cuenta gastos indispensables erogados con antelación y que sirvieron para generar los gastos gravados por la norma tildada de inconstitucional.

La proporcionalidad tributaria, analizada conforme a los cánones de control constitucional, no implica, per se, que en los impuestos directos el legislador esté constreñido invariablemente a observar la deducibilidad de todos los gastos realizados por los contribuyentes, ni mucho menos que los realizados en un ejercicio fiscal necesariamente puedan utilizarse (vía deducción o acreditamiento) para disminuir la base gravable o el pago efectivo del impuesto correspondiente a ejercicios posteriores, ya que ello es sólo un beneficio o estímulo que corresponde otorgar al creador de la norma, atendiendo a la situación (económica, social o de obligaciones internacionales) que imperen en el país en un momento determinado; pero de ninguna manera conlleva que los gastos que se realizan en el ejercicio del presente, invariablemente pudiesen disminuir el pago de años futuros.

En el mismo orden de ideas, es conveniente recordar que el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación dispone que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. Si el impuesto empresarial a tasa única se calcula en ejercicios anuales, de conformidad con el artículo 7 de la ley relativa, resulta lógico que los diversos créditos fiscales previstos por el legislador exclusivamente puedan

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

ejercerse en el ejercicio correspondiente y no en años subsecuentes.

De ahí que la circunstancia que el legislador no haya previsto la posibilidad de utilizar los acreditamientos legales para ejercicios posteriores, no puede estimarse violatorio del principio de proporcionalidad tributaria.

16. ESTUDIO DE IRRETROACTIVIDAD RESPECTO DE LA ABROGACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO AL ACTIVO PENDIENTE DE RECUPERAR, ASÍ COMO DESAPARICIÓN DE BENEFICIOS FISCALES QUE EXISTÍAN EN DICHA LEY.

La parte quejosa señaló como conceptos de violación, en lo significativo, los siguientes argumentos:

1. Que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, en especial por lo que hace a sus artículos Segundo y Tercero Transitorios, viola el principio de irretroactividad contenido en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que no considera que los contribuyentes del impuesto al activo tienen un derecho adquirido, consistente en poder solicitar la devolución de dicho tributo efectivamente pagado durante los diez ejercicios anteriores, hasta por el monto del excedente del impuesto sobre la renta del ejercicio correspondiente.

2. Los citados artículos transitorios violan el principio de retroactividad, pues si bien el legislador mantuvo vigente el derecho a la devolución del impuesto al activo pagado en los diez ejercicios anteriores, también es cierto que modificó el

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

procedimiento y cálculo de la devolución al incorporar dos elementos novedosos, con los cuales se pierde el derecho de que el impuesto al activo sea devuelto en un 100%, a saber:

a) Que la devolución no podía ser mayor a la diferencia entre el impuesto sobre la renta efectivamente pagado del ejercicio de que se trate y el impuesto al activo pagado, sin considerar las reducciones a que se refería el artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo, que haya resultado menor en los ejercicios correspondientes a 2005, 2006 y 2007; y,

b) Que el impuesto al activo susceptible de ser devuelto, en ningún caso sea superior al 10% del propio impuesto pagado en los diez ejercicios anteriores y que se encuentre pendiente de recuperar.

3. Que la Ley del Impuesto al Activo en su artículo 2, fracción II, establecía una serie de beneficios fiscales, entre otros, en materia de activos fijos, gastos y cargos diferidos para calcular el promedio de cada bien; sin embargo, al respecto nada se señala en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Resultan infundados los conceptos de violación analizados en forma conjunta.

Del contenido de los artículos Segundo y Tercero Transitorios de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, así como del artículo 9, párrafos primero a sexto, de la abrogada Ley del Impuesto al Activo, que contenía las disposiciones sobre las cuales se alega la citada violación, se advierte fácilmente que se

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

varió la mecánica en que los contribuyentes podían solicitar la devolución del impuesto al activo pagado en los diez ejercicios anteriores, sin que ello implique una violación a la garantía de irretroactividad de la ley, como se demostrará a continuación.

Si en la abrogada Ley del Impuesto al Activo, se preveía un sistema complejo que tomaba en consideración una posibilidad, es decir, que una vez transcurridos diez ejercicios en los que se hubiera pagado impuesto al activo, resultara mayor el impuesto sobre la renta, como el supuesto y la consecuencia estaban diferidos en el tiempo, el legislador podía modificar las reglas relativas a efecto de recuperar la contribución en comento respecto de los ejercicios futuros; dicho de otra manera, la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no afectó la mecánica de la devolución del impuesto al activo con anterioridad a su vigencia (de 2007 hacia atrás), sino que prevé el mecanismo que para tal efecto habrá de prevalecer en los ejercicios de 2008 y subsecuentes.

En tal virtud, la circunstancia de que hasta el ejercicio fiscal de dos mil siete el contribuyente pudiera solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubiera efectivamente pagado en el impuesto al activo en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél en el que efectivamente se pague impuesto sobre la renta, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad o no se hubiera perdido el derecho a solicitarla, en términos de lo dispuesto por el párrafo quinto del artículo 9 de la abrogada Ley del Impuesto al Activo y 23 de su Reglamento, no quiere decir que esa mecánica ingresara a la esfera jurídica de derechos de los contribuyentes, pues si el legislador previó tal

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

posibilidad en la ley anterior, ello no significaba que indefectiblemente esa situación continuara rigiendo a partir de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, ya que la autoridad legislativa posee la facultad constitucional de variar las bases de la recaudación, lo que no implica la afectación de derechos adquiridos para tributar siempre sobre una misma base, tasa o tarifa, época, incidencia o técnica, pues contribuir al gasto público es una obligación y no un bien que pueda ingresar al patrimonio del contribuyente.

En el mismo orden de ideas, el hecho de que la Ley del Impuesto al Activo en su artículo 2, fracción II, estableciera una serie de reglas para el cálculo promedio de activos fijos, gastos y cargos diferidos no significa que forzosamente dicha mecánica tuviera que haber sido contemplada en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

En lo que concierne al argumento del solicitante de garantías, en el sentido de que se le privó del derecho de solicitar la devolución del 100% del impuesto al activo en los diez ejercicios anteriores, que le concedía la abrogada ley de dicho impuesto, resulta igualmente infundado, ya que la devolución estaba condicionada a que después de diez ejercicios el impuesto sobre la renta fuera mayor al impuesto al activo, y si ello no sucedía tal derecho se perdía.

En relación con lo anterior, si la abrogada Ley del Impuesto al Activo no contemplaba un mecanismo que permitiera en todos los casos obtener la devolución del 100% de las cantidades enteradas por dicho tributo en los diez ejercicios anteriores, es

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

inconcebible la pretensión de la solicitante de garantías, en el sentido de que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única otorgue beneficios adicionales a los previsto en la ley abrogada.

La circunstancia de que el artículo 9 de la abrogada Ley del Impuesto al Activo permitiera obtener la devolución de dicho tributo en determinados supuestos, es un beneficio financiero que en su momento otorgó el legislador bajo ciertos supuestos, y no, como pretende la impetrante de garantías, un derecho de los contribuyentes de obtener la devolución de todas las cantidades pagadas por tal concepto en los diez ejercicios anteriores.

Por último, debe precisarse que las cantidades del impuesto al activo que se pagaron con anterioridad pueden ser compensadas contra el impuesto empresarial a tasa única, en términos del artículo Tercero Transitorio, párrafo tercero, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, lo cual implica un beneficio adicional para el contribuyente.

17. MECÁNICA PARA LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL ACTIVO PENDIENTE DE RECUPERAR, ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO. PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

Por otro lado, la parte quejosa se duele de violaciones a la garantía de proporcionalidad tributaria y al efecto señaló como conceptos de violación, en lo significativo, los siguientes argumentos:

1. Que el artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única viola la garantía de proporcionalidad

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

tributaria a que se refiere la fracción IV del numeral 31 de la Carta Magna, toda vez que limita el derecho a solicitar la devolución del 100% del impuesto al activo de los diez ejercicios anteriores.

2. También alega la impetrante de garantías que el párrafo quinto del citado artículo transgrede la garantía de proporcionalidad tributaria, al disponer que en caso de no ejercer el derecho a solicitar la devolución del impuesto al activo pendiente de recuperar en el ejercicio fiscal que corresponda, tal beneficio no podrá hacerse posteriormente.

3. No se atiende a la verdadera capacidad contributiva del sujeto activo de la relación tributaria, al restringirse que el impuesto al activo más bajo de los ejercicios fiscales de 2005, 2006 y 2007 sea el que tenga que tomarse en cuenta para el cálculo de la devolución del impuesto al activo pagado en los diez ejercicios anteriores; agrega la quejosa que se debió permitir tomar en consideración el importe más bajo dentro de los diez años, esto es, sin restringirlo sólo a las últimas tres anualidades.

Los conceptos de violación propuestos resultan inoperantes.

La inoperancia del concepto de violación en estudio atiende a que la posibilidad o imposibilidad de obtener la devolución del 100% del impuesto al activo pagado en los diez ejercicios anteriores atiende a la situación de cada contribuyente en los diversos ejercicios fiscales involucrados; sin embargo, al ser la legislación tildada de inconstitucional una norma de carácter general, la determinación de su constitucionalidad no puede hacerse en atención a las características particulares del sujeto a

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

quien se aplica, es decir, el que la norma sea o no contraria a la Constitución deriva de su propia naturaleza en razón de todos sus destinatarios y no de que uno de ellos tenga o no determinados atributos.

En tal virtud, si la impetrante de garantías pretende demostrar la inconstitucionalidad del precepto reclamado, mediante argumentos que se refieren a una circunstancia particular y concreta, –como en el caso–, en que pudieran ubicarse en algún momento, es inconcuso que esos argumentos en vía de conceptos de violación contra disposiciones de carácter general, abstracto e impersonal, deben ser calificados como inoperantes, pues no sería posible alcanzar la finalidad para la que fueron propuestos, dada la naturaleza de la propia ley, pues ésta debe referirse a todos los sujetos a los que está dirigida, mas no a uno en particular.

Por otra parte, son infundados los conceptos de violación en que la impetrante de garantías alega que de no ejercer el derecho a la devolución del impuesto al activo pendiente de recuperar en el ejercicio correspondiente, dicha prerrogativa se pierde respecto de ejercicios fiscales posteriores; así como el diverso por el que cuestiona la mecánica prevista por el legislador para calcular la forma en que ha de cuantificarse dicha devolución.

Efectivamente, el hecho de que el artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, condicione la devolución del impuesto al activo pagado en los diez ejercicios anteriores, a que dicho derecho se ejerza en el ejercicio que se pueda realizar, de conformidad con lo dispuesto en el

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

propio numeral, sin que se pueda solicitar esa devolución en ejercicios posteriores a aquel en que debía realizarse, o la mecánica contemplada para su devolución, no resultan violatorios del principio de proporcionalidad tributaria.

Ello es así, pues el objeto del gravamen lo constituyen los ingresos efectivamente pagados de los contribuyentes, de lo cual se sigue que la proporcionalidad del impuesto empresarial a tasa única no se mide atendiendo a la mecánica para solicitar la devolución del impuesto al activo pendiente de recuperar, cubierto durante los diez ejercicios anteriores, pues tal elemento no puede estimarse como indicador de la capacidad contributiva, ya que no guarda relación alguna con el objeto o hecho imponible del tributo en cuestión.

Dicho de otra manera, si las reglas previstas por el legislador en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única para obtener la devolución del impuesto al activo pagado en los diez ejercicios anteriores no inciden en los elementos del tributo tildado de inconstitucional, sino que se trata de un simple beneficio fiscal, es claro que el artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto empresarial a Tasa Única, no viola el principio de proporcionalidad tributaria establecido en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

18. NO DEDUCIBILIDAD DE INVENTARIOS EXISTENTES CON ANTERIORIDAD AL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE DOS MIL SIETE. VIOLACIÓN A LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

La quejosa aduce la inconstitucionalidad de la Ley de Impuesto Empresarial a Tasa Única por ser violatoria de la garantía de proporcionalidad tributaria, con motivo de que no se le permite deducir los inventarios que tiene al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, de lo que ella ha denominado como "ingresos acumulables".

La decisión del legislador, de no considerar la posibilidad de deducir los inventarios, por sí misma no es violatoria de la garantía de proporcionalidad, pues si bien es cierto que el Congreso General de la República2 al determinar las contribuciones necesarias para sufragar al gasto público, a través de la aprobación de leyes tributarias, debe atender a lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, también es cierto que, no implica la obligación de establecer determinadas deducciones, ni tampoco está obligado a prever la naturaleza, calidad, antigüedad, o características específicas de éstas.

Por otro lado, debe decirse a la parte quejosa que si bien es cierto, en un sistema tributario previo a la entrada en vigor de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se permitía la deducción del valor de los inventarios, ello no tiene el alcance de que esa deducción deba pervivir en forma perpetua e inmutable, ni de manera alguna significa que el legislador tiene la obligación de trasladar esa situación a un nuevo régimen fiscal.

El legislador, en ejercicio de sus facultades para legislar en materia tributaria, atiende a un bien mayor, consistente en el bien social, específicamente debe considerar los diversos cambios en

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

las necesidades económicas y sociales del país, lo cual es motivo suficiente para que el legislador modifique, autorice o excluya de una ley a algún esquema o figura, que en un marco constitucional, atienda a la situación real.

El quejoso parte de una premisa errónea, pues considera que la base del impuesto empresarial a tasa única grava ingresos acumulados, los que de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, son aquellos ingresos que se suman en un período determinado, y que por ello debe prever como deducción a los inventarios. Sin embargo, como se advierte de los artículos 1 y 2 de la ley reclamada, ello resulta incorrecto, pues en realidad son los flujos de efectivo los que son el objeto gravado por ese impuesto como reflejo de la capacidad contributiva de los obligados con la norma.

Por lo tanto, si lo que grava la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, es el flujo de efectivo y, de esa medida, no considera a los ingresos percibidos con anterioridad a su vigencia (conforme a lo dispuesto en el artículo Octavo Transitorio), resulta congruente que tampoco consideró como deducciones a los inventarios existentes hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil siete.

19. DEDUCIBILIDAD DE INVERSIONES NUEVAS ADQUIRIDAS DEL PRIMERO DE SEPTIEMBRE AL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE DOS MIL SIETE. PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

[2] Artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

La parte quejosa aduce que el artículo Quinto Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, vulnera la garantía de proporcionalidad tributaria, al no permitir deducir de la base del impuesto, la totalidad de las “inversiones nuevas” adquiridas entre septiembre y diciembre de dos mil siete, en un solo ejercicio fiscal.

Conforme a los artículos 5, 6 y Noveno Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que utilicen para realizar las actividades empresariales que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto son deducibles en su totalidad, sólo si se efectúan durante la vigencia de la ley.

Sin embargo, con la finalidad de no frenar las inversiones realizadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, el legislador determinó incluir un régimen de transición en el que se regulara la posibilidad de realizar una deducción adicional a las previstas por el artículo 5 de la citada ley. Así, en el artículo Quinto Transitorio de la ley, se ordenó la deducción adicional de “inversiones nuevas” adquiridas entre el primero de septiembre y treinta y uno de diciembre de dos mil siete; y se indicó en el último párrafo de ese precepto que, por “inversiones” debe entenderse lo que al efecto dispone la Ley del Impuesto sobre la Renta y por “nuevas”, las que se usen por primera vez en México. Dicha deducción se reguló para que pudiera aplicarse en una tercera parte en cada ejercicio fiscal, a partir del dos mil ocho, hasta agotarlas; y tratándose de los pagos provisionales, ordenó la deducción de la doceava parte de la

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

cantidad a que se refiere la ley, multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes al que corresponda el pago.

Asimismo, el legislador estimó que esta medida permitiría que el contribuyente pudiera deducir sus inversiones dividida en tres partes: en un 33.33% del total, por los siguientes tres años. De esa forma, las citadas “inversiones nuevas”, que pudieron haber generado ingresos al contribuyente antes de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se deducen durante la vigencia de ésta, en forma diferida.

Ahora, si bien es cierto que el contribuyente, no podrá deducir de la base del impuesto empresarial a tasa única, la totalidad de las “inversiones nuevas”, adquiridas dentro del lapso del primero de septiembre al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, tal y como lo puede efectuar en el caso de inversiones adquiridas bajo la vigencia de la Ley reclamada; también lo es que el artículo Quinto Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria, ya que finalmente concede una opción para que el contribuyente pueda deducir esa inversión, anterior a la vigencia de la ley, aun cuando esa deducción adicional se autorice en forma diferida; determinación que emitió el legislador al considerar que de acuerdo a la naturaleza del impuesto, que grava flujos de efectivo, no sería lógico permitir una deducción en un solo momento, ya que consideró que dicha inversión comenzó a generar ingresos desde el periodo previo a la vigencia de la ley, los cuales no fueron gravados por el impuesto empresarial a tasa única, dado que la ley que lo regula, aún no iniciaba su vigencia.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Por lo tanto se advierte que, en sentido contrario a lo que aduce la parte quejosa, aun cuando en principio, conforme a los artículos 5, 6 y Noveno Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, las erogaciones correspondientes a la adquisición de bienes, servicios y uso o goce temporal de bienes que se utilicen para realizar las actividades empresariales efectuadas sólo son deducibles cuando se adquieren durante la vigencia de la Ley reclamada, con el propósito de no frenar la inversión de los contribuyentes de ese impuesto, durante el último cuatrimestre de dos mil siete, el legislador determinó conceder un beneficio y previó una mecánica de deducibilidad adicional en relación con las "inversiones nuevas", adquiridas en el lapso de septiembre a diciembre de dos mil siete, de forma periódica, con el objeto de evitar un impacto recaudatorio a corto plazo y para distribuir el efecto fiscal en un periodo de tres años, lo que refleja que atendió a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto; y en consecuencia, no existe violación al principio de proporcionalidad tributaria, aducida por la parte quejosa.

En esas condiciones, es evidente que la deducción adicional de las "inversiones nuevas" efectuadas dentro del lapso del uno de septiembre al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, otorgada en el artículo Quinto Transitorio de la ley reclamada, aun cuando la parte quejosa aduce que es mínima e insuficiente, sí permite a los contribuyentes, disminuir de la base del impuesto empresarial a tasa única, el costo de los bienes adquiridos en ese lapso; es decir, con anterioridad a la vigencia de la Ley que se combate, lo que se traduce en una norma de beneficio; por lo que, se insiste, resulta evidente que el artículo Quinto Transitorio de la

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, respeta la garantía de proporcionalidad tributaria.

Además, la referida disposición transitoria otorga al contribuyente la posibilidad de deducir de la base del impuesto a pagar, el monto de la erogación por las "inversiones nuevas" antes mencionadas, en una tercera parte en cada ejercicio fiscal, a partir de dos mil ocho, hasta agotarlo; lo cual supera al porcentaje de deducibilidad que la Ley del Impuesto sobre la Renta, fija para otras inversiones.

Se concluye que al prever una deducción adicional en relación con las "inversiones nuevas" realizadas durante el periodo comprendido de septiembre a diciembre de dos mil siete, en ese ejercicio fiscal; en el artículo Quinto Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, lejos de ser violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, atiende a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de ese impuesto. Consecuentemente, resultan infundados los conceptos de violación que se analizan.

20. DEDUCIBILIDAD DE INVERSIONES NUEVAS ADQUIRIDAS DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO AL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE DOS MIL SIETE. PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

La parte quejosa aduce que el artículo Sexto Transitorio de la Ley reclamada viola el principio de proporcionalidad tributaria, toda vez que en relación con las inversiones adquiridas del uno de enero de mil novecientos noventa y ocho al treinta y uno de

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

diciembre de dos mil siete, sólo permite acreditar contra el impuesto, un porcentaje equivalente al 5% durante diez ejercicios y no, la totalidad de ellas, o un porcentaje mayor, como lo prevén los artículos 5 y Quinto Transitorio de la ley reclamada, respectivamente.

En términos de lo previsto por el artículo Sexto Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, el contribuyente no podrá deducir de ese impuesto, totalmente, ni en un solo ejercicio, las erogaciones efectuadas por las inversiones adquiridas en el periodo comprendido del primero de enero de mil novecientos noventa y ocho al treinta y uno de diciembre de dos mil siete; sin embargo, dicha disposición transitoria no resulta violatoria de la garantía de proporcionalidad tributaria, ya que otorga un beneficio adicional a la deducción prevista en el artículo 5 de la ley. Además la mecánica del impuesto reclamado no permite darle valor a las inversiones de ejercicios anteriores a la entrada en vigor de la ley que lo regula, porque su esquema es con base en flujo de efectivo.

De ahí que, si las inversiones adquiridas dentro del periodo mencionado en el párrafo precedente, generaron ingresos con anterioridad al inicio de la vigencia de la Ley reclamada (los cuales no fueron gravados por el impuesto combatido), resulta razonable que las erogaciones efectuadas por esas inversiones, tampoco puedan ser consideradas como una deducción; motivo por el cual, se insiste, el crédito fiscal otorgado en el artículo Sexto Transitorio, aun cuando se refiera a una disminución limitada del monto de la inversión y hasta por diez ejercicios fiscales, que se traduce en una norma de beneficio; por lo que no

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

se puede causar afectación a la esfera jurídica de los contribuyentes de ese impuesto. En esas condiciones resulta infundado el concepto de violación analizado.

En otro concepto de violación, la parte quejosa señala que el límite máximo de diez ejercicios fiscales, para que el contribuyente pueda aplicar el crédito otorgado por el legislador en el artículo Sexto Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, sobre el saldo pendiente de deducir en su complementario impuesto sobre la renta, viola en su perjuicio el principio de proporcionalidad tributaria, porque difiere la disminución de la deducción del impuesto a su cargo, lo que se ve reflejado en una mayor carga tributaria, que no se relaciona con su capacidad contributiva.

Es infundado dicho concepto de violación, porque esa disminución del impuesto, aun cuando es menor que la prevista en esos artículos 5 y Quinto Transitorio de la ley reclamada, no es violatoria de la garantía de proporcionalidad tributaria, toda vez que las inversiones adquiridas en el lapso del primero de enero de mil novecientos noventa y ocho al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, tienen un incremento dado por su valor económico presente; lo que representa un mayor beneficio para el contribuyente, que sobrecompensa el límite establecido para la disminución del impuesto empresarial a tasa única a su cargo.

Consecuentemente, si por virtud de un régimen de transición, el legislador concedió una disminución (vía crédito fiscal) acreditable contra el impuesto empresarial a tasa única que el contribuyente enterará con motivo del cumplimiento de su

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

obligación constitucional, ese beneficio tiene mayor valor económico, que el perjuicio que podría causar la limitante de su acreditamiento.

Finalmente, la parte quejosa aduce que al excluir de la aplicación del crédito fiscal, a las erogaciones por inversiones efectuadas con anterioridad al uno de enero de mil novecientos noventa y nueve (sic), el artículo Sexto Transitorio viola el principio de proporcionalidad tributaria ya que el legislador no justifica esa exclusión.

Es infundado el concepto de violación antes referido, toda vez que en el proceso de creación de la ley reclamada, el legislador señaló que el crédito fiscal, respecto de las erogaciones efectuadas por las inversiones adquiridas en el lapso del primero de enero de dos mil ocho (sic) al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, se otorgaba con la finalidad de que el nuevo régimen fiscal no provocara una carga excesiva para el contribuyente; sin embargo, la imposibilidad de acreditar las erogaciones efectuadas con anterioridad a ese periodo, no causa esa afectación porque el costo por esa adquisición fue y es deducible para el impuesto sobre la renta del que es complementario el impuesto empresarial a tasa única y, en caso de su enajenación, las erogaciones efectuadas por los activos con los que se sustituyan dichos bienes, adquiridos durante la vigencia de la ley reclamada, podrán ser deducibles en su totalidad.

21. DEDUCIBILIDAD DE INVERSIONES NUEVAS ADQUIRIDAS DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO AL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE DOS MIL SIETE. EQUIDAD TRIBUTARIA.

La parte quejosa señala que el artículo Quinto Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, viola la garantía de equidad tributaria, porque no trata igual a los contribuyentes que realizaron inversiones, previamente a su vigencia, que aquellos contribuyentes que las efectuaron durante su vigencia.

Se estima prudente señalar cuál es la situación que prevé la Ley reclamada respecto de la posibilidad que tienen ambos contribuyentes para deducir las erogaciones efectuadas por la adquisición de bienes o servicios que utilizarán en el desarrollo de sus actividades empresariales.

El contribuyente que adquiere bienes o servicios, a partir de la vigencia de la ley, puede deducir la totalidad de las erogaciones que correspondan a dicha adquisición, toda vez que en términos del artículo 5, fracción I, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, los sujetos pasivos de ese impuesto podrán efectuar las deducciones de las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que utilicen para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1 de esa ley o para la administración de las actividades mencionadas o en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Ahora bien, el contribuyente que invirtió antes del inicio de la vigencia de la Ley reclamada puede disminuir esa erogación del impuesto reclamado, de conformidad con lo previsto por los artículos Quinto y Sexto Transitorios de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, que prevén una deducción adicional y un crédito fiscal, aplicable a las “inversiones”; respectivamente, ordenando que, por éstas deberá entenderse lo que al efecto prevea la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyo artículo 38 contiene esa definición.

Como se observa sí existe el trato diferenciado que señala la quejosa; sin embargo, éste no es violatorio del principio de equidad tributaria, porque los referidos contribuyentes no se encuentran en la misma hipótesis jurídica considerando, en principio, que en ambos casos, las inversiones generaron un aumento en el patrimonio de los contribuyentes desde el momento en que fueron efectuadas; es decir, en el primer caso, una vez iniciada la vigencia de la ley; y, en el segundo, ese aumento se obtuvo con fecha anterior a dicha vigencia; además, en el caso del contribuyente que invirtió antes del inicio de la vigencia de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, los ingresos que en aquel momento obtuvo con motivo del incremento en su patrimonio, no fueron gravados por el impuesto reclamado, pues la ley que ahora lo regula, aún no iniciaba su vigencia.

Por el contrario, al contribuyente que invierte durante la vigencia de la ley reclamada, si bien es cierto que puede deducir en su totalidad las erogaciones efectuadas con tal motivo; también lo es que le serán gravados todos los ingresos

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

producidos por esas inversiones, sin haber obtenido previamente un beneficio, como en el caso del primer contribuyente citado, cualquiera que ese hubiera sido.

Aunado a lo anterior, si el Estado está facultado para cambiar las bases de tributación cuando lo estime pertinente en virtud de que cada ejercicio fiscal se rige por las disposiciones vigentes en el año correspondiente, es evidente que los contribuyentes antes citados no efectuaron esa erogación en las mismas condiciones, toda vez que ni las disposiciones legales que rigieron a la fecha de la adquisición de esos bienes, ni las relativas a las contribuciones que tuvieron que enterar con motivo de sus obligaciones derivadas de la fracción IV del artículo 31 constitucional, fueron las mismas.

En tales condiciones, son infundados los argumentos de referencia.

En otro aspecto, la parte quejosa argumenta que existe violación al principio de equidad tributaria, toda vez que en términos del artículo Quinto Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, los contribuyentes que realizaron “inversiones nuevas” durante el último cuatrimestre de dos mil siete, les es permitida la deducción en una tercera parte del monto de la erogación que efectuaron por esa inversión, durante tres ejercicios fiscales; mientras que conforme al artículo Sexto Transitorio de la ley reclamada, a los contribuyentes que invirtieron, durante el lapso del uno de enero de mil novecientos noventa y ocho, al treinta y uno de diciembre de dos mil siete (con excepción del último cuatrimestre de dos mil siete, en el caso de

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

"inversiones nuevas"), sólo se les permite un acreditamiento del 5% del valor de la erogación efectuada, aplicable durante diez ejercicios fiscales, equivalente al 50% del valor total de esos bienes, sin que el legislador justifique esa distinción, lo que evidencia un trato inequitativo a sujetos que se encuentran en la misma situación jurídica, ya que ambos invirtieron con fecha anterior al inicio de la vigencia de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y los ingresos que los dos obtengan en el desarrollo de sus actividades, serán gravados por el impuesto reclamado.

Son infundados los conceptos de violación aducidos por la quejosa, ya que si bien es cierto que existe el trato diferenciado señalado, también lo es que éste no es violatorio del principio de equidad tributaria, porque los referidos contribuyentes no se encuentran en la misma hipótesis jurídica considerando, en principio, que en ambos casos, las inversiones generaron un aumento en el patrimonio de los contribuyentes desde el momento en que fueron realizadas y se obtuvieron ingresos que fueron en diferentes lapsos.

Lo anterior, ya que representa un mayor beneficio para el contribuyente cuyas inversiones están reguladas en el artículo Sexto Transitorio de la Ley reclamada; en virtud de que el simple aumento en su patrimonio provocado por esas inversiones lo ha beneficiado durante más tiempo que al contribuyente que invirtió en el último cuatrimestre de dos mil siete, lo que justifica el trato diferente que les dio el legislador.

22. NO DEDUCIBILIDAD DE TERRENOS ADQUIRIDOS CON ANTERIORIDAD AL INICIO DE LA VIGENCIA DE

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. CUANDO EL PROPÓSITO DE LA ADQUISICIÓN DE LOS TERRENOS, ES PARA LA CONSTRUCCIÓN DE DESARROLLOS INMOBILIARIOS. PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

La parte quejosa sostiene que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única resulta violatoria de la garantía de proporcionalidad, al no prever la deducción del valor de los terrenos que fueron adquiridos antes del primero de enero de dos mil ocho, para la construcción de desarrollos inmobiliarios con el propósito de su enajenación; no obstante que grava el ingreso derivado de la enajenación efectuada durante su vigencia.

Afirma, que se le debe permitir esa deducción como si fuera una mercancía, ya que esos terrenos constituyen uno de los elementos integrantes del objeto de la actividad empresarial de los contribuyentes dedicados al desarrollo inmobiliario; tal y como lo dispone la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la cual es complementaria la Ley reclamada.

El planteamiento de inconstitucionalidad aducido por la parte quejosa refiere a los terrenos adquiridos con anterioridad al uno de enero de dos mil ocho, con el propósito de construcción de desarrollos inmobiliarios, para su enajenación; sin embargo, la erogación por la adquisición de terrenos para la construcción de desarrollos inmobiliarios para su enajenación, efectuada antes del inicio de la vigencia de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, no está considerada expresamente como una deducción en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, toda vez que, de acuerdo a lo que sostiene la parte quejosa, esos terrenos son considerados como mercancías; y los artículos Quinto y Sexto

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Transitorios de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única prevén, respectivamente, una deducción adicional y un crédito fiscal, aplicable a las “inversiones”. Para definir ese concepto, el artículo Quinto Transitorio en su último párrafo remite de manera expresa a las disposiciones relativas de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En relación con lo anterior, del artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que dicho numeral no contempla como “inversiones” a los terrenos adquiridos con el propósito de construcción de desarrollos inmobiliarios, para su enajenación, debido a que dichos bienes no puedan ser calificados como un gasto o un cargo diferido; ni como una erogación en periodo preoperativo, ya que por su naturaleza, no son bienes intangibles.

Por otro lado, si bien los terrenos adquiridos para la construcción de desarrollos inmobiliarios, para su enajenación, son bienes tangibles, tampoco pueden ser considerados como activos fijos, porque la última parte, del segundo párrafo, del artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, exige que para que sean considerados como parte integrante del citado “activo fijo”, dichos bienes tangibles tendrán siempre como finalidad, la utilización de los terrenos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la enajenación dentro del curso normal de sus operaciones; de lo que se infiere que debido a la limitante prevista en esta porción normativa del artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se excluye expresamente del concepto de activo fijo, a los bienes tangibles adquiridos por los contribuyentes cuya actividad es la de enajenarlos dentro del curso normal de sus

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

operaciones, como en el caso de la parte quejosa, que adquirió los terrenos con la finalidad de construir desarrollos inmobiliarios, para su enajenación.

En esas condiciones, los terrenos adquiridos previamente al inicio de la vigencia de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, destinados a la construcción de desarrollos inmobiliarios, para su enajenación, al no cubrir las características para que puedan ser considerados como “inversiones”, en términos del artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, (a la que remiten los artículos Quinto y Sexto Transitorios de la ley reclamada) no le son aplicables ni la deducción adicional, ni el crédito fiscal, previstos en los citados artículos transitorios de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Ahora bien, el hecho de que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no prevea la deducibilidad de las erogaciones efectuadas con anterioridad al inicio de su vigencia, para la adquisición de terrenos destinados a la construcción de desarrollos inmobiliarios, no resulta en sí misma violatoria de garantías, ya que el Estado está facultado constitucionalmente para cambiar las bases de tributación cuando lo estime pertinente, en virtud de que cada ejercicio fiscal se rige por las disposiciones vigentes en el año correspondiente, por lo tanto, los sujetos pasivos de la relación tributaria no pueden reclamar como derecho adquirido una forma específica de deducción.

Consecuentemente, son infundados los conceptos de violación aducidos.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Además, la capacidad contributiva de los sujetos pasivos se ve atendida, pues los contribuyentes que antes del uno de enero de dos mil ocho, adquirieron terrenos destinados a la construcción de desarrollos inmobiliarios, para su enajenación con posterioridad a esa fecha, estuvieron en la posibilidad de aplicar la deducción inmediata prevista en el artículo 225 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (complementaria de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única); y, de no haberlo efectuado, pueden aplicar el crédito fiscal otorgado en el articulo primero del "Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única", por lo tanto, el contribuyente sí obtiene una disminución del impuesto a pagar.

23. NO DEDUCIBILIDAD DE TERRENOS ADQUIRIDOS CON ANTERIORIDAD AL INICIO DE LA VIGENCIA DE LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. CUANDO EL PROPÓSITO DE LA ADQUISICIÓN DE LOS TERRENOS, ES PARA LA CONSTRUCCIÓN DE DESARROLLOS INMOBILIARIOS. EQUIDAD TRIBUTARIA.

La parte quejosa señala que el artículo Quinto Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, viola la garantía de equidad tributaria, porque no trata igual a los contribuyentes que adquirieron previamente a su vigencia, terrenos destinados a la construcción de desarrollos inmobiliarios, para su enajenación, que aquellos contribuyentes que, con el mismo fin, adquirieron los terrenos durante su vigencia.

Se estima prudente señalar cuál es la situación que prevé la Ley reclamada respecto de la posibilidad que tienen ambos

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

contribuyentes para deducir las erogaciones efectuadas por la adquisición de terrenos que se utilizarán en el desarrollo de sus actividades empresariales.

El contribuyente que adquiere un terreno con ese propósito, a partir de la vigencia de la ley, puede deducir la totalidad de las erogaciones que correspondan a dicha adquisición, toda vez que en términos del artículo 5, fracción I, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, los sujetos pasivos de ese impuesto podrán efectuar las deducciones de las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que utilicen para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1.

El contribuyente que con el mismo propósito señalado adquirió un terreno antes del inicio de la vigencia de la ley reclamada y lo enajena una vez que entró en vigor, no puede deducir esa erogación porque, según la quejosa, por la actividad que desempeña (enajenación de desarrollos inmobiliarios), esos terrenos son considerados como mercancías, y los artículos Quinto y Sexto Transitorios prevén, respectivamente, una deducción adicional y un crédito fiscal, aplicable a las “inversiones”; ordenando que, por éstas deberá entenderse lo que al efecto prevé la Ley del Impuesto sobre la Renta; cuyo artículo 38 (que contiene esa definición), excluye expresamente a los bienes tangibles adquiridos por los contribuyentes cuya actividad es la de enajenarlos dentro del curso normal de sus operaciones, como en el caso sería la actividad de la parte quejosa (construcción de desarrollos inmobiliarios, para su enajenación).

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Como se observa sí existe el trato diferenciado que señala la quejosa; sin embargo, éste no es violatorio del principio de equidad tributaria, porque los referidos contribuyentes no se encuentran en la misma hipótesis jurídica considerando, en principio, que en ambos casos, la adquisición de los terrenos destinados a la construcción de desarrollos inmobiliarios, para su enajenación, generó un aumento en el patrimonio de los contribuyentes desde el momento en que fue efectuada; es decir, en el primer caso, una vez iniciada la vigencia de la ley; y, en el segundo, ese aumento se obtuvo con fecha anterior a la dicha vigencia; además, en el caso del contribuyente que adquirió los terrenos antes del inicio de la vigencia de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, los ingresos que en aquel momento obtuvo por la enajenación de dichos terrenos no fueron gravados por el impuesto reclamado, pues la ley que ahora lo regula, aún no iniciaba su vigencia.

Por el contrario, al contribuyente que adquiere terrenos para destinarlos a la construcción de desarrollos inmobiliarios, para su enajenación, durante la vigencia de la Ley reclamada, si bien es cierto que le es permitida la deducción de la totalidad de la erogación efectuada por esa adquisición; también lo es que le serán gravados en su totalidad todos los ingresos que obtenga de la enajenación de esos terrenos, sin haber obtenido previamente un beneficio, como en el caso del primer contribuyente citado, cualquiera que ese hubiera sido.

Aunado a lo anterior, si el Estado está facultado para cambiar las bases de tributación cuando lo estime pertinente en virtud de que cada ejercicio fiscal se rige por las disposiciones

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

vigentes en el año correspondiente (dadas las cambiantes necesidades económicas y sociales del país), es evidente que los contribuyentes de los ejemplos antes citados, no adquirieron el multireferido bien en las mismas condiciones, toda vez que ni las disposiciones legales que rigieron a la fecha de la adquisición de esos bienes, ni las relativas a las contribuciones que tuvieron que enterar con motivo de sus obligaciones derivadas de la fracción IV, del artículo 31 constitucional, fueron las mismas.

En las referidas condiciones, son infundados los conceptos de violación aducidos por la quejosa.

En otro concepto de violación, la parte quejosa argumenta que existe violación al principio de equidad tributaria, toda vez que en términos del artículo Quinto Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, los contribuyentes que adquirieron terrenos “nuevos” destinados a la construcción de desarrollos inmobiliarios, para su enajenación, durante el último cuatrimestre de dos mil siete, les es permitida la deducción en una tercera parte del monto de la erogación que efectuaron por esa adquisición, durante tres ejercicios fiscales; mientras que conforme al artículo Sexto Transitorio de la ley reclamada, a los contribuyentes que adquirieron terrenos con el mismo fin, durante el lapso del uno de enero de mil novecientos noventa y ocho, al treinta y uno de diciembre de dos mil siete (con excepción del último cuatrimestre de dos mil siete, en el caso de “inversiones nuevas”), sólo se les permite una deducción del 5% del valor de la erogación efectuada, aplicable durante diez ejercicios fiscales, equivalente al 50% del valor total de los terrenos, sin que el legislador justifique esa distinción, lo que evidencia un trato

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

inequitativo a sujetos que se encuentran en la misma situación jurídica, ya que ambos adquieren terrenos con la misma finalidad, con fecha anterior al inicio de la vigencia de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y los ingresos que los dos obtengan en el desarrollo de sus actividades, serán gravados por el impuesto reclamado.

Son inoperantes los conceptos de violación antes aducidos, ya que la quejosa parte de una base errónea.

La peticionaria del amparo argumenta que los artículos Quinto y Sexto Transitorios de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única otorgan un trato inequitativo a contribuyentes que se encuentran en una misma situación jurídica; porque otorgan distintas disminuciones del ingreso gravado, aun cuando éste deriva de las mismas actividades empresariales; sin embargo, ni la deducción adicional prevista en el artículo Quinto Transitorio; ni el crédito fiscal que se regula en el artículo Sexto Transitorio, son aplicables a las erogaciones efectuadas con motivo de la adquisición de terrenos destinados a la construcción de desarrollos inmobiliarios, para su enajenación.

Lo anterior en virtud de que, como ya se mencionó, el último párrafo del artículo Quinto Transitorio dispone que respecto del término “inversiones” a que se refiere ese artículo y el Sexto Transitorio, ambos preceptos, de la ley reclamada, debe entenderse lo que al efecto dispone la Ley del Impuesto sobre la Renta; y en términos del artículo 38 de esta última ley, esos terrenos no se consideran inversiones, porque la parte final del segundo párrafo de ese precepto, excluye expresamente de la

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

definición de “activo fijo”, a los bienes tangibles adquiridos por los contribuyentes con el propósito de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones, sin que los terrenos adquiridos con el propósito de la construcción de desarrollos inmobiliarios, para su enajenación, encuadren dentro de las diversas hipótesis (gastos diferidos, cargos diferidos y erogaciones realizadas en periodos preoperativos), consideradas como “inversiones” por el citado artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dado que esos rubros refieren a los bienes intangibles, calidad que no es propia de la naturaleza de los terrenos.

Consecuentemente, no es permitido disminuir la erogación efectuada con fecha anterior al inicio de la vigencia de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, por concepto de la adquisición de los terrenos para los fines mencionados, ni vía deducción adicional, ni tampoco a través del crédito fiscal a que se refieren los artículos Quinto y Sexto Transitorios reclamados.

Hasta este punto la síntesis de las consideraciones de la sentencia recurrida.

Una vez hechas las notificaciones correspondientes a las autoridades responsables a través de medios electrónicos y encontrándose integrado el expediente, por auto de diecisiete de febrero de dos mil nueve, el Juez de Distrito auxiliar ordenó devolver los autos al juzgado de origen en términos del Acuerdo General 43/2008 del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal, para que estuviera en posibilidad de ordenar las notificaciones pendientes.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Recibido el asunto en el Juzgado de Distrito de origen, mediante auto de veinte de febrero de dos mil nueve su titular ordenó notificar a la parte quejosa la sentencia terminada de engrosar el nueve de octubre de dos mil ocho, emitida por el órgano jurisdiccional auxiliar.

CUARTO. Interposición del recurso de revisión y trámite ante este Alto Tribunal. Inconforme con la resolución de referencia, los representantes legales de las quejosas interpusieron recurso de revisión en su contra. Mediante oficio ********** de trece de marzo de dos mil nueve, la Juez Décimo de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, envió a este Alto Tribunal el escrito original, las copias y el expediente respectivo.

Recibidos los autos y constancias respectivas, por auto de veinte de marzo de dos mil nueve, el Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación admitió el recurso hecho valer quedando registrado con el número 345/2009; asimismo, en dicho proveído ordenó se notificara a las autoridades responsables y al Procurador General de la República para que formulara el pedimento respectivo, y se reservara el trámite subsecuente del asunto sin que corrieran los plazos de caducidad, hasta en tanto esta Alto Tribunal emitiera criterio sobre el problema central que se aborda en la demanda.

El Agente del Ministerio Público de la Federación de la adscripción, no formuló pedimento en este asunto.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Mediante diverso proveído de veinticinco de septiembre de dos mil nueve, el Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación turnó el asunto al Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano, para que formulara el proyecto de resolución respectivo y diera cuenta con él al Tribunal Pleno.

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

PRIMERO. Competencia. Este Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es legalmente competente para conocer del presente recurso de revisión, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 84, fracción I, inciso a), de la Ley de Amparo; 10, fracción II, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; y conforme a lo previsto en el punto Tercero, fracción III del Acuerdo General 5/2001 del veintiuno de junio de dos mil uno[3], y los puntos Primero y Segundo del Acuerdo General 6/2008 del ocho de abril de dos mil ocho, ambos emitidos por este Tribunal Pleno, toda vez que se interpone en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito en un juicio de amparo indirecto en el que se reclamó la inconstitucionalidad de diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, publicada en el Diario Oficial de la Federación el primero de octubre de dos mil siete y vigente a partir del primero de enero de dos mil ocho, y en el caso resulta necesaria la intervención del

[3] En el cual se refleja lo dispuesto en el punto Único del Acuerdo General 3/2008, de diez de marzo de dos mil ocho, del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por el que se reforma la fracción I y se adiciona una fracción II al punto Tercero del Acuerdo General 5/2001 de veintiuno de junio de dos mil uno, relativo a la determinación de los asuntos que conservará para su resolución y el envío de los de su competencia originaria a las Salas y a los Tribunales Colegiados de Circuito.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Tribunal Pleno en virtud de que su resolución reviste trascendencia e interés excepcionales, pues debe fijarse el criterio que sobre la problemática de fondo ha de prevalecer.

SEGUNDO. Oportunidad. La sentencia recurrida fue notificada por medio de lista a la representante común de las quejosas el martes veinticuatro de febrero de dos mil nueve, de acuerdo con la constancia actuarial que obra a fojas 1147 del cuaderno de amparo; por tanto, si el término de diez días que para la interposición del recurso establece el artículo 86 de la Ley de Amparo, corrió del jueves veintiséis de febrero al miércoles once de marzo del año citado, descontándose los días veintiocho de febrero, uno, siete y ocho de marzo por ser sábados y domingos, respectivamente, y en consecuencia, inhábiles conforme al artículo 23, párrafo primero, de la Ley de Amparo y al punto Primero, incisos a), b) y c) del Acuerdo General 10/2006 del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal. Por tanto, si el recurso se presentó el día diez de marzo de dos mil nueve, es indudable que fue interpuesto oportunamente.

TERCERO. Síntesis de los agravios. En los argumentos hechos valer por la parte quejosa recurrente, esencialmente se aduce lo siguiente:

Primer Agravio. Indefinición del objeto del impuesto (legalidad tributaria).

El Juez de Distrito violó en perjuicio de la parte recurrente los artículos 77, 78 y 79 de la Ley de Amparo en virtud de que no resolvió conforme a los principios de congruencia y exhaustividad

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

la demanda de garantías, específicamente en lo relativo al concepto de violación en el que manifestaron que las normas impugnadas resultaban violatorias del principio de legalidad tributaria en virtud de que las autoridades responsables habían sido omisas en definir de manera clara y precisa el objeto del impuesto empresarial a tasa única.

Al respecto, la parte recurrente señala que en la demanda se expuso que el objeto del impuesto previsto en la iniciativa de ley y en los dictámenes rendidos por las Cámaras de Diputados y Senadores fue distinto al que finalmente se plasmó en la norma reclamada causando con ello incertidumbre jurídica en el contribuyente respecto de un elemento esencial del tributo.

Dicho argumento se sostuvo en el hecho de que el artículo 2 de la Ley combatida no es preciso respecto de la riqueza o signo de capacidad contributiva sobre la cual incide el tributo en estudio, es decir, si se trata de una renta ficta o de la utilidad remanente de la empresa utilizada para retribuir a los factores de producción, con lo cual resulta evidente que en el proceso legislativo nunca se expresó con claridad o certeza efectiva la determinación del objeto del impuesto.

En esa tesitura, la parte recurrente asevera que el hecho generador de la contribución es la percepción efectiva de ingresos provenientes de la prestación de servicios, enajenación de bienes o por el otorgamiento temporal de bienes con independencia de que dichas actividades u operaciones se realicen o no en territorio nacional. Con ello se demuestra que lo establecido en la ley no

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

coincide con la iniciativa ni con lo discutido por las Cámaras del Congreso de la Unión.

En la iniciativa se propuso que al tratarse de un impuesto directo se gravaría a nivel de la empresa con una tasa uniforme, por lo que el hecho generador era la retribución total a los factores de producción; sin embargo, al haberse excluido la posibilidad de realizar ciertas deducciones, el objeto sería la generación de flujos económicos destinados a la retribución total de los factores de producción.

Si bien es cierto que las autoridades responsables establecieron la materia imponible para efectos del impuesto empresarial a tasa única, esto no se reflejó en el conjunto de disposiciones que componen la Ley reclamada, por lo que resulta incierto, confuso, indeterminado y ambiguo el objeto del tributo.

Ahora, teniendo en consideración tales extremos, se tiene que el A quo no se ocupó de la cuestión efectivamente planteada, porque la parte recurrente hizo valer argumentaciones relacionadas con el objeto del impuesto basadas en una comparación entre el proceso legislativo y lo que finalmente quedó plasmado en la Ley reclamada.

La argumentación de la parte quejosa partió de un análisis del artículo 2 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única en relación con lo manifestado en el proceso legislativo, y no de éste en relación con el artículo 1 como falsamente lo sostuvo el juzgador federal quien en razón de ello resolvió cuestiones que no se le hicieron valer.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Por otro lado, la parte recurrente manifiesta que contrario a lo sustentado por el Juez de Distrito en el sentido de que el objeto del impuesto se compone simplemente de una serie de ingresos, ello no puede aceptarse de esa manera porque según el proceso legislativo que le dio origen, su finalidad era gravar la utilidad remanente de la empresa utilizada para retribuir a los factores de la producción, de manera que si el hecho generador de la contribución está representado por la percepción efectiva de ingresos provenientes de la prestación de servicios, enajenación de bienes o por el otorgamiento temporal de bienes (esto es, la retribución total a los factores de la producción), el hecho de que no se permitan ciertas deducciones relacionadas con esos ingresos, no permite la consecución del referido objeto en los términos en que fue concebida la ley, con lo que la lista de ingresos a que alude el A quo como objeto del impuesto, no coincide con las pretensiones que respecto de este tributo se manifestaron en el proceso legislativo.

Con ello queda de manifiesto que el análisis realizado por el A quo sobre la naturaleza del objeto del impuesto fue insuficiente y limitado, ya que para ello debió considerar no sólo lo plasmado en la Ley reclamada, sino todo el material legislativo que dio origen a su creación y en el cual se aseveró la verdadera intención del legislador en cuanto a la naturaleza y alcances del tributo.

Es importante destacar que para desentrañar la naturaleza de una contribución con base en lo manifestado en el proceso legislativo que le dio vigencia es perfectamente procedente y

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

constituye una práctica deseable en la interpretación constitucional de los impuestos.

Segundo Agravio. Ausencia de un mecanismo de ajuste de los pagos provisionales en relación con el impuesto del ejercicio (proporcionalidad tributaria).

La parte recurrente manifiesta que expresó como concepto de violación que los artículos 7 y 9 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única violan el principio de proporcionalidad tributaria al no establecer un sistema de anticipos mensuales a cargo del impuesto anual, es decir, no permiten el ajuste del impuesto que resulte al final del ejercicio, ya que sólo así se atendería a su auténtica capacidad contributiva, como sí ocurre con la Ley del Impuesto sobre la Renta y la extinta Ley del Impuesto al Activo.

Sobre el particular la inconforme manifiesta que el Juez Federal no realiza un análisis detallado y explícito del procedimiento y conceptos para calcular y determinar el impuesto anual y sólo concluye que no existe gran diferencia entre la totalidad de los pagos provisionales y el cálculo del ejercicio, con lo que la afirmación que hace en la resolución recurrida respecto a que el pago provisional que entere el contribuyente constituye una referencia objetiva que se considerará al final del ejercicio no puede tener apoyo en señalamientos genéricos, dogmáticos y sin fundamento.

Señala la recurrente que en su demanda alegó que el legislador debió considerar la posibilidad de ajustar los pagos

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

provisionales cuando se acreditara ante la autoridad hacendaria de manera fehaciente que el cálculo convencional llevaría al contribuyente a enterar pagos provisionales mayores al importe total del impuesto que resulta a cargo del ejercicio; al no haberse previsto esa posibilidad, se desconoce su capacidad contributiva.

En otro aspecto, aduce que en la demanda de garantías se expresó de manera destacada que en el cálculo y determinación de los pagos provisionales se debió permitir el ajuste en el que aplicara las erogaciones que estimara realizaría durante su ejercicio como parte de su operación, y al no hacerlo así, las responsables violaron el principio de proporcionalidad.

Al respecto, el Juez Federal sostuvo de manera medular que conforme a la generalidad de las leyes tributarias los hechos de cada contribuyente actualizan las diversas hipótesis previstas, lo que refleja las reglas específicas bajo las cuales tributará cada contribuyente, pues la ley no puede contemplar de manera pormenorizada la situación fiscal y operativa de cada uno de ellos; por tanto, el Juez asegura que el pago provisional refleja la capacidad económica que el contribuyente tiene en un periodo determinado en función del cual calcular el pago, y el monto que arroja dicho cálculo en ese periodo operativo representa una porción de la potencial capacidad económica del ejercicio; agrega el juzgador que es imposible que las leyes cuya generalidad debe imperar, prevean los periodos operativos de todos y cada uno de los contribuyentes.

Lo considerado por el Juez A quo es ineficaz, pues la generalidad de las leyes tributarias en modo alguno libera al

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

legislador del cumplimiento de la garantía de proporcionalidad, es decir, el respeto de la capacidad contributiva durante la temporalidad de su operación y no solamente al final de ese periodo, ya que sólo de esa forma se respetaría su real capacidad económica. De igual forma es ineficaz lo sostenido por el Juez de Distrito, ya que no se pretende un régimen exclusivo, sino la regulación de un ajuste que permita reflejar su verdadera capacidad económica durante el ejercicio fiscal.

Por otra parte, es infundado lo resuelto por el Juez de Distrito ya que lo que se pretende en el caso no es la inclusión de la metodología de la Ley del Impuesto sobre la Renta en la Ley reclamada (en cuanto a que el cálculo en aquélla ley se apoya en la "utilidad fiscal"), sino el hecho de que el ajuste de los pagos provisionales es un mecanismo que refleja y reconoce la capacidad económica, sobre todo si se toma en cuenta que supuestamente el impuesto empresarial a tasa única es un impuesto mínimo y complementario del impuesto sobre la renta, por lo que para efecto de respetar dicha capacidad económica es necesario que el legislador incluya el mecanismo de ajuste para reconocer la efectiva capacidad económica durante el ejercicio.

Tercer Agravio. **No deducibilidad de diversos conceptos.** Integración de la **base** del impuesto **(proporcionalidad tributaria).**

La impetrante sostiene que el Juez de Distrito de manera incongruente resolvió el argumento que hizo valer respecto a la violación al principio de proporcionalidad tributaria derivado de la manera en que se integra la base; en efecto, en la demanda de

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

garantías se argumentó que al gravarse la totalidad de los ingresos detallados en el artículo 1 de la Ley reclamada sin permitir la deducción total de las rogaciones indispensables realizadas para generar precisamente dichos ingresos, se provoca que la base no se encuentre en estrecha relación con el objeto que se pretende gravar, lo que lo vuelve desproporcional porque se trata de un impuesto personal y directo, y supuestamente mínimo y complementario del impuesto sobre la renta, con lo que si no se permite la deducción del total de los gastos indispensables para la obtención de esos ingresos, no se grava la verdadera capacidad contributiva de los sujetos obligados.

Así, sostiene la recurrente que los pagos por concepto de sueldos y salarios así como los pagos por regalías e intereses, de ninguna manera producen una modificación positiva en el patrimonio del contribuyente, sino que, por el contrario, dicha modificación es negativa por tratarse de erogaciones indispensables, y dichos gastos no son deducibles volviendo en consecuencia desproporcional el tributo.

La inconforme asevera, además, que el A quo no resolvió de manera congruente sus conceptos de violación, pues jamás hizo valer que la violación a la garantía de proporcionalidad tributaria hubiere consistido en no permitir las mismas deducciones que se permiten para el impuesto sobre la renta, sino en que el impuesto controvertido violaba dicha garantía al gravar la totalidad de los ingresos derivados de las actividades a que se refiere el artículo 1 de la ley impugnada sin permitir la deducción de las erogaciones indispensables realizadas para generar precisamente dichos

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

ingresos, lo cual provoca que la base del impuesto no se encuentre en estrecha relación con el objeto que pretende gravar, volviéndolo desproporcional.

Cuarto Agravio. No deducibilidad de sueldos y salarios, participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa y aportaciones de seguridad social (proporcionalidad y equidad tributaria).

La recurrente sostiene que el Juez de Distrito resolvió ilegalmente que los artículos 8 y 10 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no resultan contrarios a las garantías de proporcionalidad y equidad tributaria, pues consideró de manera incongruente que el hecho de que no sean deducibles los sueldos y salarios, participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa y aportaciones de seguridad social, a pesar de que –como lo reconoció– son gastos estrictamente indispensables que realiza el patrón a favor de sus trabajadores y que son para la realización de las actividades de la quejosa, tal extremo no implica que se violen dichas garantías.

Contrario a lo resuelto por el A quo, la no deducibilidad de tales conceptos implica la desproporcionalidad del impuesto pues, toda erogación que retribuya a los factores de producción del gobernado que no sea reconocida como deducción, obliga al sujeto a tributar sobre bases artificiales tomando en consideración que la manifestación de riqueza a gravar se distorsiona.

De esa manera, la desproporcionalidad de los actos reclamados se materializa atendiendo a los términos en que se

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

realiza el hecho imponible consistente en gravar el flujo remanente que es utilizado para retribuir a los factores de la producción, puesto que, tomando en cuenta su naturaleza, no se grava una manifestación real de la riqueza del contribuyente al desconocerse dichos gastos realizados, y con ello no existe una auténtica revelación de la riqueza gravable para que puedan ser destinadas a un gravamen constitucional, de manera que en el caso del impuesto combatido de forma inexplicable impide la disminución de la base con erogaciones necesarias para la obtención de los ingresos gravados.

Sobre este aspecto la recurrente argumenta que no es óbice a lo anterior el hecho de que el A quo sostenga que la no deducibilidad de los gastos efectuados por concepto de sueldos y salarios, participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa y aportaciones de seguridad social, se justifique con el hecho de que los contribuyentes cuenten con un crédito fiscal por dichos conceptos que podrá ser acreditado en contra del impuesto que resulte a su cargo en el ejercicio, pues los créditos que prevé la ley impugnada son desproporcionales e inequitativos porque únicamente se pueden tomar en cuenta en el ejercicio en que se generen y no en ejercicios posteriores, desconociéndose así la capacidad contributiva en tanto que el legislador asume que esas erogaciones únicamente disminuyen el patrimonio del sujeto en un ejercicio cuando en realidad tienen repercusión en un tiempo prolongado.

Contrario a lo sustentado en la sentencia recurrida, se viola la garantía de proporcionalidad tributaria al no reconocer la realización de erogaciones consistentes en pagos de nómina que

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

originalmente debieran ser deducibles, pero que aun siendo crédito de acuerdo al procedimiento de cálculo de la ley, no pueden llevarse contra el impuesto de ejercicios posteriores al de origen, perdiéndose o desaprovechándose, por el solo hecho de que las deducciones que sí están autorizadas excedieron a los ingresos del periodo, o bien, porque esta misma circunstancia se presentó en el pasado y existe un crédito por pérdida de impuesto empresarial a tasa única que disminuye el impuesto a cargo.

En ese sentido, el Juez A quo pierde de vista que existe una distorsión en el sistema concebido por el legislador, en el que asume que las erogaciones señaladas que se hubiesen realizado antes de la entrada en vigor de la ley, sólo impactan la esfera patrimonial de las empresas en un ejercicio, lo cual está lejos de la realidad fiscal y económica de los ahora contribuyentes del impuesto. Además, es ilegal que se pretenda hacer creer que los efectos de la deducción y el acreditamiento son los mismos, en atención a que ambos procedimientos llevan a un mismo resultado, pues las deducciones repercuten en el cálculo de la base del tributo, mientras que el acreditamiento sucede en un momento posterior a la determinación de la base.

En otro aspecto, la sentencia recurrida también es ilegal al señalar que el hecho de no poderse utilizar el acreditamiento por concepto de sueldos y salarios en ejercicios posteriores, no resulta ser inconstitucional, en virtud de que el impuesto es un gravamen que se calcula en ejercicios anuales. En ese sentido, en nada se relaciona que el impuesto empresarial a tasa única sea un gravamen que se calcule por ejercicios con el hecho de que cierto crédito que otorgue la ley pueda utilizarse en uno o

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

varios ejercicios posteriores a aquel en que se haya generado. Inclusive, ello se evidencia con el hecho de que la propia ley permita a los contribuyentes amortizar ciertos créditos (pérdidas e inversiones) durante los diez ejercicios posteriores a aquellos en los que fueron generados, situación que no acontece en el caso del crédito otorgado por concepto de sueldos y salarios.

Concluye la recurrente que el Juez de Distrito se pronunció sobre varios conceptos de violación que no se hicieron valer en el escrito inicial de demanda, transgrediéndose con ello en su perjuicio lo dispuesto por el artículo 77 de la Ley de Amparo.

Quinto Agravio. No deducibilidad de gastos de previsión social (proporcionalidad tributaria).

La recurrente asevera que la sentencia recurrida es ilegal en cuanto que en ella se resuelve negar el amparo respecto del artículo 5, fracción I, segundo párrafo, en relación con el artículo 6 de la ley impugnada, que prohíben la deducibilidad de los gastos de previsión social para efectos de la determinación del impuesto empresarial a tasa única, al considerar que no son violatorios de la garantía de proporcionalidad tributaria.

En efecto, es ilegal lo resuelto en cuanto se considera que aun cuando los gastos de previsión social son estrictamente indispensables para los fines de las empresas por considerarse parte del salario que el patrón entrega a sus trabajadores, el legislador cuenta con plena libertad para el establecimiento de contribuciones y fijar los requisitos para determinar las deducciones autorizadas en el impuesto empresarial a tasa única.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Esa determinación es equivocada, pues tales facultades del legislador no fueron cuestionadas en el juicio de amparo y, por tanto, no formaron parte de la litis constitucional; por el contrario, lo que sí se hizo valer fue que el hecho de que se obligue al contribuyente a determinar la base del impuesto sin que se le permita reducir el monto erogado por concepto de previsión social, implica que se tribute conforme a una manifestación de riqueza distorsionada, dejándose de reconocer una erogación que constituye un costo primario en la generación de ingresos en virtud de la realización del objeto del impuesto en estudio.

El legislador no reconoce el efecto negativo que generan en el patrimonio del contribuyente los gastos de previsión social, no obstante que éstos se encuentran relacionados con el factor trabajo de la producción y, por tanto, deben ser considerados una erogación deducible por ser estrictamente indispensables para la generación de los ingresos gravados por el impuesto empresarial a tasa única.

Además, sostiene la recurrente que se evidenció que la Ley combatida limita y sanciona al patrón que pretende mejorar el nivel social, económico y/o educativo de sus trabajadores, pues los gastos de previsión social no pueden evitarse o suspenderse, pues con ello incumpliría sus obligaciones laborales y pondría en riesgo a la empresa incurriendo en una falta que es reclamable por los trabajadores.

Agrega la peticionaria que es igualmente ilegal lo sustentado por el A quo en el sentido de que la no deducibilidad de los gastos de previsión social se justifica por el hecho de que el impuesto

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

empresarial a tasa única es un impuesto mínimo respecto del impuesto sobre la renta, y que por tanto este último al contener una tasa mayor y mayores deducciones, es lógico y coherente que si el impuesto cuya constitucionalidad se cuestiona tiene una tasa menor, las deducciones en él permitidas se reduzcan en relación con el impuesto sobre la renta. Sin embargo, ello no es exacto porque el Juez A quo utiliza un argumento económico y no jurídico para justificar la inconstitucionalidad de las normas reclamadas, y no se toma en cuenta que se trata de gastos estrictamente indispensables, además de que el argumento económico aducido por al Juez A quo se supera con el hecho de que si bien los impuestos señalados son complementarios, mantienen naturaleza distinta, esto es, tienen sujetos, objeto, base y tasa distintas.

Sexto Agravio. No deducibilidad de regalías (proporcionalidad y equidad tributaria).

Aduce la recurrente que el Juez A quo realiza una indebida valoración de la inconstitucionalidad del artículo 3, fracción I, segundo párrafo, en relación con el diverso artículo 6, fracción I, de la ley reclamada a la luz de la garantías de equidad y proporcionalidad tributaria.

Sobre la violación a la garantía de equidad tributaria, el Juez de Distrito estimó en su sentencia que los artículos de mérito no son violatorios de la garantía de equidad tributaria, pues la diferencia de trato se encuentra justificada, habida cuenta que las partes relacionadas se ubican en un plano de desigualdad frente a las partes independientes, en virtud de las circunstancias en su

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

organización y relaciones comerciales, además de que la diferencia de trato atiende a un fin extrafiscal, tendiente a desalentar la disminución indebida de la base del impuesto empresarial a tasa única mediante simulaciones de erogaciones inverosímiles, como es el pago de regalías entre partes relacionadas.

De igual manera, sostuvo el Juez de Distrito que los preceptos de referencia no son inequitativos habida cuenta que, tratándose de operaciones entre partes relacionadas, los precios que utilizan y los montos de las contraprestaciones no necesariamente son iguales a los valores de mercado que se pactan entre partes independientes, además de que entre las partes relacionadas prevalece una ventaja patrimonial recíproca, por lo que la erogación que por concepto de regalías se realice entre aquéllas no atiende en forma necesaria a la realidad económica o fiscal.

La parte inconforme señala que las razones invocadas por el Juez de Distrito para calificar de constitucional los artículos mencionados devienen infundadas, pues se encuentran apoyadas en razones inciertas e hipotéticas que no se actualizan en todos los casos, de modo que sustentó la validez del trato diferenciado en razones subjetivas que pueden o no materializarse. Así, no es dable sostener que el trato desigual generado por la norma reclamada se justifique por la simple existencia de artificios que pueden o no actualizarse en operaciones entre partes relacionadas, máxime cuando éstas no se configuran en todos los casos y, por tanto, no podrían calificarse de objetivas.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Aunado a lo anterior, la recurrente asevera que la ilegalidad de la sentencia se robustece si se toma en cuenta que en términos del artículo 6, fracción IV, de la Ley reclamada, es requisito para la deducibilidad en el impuesto empresarial a tasa única que las erogaciones efectuadas por el contribuyente cumplan con los requisitos de deducibilidad establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta, mientras que el artículo 215 de esta última establece que las personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas están obligadas a determinar sus deducciones a valor de mercado; por tanto, debe advertirse que no existe una justificación objetiva y constitucionalmente válida para que se impida a los contribuyentes deducir el pago de regalías a partes relacionadas cuando se realizan con base en el valor del mercado, ya que en estos casos, al no realizar artificios tendientes a erosionar la base gravable ni afectar el patrimonio de forma irreal, es indudable que dichos contribuyentes se encuentren en situación de igualdad frente a aquellos que realizan el pago de regalías con partes independientes, de ahí que deban recibir el mismo trato.

Contrario a lo resuelto, debe advertirse que sin desconocer el hecho de que las partes relacionadas puedan formar conglomerados, lo cierto es que cada una de ellas es independiente entre sí, lo cual se demuestra con el hecho de que tienen su personalidad jurídica, denominación y patrimonio propios, entre otros elementos, que les imponen determinar sus obligaciones fiscales de manera individual. Además, el carácter de parte relacionada no implica necesariamente que se deba participar en el capital, pues basta con participar en la administración o ser integrante de una asociación en participación

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

(entre otros supuestos), para configurar dicha relación, de ahí que el argumento del Juez no sea aplicable en todos los casos y, por tanto carezca de objetividad.

La inconforme agrega que debe considerarse igualmente infundado el argumento relativo a que el trato diferenciado se encuentra justificado en un fin extrafiscal tendiente a desalentar la disminución indebida de la base del impuesto empresarial a tasa única, porque si bien es cierto que en términos generales los fines extrafiscales tendientes a eliminar prácticas de evasión fiscal son válidos, también lo es que la distinción propuesta en la ley no constituye un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, los medios con los que se pretende llegar a ese fin carecen de proporción, pues debe advertirse que con la medida se impide la deducción del pago de regalías entre partes relacionadas cuando las contraprestaciones se realicen a valor de mercado, esto es, cuando se realicen considerando para esas operaciones los precios y montos de las contraprestaciones como se hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, lo que no es válido si se toma en cuenta que, en estos casos, este tipo de contribuyentes se ubican en un mismo plano frente a los que realizan el pago de regalías a favor de partes independientes y, por consiguiente, deberían recibir el mismo trato.

Por lo que se refiere a la garantía de proporcionalidad tributaria, el Juez de Distrito señaló que, aun cuando es cierto que no puede desconocerse que el pago de regalías entre partes relacionadas constituye una erogación estrictamente

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

indispensable para la obtención de ingresos, no debe soslayarse el hecho de que el impuesto empresarial a tasa única es una norma de control o tributo mínimo respecto del impuesto sobre la renta, de manera que si el segundo de los tributos contempla un gran número de deducciones y una tasa que puede ascender hasta el 28%, es lógico y coherente que si el impuesto tildado de inconstitucional prevé una tasa menor, entonces las deducciones permitidas en relación con el impuesto sobre la renta, se reduzcan.

Al respecto, la recurrente sostiene que es infundado lo señalado por el Juez A quo, pues si bien es cierto que en la exposición de motivos de la Ley reclamada se asienta que el impuesto empresarial a tasa única es complementario del impuesto sobre la renta, también lo es que tal característica se limita al aspecto financiero de los tributos, es decir, a la posibilidad de acreditar uno contra el otro, sin que ello trascienda a los elementos esenciales de cada contribución, entre ellos, la base gravable, de ahí que no sea permisible validar el contenido de un artículo contrario a la Constitución Federal, alegando que ello se encuentra justificado a raíz de la citada complementariedad y de los fines pretendidos por el legislador.

En consecuencia, contrario a lo señalado por el Juez, es claro que los preceptos reclamados al impedir la deducción de las regalías erogadas a favor de partes relacionadas, transgreden la garantía de proporcionalidad tributaria, pues conminan al contribuyente a enterar el impuesto sobre un base ficticia o irreal que no atiende a su verdadera capacidad contributiva.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Séptimo Agravio. No deducibilidad de intereses que deriven de operaciones de financiamiento o mutuo (proporcionalidad tributaria).

Resulta ilegal la sentencia recurrida, pues en ella se hace una indebida valoración de la inconstitucionalidad de los artículos 3, fracción I, tercer párrafo, en relación con los diversos 1, 2, párrafos primero y cuarto y 6, fracción I de la ley reclamada, a la luz del principio de proporcionalidad tributaria. En la demanda se argumentó que dichos preceptos son inconstitucionales porque impiden la deducción de los intereses erogados que deriven de operaciones de financiamiento o mutuo cuando aquéllos no se consideren parte del precio.

Sobre ese aspecto, el Juez A quo consideró, por una parte, que no resultaban inconstitucionales dichos preceptos porque la existencia de intereses que no formen parte del precio de la contraprestación es una situación aleatoria que no en todos los casos acontece, por lo que el legislador no estaba obligado a permitir su deducción de manera necesaria, aunado a que no resultan ser estrictamente indispensables y no tienen relación directa con el objeto del impuesto; por otra, refirió que la posibilidad de deducir los intereses que no forman parte del precio implicaría que el Estado financiara el endeudamiento de las empresas, lo que es contrario al propósito de creación del impuesto, el cual pretende evitar el sobreendeudamiento y el apalancamiento de las empresas, así como la disminución de la base gravable de manera artificiosa.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Contrario a lo sostenido por el Juez de Distrito, el pago de intereses que deriven de operaciones de financiamiento o mutuo cuando aquéllos no se consideren parte del precio, sí califica como una erogación estrictamente indispensable, pues tiene por objeto liquidar los pasivos contratados con el propósito de obtener los recursos necesarios para realizar las actividades de la empresa y, como vía de consecuencia, generar los ingresos que posteriormente serán gravados por el impuesto empresarial a tasa única, sin que sea obstáculo para afirmar lo anterior que las empresas no tengan por objeto el pago de intereses y que en todo caso se pueda recurrir a otras formas de financiamiento como el aumento de capital social o venta de acciones, pues la estricta indispensabilidad de los intereses no radica en que sea precisamente el pago de intereses la actividad de la empresa, sino que éstos sean derivados de capitales tomados en préstamo, siempre que se hubieren invertido en los fines del negocio y, por supuesto, contratado a la tasa de interés que corresponda a la del mercado, además de que aunque existen otras figuras jurídicas para financiarse con recursos propios de los contribuyentes, no siempre son posibles o convenientes para la consecución del objeto social, ya que en ocasiones los socios no cuentan con suficientes recursos propios para aumentar el capital, o bien, no consideran prudente que terceras personas intervengan en la dirección del negocio a través de los derechos societarios que se generan mediante la adquisición de acciones, resultando válido que exista un equilibrio entre el financiamiento con recursos propios y el obtenido a través del endeudamiento.

Además, arguye la inconforme que carece de razón sostener como válida la no deducibilidad de los pagos de intereses que no

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

forman parte del precio de la contraprestación al tratarse de una situación aleatoria que no en todos los casos acontece, pues el reconocimiento de una partida como un concepto deducible no debe obedecer a la regularidad con la que se presente en el desarrollo de la actividad del causante, sino en su necesidad para generar el ingreso que el legislador pretende gravar a fin de salvaguardar la manifestación de la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, tal como ocurre con las devoluciones de bienes que se reciban o de las erogaciones por concepto de aprovechamientos a cargo del contribuyente por concepto de explotación de bienes de domino público, entre otras, que si bien no en todos los casos acontecen, la ley considera como deducibles.

Alega asimismo la recurrente que contra lo sostenido por el Juez A quo, el hecho de que el legislador haya estimado que los ingresos por concepto de intereses derivados de operaciones de financiamiento o mutuo no serán acumulables cuando aquéllos no formen parte del precio, constituye un elemento ajeno al reconocimiento que debe realizar respecto del menoscabo o deterioro que sufre el contribuyente en su patrimonio al efectuar el entero de una partida que es estrictamente indispensable para los fines de la actividad del constituyente; es decir, la realización de una erogación estrictamente indispensable, como ocurre con los intereses, formen parte del precio o no, debe ser reconocida por el legislador como deducible en aras de preservar la fuente de riqueza del causante y, por tanto, no es válido rechazar su deducción como consecuencia de que el sujeto que recibe ingresos por dichos pagos no se vea obligado a acumularlos, pues en todo caso es éste quien refleja tener capacidad

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

contributiva al incrementar su patrimonio como consecuencia de recibir un ingreso, resultando desproporcional la norma al trasladar la carga tributaria al sujeto que realiza el pago.

Sobre este tema, la recurrente abunda que contra lo sostenido por el Juez A quo, los preceptos combatidos no son constitucionales por el hecho de que su propósito sea evitar riesgos en el desarrollo de las empresas y las fuentes de trabajo ya que el endeudamiento no ocasiona un perjuicio para las empresas ni tampoco para la economía nacional y a pesar de eso no se permite la deducibilidad de los intereses, además de que no es verdad que con la deducción se busque evitar que se realicen prácticas evasivas mediante el incremento artificial del interés cargado, pues si de conformidad con el artículo 6, fracción IV segundo párrafo, de la ley reclamada, cuando en la Ley del Impuesto sobre la Renta las erogaciones sean parcialmente deducibles, para los efectos del impuesto empresarial a tasa única se considerarán deducibles en la misma proporción o hasta el límite que se establezca en la ley citada, resulta evidente que los contribuyentes no podrían incurrir en prácticas elusivas, ya que aún permitiéndose su deducción por la ley reclamada, la tasa de interés tendría que ser pactada a la tasa de mercado en términos de la fracción XIV del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, so pena de no ser deducibles.

Aduce la recurrente que lo anterior también es aplicable al argumento del sobreendeudamiento, en tanto que los intereses que deriven del monto de las deudas del contribuyente que excedan del triple de su capital no serían deducibles aun cuando los actos reclamados permitieran su deducción en términos de lo

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

dispuesto en el artículo 6, fracción IV, segundo párrafo, de la ley impugnada en relación con el diverso artículo 32, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por otro lado, señala la recurrente que aunque en la exposición de motivos de la norma combatida se asienta que el impuesto empresaria a tasa única es complementario del impuesto sobre la renta, ello se limita al aspecto financiero de las cargas, es decir, para acreditar uno contra el otro, sin que ello trascienda a los elementos esenciales de cada contribución como es la base gravable, con lo que no debe ser permisible validar el contenido de un precepto contrario a la Constitución Federal alegando que ello se encuentra justificado a raíz de la citada complementariedad y de los fines pretendidos por el legislador, de manera que al impedirse la deducción de los intereses erogados que deriven de operaciones de financiamiento o mutuo cuando aquéllos no se consideren parte del precio, transgrede la garantía de proporcionalidad tributaria, pues impide la deducción de una erogación estrictamente indispensable que persigue liquidar pasivos contratados con el propósito de obtener los recursos necesarios para realizar las actividades del contribuyente que, a su vez, permiten allegarse de los ingresos que son gravados por el propio impuesto, sin que exista para ello un motivo jurídico, económico o social que lo justifique.

Octavo Agravio. No deducibilidad de intereses que deriven de operaciones de financiamiento o mutuo (equidad tributaria).

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Resulta ilegal la sentencia recurrida, pues en ella se hace una indebida valoración de la inconstitucionalidad de los artículos 3, fracción I, tercer párrafo, en relación con los diversos 1, 2, párrafos primero y cuarto y 6, fracción I de la ley reclamada, a la luz del principio de equidad tributaria. En la demanda se argumentó que dichos preceptos son inconstitucionales porque otorgan un tratamiento fiscal diverso y benéfico a los contribuyentes que realizan el pago de intereses cuando estos forman parte del precio o contraprestación a favor de quien realiza la actividad gravada, quienes sí podrán deducirlos, frente a otros como la quejosa que no podrán deducir los pagos por concepto de intereses que deriven de operaciones de financiamiento o mutuo cuando aquéllos no se consideren parte del precio, no obstante que se realice el mismo tipo de erogación, y en la inteligencia de que no existe una razón objetiva y constitucionalmente válida que lo justifique.

Sobre ese aspecto, el Juez A quo consideró que la diferencia de trato encuentra justificación en sí misma, es toes, porque se entiende que cuando los intereses forman parte del precio de la contraprestación, resultan ser estrictamente indispensables para la realización de las actividades de la quejosa y tienen relación directa con el objeto del impuesto, por lo que su deducción es permitida, aunado a que los ingresos que obtenga el contribuyente por la realización de las citadas actividades también se encuentran gravadas, lo que no ocurre en caso contrario. Además, la no deducibilidad de intereses obedece a fines extrafiscales como la eficiencia empresarial, evitar el sobreendeudamiento de los contribuyentes y que de manera

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

artificiosa se disminuyera la base gravable del impuesto incurriendo en prácticas elusivas o evasivas.

La recurrente sostiene que contrario a lo señalado en la sentencia combatida, el pago de intereses que deriven de operaciones de financiamiento o mutuo, sea que se incluyan dentro del precio o no, califica como una erogación estrictamente indispensable, pues tienen por objeto liquidar pasivos contratados con el propósito de obtener los recursos necesarios para realizar las actividades de la empresa y, como vía de consecuencia, generar los ingresos que posteriormente serán gravados por el impuesto empresarial a tasa única, de manera que resulta incorrecto el razonamiento del Juez de Distrito en el sentido de que cuando el pago de intereses no forma parte del precio no se considere una partida estrictamente indispensable que no tenga relación con el objeto del impuesto, pues los enteros, formen parte del precio o no, están relacionados con el propósito de alcanzar el objeto social de los causantes a través de la liquidación de los créditos o préstamos contratados a fin de obtener los recursos necesarios para la operación.

Con base en lo anterior, la recurrente sostiene que tampoco le asiste razón legal al A quo en cuanto sustenta que la diferencia de trato se justifica porque los ingresos que obtenga un contribuyente por concepto de intereses incluidos en el precio o contraprestación serán acumulables, mientras que los pagos que reciba por el mismo concepto cuando no formen parte del precio o contraprestación, no serán objeto del impuesto, pues el hecho de que el legislador hubiere estimado que los ingresos por intereses derivados de operaciones de financiamiento o muto no serían

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

acumulables cuando aquéllos no formen parte del precio y que sí lo serían en caso contrario, es un elemento ajeno al menoscabo o deterioro patrimonial que en ambos casos sufre el contribuyente al realizar el entero de los intereses, los cuales califican como una partida estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente, sin que ello pueda explicarse como una cuestión de simetría fiscal, ya que ésta no se logra a través del desconocimiento de un fenómeno real como el de la realización de erogaciones que permiten la obtención de los ingresos que son objeto del impuesto empresarial a tasa única.

Asimismo, sostiene la inconforme que tampoco son válidas las razones del juzgador federal en cuanto señala que la diferencia de trato que origina la no deducibilidad de intereses que derivan de las operaciones de financiamiento o mutuo cuando aquéllos no se consideren parte del precio se encuentra justificada porque busque la eficiencia empresarial, evitar el sobreendeudamiento y evitar que se realicen prácticas evasivas mediante el incremento artificial del interés cargado, habida cuenta que con tales razones se desconoce que los contribuyentes no podrán acudir al sobreendeudamiento ni pactar una tasa de interés distinta a la del mercado para modificar artificiosamente la base gravable, pues ello tornaría no deducibles los intereses conforme a los artículos 31, fracción XIV y 32, fracción XXVI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con el diverso artículo 6, fracción IV, de la ley reclamada, además de que con ello se descalifica la libertad económica de los contribuyentes, la posibilidad de endeudarse en un grado adecuado pactando intereses a la tasa de mercado y que las autoridades fiscales se encuentran facultadas para ejercer sus

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

poderes de revisión y corregir las prácticas que estimen lesivas para el erario público.

En ese sentido, concluye la impetrante que los artículos 3, fracción I, tercer párrafo, en relación con los diversos 1, 2, párrafos primero y cuarto y 6, fracción I, de la ley reclamada transgreden la garantía de equidad tributaria, en tanto otorgan un tratamiento fiscal diverso y benéfico a los contribuyentes que realizan el pago de intereses cuando éstos forman parte del precio o contraprestación a favor de quien realiza la actividad gravada, quienes sí podrán deducirlos, frente a otros como la recurrente que no podrán deducir los pagos por concepto de intereses que deriven de operaciones de financiamiento o mutuo cuando aquéllos no se consideren parte del precio, ello no obstante que se realice el mismo tipo de erogación y sin que exista una razón constitucionalmente válida.

Noveno Agravio. No reconocimiento de pérdidas fiscales en el impuesto sobre la renta para efectos del impuesto empresarial a tasa única (proporcionalidad tributaria).

Resulta ilegal la sentencia recurrida en cuanto el Juez A quo realiza una indebida valoración de la inconstitucionalidad de las disposiciones transitorias y de los artículos 7, 8, 9, 10 y 11 de la ley reclamada.

La recurrente sostiene que contra lo sustentado por el Juez de Distrito en la sentencia combatida, no es cierto que el hecho de que se trate de una contribución novedosa y que por ende no

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

es necesario que tome en cuenta situaciones creadas en el pasado, sea la explicación de que la ley impugnada no contemple un régimen para dar algún tratamiento a las pérdidas fiscales, todo ello porque aun cuando es una cuestión novedosa, el legislador está obligado a no violar garantías individuales y respetar situaciones y derechos ocurridos en el pasado, de tal suerte que un nuevo cuerpo normativo no nazca con defectos constitucionales. Si no fuera de esta forma, no habría sido procedente que se previera un régimen de transición para las inversiones, las cuales, al igual que las pérdidas, ocurrieron antes de la entrada en vigor de la ley reclamada y por supuesto que tiene incidencia una vez que entra en vigor el nuevo impuesto.

Por lo que hace a lo que el Juez A quo establece en el sentido de que el legislador, con el fin de que la base del nuevo gravamen no se viera disminuida, no tenía por qué contemplar que existieron erogaciones antes de la entrada en vigor del impuesto empresarial a tasa única, las cuales por su cuantía tienen repercusión en la obtención de ingresos al amparo de la vigencia de la nueva ley reclamada, esto también es erróneo porque el legislador está obligado a contemplar lo que sea necesario para respetar garantías individuales con la creación de un nuevo impuesto, lo cual no ocurre en la especie ya que el impuesto empresarial a tasa única al nacer grava de inmediato los ingresos obtenidos por la actividad del contribuyente, pero ya no reconoce nada del pasado, nada de las erogaciones realizadas con anterioridad que sirvieron para la creación de la riqueza y obtención de los ingresos, incluso con erogaciones que por su cuantía excedieron las entradas de dinero y generaron con ello una pérdida.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

La inconforme sostiene que contra lo aseverado por el Juez A quo, en ningún caso pretendió que lo que regule la norma impugnada sea su caso particular, pero que los supuestos generales deben satisfacer los requerimientos constitucionales en materias tributaria, por lo que no se entiende la expresión del juzgador A quo en cuanto señala “por lo que si no se gravan fuentes de riqueza, como son los ingresos efectivamente percibidos, es válido que tampoco se permita la deducción de erogaciones realizadas en el pasado” porque contrario a eso, la fuente de riqueza gravada por el impuesto combatido son los ingresos efectivamente obtenidos a partir de su entrada en vigor, por lo que con el mismo argumento podría considerarse que también las erogaciones del pasado deberían abatir la carga del gravamen presente, pero además –sostiene la recurrente–, es ilógico que si se permite la sustracción de gastos efectuados antes de la aplicación del impuesto empresarial mencionado se dejaría de cumplir la intención de que sea un impuesto mínimo y, por ende, su recaudación se vería mermada, lo que resulta absurdo porque la intención de que sea un gravamen mínimo no significa que a ultranza deba recaudarse siempre una cantidad mínima, sobre todo cuando la situación particular de un contribuyente lo lleva a tener que reconocer un volumen importante de gastos.

Además, tampoco es aceptable lo resuelto en cuanto a que de permitirse el reconocimiento de pérdidas en el impuesto empresarial a tasa única se estaría llevando a cabo una deducción de conceptos que en la ley respectiva no lo están, tales como salarios, previsión social, intereses, regalías, etcétera,

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

debido a que nada tiene que ver que la ley no permita indebidamente las deducciones de ciertas partidas generadas pero a futuro, con el hecho de que una situación pasada como es la conformación de una pérdida, no tenga efectos a ojos del legislador, máxime que los conceptos que generaron la pérdida (salarios, previsión social, etcétera), seguramente propiciarán la generación de ingresos a futuro, los cuales serán objeto del gravamen.

Relacionado con lo que el Juez A quo deja entrever en su resolución, no obstante el intento del legislador por reconocer todos los elementos que inciden en las empresas y que se traducen en cómo se integra el patrimonio del contribuyente, efectúa un reconocimiento parcial de las partidas que inciden negativamente y merman la capacidad contributiva del causante, dado que se desconoce que siendo el impuesto empresarial a tasa única complementario del impuesto sobre la renta, hay casos en que los sujetos de este último han generado pérdidas fiscales anteriores a dos mil ocho, que afectan evidentemente su capacidad contributiva.

Además, contra lo sustentado en la sentencia combatida, el legislador sí debió prever la forma en que las pérdidas fiscales de impuesto sobre la renta generadas por los nuevos sujetos del impuesto empresarial a tasa única antes de la vigencia de éste, tuvieran un reconocimiento al menos como un crédito fiscal, de tal suerte que al no suceder esto, se viola la garantía de proporcionalidad tributaria de la impetrante de garantías; incluso, asevera la recurrente que el Juez A quo dejó de valorar el caso de las pérdidas fiscales, en cuanto a que el legislador se contradice

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

al crear un impuesto mínimo y complementario que coexistiría con el impuesto sobre la renta y, por ende, debió prever la realidad del pasado fiscal del impuesto supuestamente completado, de suerte que el nuevo gravamen no se convierta en una sobretasa del impuesto sobre la renta.

Agrega la recurrente que contrario a lo que el Juez A quo contempla como pretendida justificación, el reconocimiento a circunstancias que afectan el patrimonio del contribuyente disminuyéndolo como en el caso de pérdidas fiscales, no deben considerarse como una concesión graciosa del legislador, a pesar de que en algunos casos de haya denominado “crédito fiscal”, precisamente porque lejos de ser accesorio o adicional al tributo, son esenciales, de manera que si no se reconocen dan como resultado una contribución artificiosa o ficta, de modo que en el caso del impuesto sobre la renta, la manifestación de riqueza tomada por el legislador para la creación de tal impuesto, se ciñe a la capacidad contributiva de los causantes para hacerlos tributar de acuerdo con su potencial para aportar a las gastos públicos, lo cual no se verifica en el impuesto empresarial a tasa única, ya que el hecho de no prever la posibilidad de amortizar pérdidas fiscales de ejercicios anteriores –determinadas conforme al impuesto que se complementa– deriva en que se contribuya en exceso sobre una base gravable que excede la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo que ya sufrió un detrimento patrimonial por la pérdida.

Sustenta la recurrente que la omisión del legislador trae como consecuencia que el contribuyente pague sobre el mismo hecho generador consistente en la obtención de ingresos, pero

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

sobre una base bruta y no neta, al excluir las pérdidas fiscales, situación que por supuesto violenta la garantía de proporcionalidad; además, al no preverse la posibilidad de reconocer las pérdidas fiscales incurridas en el impuesto sobre la renta con anterioridad a la entrada en vigor del impuesto reclamado, se viola dicho principio tributario debido a que dichas pérdidas van en detrimento del patrimonio, lo cual implica que las empresas como la quejosa no puedan afrontar sus cargas, incluidas las fiscales, toda vez que sus erogaciones indispensables para el desarrollo de su objeto social han sido mayores en el pasado que sus ingresos gravables.

Con ello el Juez A quo pierde de vista el argumento de que las pérdidas, además, son una deducción, sólo que diferida en varios ejercicios como lo ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con lo que no hay razón para que el legislador haya pasado por alto la creación de un tratamiento específico para la deducción de las pérdidas fiscales obtenidas antes de la entrada en vigor de la ley que regula el impuesto combatido, como sí lo previó para las inversiones que también son una deducción y también en el impuesto sobre la renta.

Décimo Agravio. Imposibilidad de aplicar todos los créditos en varios ejercicios (proporcionalidad y equidad tributaria).

La recurrente manifiesta que el Juez A quo resuelve de manera deficiente al apreciar equivocadamente los hechos y al dejar de valorar en su totalidad los argumentos hechos valer en la demanda de amparo, en la que se adujo que los artículos 8, 9, 10

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

y 11 de la ley reclamada violan el principio de proporcionalidad tributaria, debido a que en ellos no se reconoce de forma total, el impacto de ciertas erogaciones realizadas por las quejosas, que son considerados créditos aplicables contra el impuesto a cargo, pero que no se permite llevarlos a ejercicios posteriores al en que se realicen.

La recurrente argumentó en su demanda que los créditos que prevé la Ley reclamada originados por determinados conceptos (pago de salarios, inversiones realizadas entre mil novecientos noventa y ocho y agosto de dos mil siete, por ejemplo), sólo tienen repercusión en el ejercicio de origen (cuando se pagaron), pero en caso de que no exista cantidad del propio impuesto empresarial a tasa única a cargo, no se puede aplicar esos créditos en ejercicios futuros, con lo cual se desconoce la capacidad contributiva de la quejosa por cuanto el legislador asume que esas erogaciones únicamente disminuyen el patrimonio del sujeto en un ejercicio, cuando en realidad tienen repercusión en un tiempo prolongado, de manera que el crédito que se obtiene por pérdida fiscal del impuesto empresarial a tasa única, o sea, cuando las deducciones son mayores que los ingresos, se tiene un plazo de diez años para poder ser aprovechado y enfrentado contra el impuesto de ejercicios futuros pero, por otro lado, los créditos por pago de nómina e inversiones sólo pueden aplicarse en el año en que surgen y no llevarse hacia adelante.

En ese sentido, al Juez A quo no le asiste la razón legal en cuanto considera que no existe desproporcionalidad alguna por el hecho de que el crédito fiscal tiene repercusiones distintas al caso

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

hipotético de que el legislador las hubiera considerado deducibles, como si la sola razón de que no es deducción la convierta en objeto de un tratamiento injusto, pues se olvida el juzgador que la propia Ley combatida contempla un crédito que sí puede llevarse contra el impuesto de varios ejercicios futuros, esto es, el de pérdida en el impuesto empresarial a tasa única, además de que tampoco toma en cuenta que las erogaciones que provocan créditos por salarios o por inversiones, sirven para la obtención de los ingresos que son gravados por el propio impuesto, por lo que se está desconociendo que en su momento disminuyeron el peculio tributario de un sujeto.

Asegura la recurrente que tampoco le asiste razón legal al Juez A quo en cuanto resuelve que tanto créditos como deducciones son beneficios o estímulos que concede graciosamente el legislador según las circunstancias imperantes al momento de su creación, ya que está bien definido por los criterios de la Suprema Corte que las deducciones –en analogía con los créditos del impuesto reclamado– no son concesiones graciosas del legislador, sino auténticos derechos que deben contemplarse para reconocer los detrimentos patrimoniales que sirven para la obtención de ingresos que son gravados por el Estado, por lo que no es válido decir que como se trata de una concesión graciosa, entonces el contribuyente no puede quejarse.

También arguye la recurrente que es simplista y absurdo el argumento del juzgador en el sentido de que si el impuesto empresarial a tasa única se calcula por ejercicios, entonces los créditos previstos por el legislador solamente pueden utilizarse en el mismo ejercicio y no en posteriores, pues los gastos que

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

derivan en créditos por salarios o inversiones sirven en su momento para la obtención de ingresos objeto del propio impuesto, por lo que si se gravan en un ejercicio y no se les reconoce como disminuciones de la base del impuesto, se desconoce que en su momento disminuyeron el patrimonio del sujeto del impuesto empresarial a tasa única por lo que es constitucionalmente válido que en aras de no perjudicar su capacidad contributiva, los créditos prorroguen sus efectos en varios ejercicios.

Adiciona la recurrente que el Juez dejó de analizar el argumento que esgrimió en su demanda respecto a que existe una distorsión en el sistema concebido por el legislador, en el que asume que las erogaciones consistentes en pago de salarios e inversiones realizadas antes de la entrada en vigor de la ley, impacta únicamente la esfera patrimonial de las empresas en un solo ejercicio, lo cual está lejos de la realidad fiscal y económica de los contribuyentes, pero que ello no necesariamente sería injusto y, por ende, inconstitucional por sí solo, de acuerdo a cómo fue concebido originalmente el impuesto, si no fuera porque esos créditos que no pudieron ser utilizados en el ejercicio en que se originaron, ya no pueden ser aprovechados por el contribuyente más adelante, es decir, se pierden como una erogación reconocida en la ley que originariamente debiera disminuir, al menos, el impuesto a cargo por ser créditos.

En este contexto, se viola la garantía de proporcionalidad tributaria de las quejosas al desconocerse las erogaciones que se realicen en un ejercicio por pago de salarios y las inversiones que ya realizaron antes de la entrada en vigor de la ley, con lo cual el

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

impuesto empresarial a tasa única se está calculando incluso durante varios ejercicios, atendiendo a una manifestación de riqueza incompleta porque el legislador asume que los desembolsos no lesionan el patrimonio del sujeto del gravamen cuando no pueden aprovecharse en el ejercicio en que surgen.

Incluso –agrega la recurrente–, en el caso de que los créditos por pagos de nómina e inversiones previas a dos mil ocho no puedan utilizarse hacia adelante cuando en el ejercicio en que se originan (pago) porque no exista impuesto empresarial a tasa única a cargo o éste sea menor que el monto de los créditos, y se ve esto comparativamente frente a contribuyentes que tengan menos deducciones en general y, por tanto, sí pueden acreditar ambos conceptos, o bien, que la mayor parte de sus erogaciones sean de las que sí son consideradas deducciones, se aprecia entonces claramente que también los actos reclamados son inequitativos al tratar de forma diferente a contribuyentes que mantienen una misma posición frente a la norma, esto es, que realizan erogaciones necesarias para allegarse de ingresos gravados para el impuesto empresarial a tasa única.

Décimo Primer Agravio. Imposibilidad para recuperar en su totalidad el impuesto al activo (irretroactividad de la ley).

La sentencia recurrida es ilegal al efectuar una incorrecta valoración de los argumentos hechos valer en cuanto se adujo en la demanda la inconstitucionalidad del artículo Tercero de las disposiciones transitorias de la Ley reclamada por violación a la garantía de irretroactividad de la ley, al impedir la recuperación

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

total del impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores que, conforme a la Ley de la materia, era procedente.

La parte inconforme argumenta que contra lo sostenido en la sentencia recurrida, la violación a la garantía de irretroactividad de ley no se verifica por la introducción de un procedimiento novedoso de recuperación aplicable a partir de dos mil ocho, sino por el hecho de que esa novedad permite recuperar una parte del impuesto al activo pagado en el pasado y no el total del mismo, como sí lo permitía la anterior metodología, afectando así un derecho adquirido de los quejosos con fundamento en las disposiciones de la abrogada Ley del Impuesto al Activo, de modo que la citada metodología debió respetar el principio de retroactividad permitiendo la recuperación total del impuesto al activo pagado en el pasado por el contribuyente.

Además, sostiene la parte recurrente que contra lo afirmado por el A quo, en ningún momento argumentó en la demanda de garantías que la metodología prevista por la abrogada Ley del Impuesto al Activo o las bases de tributación previstas por el legislador constituye un derecho adquirido por el contribuyente; el derecho que afecta y desconoce el precepto reclamado no lo constituye en sí la metodología prevista para la recuperación del impuesto al activo pagado en los diez ejercicios anteriores o las bases de tributación de la ley abrogada, sino el derecho a recuperar en su totalidad el impuesto al activo pagado en los diez ejercicios anteriores, cuando el impuesto sobre la renta sea mayor, de modo que la metodología prevista por el legislador para hacer efectivo un derecho puede cambiar y las bases de tributación previstas por el legislativo también pueden ser

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

modificadas hacia el futuro, siempre y cuando las nuevas disposiciones legales respeten los derechos adquiridos por los contribuyentes y no los afecten en su perjuicio.

Así, la recurrente sostiene que es inconstitucional limitar indebidamente el derecho a la devolución, pues se establece un tope máximo por recuperar del 10% del total del impuesto al activo susceptible de recuperación, desconociendo y con ello vulnerando el derecho adquirido que conforme a la ley abrogada le fue otorgado a las quejosas, ya que al haber pagado el impuesto al activo en algún ejercicio previo a dos mil ocho, se generó a su favor el derecho a recuperarlo cuando tuviera impuesto sobre la renta a cargo.

Por otro lado, la recurrente afirma que contra lo sustentado en la sentencia recurrida, en ningún momento sostuvo que la metodología prevista por la ley abrogada le permitiera recuperar en forma irrestricta el 100% del impuesto al activo pagado en el pasado, sino que con base en las reglas previstas en el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, los contribuyentes podían recuperar el 100% del impuesto al activo pagado en los diez ejercicios anteriores, conforme fueran teniendo un impuesto sobre la renta mayor al impuesto al activo, concluyendo que se viola el principio de irretroactividad porque el legislador aplica hacia el pasado una metodología completamente distinta a la que se contemplaba en el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo vigente hasta dos mil siete, trastocando con ello el derecho originario con el que contaba la parte quejosa de recuperar la contribución erogada con anterioridad a la vigencia de la ley

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

reclamada, ello con la finalidad de que el impuesto al activo no se convirtiera en una sobretasa del impuesto sobre la renta.

Décimo Segundo Agravio. Imposibilidad para recuperar en su totalidad el impuesto al activo (proporcionalidad tributaria).

La sentencia recurrida es ilegal al efectuar una incorrecta valoración de los argumentos hechos valer en cuanto se adujo en la demanda la inconstitucionalidad del artículo Tercero de las disposiciones transitorias de la ley reclamada por violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, al impedir la recuperación íntegra del impuesto al activo pagado en los últimos diez ejercicios, generando con ello que el pago del impuesto a cargo de las quejosas sea mayor y, por tanto, una correlativa recaudación del fisco mayor de la debida.

De acuerdo a la jurisprudencia invocada en la demanda de garantías, el impuesto al activo no es desproporcional bajo la consideración de que no constituye una sobretasa respecto al impuesto sobre la renta, apoyando lo anterior en la existencia del derecho a su devolución, por lo que si conforme al precepto que se reclama, las quejosas son parcialmente privadas de tal derecho a la devolución que les asistía, es fácil concluir que tal limitante es inconstitucional por desproporcional.

Además, sostiene la impetrante que la razón de ser que justificaba el pago parcial del impuesto al activo, al ser abrogada la ley que creó dicho impuesto dejó de existir, de manera que ya no hay razón para esperar una eventualidad que permita solicitar

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

la devolución total de lo que se tenía derecho a recuperar, de modo que el fin recaudatorio que buscaba la Ley del Impuesto al Activo se lograría a partir de dos mil ocho mediante la causación inmediata, ya sea del impuesto sobre la renta, o bien, del impuesto empresarial a tasa única que sustituye al impuesto al activo, por lo que el Estado debe proceder a la devolución del impuesto al activo al haberse materializado los fines para los que fue creado; de lo contrario, al privarse del derecho a la devolución en la parte correspondiente conforme al artículo reclamado, adquiere la naturaleza de una sobretasa del impuesto sobre la renta y del impuesto empresarial a tasa única.

Del mismo ejemplo que el Juez A quo realiza, se deja ver que las cantidades que no puede recuperar el contribuyente y que perderá en el año posterior, se vuelve un impuesto definitivo que originalmente tenía la naturaleza de un impuesto recuperable y que no constituye una sobretasa del impuesto sobre la renta, lo que trae consigo una violación al principio de proporcionalidad tributaria por pagarse una contribución mayor a la debida.

Por otro lado, la conclusión sostenida por el A quo en el sentido de que los argumentos hechos valer son inoperantes deviene ilegal, pues contrario a lo que sostiene el interés jurídico del que goza todo quejoso para acudir a la instancia de amparo se funda en su situación particular, tal como sucede en el caso, sin que ello conlleve a que sus argumentos, al demostrar la inconstitucionalidad de un precepto, únicamente apliquen a su caso particular. Resulta absurdo pensar que un supuesto normativo es inconstitucional en sí mismo únicamente respecto a un contribuyente en particular pues, en todo caso, según se

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

demuestra en el caso concreto, la limitante que establece el precepto reclamado para obtener en devolución la totalidad del impuesto al activo pagado susceptible de obtenerse en devolución, constituye una limitante que si bien afecta en particular a las quejosas, en la misma manera a todos los destinatarios de la norma.

Además, se sostiene que el Juez Federal pierde de vista el aspecto específico de impugnación, en cuanto afirma que la proporcionalidad del impuesto empresarial a tasa única no se mide atendiendo a la metodología para solicitar la devolución del impuesto al activo pendiente de recuperar, pues tal elemento no puede estimarse como indicador de capacidad contributiva, ya que no guarda relación alguna con el objeto o hecho imponible del tributo en cuestión; contrario a lo afirmado, la violación que se alega no versa respecto de la constitucionalidad del impuesto empresarial a tasa única, sino respecto del tratamiento que el precepto reclamado establece para efectos de la recuperación del impuesto a activo pagado en ejercicios anteriores, el cual era un impuesto mínimo y en esencia recuperable. Por tanto, quedó sin resolverse la violación constitucional efectivamente planteada consistente en la inconstitucionalidad del precepto reclamado por violación a la garantía de proporcionalidad tributaria al limitar el derecho a obtener en devolución las cantidades del impuesto al activo pagado hasta la abrogación de la Ley del Impuesto al Activo.

Décimo Tercer Agravio. Deducibilidad parcial de inventarios adquiridos al 31 de diciembre de 2007 (proporcionalidad tributaria).

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Aduce la recurrente que en la demanda de garantías argumentó que los artículo Quinto y Sexto Transitorios de la Ley reclamada eran inconstitucionales en cuanto dichos dispositivos no reconocen la deducción de ciertas erogaciones indispensables para los fines de la actividad económica de las quejosas, efectuadas antes de la entrada en vigor de la Ley reclamada, siendo que tales erogaciones inciden directamente en la obtención de los ingresos gravados por la ley, lo que provoca violación al principio de proporcionalidad tributaria.

En particular, se argumentó que las disposiciones transitorias no permiten la deducción integral de las erogaciones efectuadas por inventarios adquiridos con anterioridad al primero de enero de dos mil ocho, motivo por el cual los contribuyentes del impuesto empresarial a tasa única no pueden deducir su valor, no obstante que sí se encuentran gravados los ingresos que se obtengan a partir de esa fecha por la enajenación de dichos inventarios, con lo cual se desconoce la verdadera capacidad contributiva del gobernado.

Contrario a lo sostenido por el Juez A quo en la resolución combatida, existen ciertos gastos necesarios para generar el ingreso del contribuyente, los cuales deben ser reconocidos como deducciones por el legislador, ya que sin su autorización el impuesto se torna desproporcional, puesto que se calcularía sobre una base que no refleja la real capacidad contributiva, de manera que las deducciones no pueden equipararse a concesiones gratuitas que otorgue el legislador, ya que constituyen una exigencia del principio de proporcionalidad, toda

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

vez que con ellas se pretende salvaguardar la capacidad contributiva del gobernado con el fin de concurrir al sostenimiento de los gastos públicos del Estado.

Por otra parte, sostiene la parte recurrente que ninguna relación tiene con el caso concreto el argumento plasmado en la sentencia recurrida, en el sentido de que si bien era cierto que en un sistema tributario previo a la Ley reclamada se permitía la deducción del valor de los inventarios, eso no significa que tales deducciones deban pervivir en forma perpetua, ya que en la especie nunca se alegó que las deducciones de los inventarios debían ser autorizadas de forma perpetua, toda vez que lo que se argumentó fue que el régimen transitorio del tributo no permite deducir el importe de los inventarios que se hayan adquirido con anterioridad al primero de enero de dos mil ocho, no obstante que sí se encuentran gravados los ingresos que se obtengan por la venta de dichos inventarios, de manera que no existe un costo contra el cual enfrentar el ingreso que se genera con motivo de la enajenación de los inventarios adquiridos con anterioridad a esa fecha, lo cual por simple lógica lleva a concluir que provoca un detrimento patrimonial que incide en la capacidad contributiva efectiva de la parte quejosa.

Adiciona la recurrente que precisamente por el hecho de que el legislador tiene el deber de atender al bienestar social mediante la creación de leyes, es que se debió de considerar un régimen transitorio que permita a los contribuyentes del impuesto combatido deducir los inventarios adquiridos con anterioridad al primero de enero de dos mil ocho, a fin de no desincentivar la inversión y el crecimiento económico del país, pues de lo

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

contrario, el contribuyente de este impuesto viene absorbiendo el costo de la adquisición de este inventario, no obstante que los ingresos que perciba por su enajenación sí se encuentren gravados.

Sostiene la recurrente que al tratarse de un impuesto directo que grava la retribución total de los factores de la producción, a fin de guardar una simetría contable y respetar el principio de proporcionalidad de los contribuyentes, es imperioso que se permita la deducción total de la formación de capital la cual comprende maquinaria, equipo, terrenos, inventarios, etcétera, no obstante que se hayan adquirido antes del primero de enero de dos mil ocho, en tanto que la enajenación de esos bienes sí se encuentra gravada.

Décimo Cuarto Agravio. Deducibilidad parcial de las inversiones realizadas al 31 de diciembre de 2007 (proporcionalidad tributaria).

La recurrente sostiene que en su demanda de amparo argumentó que los artículos 1 y 5 y Quinto y Sexto Transitorios de la ley reclamada son violatorios de la garantía de proporcionalidad tributaria, debido a que no consideran de manera objetiva la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto al no prever la posibilidad de deducir en forma total las inversiones realizadas antes de la entrada en vigor de la ley, que inciden en la obtención de los ingresos que son objeto del gravamen, como sí se permite respecto de las erogaciones realizadas después de su entrada en vigor.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Lo anterior, atento a que: a) Los contribuyentes que realizaron inversiones nuevas durante el periodo comprendido de septiembre a diciembre de dos mil siete, pueden deducirlas sólo de forma diferida en tres ejercicios, y b) Aquellos que tengan inversiones adquiridas entre el primero de enero de mil novecientos noventa y ocho y el treinta y uno de diciembre de dos mil siete, sólo pueden aplicar un crédito fiscal contra el impuesto consistente en un 50% de las inversiones realizadas pendientes de amortizar para efectos del impuesto sobre la renta que será aplicable durante diez años a partir de dos mil ocho.

En relación con el primer rubro apuntado (deducción diferida a tres ejercicios de las inversiones nuevas realizadas en el último cuatrimestre de dos mil siete), sostiene la recurrente que contra lo afirmado por el Juez A quo en la resolución combatida, aunque el tributo impugnado grava los flujos, ello no impide que en aras de respetar la capacidad contributiva de los sujetos de impuesto, el régimen transitorio, que es un régimen de excepción, reconozca debidamente aquellas erogaciones que aun realizadas de forma previa a la vigencia de la ley cuestionada, repercutan en la obtención de ingresos gravables por el tributo en cuestión, independientemente de que los ingresos obtenidos en dos mil siete con motivo de las referidas inversiones no hayan sido gravados para efectos del impuesto empresarial a tasa única.

De esa manera la recurrente argumenta que contra lo sostenido por el Juez, la deducción de las inversiones realizadas durante el último cuatrimestre de dos mil siete no son una deducción adicional o beneficio previsto a favor de los sujetos del impuesto, ya que al incidir éstos en la obtención de ingresos

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

gravables se torna indispensable el reconocimiento de la merma patrimonial que su realización ocasionó en los sujetos del impuesto; lo anterior se desprende del propio régimen general del impuesto, bajo el cual el legislador previó la deducción total y en un solo ejercicio de los montos erogados por los contribuyentes del impuesto por concepto de inversiones, de suerte que si el impuesto impugnado pretende privilegiar la inversión y por ello contempla que bajo el régimen general se deduzcan inversiones en un solo ejercicio, resulta incongruente que el régimen transitorio desatienda tal principio e impida que las inversiones realizadas en el último cuatrimestre de dos mil siete puedan ser deducidas en su totalidad en el ejercicio dos mil ocho, aunque incidan directamente en la obtención de ingresos gravados para el impuesto de referencia.

No es óbice para ello que las inversiones realizadas en el último cuatrimestre de dos mil siete pudieran haber generado ingresos que no hayan sido afectos para el impuesto empresarial a tasa única, pues con motivo de que en ese momento no existía el tributo, sólo pudieron ser gravadas para efectos del impuesto sobre la renta; además, nada tiene que ver que los ingresos que pudieran haber tenido los contribuyentes por inversiones realizadas en el último cuatrimestre de dos mil siete no fueran gravados para efectos del impuesto empresarial a tasa única, con el hecho de que los ingresos que por éstas perciban durante dos mil ocho deban enfrentarse con el monto que el contribuyente tuvo que desembolsar para realizarlas, a fin de que se reconozca en forma debida su auténtica capacidad contributiva.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Derivado de lo anterior, la recurrente asevera que el Juez A quo debió observar que reconociendo el impacto en la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto, ocasionado por la realización de inversiones en el último cuatrimestre de dos mil siete, al momento de gravar ingresos relacionados con éstas y acorde a los principios bajo los cuales fue creado el impuesto impugnado (privilegiar la inversión), ello tendría que ser permitiendo su deducción total en el ejercicio de dos mil ocho sin que ello implicara dar efectos retroactivos al impuesto, gravando ingresos generados en un momento previo a su vigencia.

Además, resulta incomprensible lo resuelto por el Juez A quo en el sentido de que el tratamiento que da la Ley reclamada respecto de las inversiones realizadas en el último cuatrimestre de dos mil siete es más beneficioso que el previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta respecto de algunas inversiones, pues se trata de impuestos patrimoniales distintos, con diferentes elementos integradores de cálculo y, por ende, no pueden ser analizados bajo una misma óptica de constitucionalidad, pues no es factible que se analice la constitucionalidad del tratamiento que da la Ley reclamada a las erogaciones efectuadas para la realización de inversiones relacionadas con ingresos que considera gravables en dos mil ocho, en consideración al tratamiento que, respecto de una situación análoga prevé la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues existen notorias diferencias entre uno y otro impuesto que hacen imposible un análisis constitucional en ese sentido, toda vez que constituyen diferentes medidas recaudatorias que atienden y en su caso privilegian distintos fines.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

En el caso del impuesto empresarial a tasa única, el propio juzgador reconoció que fue creado considerando privilegiar la realización de inversiones y, por ello, a diferencia del impuesto sobre la renta, permite abatir en un solo ejercicio las erogaciones que por este rubro efectuaran los contribuyentes.

Por otro lado, en relación con el segundo aspecto señalado (inversiones adquiridas entre el primero de enero de mil novecientos noventa y ocho y el treinta y uno de diciembre de dos mil siete, para las cuales sólo se puede aplicar un crédito fiscal contra el impuesto consistente en un 50% de las inversiones realizadas pendientes de amortizar para efectos del impuesto sobre la renta que será aplicable durante diez años a partir de dos mil ocho), asevera la recurrente que contra lo sustentado por el Juez Federal, si los ingresos a gravar están directamente relacionados con una inversión, es menester que se reconozca el valor de la erogación efectuada por el contribuyente para su realización, independientemente del ejercicio en que ello hubiese acontecido, pues de lo contrario se gravaría al contribuyente sobre una base ficticia, por lo que el hecho de que el impuesto opte con base en flujos, desconoce una realidad generalizada con respecto a la adquisición de inversiones previas a la entrada en vigor de la ley que se combate, pues los contribuyentes las realizaron con el fin de obtener ingresos en el futuro.

Por ello, afirma la recurrente que el tributo debió prever en su régimen transitorio la deducción total y en un solo ejercicio del remanente de la inversiones pendientes de deducción para efectos del impuesto sobre la renta, tal como sucede con las erogaciones que por concepto de inversiones realizan los

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

contribuyentes a partir del primero de enero de dos mil ocho, independientemente de que los ingresos obtenidos en los ejercicios en que se hayan realizado las inversiones y los posteriores hasta dos mil siete, no hayan sido gravados para efectos del impuesto empresarial a tasa única, pues tal incidencia no guarda relación con que se grave la verdadera capacidad contributiva de los sujetos del impuesto. Además, si en el régimen transitorio se previera la posibilidad de realizar dicha deducción, no existiría el beneficio adicional a que se refiere el Juez A quo dado que los ingresos que se hubieran obtenido por esas inversiones en ese periodo estuvieron afectas al impuesto sobre la renta, además de que para efectos de dicho impuesto ya se consideró la deducción parcial de la inversión de que se trate.

Resulta equivocada la conclusión del Juez Federal en el sentido de que, dado que las inversiones adquiridas entre el primero de enero de mil novecientos noventa y ocho y el treinta y uno de diciembre de dos mil siete tienen un incremento en su valor económico presente, existe un mayor beneficio para el contribuyente que “sobre compensa” el límite establecido para la disminución del impuesto empresarial a tasa única a su cargo, de tal suerte que lejos de violar la garantía de proporcionalidad del contribuyente, el artículo Sexto transitorio de la ley establece un trato benéfico. Lo anterior es así, ya que las inversiones se deprecian por el uso y paso del tiempo y no incrementan su valor económico y, en todo caso, la actualización de los saldos pendientes de deducir para efectos del impuesto sobre la renta respecto de los que aplica el crédito referido, no implica un incremento en el valor de las inversiones ni un beneficio económico, sino simplemente el reconocimiento del efecto

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

inflacionario en la erogación efectuada por el contribuyente para la realización de las citadas inversiones.

En consecuencia, las disposiciones reclamadas lejos de establecer un trato benéfico o una deducción adicional, como se sostiene en la sentencia recurrida, desconocen el verdadero impacto que la realización de inversiones previas al ejercicio de dos mil ocho ocasionan en la capacidad contributiva de los sujetos del impuesto y, por tanto, violan la garantía de proporcionalidad tributaria.

Décimo Quinto Agravio. Deducibilidad parcial de las inversiones realizadas al 31 de diciembre de 2007 (equidad tributaria).

La recurrente sostiene que en su demanda de garantías argumentó que el artículo Quinto transitorio de la Ley reclamada otorga un trato inequitativo a contribuyentes que se encuentran en igualdad de condiciones, violando con ello la garantía de equidad tributaria, en cuanto prevé la deducción, diferida en tres ejercicios para la determinación del impuesto del ejercicio, y de los pagos provisionales del mismo ejercicio, en la doceava parte de lo que corresponda deducir en el ejercicio, por las erogaciones en inversiones nuevas realizadas en el periodo comprendido del primero de septiembre al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, hasta por el monto pagado en el citado periodo, pero el precepto excluye del derecho a deducir inversiones a aquellos contribuyentes que: a) las hayan adquirido fuera del periodo señalado, o b) que no correspondan a inversiones catalogadas como nuevas, de modo que a los contribuyentes que se ubiquen

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

en los dos supuestos de referencia, sólo se les reconoce la mitad de la erogación pendiente de deducir para fines del impuesto sobre la renta, efectuada para realizar sus inversiones, siendo que esas inversiones tienen la misma incidencia en la obtención de ingresos del impuesto empresarial a tasa única que las efectuadas en inversiones nuevas a partir del primero de septiembre de dos mil siete.

Ese trato diferenciado provoca la inequidad planteada, pues tanto los contribuyentes beneficiados por la norma combatida como aquellos ubicados en los dos supuestos de referencia, están en una misma situación jurídica al tratarse de contribuyentes que efectuaron erogaciones por concepto de inversiones que inciden en la obtención de ingresos gravables para el impuesto impugnado.

Con base en lo anterior, la recurrente sostiene que el Juez de Distrito no sólo no resolvió en su totalidad el planteamiento de inconstitucionalidad, sino que además se apoya en una simple especulación financiera ajena a la realidad jurídica, económica y tributaria de los contribuyentes respecto de los cuales se reclama el trato inequitativo.

En efecto, aduce que omitió pronunciarse respecto de la inequidad en que se encuentran aquellos contribuyentes que efectuaron erogaciones en inversiones que no se encuentran catalogadas como nuevas, pues aun cuando dichas erogaciones correspondan al periodo comprendido entre el primero de septiembre y el treinta y uno de diciembre de dos mil siete, no podrán deducirlas en los términos del mencionado artículo Quinto

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

transitorio de la ley reclamada, siendo que dichas inversiones también inciden directamente en la obtención de ingresos gravados por el impuesto.

Agrega la recurrente que el criterio del Juez parte de una especulación, pues asume que las erogaciones que realizan los contribuyentes indefectiblemente les repararán en beneficios inmediatos, cuando la realidad es que una inversión, en la generalidad de los casos, se realiza con la expectativa de obtener un beneficio futuro. Así, existen muchos factores como son las condiciones del mercado, la situación financiera, la planeación empresarial, entre otros, que repercuten directamente en el momento en que se obtendrá un beneficio con motivo de una inversión, sin embargo, ninguno de estos fue contemplado por el legislador en el artículo Quinto transitorio de referencia, por lo que es evidente que el trato diferenciado que dicho precepto contempla atiende a consideraciones distintas e injustificadas de las señaladas por el Juez A quo.

Además, resulta irrelevante para efectos del impuesto reclamado, si como lo supone el Juez, los contribuyentes con inversiones nuevas previas al primero de septiembre de dos mil siete, ya se han beneficiado de ellas, pues tal beneficio ha sido debidamente gravado para efectos del impuesto sobre la renta, o incluso pudo ser gravado para efectos del impuesto al activo, en caso de que dichas inversiones no hayan repercutido en ingresos pero sí hayan incrementado el patrimonio, de modo que el presunto beneficio que hubiere obtenido el contribuyente cuyas inversiones se ubiquen en el supuesto del artículo Sexto transitorio es intrascendente, pues además de que tal beneficio ya

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

fue debidamente gravado, tal situación no puede considerarse como un elemento de distinción entre los contribuyentes del impuesto combatido porque éste grava la situación patrimonial vigente a partir del momento de su entrada en vigor.

De esa manera, resulta claro que cualquier contribuyente que obtenga ingresos gravables para efectos del impuesto empresarial a tasa única con motivo de una inversión, se encuentra en la misma situación jurídica, independientemente de que dicha inversión sea realizada en el periodo comprendido del primero de septiembre al treinta y uno de diciembre de dos mil siete o del primero de enero de mil novecientos noventa y ocho al treinta y uno de diciembre de dos mil siete.

Décimo Sexto Agravio. No deducibilidad de erogaciones para la adquisición de terrenos (proporcionalidad tributaria).

Sostiene la recurrente que en el escrito de demanda las quejosas argumentaron que los artículos Quinto y Sexto transitorios de la ley reclamada violan la garantía de proporcionalidad tributaria, ya que tales disposiciones no reconocen la deducción de algunas erogaciones efectuadas antes de la entrada en vigor de dicha ley, siendo que resultan indispensables para el cumplimiento del objeto social de las quejosas e inciden directamente en la obtención de los ingresos gravados por el tributo.

En particular, se argumentó que el legislador es omiso en prever algún tratamiento para la deducción del valor de los terrenos, puesto que éstos no son inversiones para fines del

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

impuesto empresarial a tasa única, según la remisión expresa que realiza la ley de ese gravamen a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Así, se provoca que la enajenación de los terrenos genere un ingreso gravado para fines del impuesto reclamado y, sin embargo, el contribuyente no tiene un costo contra el cual enfrentarlo, lo cual se traduce en una afectación ala capacidad económica del causante, ya que su patrimonio se ve incrementado por los ingresos, pero no puede hacer la deducción de todas las erogaciones directamente relacionadas con su obtención.

En relación con lo anterior, asegura la recurrente que el Juez A quo no apreció correctamente los actos reclamados ni resuelve la cuestión efectivamente planteada, toda vez que si bien es cierto que el Poder Legislativo se encuentra facultado para modificar las disposiciones fiscales mediante las cuales se establezcan contribuciones, no menos cierto es que deben cumplir los requisitos previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, de modo que al impedirse la deducción integral de las erogaciones necesarias para cumplir con la actividad económica de las quejosas para efectos de pagar el impuesto empresarial a tasa única, como es el caso de los terrenos adquiridos con anterioridad a su vigencia, se provoca una violación al principio de proporcionalidad, dado que se obliga al contribuyente a cubrir el impuesto en función de una capacidad económica irreal e inadecuada, pues la ley reclamada constriñe al sujeto pasivo a considerar gravados los ingresos provenientes de la enajenación de los terrenos, no obstante que se hubieren adquirido antes de su entrada en vigor y sin que se permita deducir su costo.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Agrega que aunque es cierto que la deducción de diversas erogaciones no se trata de un derecho adquirido, el legislador se encuentra obligado a implementar mecanismos que permitan deducir los gastos que se encuentren directamente vinculados con la generación de la riqueza gravada, pues no puede desconocer los efectos fiscales que tienen las erogaciones efectuadas respecto de la generación de los ingresos, ello sin perjuicio de que mediante el Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial de tasa única, se establezca la posibilidad de que los contribuyentes apliquen un crédito fiscal contra el impuesto reclamado, y que tal circunstancia se traduzca en un beneficio para el contribuyente, ya que el vicio de inconstitucionalidad que reviste la ley reclamada de ninguna forma puede ser subsanado por un decreto del Poder Ejecutivo Federal.

Sostiene la inconforme que lejos de enmendar la inconstitucionalidad de la ley reclamada, el decreto viene a evidenciar lo injusto de los preceptos legales reclamados pues, al percatarse de esa situación, el Ejecutivo Federal se vio orillado a establecer algún tipo de régimen que se ocupara de la transición de la situación fiscal de los contribuyentes que sufren un perjuicio al no poder deducir el costo de sus terrenos adquiridos antes del primero de enero de dos mil ocho, sin perjuicio de considerar que aunque los terrenos no pierden su valor por el transcurso del puesto, sino que, por el contrario, se incrementa por dicha causa, esa circunstancia no puede interpretarse como un aumento en la capacidad económica del contribuyente, debido a que no incide

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

directamente en las retribuciones que el gobernado recibe debido a su actividad.

Décimo Séptimo Agravio. Omisión de estudio del concepto de violación relativo a la inequidad del impuesto al no permitirse la deducción de salarios y gastos de previsión social.

El A quo viola el principio de exhaustividad previsto en los artículos 77, 78 y 79 de la Ley de Amparo. En la demanda se hizo valer un concepto de violación sobre la vulneración a la garantía de equidad tributaria pues los artículos 5, fracción I, y 6, fracción I, reclamados no permiten la deducción de salarios y gastos de previsión social.

No obstante lo anterior, el A quo no realizó pronunciamiento alguno sobre el referido argumento, sin que sea obstáculo a lo manifestado, que en la sentencia recurrida se contenga un estudio sobre la violación al principio de equidad en relación con las aportaciones de seguridad social, ya que éstas y las erogaciones en salarios y previsión social no guardan la misma naturaleza, no tienen el mismo tratamiento fiscal, ni constituyen el mismo concepto.

Las aportaciones de seguridad social son contribuciones según lo previsto en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, mientras que las erogaciones por salarios y gastos de previsión social son gastos estrictamente indispensables, por lo que no puede entenderse que el A quo resolvió el concepto de violación.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

CUARTO. Garantías constitucionales que se estiman vulneradas.

Previo al estudio de fondo del presente asunto, este Tribunal Pleno estima oportuno determinar el alcance de los principios constitucionales en relación con los cuales se abordará la temática que se revisa.

Garantía de irretroactividad de la ley.

La garantía constitucional de referencia se deriva de lo dispuesto por el artículo 14, primer párrafo de la Constitución Federal, el cual establece:

> ***"ARTÍCULO 14. A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.***
>
> ***(…)."***

Al respecto, es de señalar que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la irretroactividad que prohíbe el dispositivo constitucional inserto, se encuentra referida tanto al legislador, por cuanto a la expedición de las leyes, así como a las autoridades que las aplican a un caso determinado, y para resolverlo ha acudido a la teoría de los derechos adquiridos y a la teoría de los componentes de la norma.

En la *teoría de los derechos adquiridos*, se distingue entre dos conceptos, a saber: el de derecho adquirido que es aquel que

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

implica la introducción de un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona, a su dominio o a su haber jurídico; y el de expectativa de derecho, que es la pretensión o esperanza de que se realice una situación determinada que va a generar con posterioridad un derecho; esto es, mientras que el derecho adquirido constituye una realidad, la expectativa de derecho corresponde a algo futuro que en el mundo fáctico no se ha materializado.

En consecuencia, dicha teoría sostiene que si una ley o acto concreto de aplicación no afecta derechos adquiridos sino simples expectativas de derecho, no vulnera la garantía de irretroactividad de las leyes prevista en el artículo 14 constitucional. Dicho de otro modo, no se pueden afectar o modificar derechos adquiridos durante la vigencia de una ley anterior, ya que aquéllos se regirán siempre por la ley a cuyo amparo nacieron y entraron a formar parte del patrimonio de las personas, aun cuando esa ley hubiese dejado de tener vigencia al haber sido sustituida por otra diferente; en cambio, una nueva ley podrá afectar simples expectativas o esperanzas de gozar de un derecho que aún no ha nacido en el momento en que entró en vigor, sin que se considere retroactiva en perjuicio del gobernado.

Luego, una ley es retroactiva cuando trata de modificar o destruir en perjuicio de una persona los derechos que adquirió bajo la vigencia de la ley anterior, toda vez que éstos ya entraron en el patrimonio o en la esfera jurídica del gobernado, y no cuando se aplica a meras expectativas de derecho, pues en este caso no se contraviene la garantía de la irretroactividad de las leyes que consagra el artículo 14 constitucional.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Al respecto, resulta aplicable la tesis aislada que señala:

"IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. NO SE VIOLA ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL CUANDO LAS LEYES O ACTOS CONCRETOS DE APLICACIÓN SÓLO AFECTAN SIMPLES EXPECTATIVAS DE DERECHO, Y NO DERECHOS ADQUIRIDOS. Conforme a la interpretación que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha hecho del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en cuanto al tema de la irretroactividad desfavorable que se prohíbe, se desprende que ésta se entiende referida tanto al legislador, por cuanto a la expedición de las leyes, como a la autoridad que las aplica a un caso determinado, ya que la primera puede imprimir retroactividad, al modificar o afectar derechos adquiridos con anterioridad y la segunda, al aplicarlo, produciéndose en ambos casos el efecto prohibido por el Constituyente. Ahora bien, el derecho adquirido es aquel que ha entrado al patrimonio del individuo, a su dominio o a su haber jurídico, o bien, es aquel que implica la introducción de un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona o haber jurídico; en cambio, la expectativa de derecho es una pretensión o esperanza de que se realice una situación determinada que va a generar con posterioridad un derecho; es decir, mientras que el

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

> ***derecho adquirido constituye una realidad, la expectativa de derecho corresponde al futuro. En estas condiciones, se concluye que si una ley o un acto concreto de aplicación no afectan derechos adquiridos sino simples expectativas de derecho no violan la garantía de irretroactividad de las leyes prevista en el precepto constitucional citado.”*** *(No. Registro: 189,448. Tesis aislada. Materia(s): Constitucional. Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XIII, Junio de 2001. Tesis: 2a. LXXXVIII/2001. Página: 306).*

Por otra parte, conforme a la *teoría de los componentes de la norma*, este Tribunal parte de la idea de que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, en el que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose así los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, que los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y de cumplir con éstas. Sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo, por lo que para que se pueda analizar la retroactividad o irretroactividad de las normas es necesario analizar las siguientes hipótesis que pueden llegar a generarse a través del tiempo:

a) Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan de modo inmediato el supuesto y la consecuencia en ella regulados, no se puede variar, suprimir o modificar ese supuesto o la consecuencia sin violar la garantía de

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

irretroactividad de las normas, toda vez que ambos nacieron a la vida jurídica con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley.

b) Cuando la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si el supuesto y algunas de las consecuencias se realizan bajo la vigencia de una ley, quedando pendientes algunas de las consecuencias jurídicas al momento de entrar en vigor una nueva disposición jurídica, dicha ley no podría modificar el supuesto ni las consecuencias ya realizadas.

c) Cuando la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior no se producen durante su vigencia, pero cuya realización no depende de los supuestos previstos en esa ley, sino únicamente estaban diferidas en el tiempo por el establecimiento de un plazo o término específico, en este caso la nueva disposición tampoco podría suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, toda vez que estas últimas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley.

d) Cuando para la ejecución o realización de las consecuencias previstas en la disposición anterior, pendientes de producirse, es necesario que los supuestos señalados en la misma se realicen después de que entró en vigor la nueva norma, tales consecuencias deberán ejecutarse conforme a lo establecido en ésta, en atención a que antes de la vigencia de dicha ley no se actualizaron ni ejecutaron ninguno de los componentes de la ley anterior (supuestos y consecuencias acontecen bajo la vigencia de la nueva disposición).

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

De este modo, para estar en posibilidad de determinar si una disposición normativa es violatoria de lo dispuesto por el artículo 14 de la Constitución Federal con base en la teoría de los componentes de la norma, es necesario considerar los distintos momentos en que se realiza el supuesto o supuestos jurídicos, la consecuencia o consecuencias que de ellos derivan y el momento en que entra en vigor la nueva disposición.

Así se desprende de la jurisprudencia que a continuación se transcribe:

> ***"RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA. Conforme a la citada teoría, para determinar si una ley cumple con la garantía de irretroactividad prevista en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe precisarse que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose, así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstas; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo. Esto acontece, por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, compuestos por diversos actos***

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

parciales. De esta forma, para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que, generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis: 1. Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atento que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida. 2. El caso en que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva. 3. También puede suceder que la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia, no dependa de la realización de los supuestos previstos en esa ley, ocurridos después de que la nueva disposición entró en vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo, ya sea por el establecimiento de un plazo o término

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

específico, o simplemente porque la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada; en este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, por la razón sencilla de que éstas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley. 4. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva. En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan.” *(No. Registro: 188,508. Jurisprudencia. Materia(s): Constitucional. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XIV, Octubre de 2001. Tesis: P./J. 123/2001. Página: 16).*

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Por tanto, de conformidad con los enunciados de las teorías señaladas, así como por lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 14 constitucional, una norma transgrede el principio de irretroactividad de la ley cuando trata de modificar o alterar derechos adquiridos o supuestos jurídicos y consecuencias de éstos que nacieron bajo la vigencia de una ley anterior, lo que sin lugar a dudas conculca en perjuicio de los gobernados la garantía individual en comento, lo que no sucede cuando se está en presencia de meras expectativas de derecho o de situaciones que aún no se han realizado, o consecuencias no derivadas de los supuestos regulados en la ley anterior, pues en esos casos, sí se permite que la nueva ley las regule.

Principio de legalidad tributaria.

Este Alto Tribunal, al interpretar los alcances del principio de legalidad tributaria que en materia de contribuciones consagra el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, ha determinado que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con la precisión necesaria que, por una parte, impida el comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades que directa o indirectamente participen en su recaudación y que, por otra, genere certidumbre al gobernado sobre qué hecho o circunstancia se encuentra gravado; cómo se calculará la base del tributo; qué tasa o tarifa debe aplicarse; cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer qué cargas tributarias le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o pretenda ubicarse.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

El principio constitucional en cita no solamente establece que para la validez constitucional de un tributo es requisito que éste se prevea en la ley; de manera específica exige que sus elementos esenciales (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago), estén consignados de manera expresa en aquélla para evitar que quede a la arbitrariedad de las autoridades exactoras la fijación del tributo, quienes sólo deberán aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas antes de cada caso concreto; para evitar el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular; y para que el particular pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir al gasto público, al ser el legislador y no otro órgano quien precise los elementos del tributo.

Así se desprende de las jurisprudencias que enseguida se transcriben:

> ***"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma***

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.” *(No. Registro: 232,797. Jurisprudencia. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Séptima Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 91-96 Primera Parte. Página: 173).*

“IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos ‘contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes’, no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

> ***consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.”*** *(No. Registro: 232,796. Jurisprudencia. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Séptima Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 91-96 Primera Parte. Página: 172).*

En suma, conforme al principio constitucional señalado, las leyes tributarias deben establecer los elementos esenciales de la contribución para evitar arbitrariedades por parte de la autoridad hacendaria y otorgar certeza jurídica a los contribuyentes en cuanto a la amplitud y alcances de su obligación de contribuir al gasto público.

Además, para ilustrar las anteriores consideraciones sobre el contenido del principio de legalidad tributaria y su interacción con la garantía de seguridad jurídica en su vertiente de certeza manifestada en un suficiente desarrollo normativo, conviene tener presente la siguiente jurisprudencia:

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

"LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO. El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. Por ende, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

> ***impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.”*** *(No. Registro: 174,070. Jurisprudencia. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XXIV, Octubre de 2006. Tesis: P./J. 106/2006. Página: 5.)*

Principio de proporcionalidad tributaria.

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.

De conformidad con este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad de cada sujeto pasivo, esto es, en función de su potencialidad real para contribuir a los gastos públicos, de manera que las personas que tengan mayor riqueza gravable tributen en forma diferenciada y superior a aquellos que la tengan en menor proporción.

Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes, para que en cada caso el impacto sea distinto, lo

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

cual puede trascender cuantitativamente o cualitativamente en lo tocante al mayor o menor sacrificio, o bien, en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.

Además, este Alto Tribunal ha sostenido que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho 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.

De acuerdo con lo anterior, la potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones es, precisamente, el de la identificación de la capacidad para contribuir a los gastos públicos por parte de los gobernados.

De lo anterior se desprende que la garantía de proporcionalidad tributaria se respeta en la medida en que se atiende a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, pues

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

debe pagar más quien tiene mayor capacidad contributiva y menos el que la tiene en menor proporción.

Corroboran lo anterior las tesis sustentadas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que señalan:

> ***"CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del***

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

impuesto.” *(No. Registro: 192,849. Jurisprudencia. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: X, Noviembre de 1999. Tesis: P./J. 109/99. Página: 22).*

“CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. La potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones no es precisamente el de generalidad, sino el de la identificación de la capacidad contributiva de los gobernados, por lo que no existe obligación de contribuir si no existe la relativa capacidad contributiva, y consecuentemente, habrá de pagar más quien tiene una capacidad mayor, y menos el que la tiene en menor proporción; todo lo cual descarta la aplicación del principio de generalidad en la elección del objeto del tributo.” *(No. Registro: 194,970. Tesis aislada. Materia(s): Administrativa. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: VIII, Diciembre de 1998. Tesis: P. LXXIX/98. Página: 241).*

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

En este mismo sentido, puede apreciarse que las consideraciones anteriores fueron sintetizadas por este Tribunal Pleno en la jurisprudencia que señala:

> ***"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***

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

> ***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.”*** *(No. Registro: 184,291. Jurisprudencia. Materia(s): Administrativa. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XVII, Mayo de 2003. Tesis: P./J. 10/2003. Página: 144).*

Por tanto, el principio de proporcionalidad tributaria radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, aportando una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada; esto es, 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

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

Adicionalmente, debe considerarse que, en los términos descritos en la jurisprudencia citada en último lugar, 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 aquéllos que por traslación deba hacérsele por disposición legal o por las características propias del tributo de que se trate.

En este contexto, es importante señalar que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene desde la octava época que, para analizar la proporcionalidad de un impuesto, debe atenderse a los términos en los que se realiza el respectivo hecho imponible, tomando en cuenta sus características o su naturaleza, es decir, si grava una manifestación general de la riqueza de los gobernados, tal y como puede apreciarse en la jurisprudencia que señala:

> ***“PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERISTICAS PARTICULARES DE CADA UNA. La Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver asuntos relativos al impuesto sobre la renta, ha establecido que el principio de proporcionalidad consiste en que cada***

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo, tratándose de tributos distintos del impuesto sobre la renta, no puede regir el mismo criterio para establecer su proporcionalidad, pues este principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo." *(No. Registro: 820,192. Jurisprudencia. Materia(s): Constitucional. Octava Época. Instancia: Pleno. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 25, Enero de 1990. Tesis: P. 44. Página: 42).*

Principio de equidad tributaria.

Este Alto Tribunal ha sostenido que el principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, está referido a la igualdad jurídica que consiste en el derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho, porque la igualdad lo es ante la ley y ante la aplicación de la misma.

Dicho de otra manera, la garantía de equidad exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que los regula, lo que a su vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

quienes se encuentren en una misma situación, sin embargo, también se ha señalado que no toda desigualdad en el trato es inconstitucional, inclusive se ha considerado que el legislador no sólo está facultado sino obligado a crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición que no sean caprichosas o arbitrarias, criterio que informa la siguiente jurisprudencia del Tribunal Pleno:

> ***"EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales***

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

> ***supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional."*** *(No. Registro: 198,403. Jurisprudencia. Materia(s): Administrativa, Constitucional. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: V, Junio de 1997. Tesis: P./J. 41/97. Página: 43).*

El principio de equidad en la imposición establece que las personas, en tanto estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentren en iguales condiciones relevantes para efectos tributarios, han de recibir el mismo trato en lo que se refiere al impuesto respectivo.

Asimismo, de la anterior definición deriva su contrapartida, o sea, el principio de la desigualdad en el trato tributario de las personas que se hallen en condiciones tributarias desiguales. Esto es lógico, ya que todo impuesto debe definir su hecho imponible tomando como fundamento un determinado tipo de

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

realidades económicas (renta, patrimonio o consumo de éstos) que se gravan en cuanto son índices claros de que existe capacidad o aptitud de contribuir por parte de quien se encuentra en esa realidad o situación específica.

En este contexto, la igualdad no sólo reclama que el ordenamiento jurídico, en su emisión y aplicación, respete las preexistentes situaciones de igualdad entre los ciudadanos, sino que exige, asimismo, que el ordenamiento jurídico actúe de tal forma que puedan reconducirse las situaciones de discriminación a situaciones de igualdad.

En otras palabras, la equidad tributaria existe tanto al otorgar un trato igual o semejante a situaciones análogas como el diferenciar el trato ante situaciones diferentes, de suerte tal que no toda desigualdad de trato por la ley resulta inconstitucional, sino únicamente cuando produce distinción entre situaciones tributarias iguales si no existe para ello una justificación objetiva y razonable.

Encuentra apoyo lo anterior en las siguientes jurisprudencias del Tribunal Pleno:

> ***"IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal,***

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.” *(No. Registro: 192,290. Jurisprudencia. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XI, Marzo de 2000. Tesis: P./J. 24/2000. Página: 35).*

“EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES. El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

> ***igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.”*** *(No. Registro: 198,402. Jurisprudencia. Materia(s): Administrativa, Constitucional. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: V, Junio de 1997. Tesis: P./J. 42/97. Página: 36).*

En relación con el principio de equidad, el Tribunal Pleno ha sostenido que existen elementos objetivos que permiten delimitarlo, a saber:

1. No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales, sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.

2. A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas.

3. No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

4. Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

QUINTO. Mecánica del impuesto empresarial a tasa única.

Otro aspecto preliminar que se estima necesario definir, es la mecánica del impuesto empresarial a tasa única conforme a las disposiciones que lo regulan.

I. Determinación del impuesto.

Conforme al artículo 1 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única vigente a partir del primero de enero de dos mil ocho, se encuentran obligadas al pago de dicho gravamen, las personas físicas y morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país[4], por los ingresos que obtengan, por la realización de las siguientes actividades:

1. Enajenación de bienes;

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

2. Prestación de servicios independientes; y,

3. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

De lo anterior se pone de manifiesto, por una parte, que son sujetos del impuesto empresarial a tasa única:

1. Las personas físicas y personas morales residentes en territorio nacional, respecto de los ingresos que obtengan, independientemente del lugar en donde se generen.

2. Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento, independientemente del lugar en donde se generen.

Por otra, que el hecho imponible se constituye por los ingresos que obtengan dichos sujetos por la realización de alguna de dichas actividades[5].

Conforme al artículo 2, párrafo primero de la ley analizada, el ingreso gravado se integra con el precio o la contraprestación a favor de quien enajena el bien, presta el servicio independiente, u otorga el uso o goce temporal de bienes, más las siguientes cantidades que se carguen o cobren al adquirente por:

---

[4] Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país están obligados al pago del impuesto empresarial a tasa única por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento, derivados de las mencionadas actividades.

[5] De conformidad con lo dispuesto por el artículo 3, fracción I de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, por enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, se entenderán las actividades consideradas como tales en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

1. Impuestos o derechos a cargo del contribuyente.

2. Intereses normales o moratorios.

3. Penas convencionales o cualquier otro concepto.

4. Incluyendo anticipos o depósitos.

5. Excepto impuestos trasladados.

Asimismo, se consideran ingresos gravados los siguientes (artículo 2, párrafos segundo, tercero y cuarto):

1. Anticipos o depósitos que se restituyan al contribuyente.

2. Descuentos o bonificaciones recibidos.

3. Las cantidades que perciban de las instituciones de seguros, las personas que realicen actividades gravadas, cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas de seguros o reaseguros relacionados con bienes que hubieran sido deducidos para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

4. En el caso de las personas a que se refiere el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 3, además del ingreso que perciban por el margen de intermediación financiera, considerarán ingresos gravados los que obtengan por la realización de las actividades a que se refiere el artículo

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

1, distintas a la prestación de servicios por los que paguen o cobren intereses.

Cuando el precio o la contraprestación que cobre el contribuyente por la enajenación de bienes, por la prestación de servicios independientes, o por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, considerados en términos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no sea en efectivo ni en cheques, sino total o parcialmente en otros bienes o servicios, la ley señala que se considera ingreso el valor de mercado o, en su defecto, el de avalúo de dichos bienes o servicios. Cuando no exista contraprestación, para el cálculo del impuesto empresarial a tasa única se utilizarán los valores mencionados que correspondan a los bienes o servicios enajenados o proporcionados, respectivamente (artículo 2, quinto párrafo).

La fecha de obtención de los ingresos será cuando se cobran efectivamente las contraprestaciones correspondientes (artículo 3, fracción IV, primer párrafo); es decir, cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando correspondan a anticipos, depósitos, o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con que se les designe, o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones, tal como lo establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Aunado a lo anterior, existen casos específicos en donde el hecho imponible lo constituyen los ingresos devengados, derivados de:

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

1. Margen de intermediación financiera (artículo 3, fracciones I penúltimo y último párrafos y II);

2. Exportaciones cuando no se perciba el ingreso durante los 12 meses siguientes a aquél en el que se realice la exportación (artículo 3, fracción IV, segundo párrafo); y,

3. Para el caso de bienes que se exporten, y que posteriormente sean enajenados, o se otorgue su uso o goce temporal en el extranjero, el ingreso se gravará cuando sea acumulable para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 3, fracción IV, tercer párrafo).

Por otra parte, se excluyen como ingresos gravados por la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, los siguientes casos:

1. Las operaciones de financiamiento o de mutuo que den lugar al pago de intereses que no se consideren parte del precio en los términos del artículo 2, ni las operaciones financieras derivadas a que se refiere el artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación, cuando la enajenación del subyacente al que se encuentren referidas no esté afecta al pago del impuesto empresarial a tasa única (artículo 3, fracción I, párrafo tercero).

2. Utilidades distribuidas y dividendos (artículo 1, *a contrario sensu*);

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

3. Sueldos y asimilados a salarios definidos con base en el impuesto sobre la renta (artículo 5, fracción I, párrafo segundo);

4. Regalías pagadas entre partes relacionadas, excepto los pagos de cualquier clase por el otorgamiento del uso o goce temporal de equipos industriales, comerciales o científicos, los cuales se consideran como ingresos afectos al pago del impuesto, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe (artículo 3, fracción I, párrafo segundo).

Asimismo, el artículo 4 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única señala que no se pagará el impuesto empresarial a tasa única por ciertos ingresos, a saber:

- Los percibidos por la Federación, las Entidades Federativas, los Municipios, los órganos constitucionales autónomos y las entidades de la administración pública paraestatal que, conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta o a la Ley de Ingresos de la Federación, estén considerados como no contribuyentes del impuesto sobre la renta (fracción I).

- Los que no estén afectos al pago del impuesto sobre la renta en los términos de la ley de la materia que reciban las personas que a continuación se señalan (fracción II):

  a) Partidos, asociaciones, coaliciones y frentes políticos legalmente reconocidos.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

b) Sindicatos obreros y organismos que los agrupen.

c) Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines científicos, políticos, religiosos y culturales, a excepción de aquéllas que proporcionen servicios con instalaciones deportivas cuando el valor de éstas represente más del 25% del valor total de las instalaciones.

d) Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, colegios de profesionales, así como los organismos que las agrupen, asociaciones patronales y las asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés público que administren en forma descentralizada los distritos o unidades de riego, previa concesión o permiso respectivo, y los organismos que conforme a la ley agrupen a las sociedades cooperativas, ya sea de productores o de consumidores. Quedan incluidas en este inciso las asociaciones civiles que de conformidad con sus estatutos tengan el mismo objeto social que las cámaras y confederaciones empresariales.

e) Las instituciones o sociedades civiles, constituidas únicamente con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorro, y aquéllas a las que se refiere la legislación laboral, las sociedades cooperativas de

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

consumo, las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo autorizadas para operar como entidades de ahorro y crédito popular, en los términos de la Ley de Ahorro y Crédito Popular, así como las federaciones y confederaciones autorizadas por la misma Ley y las personas a que se refiere el artículo 4 bis del ordenamiento legal citado y las sociedades mutualistas que no operen con terceros, siempre que en este último caso no realicen gastos para la adquisición de negocios, tales como premios, comisiones y otros análogos.

f) Asociaciones de padres de familia constituidas y registradas en los términos del Reglamento de Asociaciones de Padres de Familia de la Ley General de Educación y las sociedades de gestión colectiva constituidas de acuerdo con la Ley Federal del Derecho de Autor.

- Los obtenidos por personas morales con fines no lucrativos o fideicomisos, autorizados para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que los ingresos obtenidos se destinen a los fines propios de su objeto social o fines del fideicomiso y no se otorgue a persona alguna beneficios sobre el remanente distribuible, salvo cuando se trate de alguna persona moral o fideicomiso autorizados para recibir donativos deducibles en los términos del ordenamiento citado; así como cuando se otorgan beneficios sobre el remanente, cuando dicho

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

remanente se haya determinado en los términos del penúltimo párrafo del artículo 95 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (fracción III).

- Los que perciban las personas físicas y morales, provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, que se encuentren exentos del pago del impuesto sobre la renta en los mismos términos y límites establecidos en los artículos 81, último párrafo y 109, fracción XXVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta; siempre y cuando se encuentren inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes; precisándose que por la diferencia sí tendrán que pagar el impuesto empresarial a tasa única (fracción IV).

- Los que se encuentren exentos del pago del impuesto sobre la renta en los términos y condiciones establecidos en el penúltimo párrafo del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (fracción V).

- Los derivados de las enajenaciones siguientes (fracción VI):

  a) De partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, con excepción de certificados de depósito de bienes cuando por la enajenación de dichos bienes se esté obligado a pagar el impuesto empresarial a tasa única y de certificados de participación inmobiliaria no

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

amortizables u otros títulos que otorguen a su titular derechos sobre inmuebles. En la enajenación de documentos pendientes de cobro no queda comprendida la enajenación del bien que ampare el documento.

b) De certificados de participación inmobiliaria no amortizables u otros títulos que otorguen a su titular derechos sobre inmuebles cuya enajenación estaría exenta para él en los términos de la fracción VII de este artículo.

c) De los certificados de participación inmobiliaria no amortizables, emitidos por los fideicomisos a que se refiere el artículo 223 de la Ley del Impuesto sobre la Renta cuando se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores y su enajenación se realice en bolsa de valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores o en mercados reconocidos de acuerdo a tratados internacionales que México tenga en vigor.

d) De moneda nacional y moneda extranjera, excepto cuando la enajenación la realicen personas que exclusivamente se dediquen a la compraventa de divisas.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

e) Los percibidos por personas físicas cuando en forma accidental[6] realicen alguna de las actividades a que se refiere el artículo 1 de la ley.

Conforme al artículo 5 de la ley en estudio, se podrán realizar las siguientes deducciones:

1) Erogaciones efectivas realizadas a partir del 1 de enero de 2008, por adquisición de bienes, arrendamiento o servicios que le sean prestados, necesarios para la generación del ingreso (fracción I);

2) Contribuciones como derechos, tenencia, de mejora, IVA e IEPS, si no se tiene el derecho al acreditamiento, el resto no son deducibles (fracción II);

3) Devoluciones que reciba el contribuyente, así como los descuentos y bonificaciones que haga (fracción III);

4) Indemnizaciones por daños y perjuicios, así como las penas convencionales (fracción IV);

5) Cantidades destinadas a la creación o incremento de reservas vinculadas a seguros de vida o pensiones. En caso de tomar dinero de alguno de estos fondos, esa cantidad es acumulable (fracción V);

[6] Se considera que las actividades se realizan en forma accidental cuando la persona física no perciba ingresos gravados en los términos de los Capítulos II o III del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Tratándose de la enajenación de bienes que realicen los contribuyentes que perciban ingresos gravados en los términos de los citados capítulos, se considera que la actividad se realiza en forma accidental cuando se trate de bienes que no hubieran sido deducidos para los efectos del impuesto empresarial a tasa única.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

6) Aseguradoras y afianzadoras, por las cantidades que pagan al asegurado al actualizarse el riesgo que se cubre (fracción VI);

7) Premios pagados en efectivo (fracción VII);

8) Donativos en los mismos términos que en el impuesto sobre la renta, siempre que no excedan el 7% de la utilidad del ejercicio (fracción VIII); y

9) Pérdidas por créditos incobrables, así como el caso fortuito o fuerza mayor, en los términos del impuesto sobre la renta (fracciones IX y X).

A su vez, conforme al artículo Quinto Transitorio de la ley, serán deducibles las erogaciones por inversiones nuevas, realizadas del primero de septiembre al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, hasta por el monto de lo pagado, y cuya deducción se hará en una tercera parte en cada ejercicio fiscal a partir de dos mil ocho y, para los pagos provisionales, se deducirá la doceava parte de la cantidad correspondiente, multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes al que corresponda el pago (artículo Quinto Transitorio).

De igual forma, en el artículo Sexto del Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única, publicado en el Diario Oficial de la Federación el cinco de noviembre de dos mil siete,

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

modificado, a su vez, por Decreto publicado en dicho medio de difusión oficial el veintisiete de febrero de dos mil ocho, se estableció para aquellos contribuyentes que tributen conforme al Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta y que cuando menos el ochenta por ciento de sus operaciones realizadas en el ejercicio fiscal de dos mil siete, las hayan efectuado con el público en general, la posibilidad de deducir, de los ingresos gravados por el impuesto empresarial a tasa única, el monto de las cuentas y documentos por cobrar originados por la adquisición de productos terminados durante el periodo comprendido del uno de noviembre al treinta y uno de diciembre de dos mil siete.

Las deducciones autorizadas que han quedado precisadas con antelación, deberán reunir los siguientes requisitos (artículo 6):

a. Deberán realizarse por actividades gravadas para quien las perciba, es decir, debe ser un ingreso para la otra parte, por simetría (fracción I);

b. Deben ser estrictamente indispensables (fracción II);

c. Deben encontrarse efectivamente erogadas. El pago con un título de crédito diverso al cheque se considera garantía (fracción III);

d. En importación de bienes, debe demostrarse su legal estancia en el país, de conformidad con las disposiciones aduaneras aplicables (fracción V); y,

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

e. Los demás requisitos previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta contenidos en los artículos 31 y 32 (fracción IV).

Por su parte, la deducción establecida en el Decreto presidencial antes referido, será procedente siempre que tales bienes se hayan destinado a su enajenación, no sean inversiones ni formen parte de sus inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, hasta por el monto de la contraprestación efectivamente pagada por dichas cuentas y documentos por pagar en el ejercicio fiscal de dos mil ocho.

La tasa del impuesto será del 16.5%, 17% y 17.5% en 2008, 2009, y a partir del 2010, respectivamente (artículos 1, último párrafo y Cuarto Transitorio), aplicable sobre la base gravable.

II. Cálculo del impuesto anual y entero.

El artículo 7 del ordenamiento legal en consulta, establece que el impuesto empresarial a tasa única se calculará por ejercicios y se pagará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas en el mismo plazo establecido para la presentación de la declaración anual del impuesto sobre la renta, salvo en el caso de los contribuyentes que tributen en los términos del Capítulo VII del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, supuesto en el cual calcularán y, en su caso, pagarán por cuenta de cada uno de sus integrantes, el impuesto empresarial a tasa única que les corresponda a cada uno de éstos, aplicando al efecto lo dispuesto en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, a menos que, de conformidad con la

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Ley del Impuesto sobre la Renta, el integrante hubiera optado por cumplir con sus obligaciones fiscales en forma individual, en cuyo caso, dicho integrante cumplirá individualmente con las obligaciones establecidas en la Ley.

Para la determinación del impuesto empresarial a tasa única, se tomarán en consideración únicamente los ingresos gravables y deducciones autorizadas en la ley, como se ejemplifica a continuación:

INGRESOS GRAVABLES
Menos
DEDUCCIONES AUTORIZADAS
Igual
BASE GRAVABLE
Por
TASA
Igual
IETU DEL EJERCICIO.

Una vez determinado el impuesto del ejercicio, se podrá disminuir, de conformidad con el artículo 8 de la ley que nos ocupa, con los créditos siguientes:

1. **Crédito por deducciones autorizadas mayores a los ingresos gravados.**

Cuando el monto de las deducciones autorizadas sea mayor que los ingresos gravados del ejercicio, los contribuyentes tendrán derecho a un crédito por el monto que resulte de aplicar la tasa del 16.5%, 17% y 17.5% en los años del 2008, 2009 y a partir del 2010, respectivamente, a la diferencia referida (artículo 11, primer párrafo).

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Este crédito, debidamente actualizado, podrá acreditarse contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio –así como contra los pagos provisionales–, en los siguientes 10 ejercicios hasta agotarlo, o en el caso de contribuyentes que cuenten con concesiones para la explotación de bienes del dominio público, o la prestación de un servicio público, el plazo será igual al de la concesión otorgada (artículo 11, segundo párrafo).

El monto del crédito de referencia podrá acreditarse contra el impuesto sobre la renta causado en el mismo ejercicio, pero en este caso, dicho crédito fiscal ya no podrá aplicarse contra el impuesto empresarial a tasa única y su aplicación no dará derecho a devolución (artículo 11, tercer párrafo).

2. Crédito por sueldos, salarios y aportaciones de seguridad social.

Para determinar el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio –o de los pagos provisionales– a cargo, se podrá acreditar contra éste la cantidad que resulte de multiplicar las aportaciones de seguridad social a cargo de los patrones, y las erogaciones efectivamente pagadas y gravadas por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por el factor del 0.165, 0.17 y 0.175 en los años 2008, 2009 y a partir del 2010, respectivamente (artículo 8, penúltimo párrafo).

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Para aplicar este crédito, los contribuyentes deberán cumplir con la obligación de enterar las retenciones efectuadas para efectos del impuesto sobre la renta por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, y que hayan entregado a los trabajadores las cantidades correspondientes por subsidio para el empleo cuando sea aplicable (artículo 8, último párrafo).

3. Crédito por inversiones pendientes de deducir efectuadas en ejercicios anteriores.

Por el saldo pendiente de deducir para efectos del impuesto sobre la renta sobre las inversiones que se hayan adquirido desde el primero de enero de mil novecientos noventa y ocho y hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil siete, los contribuyentes podrán aplicar un crédito que se obtendrá de aplicar sobre dicho saldo el factor del 0.165, 0.17 y 0.175, en los ejercicios de 2008, 2009 y a partir del 2010, respectivamente, y el resultado obtenido se acreditará en un 5% en cada ejercicio fiscal durante 10 ejercicios fiscales a partir del correspondiente a dos mil ocho –para los pagos provisionales, se acreditará la doceava parte del monto correspondiente multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio de que se trate y hasta el mes al que corresponda el pago– (artículo Sexto Transitorio).

Adicionalmente, el referido Decreto presidencial establece la posibilidad de disminuir al monto a pagar en el ejercicio por concepto del impuesto empresarial a tasa única, créditos por los siguientes conceptos:

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

- Por el inventario de materias primas, productos semiterminados, productos terminados o mercancías que tengan al 31 de diciembre de 2007 (artículo Primero);

- Por pérdidas fiscales pendientes de disminuir a partir del ejercicio fiscal de 2008 para los efectos del impuesto sobre la renta, generadas en cualquiera de los ejercicios fiscales de 2005, 2006 y 2007, por las erogaciones en inversiones de activo fijo por las que se hubiera optado por efectuar la deducción inmediata a que se refiere el artículo 220 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o que se hubieran deducido en los términos del artículo 136 de la misma Ley o por la deducción de terrenos que se hubiera efectuado en los términos del artículo 225 de la citada Ley (artículo Segundo);

- Por pérdidas fiscales pendientes de disminuir al 1 de enero de dos mil ocho, conforme al inciso d) de la fracción XVI del artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1 de enero de 2002 (artículo Tercero).

- Por las enajenaciones a plazo efectuadas con anterioridad al 1 de enero de 2008, aun cuando las contraprestaciones relativas a las mismas se perciban en esa fecha o con posterioridad a ella (artículo Cuarto).

- Por un monto equivalente al resultado que se obtenga de restar a la suma del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a cargo y del impuesto sobre la renta propio del

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

> ejercicio, el monto que se obtenga de multiplicar el factor de 0.175 por la utilidad fiscal que se hubiese obtenido de aplicar las fracciones I, II o III del artículo 216-Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según corresponda, tratándose de las empresas que lleven a cabo operaciones de maquila (artículo Quinto).

Finalmente, conforme a lo dispuesto por la propia Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, de manera adicional, los contribuyentes tendrán derecho a disminuir una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta propio del ejercicio, efectivamente pagado; es decir, aquel que no se hubiera cubierto con acreditamientos o reducciones en términos de las disposiciones fiscales aplicables (artículo 8, segundo y quinto párrafos). No obstante lo anterior, se considerará como impuesto sobre la renta propio efectivamente pagado el cubierto a través del acreditamiento del impuesto a los depósitos en efectivo o cuando el pago se hubiera efectuado mediante compensación (artículo 8, quinto párrafo).

Además, se considerará como impuesto sobre la renta propio por acreditar aquel efectivamente pagado con motivo de la distribución de dividendos o utilidades en los términos del artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que el pago se haya efectuado en el ejercicio por el que se calcula el impuesto empresarial a tasa única (artículo 8, sexto párrafo).

Se establece que, para el ejercicio de dos mil ocho, los contribuyentes podrán considerar como impuesto sobre la renta propio por acreditar, el efectivamente pagado en los ejercicios

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

fiscales de dos mil seis y dos mil siete en los términos del artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que no se haya acreditado con anterioridad contra el impuesto sobre la renta (artículo Décimo Séptimo Transitorio).

De igual manera se considerará como impuesto sobre la renta propio el pagado en el extranjero, respecto de los ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, sin que pueda ser superior al monto del impuesto sobre la renta acreditable en los términos del artículo 6 de la ley de este último impuesto, y sin que exceda el monto que resulte de aplicar al resultado a que se refiere el último párrafo del artículo 1 correspondiente a las operaciones realizadas en el extranjero, la tasa aplicable de impuesto empresarial a tasa única (artículo 8, séptimo párrafo).

Para el caso de personas físicas que estén obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única, y que además obtengan ingresos de los referidos en el Capítulo I –Sueldos y Salarios– del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, considerarán el impuesto sobre la renta propio en la proporción que representen el total de ingresos acumulables para efectos de impuesto sobre la renta, sin considerar los percibidos en términos de dicho Capítulo I, respecto del total de ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio (artículo 8, octavo párrafo).

El resultado obtenido será el monto del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a cargo del contribuyente (artículo 8, segundo párrafo).

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

De dicho monto, se podrán disminuir los pagos provisionales efectivamente pagados, correspondientes al mismo ejercicio, que se hubieran realizado por concepto de dicho gravamen; precisándose, por una parte, que cuando no sea posible acreditar, total o parcialmente los pagos provisionales efectivamente pagados, los contribuyentes podrán compensar la cantidad no acreditada contra el impuesto sobre la renta propio del mismo ejercicio y, por la otra, que en caso de existir un remanente a favor del contribuyente después de efectuar dicha compensación, se podrá solicitar su devolución (artículo 8, tercer y cuarto párrafos).

A continuación se presenta un cuadro que esquematiza la determinación del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a pagar:

	IETU del ejercicio a pagar
	Ingresos percibidos en el ejercicio.
Menos:	Deducciones autorizadas en el mismo periodo, en términos del artículo 5 de la ley.
Menos:	Deducción adicional por inversiones nuevas adquiridas entre el 1-septiembre-2007 al 31-diciembre-2007, en términos del artículo Quinto Transitorio de la ley.
Menos:	Deducción establecida en el artículo Sexto del Decreto Presidencial.
Igual:	Base gravable para efectos del cálculo del pago del impuesto del ejercicio.
Por:	Tasa aplicable.
Igual:	Monto a pagar en el ejercicio por concepto del impuesto empresarial a tasa única.
Menos:	Crédito por deducciones mayores a los ingresos percibidos en ejercicios anteriores.
Menos:	Crédito por sueldos, salarios y aportaciones de seguridad social.
Menos:	Crédito por inversiones pendientes de deducir

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

	efectuadas en ejercicios anteriores (1998-2007).
Menos:	Crédito por inventarios al 31 de diciembre de 2007.
Menos:	Crédito por pérdidas fiscales sufridas entre 2005 y 2007 en la deducción inmediata.
Menos:	Crédito por pérdidas fiscales del régimen simplificado.
Menos:	Crédito por enajenaciones a plazo.
Menos:	Crédito a maquiladoras.
Menos:	Monto del impuesto sobre la renta efectivamente pagado en el ejercicio.
Igual a:	**IETU a cargo del contribuyente**
Menos:	Pagos provisionales efectivamente pagados en el ejercicio por concepto de IETU.
Igual a:	**IETU a pagar en el ejercicio.**

III. Cálculo del pago provisional y entero.

De conformidad con el artículo 9 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, los pagos provisionales mensuales se efectuarán mediante declaración que presentarán los contribuyentes ante las oficinas autorizadas en el mismo plazo establecido para la presentación de la declaración de los pagos provisionales del impuesto sobre la renta.

Los contribuyentes que tributen en los términos del Capítulo VII del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta calcularán y, en su caso, enterarán por cuenta de cada uno de sus integrantes los pagos provisionales del impuesto empresarial a tasa única que les corresponda a cada uno de éstos, aplicando al efecto lo dispuesto en la ley que se analiza, a menos que de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta el integrante hubiera

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

optado por cumplir con sus obligaciones fiscales en forma individual, en cuyo caso, dicho integrante deberá calcular y enterar individualmente sus pagos provisionales en los términos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

El pago provisional se determinará restando de la totalidad de los ingresos gravados en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago, las deducciones autorizadas correspondientes al mismo periodo. Al resultado obtenido se le aplicará la tasa del 16.5%, 17% y 17.5% en los años del 2008, 2009 y a partir del 2010, respectivamente.

El procedimiento para la determinación del pago provisional, conforme a la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y al Decreto presidencial de referencia, que utiliza los mismos conceptos para el cálculo del ejercicio, puede expresarse de la siguiente manera:

	Pago provisional del IETU
	Ingresos percibidos en el periodo correspondiente.
Menos:	Deducciones autorizadas en el mismo periodo, en términos del artículo 5 de la ley.
Menos:	Deducción adicional por inversiones nuevas adquiridas entre el 1-septiembre-2007 al 31-diciembre-2007, en términos del artículo Quinto Transitorio de la ley.
Menos:	Deducción establecida en el artículo Sexto del Decreto Presidencial.
Igual:	Base gravable para efectos del cálculo del pago provisional.
Por:	Tasa aplicable.
Igual:	Monto del pago provisional del impuesto empresarial a tasa única.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Menos:	Crédito por deducciones mayores a los ingresos percibidos en ejercicios anteriores.
Menos:	Crédito por sueldos, salarios y aportaciones de seguridad social.
Menos:	Crédito por inversiones pendientes de deducir efectuadas en ejercicios anteriores (1998-2007).
Menos:	Crédito por inventarios al 31 de diciembre de 2007.
Menos:	Crédito por pérdidas fiscales sufridas entre 2005 y 2007 en la deducción inmediata.
Menos:	Crédito por pérdidas fiscales del régimen simplificado.
Menos:	Crédito por enajenaciones a plazo.
Menos:	Crédito a maquiladoras.
Menos:	Monto del pago provisional del impuesto sobre la renta efectivamente pagado en el periodo correspondiente.
Igual a:	**Pago provisional del IETU a cargo del contribuyente**
Menos:	Pagos provisionales efectivamente pagados con anterioridad por concepto de IETU.
Igual a:	**Pago provisional del IETU del periodo correspondiente.**

IV. Régimen de transición de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Con la entrada en vigor de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se abroga la Ley del Impuesto al Activo publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho. Asimismo, quedan sin efecto el Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo, las resoluciones y disposiciones administrativas de carácter general, y las resoluciones a consultas, interpretaciones, autorizaciones o permisos otorgados a título particular, en materia del impuesto establecido en la Ley del Impuesto al Activo. En cuanto a las

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

obligaciones derivadas de la Ley del Impuesto al Activo, que hubieran nacido por la realización durante su vigencia, de las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en dicha ley, se señala que deberán ser cumplidas en los montos, formas y plazos establecidos en dicho ordenamiento, y conforme a las disposiciones, resoluciones a consultas, interpretaciones, autorizaciones o permisos señalados (artículo Segundo Transitorio).

Los contribuyentes que hubieren estado obligados al pago del impuesto al activo y que efectivamente paguen el impuesto sobre la renta, podrán solicitar la devolución de las cantidades que hubieran pagado por concepto de dicho impuesto en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél en el que se pague el impuesto sobre la renta. Dicha devolución podrá efectuarse cuando el monto sujeto a la devolución no sea mayor a la diferencia entre el impuesto sobre la renta que se pague y el impuesto al activo pagado, que haya resultado menor en los ejercicios fiscales de dos mil cinco, dos mil seis o dos mil siete, sin que en ningún caso exceda del 10% del impuesto al activo por el que se pueda solicitar la devolución. Cuando el impuesto sobre la renta que se pague en el ejercicio sea menor al impuesto empresarial a tasa única del mismo ejercicio, los contribuyentes podrán compensar contra la diferencia que resulte, las cantidades que por concepto de impuesto al activo tengan derecho a solicitar su devolución conforme a lo antes señalado. Cuando el contribuyente no solicite la devolución ni efectúe la compensación en un ejercicio pudiéndolo haber hecho, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores. Los derechos a la devolución o compensación señalados son personales del contribuyente y no

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

podrán ser transmitidos a otra persona ni como consecuencia de fusión. En caso de escisión, estos derechos se podrán dividir entre la sociedad escindente y las escindidas en la proporción en la que se divida el valor del activo de la escindente en el ejercicio en que se efectúa la escisión (artículo Tercero Transitorio).

Asimismo, se prevén: un mecanismo para deducir las inversiones nuevas adquiridas de septiembre a diciembre de dos mil siete, hasta por el monto de lo pagado, en los términos de aplicación ya precisados (artículo Quinto Transitorio), y un crédito fiscal contra el impuesto empresarial a tasa única, por el saldo pendiente de deducir para efectos del impuesto sobre la renta respecto de las inversiones adquiridas en los diez ejercicios anteriores a la entrada en vigor de la ley (del primero de enero de mil novecientos ochenta y ocho al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, cuya aplicación ya ha quedado referida (artículo Sexto Transitorio).

Respecto de las transacciones efectuadas hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil siete, se precisa que por los ingresos o erogaciones que correspondan a las actividades a que se refiere el artículo 1 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y que su contraprestación se concrete a partir del primero de enero de dos mil ocho, no serán gravables o deducibles para el impuesto empresarial a tasa única, a menos que, respecto de los ingresos, los contribuyentes hubieran optado por acumular para el impuesto sobre la renta únicamente la parte del precio cobrado en el ejercicio (artículos Octavo y Noveno Transitorios).

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Tampoco serán deducibles las contribuciones causadas con anterioridad al primero de enero de dos mil ocho, a cargo del sujeto pasivo, pagadas en México, a que se refiere la fracción II del artículo 5 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, aun cuando el pago de las mismas se realice con posterioridad a dicha fecha (artículo Décimo Quinto Transitorio).

V. Obligaciones de los contribuyentes del impuesto empresarial a tasa única.

Cabe señalar que los sujetos obligados al pago del impuesto empresarial a tasa única, tendrán, conforme al artículo 18 del ordenamiento en estudio, entre otras, las siguientes obligaciones:

1. Llevar la contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, y efectuar los registros en la misma (fracción I).

2. Expedir comprobantes por las actividades que realicen y conservar una copia de los mismos a disposición de las autoridades fiscales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 86, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta (fracción II).

3. Los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas deberán determinar sus ingresos 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 (fracción III).

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

4. Los contribuyentes que, con bienes en copropiedad o afectos a una sociedad conyugal, realicen actividades gravadas por el impuesto empresarial a tasa única, podrán designar un representante común, previo aviso de tal designación ante las autoridades fiscales, y será éste quien, a nombre de los copropietarios o de los cónyuges, según se trate, cumpla con las obligaciones establecidas en esa Ley (fracción IV).

5. Tratándose de los integrantes de una sociedad conyugal, que, para los efectos del impuesto sobre la renta, hubieran optado porque aquel que obtenga mayores ingresos acumule la totalidad de los ingresos obtenidos, podrán optar porque dicho integrante pague el impuesto empresarial a tasa única, por todos los ingresos que obtenga la sociedad conyugal por la realización de las actividades a que se refiere el artículo 1 de la Ley en estudio por las que se deba pagar el impuesto (fracción IV, segundo párrafo).

6. En el caso de que los ingresos deriven de actos o actividades que realice una sucesión, el representante legal de la misma, pagará el impuesto que esta Ley establece, presentando declaraciones de pagos provisionales y del ejercicio que correspondan, por cuenta de los herederos o legatarios (fracción IV, último párrafo).

VI. Facultades de las autoridades.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

El artículo 19 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única precisa que cuando se determinen en forma presuntiva los ingresos por los que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única, se les disminuirán las deducciones que, en su caso, se comprueben y al resultado se le aplicará la tasa a que se refiere el artículo 1.

Los contribuyentes podrán optar por que las autoridades fiscales, en lugar de aplicar lo anterior, apliquen el coeficiente de 54% a los ingresos determinados presuntivamente y al resultado se le aplique la tasa prevista en el artículo 1.

SEXTO. No omisión de análisis de concepto de violación.

Se ocupa este Tribunal Pleno de examinar, en primer término, el agravio décimo séptimo, en el que se aduce, esencialmente, que el A quo omitió examinar el concepto de violación relativo a la vulneración de la garantía de equidad porque los artículos 5, fracción I, y 6, fracción I, no permiten la deducción de los gastos por salarios y por previsión social, sin que pueda estimarse que esa cuestión quedó analizada al examinarse en la sentencia lo relativo al principio de equidad en relación con las aportaciones de seguridad social, dado que éstas y aquellos gastos son de naturaleza distinta.

El agravio resumido resulta infundado en virtud de que el Juez de Distrito no omitió el examen del planteamiento a que se refiere la parte recurrente.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

En efecto, en las páginas 152 a 154 de la sentencia recurrida, se examina el concepto de violación que señala la parte recurrente omitió considerar el A quo. En esas páginas aparece el capítulo intitulado “NO DEDUCIBILIDAD DE SUELDOS Y SALARIOS; APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL Y GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL. EQUIDAD TRIBUTARIA.”, en que se razona, substancialmente:

*Es inoperante el planteamiento de la parte quejosa pues lo hace derivar de distintos gastos que efectúa un mismo sujeto y dentro de ellos, los que son o no considerados como deducciones por la ley, de suerte tal que no confronta la situación jurídica en la que se encuentran dos o más sujetos, requisito indispensable para el análisis del principio de equidad tributaria, por lo que no es posible examinar el concepto de violación en los términos planteados por la parte agraviada.

*La no deducibilidad de las erogaciones efectuadas con motivo del pago de sueldos y salarios y aportaciones de seguridad social, así como por los gastos realizados con motivo de las demás prestaciones que derivan de la relación laboral, entre ellos, los relativos a la previsión social, no viola el principio de equidad tributaria.

*El artículo 31, fracción IV, de la Constitución no obliga al legislador a considerar como deducibles determinados conceptos, tal y como lo pretende la parte quejosa en el caso del pago de sueldos y salarios, aportaciones de seguridad social y gastos de previsión social.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

*La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, en sus artículos 5 y 6, respectivamente, establece los conceptos deducible y los requisitos que deben reunir.

*En el noveno párrafo del artículo 8 de la Ley reclamada, se otorga un crédito fiscal por concepto del pago de sueldos y salarios y aportaciones de seguridad social, siempre y cuando los contribuyentes cumplan con la obligación de enterar las retenciones a que se refiere el artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o, tratándose de trabajadores que tengan derecho al subsidio para el empleo, cuando efectivamente entreguen las cantidades que por dicho subsidio correspondan a sus trabajadores.

* Por lo anterior, y considerando que la equidad tributaria busca que las normas legales no sólo tomen en cuenta las situaciones de igualdad existentes entre los sujetos, sino que también se apliquen de forma que puedan reconocer las situaciones de desigualdad existentes, se concluye en lo infundado del concepto de violación ya que, por un lado, la Ley reclamada otorga un mismo trato a todos los contribuyentes que paguen sueldos y salarios y efectúen erogaciones por concepto de aportaciones de seguridad social, al no permitirles disminuir de la base del impuesto a su cargo, esos gastos, lo que no es en sí mismo inconstitucional y, por otro lado, todos los sujetos obligados al entero del impuesto, gozan de las mismas deducciones autorizadas, con lo que se ve respetado el principio de equidad tributaria pues no existen privilegios ni trato diferenciado entre los causantes.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Como se advierte, es inexacto que el A quo haya omitido examinar el concepto de violación que señala la parte recurrente, por lo que resulta infundado su agravio.

SÉPTIMO. Objeto del impuesto empresarial a tasa única. Legalidad tributaria.

La parte recurrente aduce, sustancialmente, que el Juez de Distrito violó en su perjuicio los artículos 77, 78 y 79 de la Ley de Amparo, en virtud de que incorrectamente resolvió el concepto de violación en el que manifestó que las normas impugnadas resultaban violatorias del principio de legalidad tributaria, en virtud de que las autoridades responsables habían sido omisas en definir de manera clara y precisa el objeto del impuesto empresarial a tasa única.

Sobre ese particular, el A quo determinó que, contrariamente a lo afirmado en la demanda, el objeto del impuesto empresarial a tasa única, sí se encuentra determinado con un grado de claridad y concreción razonable, lo que da certeza a los gobernados respecto de sus obligaciones tributarias y, por ende, se ve respetado el principio de legalidad tributaria.

Lo anterior, afirmó el juzgador, porque de la interpretación sistemática y armónica del artículo 1, 2 y 3, fracción IV, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se advierte que ese ordenamiento prevé que el objeto del impuesto es el ingreso percibido con motivo de la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, o por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes; así como las cantidades que se cobren o

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

carguen al adquirente por impuestos o derechos a cargo del contribuyente, intereses normales o moratorios, penas convencionales incluyendo anticipos o depósitos que se restituyan al contribuyente de las instituciones de seguros, cuando ocurra el riesgo amparado en la póliza de seguro o reaseguro, con bienes que hubieran sido deducidos para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y; los ingresos que se obtengan por la realización de las actividades empresariales ya retenidas, distintas a la prestación de servicios por lo que se paguen o cobren intereses, además del ingreso percibido por el margen de intermediación financiera.

En ese contexto, para dar respuesta a los referidos agravios se estima necesario precisar cuál es el objeto del impuesto empresarial a tasa única para lo cual, en principio, debe acudirse a lo establecido en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, tomando en cuenta la distinción adoptada por este Alto Tribunal entre el objeto o manifestación de riqueza que se pretende gravar por el legislador al crear un determinado impuesto y su hecho imponible.

En efecto, antes de analizar lo previsto en el citado ordenamiento federal es conveniente recordar que el hecho imponible de un impuesto es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria respectiva, en tanto que el objeto, doctrinaria y jurisprudencialmente, constituye la manifestación de riqueza sobre la que recae el tributo. Cabe agregar que si bien normalmente el objeto del impuesto aparece recogido por el presupuesto objetivo del hecho imponible, lo cierto es que

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

atendiendo a la complejidad de los fines y consecuencias del establecimiento de una contribución, puede suceder que el referido objeto quede fuera de la definición normativa del presupuesto de hecho que genera la obligación tributaria, es decir, del hecho imponible.

Son ilustrativos de esta distinción los criterios jurisprudenciales de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en los cuales se ha analizado la constitucionalidad de diversos preceptos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, reconociéndose como hecho imponible de este tributo las actividades gravadas en el artículo 1 de ese ordenamiento y como objeto del mismo el valor agregado. Dicho criterios se encuentran plasmados en las tesis jurisprudenciales que llevan por rubro, texto y datos de identificación:

> ***"PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS. Los impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado, gravan manifestaciones indirectas de riqueza, es decir, atienden al patrimonio que la soporta -el del consumidor contribuyente de facto-, de manera que sin conocer su dimensión exacta y sin cuantificarlo positivamente, el legislador considera que si dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto; de ahí que la sola remisión a la capacidad contributiva del sujeto pasivo es insuficiente para establecer un criterio general de justicia tributaria,***

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

toda vez que un simple análisis de la relación cuantitativa entre la contraprestación recibida por el proveedor del bien o del servicio y el monto del impuesto, no otorga elementos que permitan pronunciarse sobre su proporcionalidad, por lo que el estudio que ha de efectuarse debe circunscribirse a la dimensión jurídica del principio de proporcionalidad tributaria, lo que se traduce en que es necesario que exista una estrecha vinculación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen. Consecuentemente, en el caso del impuesto al valor agregado el citado principio constitucional exige, como regla general –es decir, exceptuando las alteraciones inherentes a los actos o actividades exentos y a los sujetos a tasa cero–, que se vincule el objeto del impuesto –el valor que se añade al realizar los actos o actividades gravadas por dicho tributo–, con la cantidad líquida que se ha de cubrir por dicho concepto, y para tal efecto, resulta necesario atender al impuesto causado y trasladado por el contribuyente a sus clientes, al impuesto acreditable trasladado por los proveedores al causante y, principalmente, a la figura jurídica del acreditamiento, toda vez que ésta, al permitir que se disminuya el impuesto causado en la medida del impuesto acreditable, tiene como efecto que el contribuyente efectúe una aportación a los gastos públicos que equivale precisamente al valor que agrega en los procesos de producción y

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

distribución de satisfactores.” *(Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIII, Mayo de 2006, Tesis: 2a./J. 56/2006, Página: 298).*

“VALOR AGREGADO. LA IMPOSIBILIDAD DE QUE LOS CONTRIBUYENTES CON ACTIVIDADES MIXTAS ACREDITEN LA TOTALIDAD DEL IMPUESTO RELATIVO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (DECRETO PUBLICADO EL 1o. DE DICIEMBRE DE 2004). Si se toma en consideración que por regla general los contribuyentes que sólo realizan actividades gravadas a las diferentes tasas que prevé la Ley del Impuesto al Valor Agregado pueden acreditar el 100% del impuesto que les fue trasladado y que efectivamente pagaron, y que los contribuyentes que sólo realizan actos o actividades exentas no pueden acreditarlo en ninguna proporción, es incuestionable que atendiendo a la relación que guardan con el hecho imponible, los contribuyentes con actividades mixtas (gravadas y exentas), no pueden acreditar el porcentaje indicado del impuesto trasladado y efectivamente pagado por la adquisición de bienes y servicios relacionados con la totalidad de los actos o actividades que realizan, sino únicamente en la proporción que corresponda a las actividades respecto de las cuales están obligados al entero del tributo (actividades gravadas). En efecto, el

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

sistema previsto en el artículo 4o., fracción II, incisos c) y d), punto 3, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1o. de diciembre de 2004 tiene por objeto que los referidos contribuyentes puedan acreditar el total del impuesto trasladado y pagado por la realización de sus actividades gravadas; y el hecho de que no puedan acreditar el que les es trasladado para realizar sus actividades exentas, no desatiende a su verdadera capacidad contributiva y, por ende, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en tanto que, tratándose de este tipo de operaciones, la manifestación de riqueza queda evidenciada en la medida en que realizan el gasto respectivo, caso en el cual, deben absorber la carga tributaria como un costo" *(Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIV, Octubre de 2006, Tesis: P./J. 110/2006, Página: 11).*

En ese contexto, de la lectura de lo previsto en los artículos 1 y 2 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única[7] se

[7]. "Artículo 1. Están obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única, las personas físicas y las morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar en donde se generen, por la realización de las siguientes actividades:
I. Enajenación de bienes.
II. Prestación de servicios independientes.
III. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

advierte que el legislador estableció que estarán obligados al pago de este impuesto las personas físicas y las morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar donde se generen, por la realización de las actividades consistentes en la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Como deriva de lo anterior, el legislador señaló expresamente que el tributo en comento tiene como hecho imponible la obtención de ingresos derivados de la realización de específicas actividades, ante lo cual surge la interrogante sobre qué tipo de ingresos dan contenido a la realización del hecho imponible de este impuesto, debiendo reconocer la libertad de configuración que asiste al legislador para establecer las conductas generadoras de una obligación tributaria.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país están obligados al pago del impuesto empresarial a tasa única por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento, derivados de las mencionadas actividades.
El impuesto empresarial a tasa única se calcula aplicando la tasa del 17.5% a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por las actividades a que se refiere este artículo, las deducciones autorizadas en esta Ley."
"Artículo 2. Para calcular el impuesto empresarial a tasa única se considera ingreso gravado el precio o la contraprestación a favor de quien enajena el bien, presta el servicio independiente u otorga el uso o goce temporal de bienes, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por impuestos o derechos a cargo del contribuyente, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto, incluyendo anticipos o depósitos, con excepción de los impuestos que se trasladen en los términos de ley.
Igualmente se consideran ingresos gravados los anticipos o depósitos que se restituyan al contribuyente, así como las bonificaciones o descuentos que reciba, siempre que por las operaciones que les dieron origen se haya efectuado la deducción correspondiente.
También se consideran ingresos gravados por enajenación de bienes, las cantidades que perciban de las instituciones de seguros las personas que realicen las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley, cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas de seguros o reaseguros relacionados con bienes que hubieran sido deducidos para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
(…)"

2503-88305

Ante ello, si bien para determinar cuál es el hecho imponible y el objeto de un tributo puede acudirse al análisis de los elementos que establezca el legislador para cuantificar la respectiva base gravable entendida ésta como la magnitud dineraria o de diversa naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible, incluyendo tanto sus elementos aditivos como sustractivos (deducciones y créditos), lo cierto es que en primer lugar debe acudirse a lo precisado expresamente en el ordenamiento respectivo.

En esos términos, en el caso del impuesto empresarial a tasa única, de especial relevancia destaca que en el artículo 2 del propio ordenamiento se precisa que para calcular dicho impuesto se considera ingreso gravado el precio o contraprestación a favor de quien enajena el bien, presta el servicio independiente u otorga el uso o goce temporal de bienes, lo cual constituye una interpretación auténtica en virtud de la cual el legislador federal precisó que la fuente de riqueza que grava mediante la citada contribución es el ingreso bruto que se recibe por realizar las actividades precisadas en la propia ley, sin perjuicio de las deducciones y créditos previstos en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

En ese tenor, ante el referido pronunciamiento debe concluirse que el impuesto empresarial a tasa única tiene como hecho imponible la obtención de ingresos por la realización de las actividades señaladas en el artículo 1 de la ley que lo regula y como objeto o manifestación de riqueza sobre la que recae los ingresos brutos que se reciben por las citadas actividades.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Cabe señalar que la anterior conclusión se corrobora por lo mencionado en la exposición de motivos y en el dictamen emitido por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, en los cuales aun cuando se hizo mención a diversos objetos de la contribución en comento, lo cierto es que ello se realizó con el propósito de referirse, por una parte, a las causas o fines extrafiscales económicos del impuesto empresarial a tasa única y, por otra, a la manifestación de riqueza gravada, es decir, utilizó indistintamente el vocablo "objeto" para aludir tanto a los fines económicos de dicho impuesto, dada su complementariedad con el impuesto sobre la renta, como a la manifestación de riqueza que se pretende gravar con el impuesto empresarial a tasa única.

En cuanto a la exposición de motivos, destaca que en ella se precisó:

> ***"De esta forma, se establece como objeto de la contribución empresarial a tasa única la percepción efectiva de los ingresos totales por las personas físicas y las morales residentes en México por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, con independencia de que dichas actividades se realicen o no en el territorio nacional."*** (Manifestación de riqueza que se grava).

A su vez, en el referido dictamen se sostuvo en el capítulo denominado sujetos, objeto, base y tasa:

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

> ***"El objeto de la contribución empresarial a tasa única se establece como la percepción efectiva de los ingresos totales por las personas físicas y las morales residentes en México por enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, con independencia de que dichas actividades se realicen o no en el territorio nacional."*** (Otra vez manifestación de riqueza que se grava).

En cambio, cuando en la iniciativa y dictámenes en comento se dice que dicho tributo "es equivalente a gravar la retribución de los factores de la producción en los sujetos que realizan los pagos respectivos", esa mención se refirió a la finalidad u objetivo económico perseguido mediante esa contribución, tal como deriva de lo indicado en la exposición de motivos al señalar:

> ***"Características de la contribución empresarial a tasa única.***
>
> ***El nuevo tributo grava la aportación de la empresa al valor de la producción nacional que es destinado al mercado, excluido el valor de la producción adquirido de otras empresas.***
>
> ***1. Gravamen mínimo y sustitución del impuesto al activo.***
>
> ***La contribución empresarial a tasa única que se propone a esa Soberanía es un gravamen mínimo respecto del impuesto sobre la renta total, es decir, del impuesto sobre la renta propio y retenido. Únicamente se pagaría por concepto de***

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

contribución empresarial a tasa única el excedente entre ese gravamen y el impuesto sobre la renta propio y retenido.

Es importante señalar que para la determinación del gravamen mínimo se permite reconocer el impuesto sobre la renta que los contribuyentes hubieran retenido a terceros y corresponda a erogaciones que por disposición expresa de la Ley no son deducibles para los efectos de la contribución empresarial a tasa única, pero que sí son deducibles para el impuesto sobre la renta. La razón es que la contribución empresarial a tasa única es equivalente a gravar la retribución a los factores de la producción en los sujetos que realizan dichos pagos, por lo que es necesario que, para determinar la contribución empresarial a tasa única a pagar, se considere la parte del impuesto sobre la renta que se hubiera retenido a dichos factores.

Por ello, para determinar el monto del pago mínimo se reconoce, vía el acreditamiento, el impuesto sobre la renta correspondiente a las retribuciones a todos los factores de la producción como son, principalmente, las utilidades, los dividendos o los salarios, retribuciones que pagaron el impuesto sobre la renta mediante retención que efectuaron los pagadores de dichas retribuciones y que es necesario, dada la mecánica propuesta para gravar a dichas retribuciones con la contribución empresarial a tasa única, que el contribuyente los

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

considere para la determinación del gravamen mínimo.

La contribución empresarial a tasa única es un gravamen que tiene una base gravable más amplia que el impuesto sobre la renta, con lo cual la contribución que se propone gravará a quienes hoy no pagan el impuesto sobre la renta, lo que hace más equitativa la tributación.”

Ahora bien, con independencia de la incertidumbre que generan algunas de las consideraciones expresadas en los documentos del proceso legislativo correspondiente, lo cierto es que tanto de lo determinado por el legislador en cuanto al ingreso que se grava por el impuesto empresarial a tasa única, como de lo indicado en aquellos documentos, es factible concluir que el citado tributo recae sobre los ingresos brutos de los sujetos pasivos de éste, es decir, los que realizan las actividades consistentes en la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes. Así se sostiene expresamente en la iniciativa y en el dictamen de la Cámara de Origen y así lo dice puntualmente la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Cabe mencionar que, en cambio, el impuesto sobre la renta recae sobre los impactos positivos en el haber patrimonial de los contribuyentes, pues tal como lo indica su nombre la manifestación de riqueza que grava no es la revelada por los ingresos brutos de los contribuyentes sino la derivada de los ingresos que se perciben únicamente en la medida en que éstos representan una renta o incremento patrimonial en el haber

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

patrimonial de los contribuyentes. Al respecto son ilustrativas las tesis jurisprudenciales que llevan por rubro, texto y datos de identificación:

> ***"RENTA. EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN II, ASÍ COMO LAS DISPOSICIONES DE LA SECCIÓN III DEL CAPÍTULO II DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE REGULAN EN LO GENERAL EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DEL COSTO DE LO VENDIDO, PERMITEN REFLEJAR EL EFECTO QUE TIENEN EN DICHO CONCEPTO LOS INVENTARIOS INICIALES Y FINALES DE LOS CAUSANTES Y, EN ESA MEDIDA, NO VIOLAN LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005). Las disposiciones referidas regulan en lo general el sistema de deducciones denominado "costo de lo vendido", por virtud del cual los causantes consideran el costo de producción o adquisición de los artículos enajenados y que generan los ingresos de las empresas en el renglón de ventas. Ahora bien, a fin de que dicha deducción resulte acorde con la garantía de proporcionalidad tributaria contenida en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario que permita el reconocimiento de los costos en los que incurre una sociedad para dejar el producto en condiciones de ser enajenado –sea que se dedique a la comercialización o a la producción***

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

de mercancías–, precisándose que dicho concepto no podrá deducirse sino hasta que se enajene la mercancía. Al respecto, debe señalarse que de la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se advierte que para determinar el costo de lo vendido deducible, debe atenderse a lo siguiente: considerando la naturaleza del impuesto sobre la renta, al concepto "renta" como parámetro para determinar la capacidad contributiva de los causantes, así como a la propia técnica contable, por regla general, la determinación del monto del costo de ventas deducible se realizará tomando en cuenta las existencias del inventario al inicio del ejercicio, determinando su costo; posteriormente, al final del periodo se tomarán en cuenta las existencias restantes, las cuales igualmente serán valuadas para determinar su costo, y la diferencia entre ambos valores, adicionada a los bienes adquiridos o producidos, será el valor que debe corresponder al costo de ventas deducible. Así precisado el sentido del concepto, se permite un reconocimiento del efecto que tienen en el costo de ventas los inventarios iniciales y finales, de lo que se desprende que la deducción correspondiente –y, por ende, la base gravable– quedará ajustada a la capacidad contributiva del causante como medida de la imposición que le corresponde constitucionalmente.” *(Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la*

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Federación y su Gaceta, XXVI, Septiembre de 2007, Tesis: 1a. CLX/2007, Página: 388).

"RENTA. EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR LA CANTIDAD LÍQUIDA DEL IMPUESTO RELATIVO CONCURREN FIGURAS JURÍDICAS DE DISTINTA NATURALEZA. El impuesto sobre la renta pretende pesar sobre los incrementos patrimoniales positivos, de lo cual se desprende que su base imponible deriva de la conjunción de disposiciones que esencialmente incorporan componentes positivos y negativos, necesarios para su configuración. En tal virtud, corresponde al legislador tributario incorporar en su mecánica, cuando menos, los instrumentos que permitan ajustarlo a tal propósito, a fin de que el gravamen no pese únicamente sobre los ingresos brutos del causante. En efecto, en el diseño normativo del procedimiento para determinar la cantidad líquida a cargo del contribuyente del impuesto sobre la renta concurren figuras jurídicas de distinta naturaleza: a) sustractivas –deducciones, créditos, amortizaciones, los supuestos de exención o no sujeción, coeficientes de decremento, entre otras– y b) aditivas –acumulación de ingresos, elementos que amplían el radio de acción del propio impuesto, como ocurre en el caso de los presupuestos asimilados o equiparados, coeficientes de incremento, entre otras– y sólo

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

gracias a la acción conjunta y simultánea de todas ellas puede conocerse la entidad de la obligación tributaria resultante. Así, en el diseño del sistema tributario del gravamen aludido el legislador tiene a su alcance una serie de figuras jurídicas que podrían provocar la disminución de la cantidad líquida a cargo del contribuyente (las tradicionalmente denominadas "sustractivas"); sin embargo, no porque tengan este efecto como denominador común pueden homologarse unas con otras pues, por regla general, de cada uno de dichos institutos puede predicarse un propósito determinado, o bien, a cada uno de ellos puede corresponder una consecuencia específica diversa –a pesar de que en todos los casos se provoque la disminución del gravamen a cargo–, dependiendo del punto específico en el que impacten dentro de la mecánica del referido tributo, como se evidencia al apreciar el efecto diferenciado de las figuras que influyen en la determinación de la base, frente a las que disminuyen directamente la contribución causada.” *(Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIX, Mayo de 2009, Tesis: 1a. LXVII/2009, Página: 92).*

En ese tenor, resulta indudable que el impuesto empresarial a tasa única y el impuesto sobre la renta son tributos que recaen sobre diversos objetos, sin que esta premisa se desvirtúe por la complementariedad que existe entre ellos, la que busca diversos

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

fines económicos mediante el establecimiento de ambos tributos, pero que de ninguna manera impide distinguir entre las relevantes diferencias sobre su objeto y, por ende, los términos en que debe abordarse el estudio de su constitucionalidad.

Por tanto, el principio de legalidad tributaria en su aspecto material, tutelado en el artículo 31, fracción IV, constitucional no se infringe por la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, contrariamente a lo afirmado por la parte recurrente, pues los elementos que permiten conocer con certeza el objeto del tributo se fijaron por el legislador con la precisión necesaria que impida suscitar una situación de inseguridad jurídica para los contribuyentes.

En ese orden de ideas, **resultan infundados los agravios** en los que se afirma que el objeto previsto en la iniciativa de ley y en los dictámenes rendidos por las Cámaras de Diputados y Senadores fue distinto al que finalmente se plasmó en la norma reclamada porque, como ha quedado demostrado, el proceso legislativo y el texto de la ley coinciden en la determinación del objeto del tributo, por lo que no se causa incertidumbre jurídica a los contribuyentes respecto de ese elemento esencial del tributo sin que, además, sea factible analizar, como lo realiza la recurrente, de manera aislada el artículo 2 de la Ley en estudio para arribar a una conclusión diversa, pues al juzgarse la constitucionalidad de esa ley, la interpretación que se realiza de ella, no puede circunscribirse tomando en cuenta solamente el texto aislado del artículo 2 que se invoca por la inconforme, pues éste es parte de un conjunto de normas que estructuran el tributo y, por consiguiente, es la interpretación de la totalidad de ese

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

ordenamiento la que puede llevar a concluir su conformidad con el texto constitucional.

Debe precisarse que, aun en el supuesto de que efectivamente la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se apartase de lo señalado en la iniciativa de ley y en los dictámenes rendidos por las Cámaras de Diputados y Senadores, y de que el A quo no se hubiere ocupado de los argumentos que planteó en sus conceptos de violación respecto del proceso legislativo del artículo 2, ello no torna en inconstitucional dicha ley, conforme lo ha determinado este Tribunal Pleno en la jurisprudencia que señala:

> ***"LEYES. NO SON INCONSTITUCIONALES PORQUE SE APARTEN DE LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LAS INICIATIVAS QUE LES DAN ORIGEN. La Constitución de la República no instituye la necesaria correspondencia entre las leyes emanadas del Congreso de la Unión y las exposiciones de motivos que acompañan a las iniciativas que les dieron origen. El Constituyente no consideró a las exposiciones de motivos como elementos determinantes de la validez de las leyes, ni tampoco calificó la función que habrían de desempeñar en alguna de las fases de creación de las leyes. De ahí que el Congreso de la Unión puede apartarse de las razones o motivos considerados en la iniciativa, modificar los textos propuestos y formular los que en su lugar formarán parte de la ley, aunque éstos tengan alcances o efectos***

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

> ***distintos o incluso contrarios a los expresados en la exposición de motivos por el autor de tal iniciativa. Por ello, desde el punto de vista constitucional, las exposiciones de motivos no condicionan en modo alguno las facultades del Congreso de la Unión para decidir y establecer las normas legislativas de acuerdo con su competencia.”*** *(Registro: 205682. Octava Época. Instancia: Pleno. Jurisprudencia. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Gaceta Núm: 52, Abril de 1992. Materia(s): Constitucional. Tesis: P./J. 15/1992. Página: 11. Genealogía: Apéndice 1917-1995, Tomo I, Primera Parte, Constitucional, tesis 220, página 210).*

Corolario de todo lo anterior, es concluir que el objeto del impuesto empresarial a tasa única es un elemento contenido y especificado en la Ley impugnada sin que se genere imprecisión respecto de éste ni una situación de incertidumbre o inseguridad jurídica.

OCTAVO. No deducibilidad de diversos conceptos y no reconocimiento de diversas situaciones relacionadas con el impuesto sobre la renta. Integración de la base del impuesto empresarial a tasa única. Proporcionalidad tributaria.

A continuación, corresponde a este Tribunal Pleno abordar los agravios en los que la recurrente se duele de las consideraciones al tenor de las cuales en el fallo impugnado se sostuvo la constitucionalidad de la Ley del Impuesto Empresarial

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

a Tasa Única en lo que se refiere a la imposibilidad de deducir diversos conceptos que la parte quejosa considera necesarios e indispensables para la consecución de su objeto social y que, como tales, deberían ser reconocidos como un elemento sustractivo en la integración de la base del gravamen, como un requisito indispensable para que sea respetada la garantía de proporcionalidad tributaria.

Entre los mencionados conceptos que la quejosa considera deben ser reconocidos como deducibles —y sobre los cuales esta Suprema Corte se pronunciará, en términos generales, de manera conjunta—, se encuentran los sueldos y salarios, la participación a los trabajadores en las utilidades de las empresa, las aportaciones de seguridad social, los gastos de previsión social, los intereses erogados que deriven de operaciones de financiamiento o mutuo cuando no se consideren parte del precio y las regalías que se paguen a partes relacionadas.

En efecto, la parte recurrente al controvertir el fallo recurrido hace valer diversos argumentos a través de los cuales insiste en la inconstitucionalidad de los artículos 3, 5 y 6 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única —según corresponda a las porciones normativas que excluyen, explícita o implícitamente, la posibilidad de deducir—, señalando, medularmente:

- El artículo 5, fracción I, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, violenta el principio de proporcionalidad tributaria al no permitir la deducción del pago de salarios a los trabajadores, gastos de previsión social y demás prestaciones que derivan de la relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y aportaciones de seguridad

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

social, mismos que deben ser reconocidos como gastos indispensables en el proceso productivo, lo que a su juicio provoca tributar sobre una base artificial;

– El artículo 6, fracción I, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria al establecer como requisito de la deducción, que la erogación constituya a su vez un ingreso gravable para quien lo recibe;

– Dicha situación no se subsana con el crédito a favor del patrón establecido en el artículo 8 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única;

– El artículo 3, fracción I, segundo párrafo, en relación con el diverso 6, fracción I, ambos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, violenta la garantía de proporcionalidad tributaria, en la medida en que no permite la deducción del pago de regalías cuando se realiza a favor de una parte relacionada, conminando al contribuyente a enterar el impuesto sobre una base ficticia, pues no se considera el total de las erogaciones estrictamente indispensables en que incurre el sujeto pasivo.

– El artículo 3, fracción I, tercer párrafo, en relación con los diversos 1, 2, párrafos primero y cuarto y 6, fracción I, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, violan el principio de proporcionalidad tributaria, en cuanto impiden la deducción de los intereses erogados que deriven de operaciones de financiamiento o mutuo cuando aquéllos no se consideren parte del precio.

De conformidad con las consideraciones que se exponen a continuación, debe estimarse que son infundados los referidos agravios, los que se estudiaran conjuntamente atendiendo a lo previsto en el artículo 79 de la Ley de Amparo.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Como punto de partida, debe insistirse en lo señalado previamente en la presente ejecutoria, en el sentido de que el impuesto empresarial a tasa única no es una versión reeditada del impuesto sobre la renta, por más que ambos gravámenes formen un sistema impositivo complementario o por más que compartan aspectos trascendentes en su mecánica.

Precisado lo anterior, conviene recordar que el objeto del impuesto empresarial a tasa única son los ingresos brutos obtenidos por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, de donde deriva que el legislador seleccionó esa precisa manifestación de riqueza como fuente reveladora de capacidad contributiva, debiendo recordarse que tal como lo ha sostenido este Alto Tribunal, corresponde al Poder Legislativo configurar el sistema tributario estableciendo los tributos que estime necesarios dentro un marco legal que sea proporcional y equitativo, por lo que válidamente puede crear impuestos que recaigan sobre fuentes aisladas de riqueza, siempre y cuando la configuración del respectivo hecho imponible y la regulación de su base gravable atiendan a la capacidad contributiva que revelen los gobernados al realizar la conducta gravada y no se prevean tratos desiguales que carezcan de justificación. Así se advierte en los criterios jurisprudenciales que llevan por rubro, texto y datos de identificación:

“SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES. El texto

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

constitucional establece que el objetivo del sistema tributario es cubrir los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal y de los Estados y Municipios, dentro de un marco legal que sea proporcional y equitativo, por ello se afirma que dicho sistema se integra por diversas normas, a través de las cuales se cumple con el mencionado objetivo asignado constitucionalmente. Ahora bien, la creación del citado sistema, por disposición de la Constitución Federal, está a cargo del Poder Legislativo de la Unión, al que debe reconocérsele un aspecto legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera, sin pasar por alto que existen ciertos límites que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva. En tal virtud, debe señalarse que el diseño del sistema tributario, a nivel de leyes, pertenece al ámbito de facultades legislativas y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política –amplio, mas no ilimitado–, reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo, por lo que el hecho de que en un determinado momento los supuestos a los que recurra el legislador para fundamentar las hipótesis normativas no sean aquellos vinculados con anterioridad a las hipótesis contempladas legalmente, no resulta

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

inconstitucional, siempre y cuando con ello no se vulneren otros principios constitucionales.” *(Registro: 170585. Novena Época. Primera Sala. Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XXVI, Diciembre de 2007. Tesis: 1a./J. 159/2007. Página:111).*

“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

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

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.” *(Registro: 184291. Novena Época. Pleno. Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XVII, Mayo de 2003. Tesis: P./J. 10/2003. Página: 144).*

“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

> ***gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.”*** *(Registro: 192849. Novena Época. Instancia: Pleno. Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: X, Noviembre de 1999. Tesis: P./J. 109/99. Página: 22).*

En ese tenor, para determinar si la ley impugnada es desproporcional al no prever las deducciones referidas por la quejosa, debe tomarse en cuenta que si el legislador seleccionó como manifestación de riqueza gravada por el impuesto empresarial a tasa única los ingresos brutos recibidos por la realización de las actividades indicadas en el artículo 1 de la ley que rige dicho tributo, la previsión de deducciones en el propio ordenamiento no tiene como finalidad determinar una utilidad a gravar ya que para conocer cuál es la capacidad contributiva que

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

revelan los sujetos pasivos de dicho tributo debe atenderse, en principio, única y exclusivamente al monto por el que reciban los referidos ingresos brutos, ya que es la magnitud en la que éstos se obtengan la que revela en el caso del impuesto empresarial a tasa única la aptitud de los gobernados para contribuir proporcionalmente al financiamiento de los gastos públicos.

Al respecto cabe recordar, tal como lo sostuvo la Segunda Sala de este Alto Tribunal al resolver el dieciocho de octubre de dos mil dos el amparo en revisión 262/2001, promovido por **********, que para analizar si el sistema legal que rige a un impuesto atiende a la capacidad contributiva de los gobernados y, por ende, se apega al principio de proporcionalidad tributaria, resulta irrelevante determinar cuál es la capacidad económica de éstos, –entendida como la aptitud derivada de la totalidad de su patrimonio– ya que para tal fin debe analizarse si el sistema que rige a un impuesto da lugar a que contribuyan a los gastos públicos en una mayor cuantía quienes, en las mismas circunstancias, reflejen en mayor medida la manifestación de riqueza gravada, sin que pueda desconocerse que esta última por su naturaleza, en todo caso, debe constituir una manifestación parcial de la capacidad económica de los contribuyentes, es decir, de la totalidad de su patrimonio.

Por ende, en el caso del impuesto empresarial a tasa única la previsión o no de determinadas deducciones resulta irrelevante para determinar si las normas que rigen a dicha contribución respetan el principio de proporcionalidad tributaria, ya que la capacidad contributiva sobre la que recae es la revelada por los ingresos brutos recibidos por las actividades antes indicadas.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

En ese orden de ideas, si la recurrente sustenta sus agravios en la premisa consistente en que las deducciones de cuya ausencia se duele son necesarias para atender a su capacidad contributiva, resulta innecesario abordar los diversos argumentos que desarrolla para demostrar en qué medida la falta de cada una de aquéllas afecta la proporcionalidad del impuesto empresarial a tasa única ya que, como se precisó, atendiendo a la manifestación de riqueza sobre la que recae este impuesto, el acatamiento a ese principio de justicia tributaria no está determinado por la existencia de deducciones.

En abono a lo anterior, cabe señalar que la previsión de deducciones y créditos aplicables para determinar la cuantía a pagar del impuesto empresarial a tasa única tuvo como finalidad esencial establecer beneficios tributarios que persiguen diversos fines económicos. Al respecto, son ilustrativas las siguientes consideraciones del dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados:

> ***"2.1. Deducciones***
>
> ***(…)***
>
> ***No obstante lo anterior, esta Comisión propone con el objeto de promover la generación de nuevos empleos y de no afectar los ya existentes, establecer un crédito fiscal que permita a los contribuyentes acreditar contra la contribución empresarial a tasa única el costo fiscal de las erogaciones efectuadas por concepto de salarios gravados, como más adelante se explica.***

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

(...)

Así mismo, se prevén como deducibles las contribuciones locales o federales a cargo de terceros cuando en este caso las mismas formen parte de la contraprestación, así como el impuesto al valor agregado o el impuesto especial sobre producción y servicios, cuando el contribuyente no tenga derecho a acreditar los mencionados impuestos que le hubieran sido trasladados o que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, que correspondan a erogaciones deducibles en los términos del ordenamiento que se somete a consideración del Legislativo Federal.

Es importante señalar que esta Comisión Dictaminadora está de acuerdo con la deducción relativa a las contribuciones locales o federales, tanto a cargo del contribuyente, como de terceros cuando forman parte de la contraprestación; sin embargo, se considera que esta deducción sólo debe ser aplicable respecto de contribuciones pagadas en México y no de aquéllas que son cubiertas por el contribuyente en el extranjero, ya que estas últimas en su caso son acreditadas en los términos de los tratados para evitar la doble tributación que nuestro país tenga en vigor, por lo que con el objeto de clarificar el alcance de la disposición contenida en el artículo 5, fracción II de la Iniciativa a dictamen y evitar en su caso, duplicar la disminución de un mismo concepto, se propone eliminar el término "locales o federales" para

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

establecer que la deducción de las contribuciones es procedente respecto de aquéllas que sean pagadas en México.

Por otra parte, en la referida fracción II del artículo 5 de la Iniciativa que nos ocupa, se propone adicionar un último párrafo para incorporar expresamente como deducible a las erogaciones por concepto de aprovechamientos a cargo del contribuyente por la explotación de bienes de dominio público, por la prestación de un servicio público concesionado o el otorgamiento de permisos, siempre que la erogación también sea deducible en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Lo anterior, en virtud de que se trata de erogaciones indispensables que realizan los contribuyentes para tener la concesión o permiso de que se trate.

En este sentido, la que dictamina considera adecuado modificar la Iniciativa objeto de dictamen para incorporar expresamente el concepto de aprovechamiento como deducible de la contribución empresarial a tasa única, con la limitante de que los mismos también sean deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dado que existen algunos aprovechamientos como las multas no fiscales o los resarcimientos e indemnizaciones que se realizan al Estado que no son deducibles para el impuesto sobre la renta y por lo tanto, tampoco serían deducibles para la contribución empresarial a tasa única.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Por otra parte, en la Iniciativa en estudio, se prevé como deducible el importe de las devoluciones de bienes que reciba el contribuyente, el de los descuentos o bonificaciones que haga, así como los importes de los depósitos o anticipos que le devuelvan, siempre que por los ingresos de las operaciones que les dieron origen se hubiese pagado la contribución empresarial a tasa única, ya que, de no hacerlo, se estaría causando un doble gravamen sobre un mismo ingreso.

Aunado a lo anterior, se permite deducir las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, siempre que la ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de riesgos creados, responsabilidad objetiva, caso fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros, salvo que los daños y los perjuicios o la causa que dio origen a la pena convencional, se hayan originado por culpa imputable al contribuyente.

Se destaca en la Iniciativa en estudio que en el caso de las instituciones de seguros autorizadas para la venta de seguros de vida, ya sea que cubran el riesgo de muerte u otorguen rentas vitalicias o de pensiones derivados de las leyes de seguridad social, podrán deducir la creación o incremento de la reserva especial vinculada con los seguros antes mencionados, toda vez que los recursos de la reserva citada contienen un componente de ahorro del asegurado y, por lo tanto, no representan un ingreso para las instituciones de seguros.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Adicionalmente, las instituciones autorizadas para la venta de seguros de pensiones, derivados de las leyes de seguridad social, además de efectuar la deducción mencionada en el párrafo anterior, podrán deducir la creación o incremento de la reserva matemática especial, así como de las otras reservas previstas en la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, cuando cumplan con la condición de que toda liberación sea destinada al fondo especial de los seguros de pensiones, de conformidad con esta última ley, en la cual el Gobierno Federal participe como fideicomisario.

Así mismo, se prevé como deducible las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas, así como las cantidades que paguen las instituciones de fianzas para cubrir el pago de reclamaciones.

Por otra parte, la que dictamina reconoce que la población está expuesta a la ocurrencia de terremotos, inundaciones, huracanes y cualquier otro tipo de desastre natural o eventos de periodicidad y severidad no predecibles, que implican cuantiosos daños y perjuicios que pueden colapsar el funcionamiento de poblaciones enteras, si dichos daños y perjuicios no son compensados de alguna manera. En estos casos las coberturas de seguros son indispensables para poder resarcir los citados daños y perjuicios sufridos por los

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

afectados, atenuando de esta manera el impacto económico que los eventos en comento pueden llegar a tener en las finanzas públicas del Estado.

Los eventos citados anteriormente producen una acumulación de responsabilidades financieras para las instituciones de seguros por el pago de siniestros, lo que puede impactar negativamente la solvencia de dichas instituciones, poniendo en peligro su continuidad en el caso de no contar con los fondos suficientes para hacer frente a los citados pagos de siniestros. En este sentido, es que las instituciones de seguros deben crean reservas de riesgos catastróficos para contar con un fondo que les permita anticipar contingencias de esta envergadura.

Derivado de lo anterior, la que dictamina considera que se debe incentivar la creación o el incremento de las reservas de riesgos catastróficos, por tratarse de seguros que coadyuvan al bienestar de la población y de medidas de prevención ante el riesgo de insolvencia para las instituciones que proporcionan coberturas para dichos eventos catastróficos.

Es por eso que, con el fin de garantizar la solvencia de la instituciones de seguros que cubren riesgos catastróficos, toda vez que tienen como fin último la protección de la población, la que dictamina propone que se consideren conceptos deducibles para efectos de la Ley de la Contribución Empresarial a Tasa Única, la creación o incremento

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

de las reservas de riesgos catastróficos que realicen las instituciones de seguros autorizadas para la venta de seguros de terremoto y otros riesgos catastróficos, a que se refiere la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros.

(...)

Así mismo, se establece que cuando se disminuyan las reservas en comento, dicha disminución será un ingreso gravable con la contribución empresarial a tasa única para las instituciones de seguros, lo que permitiría la simetría de la citada contribución.

(…)”

De lo señalado en los párrafos transcritos se corrobora que las deducciones previstas en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no tienen como finalidad determinar una utilidad a gravar sino establecer beneficios tributarios que persiguen diversos fines económicos, entre otros, lograr los efectos que se desean de su interrelación con el impuesto sobre la renta, y si bien en algunos supuestos se hace referencia a que las deducciones respectivas tienen como finalidad atender a la capacidad contributiva de algunos sujetos de esa contribución, lo cierto es que resulta intrascendente la previsión de deducciones para atender a la capacidad contributiva que revela la fuente de riqueza gravada por el impuesto empresarial a tasa única.

Sólo a mayor abundamiento, resulta conveniente precisar que la complementariedad del impuesto empresarial a tasa única respecto del impuesto sobre la renta, es reveladora de que aun

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

cuando el legislador haya establecido un impuesto sobre ingresos brutos de los contribuyentes, cuya proporcionalidad no requiere de deducción alguna, lo cierto es que previó un mecanismo que busca la menor afectación económica a éstos, como deriva de lo previsto en los artículos 8, párrafos segundo y cuarto; 10, párrafo tercero y 11, párrafo tercero, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única[8], al tenor de los cuales los contribuyentes de este novedoso impuesto podrán acreditar contra el monto que resulte a

---

[8]. "Artículo 8. Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio calculado en los términos del último párrafo del artículo 1 de esta Ley, el crédito fiscal a que se refiere el artículo 11 de la misma, hasta por el monto del impuesto empresarial a tasa única calculado en el ejercicio de que se trate.
Contra la diferencia que se obtenga conforme al párrafo anterior, se podrá acreditar la cantidad que se determine en los términos del penúltimo párrafo de este artículo y una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta propio del ejercicio, del mismo ejercicio, hasta por el monto de dicha diferencia. El resultado obtenido será el monto del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a cargo del contribuyente conforme a esta Ley.
Contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a cargo, se podrán acreditar los pagos provisionales a que se refiere el artículo 10 de esta Ley efectivamente pagados correspondientes al mismo ejercicio.
Cuando no sea posible acreditar, en los términos del párrafo anterior, total o parcialmente los pagos provisionales efectivamente pagados del impuesto empresarial a tasa única, los contribuyentes podrán compensar la cantidad no acreditada contra el impuesto sobre la renta propio del mismo ejercicio. En caso de existir un remanente a favor del contribuyente después de efectuar la compensación a que se refiere este párrafo, se podrá solicitar su devolución.
(…)"
"Artículo 10. Los contribuyentes podrán acreditar contra el pago provisional calculado en los términos del artículo 9 de esta Ley el crédito fiscal a que se refiere el artículo 11 de la misma.
El acreditamiento a que se refiere el párrafo anterior se realizará en los pagos provisionales del ejercicio, hasta por el monto del pago provisional que corresponda, sin perjuicio de efectuar el acreditamiento a que se refiere el artículo 11 de esta Ley contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio.
Contra la diferencia que se obtenga en los términos del primer párrafo de este artículo, se podrá acreditar la cantidad que se determine en los términos del penúltimo párrafo de este artículo y una cantidad equivalente al monto del pago provisional del impuesto sobre la renta propio, correspondientes al mismo periodo del pago provisional del impuesto empresarial a tasa única, hasta por el monto de dicha diferencia. El resultado obtenido será el pago provisional del impuesto empresarial a tasa única a cargo del contribuyente.
(…)"
"Artículo 11. Cuando el monto de las deducciones autorizadas por esta Ley sea mayor a los ingresos gravados por la misma percibidos en el ejercicio, los contribuyentes tendrán derecho a un crédito fiscal por el monto que resulte de aplicar la tasa establecida en el artículo 1 de la misma a la diferencia entre las deducciones autorizadas por esta Ley y los ingresos percibidos en el ejercicio.
El crédito fiscal que se determine en los términos del párrafo anterior se podrá acreditar por el contribuyente contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio en los términos del artículo 8 de esta Ley, así como contra los pagos provisionales en los términos del artículo 10 de la misma, en los diez ejercicios siguientes hasta agotarlo. Tratándose de contribuyentes que cuenten con concesión para la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público, el plazo será igual al de la concesión otorgada.
El monto del crédito fiscal a que se refiere este artículo podrá acreditarse por el contribuyente contra el impuesto sobre la renta causado en el ejercicio en el que se generó el crédito. El monto del crédito fiscal que se hubiera acreditado contra el impuesto sobre la renta en los términos de este párrafo, ya no podrá acreditarse contra el impuesto empresarial a tasa única y la aplicación del mismo no dará derecho a devolución alguna.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

su cargo, tanto provisional como del ejercicio, el impuesto sobre la renta que les corresponda cubrir.

Con base en estas consideraciones, se impone concluir que los agravios enderezados en contra de las razones expresadas por el juzgador de primera instancia, con base en las cuales le fue negado el amparo a la parte quejosa, resultan infundados porque, contrariamente a lo afirmado por la parte recurrente, la base del impuesto se encuentra en estrecha relación con el objeto que pretende gravar conforme a lo expuesto en este considerando, por lo que debe confirmarse dicha negativa en el aspecto aludido, al considerar que no se vulnera la garantía de proporcionalidad tributaria por no permitirse la deducción de los diversos conceptos de los que se duele la quejosa.

Por otro lado, tomando en cuenta cuál es el objeto del impuesto empresarial a tasa única, así como los términos en que resulta proporcional el sistema que lo rige, debe estimarse que también resultan infundados los agravios que a continuación se sintetizan, con independencia de que se compartan o no las consideraciones contenidas en el fallo recurrido, pues lo cierto es que dichos agravios se sustentan en una premisa aplicable para un tributo cuya manifestación de riqueza gravada no la constituyen los ingresos brutos, sino la renta o la utilidad:

1. El artículo 11 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única vulnera el principio de proporcionalidad tributaria, toda vez que no reconoce el efecto de las pérdidas fiscales que se hayan generado en ejercicios anteriores

---

(…)”

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

para efectos del impuesto sobre la renta y que afectan la capacidad contributiva, razón por la que el legislador debió prever el reconocimiento para las pérdidas fiscales del impuesto sobre la renta o, al menos, otorgar un crédito fiscal.

2. Los artículos Quinto y Sexto Transitorios de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única resultan violatorios del principio de proporcionalidad tributaria, en la medida en que no permiten, de forma íntegra, la deducción de diversas erogaciones efectuadas con anterioridad a su entrada en vigor, tales como las inversiones y la adquisición de inventario.

3. Los artículos Quinto y Sexto Transitorios de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única son violatorios del principio de proporcionalidad tributaria, toda vez que no prevén tratamiento alguno para la deducción del valor de los terrenos, puesto que no son considerados como inversiones para fines del gravamen, según la remisión expresa que se realiza a la Ley del Impuesto sobre la Renta, razón por la que se afectaría su capacidad contributiva puesto que no se reconoce un gasto considerado como necesario e indispensable.

4. La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única violenta la garantía de proporcionalidad tributaria en la medida en que no sólo desconoce el monto original de las inversiones efectuadas con anterioridad a su entrada en vigor, sino que tampoco reconoce las erogaciones

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

efectuadas hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil siete en la construcción de bienes que serán parte del activo fijo después de esa fecha.

5. Los artículos Quinto y Sexto Transitorios de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única son violatorios del principio de proporcionalidad tributaria pues no permiten deducir en su totalidad en el ejercicio de dos mil ocho los gastos realizados en inversiones con anterioridad a la vigencia del nuevo gravamen, como sí se permite respecto de los gastos por inversiones efectuadas a partir de dicha vigencia, a pesar de que ambos inciden en la obtención de los ingresos gravados.

6. El artículo Quinto Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única viola la garantía de proporcionalidad tributaria al establecer que las inversiones nuevas realizadas del primero de septiembre al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, podrán deducirse hasta por el monto erogado en ese periodo en una tercera parte en cada ejercicio fiscal a partir de dos mil ocho hasta agotarlo, ya que si esa erogación incide en la obtención de los ingresos que son objeto del gravamen, es necesario que se permita su deducción total en el ejercicio de dos mil ocho, como ocurre con las inversiones realizadas en este ejercicio.

7. El artículo Sexto Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única viola la garantía de proporcionalidad tributaria al otorgar un crédito contra el

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

impuesto empresarial a tasa única, consistente en el cincuenta por ciento de las inversiones realizadas del primero de enero de mil novecientos noventa y ocho al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, pendientes de amortizar para efectos del impuesto sobre la renta, que se aplicará durante diez ejercicios fiscales a partir de dos mil ocho, ya que la atención a la capacidad contributiva de los sujetos obligados al pago del impuesto exige que en el régimen transitorio se permita la deducción total en el ejercicio de dos mil ocho de las inversiones referidas.

8. Los artículos 8, 9, 10 y 11 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única violentan el principio de proporcionalidad tributaria en virtud de que no reconocen de forma íntegra el impacto de ciertas erogaciones realizadas y que son consideradas como créditos aplicables contra el impuesto a cargo, pero que no se proyectan a ejercicios posteriores al en que se realicen, es decir, que puedan tener un reconocimiento en los ejercicios siguientes al en que fueron efectuadas.

9. Se desconocen las erogaciones que, realizadas en un ejercicio por concepto de pago de salarios, así como las inversiones efectuadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley, toda vez que los créditos establecidos al efecto, no pueden ser aprovechados por el contribuyente más que en el ejercicio en que se originaron, es decir, se pierden como una erogación

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

reconocida y que originalmente debiera disminuir, al menos, el impuesto a cargo.

10. El legislador debió prever que en el caso de que no existiera en un ejercicio impuesto empresarial a tasa única contra el cual acreditar las aludidas erogaciones, tal acreditamiento fuera procedente llevarlo hasta por diez años.

11. El hecho de que mediante Decreto del Ejecutivo Federal se haya reconocido el impacto de los inventarios adquiridos antes de dos mil ocho, y que puede llevarse en un seis por ciento hasta por diez años contra el impuesto empresarial a tasa única —de la misma manera que en el caso de las pérdidas—, demuestra que se reconoce el defecto de la Ley, no sólo en materia de deducciones, sino en el reconocimiento a varios años de las erogaciones necesarias para la obtención del ingreso objeto del impuesto.

Como se advierte de los agravios antes sintetizados, la quejosa considera, en esencia, que la proporcionalidad de las disposiciones que regulan el impuesto empresarial a tasa única está condicionada por el reconocimiento de diversas erogaciones, inversiones o pérdidas realizadas o acontecidas antes o después de la entrada en vigor de la ley que regula ese tributo; incluso, cuestiona la proporcionalidad de las limitantes previstas en las normas transitorias de dicho ordenamiento respecto de diversas deducciones y créditos allí regulados, sosteniendo la exigencia de que el legislador debiera reconocer un derecho de acreditamiento

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

de diversas erogaciones para ejercicios posteriores a aquél en el cual no se hubiere generado un impuesto empresarial a tasa única.

Al respecto, si el objeto del citado tributo es la obtención de ingresos brutos y, por ende, el sistema que lo regula es proporcional en la medida en que atiende a la cuantía en que los contribuyentes obtienen los referidos ingresos, las situaciones de las que se duele la quejosa no pueden afectar la proporcionalidad del impuesto empresarial a tasa única, ya que la capacidad contributiva sobre la que recae es la revelada por los ingresos brutos recibidos por las actividades indicadas en el artículo 1 de la ley que lo regula.

NOVENO. Falta de un mecanismo de ajuste para pagos provisionales. Proporcionalidad tributaria.

A fin de estar en posibilidad de analizar dicho planteamiento, se estima necesario estudiar, en primer lugar, la mecánica que prevé la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única en relación con los pagos provisionales.

El artículo 7 de dicha ley[9], establece que el impuesto empresarial a tasa única se calculará por ejercicios y se pagará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas en el mismo plazo establecido para la presentación de la declaración anual del impuesto sobre la renta.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

A su vez, el artículo 8[10], establece que en contra del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a cargo de los contribuyentes, se podrán acreditar los pagos provisionales a que se refiere el artículo 10 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única efectivamente pagados correspondiente al mismo ejercicio y, por la otra, que cuando no sea posible acreditar total o parcialmente los pagos provisionales efectivamente pagados del impuesto empresarial a tasa única en dicho ejercicio, los contribuyentes podrán compensar la cantidad no acreditada en contra el impuesto sobre la renta propio del mismo ejercicio; precisándose, además, que en caso de existir un remanente a favor del particular después de efectuar tal compensación, se podrá solicitar su devolución.

Por su parte, el primer párrafo del artículo 9 del ordenamiento legal en comento[11], en relación con los pagos provisionales, establece que los contribuyentes los efectuarán mensualmente a cuenta del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas en el mismo plazo establecido para la presentación de la declaración de los pagos provisionales del impuesto sobre la renta.

---

[9] "Artículo 7.- El impuesto empresarial a tasa única se calculará por ejercicios y se pagará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas en el mismo plazo establecido para la presentación de la declaración anual del impuesto sobre la renta. --- (…)"

[10] "Artículo 8.- (…) --- Contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a cargo, se podrán acreditar los pagos provisionales a que se refiere el artículo 10 de esta Ley efectivamente pagados correspondientes al mismo ejercicio. --- Cuando no sea posible acreditar, en los términos del párrafo anterior, total o parcialmente los pagos provisionales efectivamente pagados del impuesto empresarial a tasa única, los contribuyentes podrán compensar la cantidad no acreditada contra el impuesto sobre la renta propio del mismo ejercicio. En caso de existir un remanente a favor del contribuyente después de efectuar la compensación a que se refiere este párrafo, se podrá solicitar su devolución. --- (…)"

[11] "Artículo 9.- Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas en el mismo plazo establecido para la presentación de la declaración de los pagos provisionales del impuesto sobre la renta."

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Asimismo, dicho numeral dispone que los pagos provisionales se determinarán restando de la totalidad de los ingresos percibidos, las deducciones autorizadas que correspondan, durante el período comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes por el cual se efectúa el pago; señalándose, además, que a la cantidad que resulte se le aplicará la tasa[12] establecida en el artículo 1 de la propia Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Dicho precepto jurídico, en la parte que interesa, textualmente establece:

> ***"Artículo 9.- (…)***
> ***El pago provisional se determinará restando de la totalidad de los ingresos percibidos a que se refiere esta Ley en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago, las deducciones autorizadas correspondientes al mismo periodo.***
> ***Al resultado que se obtenga conforme al párrafo anterior, se le aplicará la tasa establecida en el artículo 1 de esta Ley.***
> ***(…)"***

[12] En torno a la tasa aplicable, el Artículo Cuarto Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, dispone lo siguiente: "Artículo Cuarto.- Para los efectos del artículo 1, último párrafo, de la presente Ley, durante el ejercicio fiscal de 2008 se aplicará la tasa del 16.5% y durante el ejercicio fiscal de 2009 se aplicará la tasa del 17%. --- Así mismo, para los efectos del penúltimo párrafo de los artículos 8 y 10 de la presente Ley, durante el ejercicio fiscal de 2008 se aplicará el factor de 0.165 y durante el ejercicio fiscal de 2009 se aplicará el factor de 0.17."

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Bajo este orden de ideas, atendiendo a la mecánica prevista en dicho precepto jurídico, se tiene que para efectos de realizar los pagos provisionales, los contribuyentes tendrán que considerar el total de los ingresos percibidos, así como de las deducciones autorizadas desde el primero de enero del año de que se trate y hasta el último día del período por el cual se va a realizar el cálculo a fin de obtener la base gravable del impuesto empresarial a tasa única, a la cual se le aplicará la tasa que prevé el artículo 1 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única para efectos de determinar el monto del impuesto que se tiene que enterar en el período correspondiente.

Esto es, para que los contribuyentes realicen el cálculo de los pagos provisionales, tendrán que considerar mensualmente, los ingresos percibidos y las deducciones autorizadas durante el período de que se trate conforme a la siguiente tabla:

Mes en que se calcula el pago provisional.	***Ingresos percibidos y deducciones autorizadas que se deben considerar para el cálculo de los pagos provisionales.***	***Mes en que se efectúa el pago.***
Enero	***Del 01 al 31 de enero***	***febrero***
Febrero	***Del 01 de enero al 28 de febrero***	***marzo***
Marzo	***Del 01 de enero al 31 de marzo***	***abril***
Abril	***Del 01 de enero al 30 de abril***	***mayo***
Mayo	***Del 01 de enero al 31 de mayo***	***junio***
Junio	***Del 01 de enero al 30 de junio***	***julio***
Julio	***Del 01 de enero al 31 de julio***	***agosto***
Agosto	***Del 01 de enero al 31 de agosto***	***septiembre***

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Septiembre	***Del 01 de enero al 30 de septiembre***	***octubre***
Octubre	***Del 01 de enero al 31 de octubre***	***noviembre***
Noviembre	***Del 01 de enero al 30 de noviembre***	***diciembre***
Diciembre	***Del 01 de enero al 31 de diciembre.***	***enero del siguiente año.***

A la diferencia que surja entre los ingresos percibidos y las deducciones autorizadas del período correspondiente, se le aplicará la tasa prevista en el artículo 1 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, a fin de obtener el monto del pago provisional del período de que se trate.

En torno a esta cuestión, debe señalarse que el artículo Quinto Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, también prevé la posibilidad de que los contribuyentes consideren para efectos de determinar la base gravable del impuesto, una deducción adicional, por las erogaciones que efectúen en inversiones nuevas, que en términos del ordenamiento legal en comento sean deducibles y que se hubiesen adquirido en el período comprendido del uno de septiembre de dos mil siete, hasta por el monto de la contraprestación efectivamente pagada por dichas inversiones en el citado período.

A fin de corroborar lo anterior se estima necesario transcribir el contenido del artículo Quinto Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, el cual dispone:

“Artículo Quinto.- Para los efectos del artículo 5, fracción I de la presente Ley, los contribuyentes

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

podrán efectuar una deducción adicional en los términos de este artículo, tanto para la determinación del impuesto del ejercicio y de los pagos provisionales del mismo ejercicio, por las erogaciones que efectúen en inversiones nuevas, que en los términos de esta Ley sean deducibles, adquiridas en el periodo comprendido del 1 de septiembre al 31 de diciembre de 2007, hasta por el monto de la contraprestación efectivamente pagada por dichas inversiones en el citado periodo.

El monto de la erogación a que se refiere el párrafo anterior se deducirá en una tercera parte en cada ejercicio fiscal a partir del 2008, hasta agotarlo. Tratándose de los pagos provisionales, se deducirá la doceava parte de la cantidad a que se refiere este párrafo, multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes al que corresponda el pago.

La deducción que se determine en los términos de este artículo, se actualizará por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre de 2007 y hasta el último mes del ejercicio fiscal en el que se deduzca el monto que corresponda conforme al párrafo anterior. Tratándose de los pagos provisionales, dicha deducción se actualizará con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre de 2007 y hasta el último mes al que corresponda al pago provisional de que se trate.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

La parte de las erogaciones por las inversiones nuevas, efectivamente pagada con posterioridad al periodo a que se refiere el primer párrafo de este artículo, será deducible en los términos de la presente Ley.

Para los efectos de este artículo y del siguiente, se entiende por inversiones las consideradas como tales para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y por nuevas las que se utilizan por primera vez en México.”

Finalmente, se estima necesario precisar que en el artículo Sexto del Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única, publicado en el Diario Oficial de la Federación el cinco de noviembre de dos mil siete, modificado, a su vez, por Decreto publicado en dicho medio de difusión oficial el veintisiete de febrero de dos mil ocho, se estableció para aquellos contribuyentes que tributen conforme al Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta y que cuando menos el ochenta por ciento de sus operaciones realizadas en el ejercicio fiscal de dos mil siete, las hayan efectuado con el público en general, consistente en la posibilidad de deducir, de los ingresos gravados por el impuesto empresarial a tasa única, el monto de las cuentas y documentos por cobrar originados por la adquisición de productos terminados durante el periodo comprendido del uno de noviembre al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, siempre que tales bienes se hayan destinado a su enajenación, no sean inversiones ni formen parte de sus inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, hasta por el monto de la

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

contraprestación efectivamente pagada por dichas cuentas y documentos por pagar en el ejercicio fiscal de dos mil ocho, al señalar:

> ***"Artículo Sexto.- Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que tributen conforme al Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, obligados al pago del impuesto empresarial a tasa única y que cuando menos el 80% de sus operaciones realizadas en el ejercicio fiscal de 2007 las hayan efectuado con el público en general, consistente en deducir, de los ingresos gravados por el impuesto empresarial a tasa única, el monto de las cuentas y documentos por pagar originados por la adquisición de productos terminados durante el periodo comprendido del 1 de noviembre al 31 de diciembre de 2007, siempre que tales bienes se hayan destinado a su enajenación, no sean inversiones ni formen parte de sus inventarios al 31 de diciembre de 2007, hasta por el monto de la contraprestación efectivamente pagada por dichas cuentas y documentos por pagar en el ejercicio fiscal de 2008.***
>
> ***Para los efectos de determinar el monto de las cuentas y documentos por pagar a que se refiere el párrafo anterior, no se considerará el monto de los intereses que no formen parte del precio ni el monto de los impuestos que se hayan trasladado y que sean acreditables en los términos de las disposiciones fiscales.***

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Para los efectos de este artículo no se consideran operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan comprobantes que cumplan con todos los requisitos a que se refiere el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.”

Así las cosas, se pone de manifiesto que el mecanismo establecido en los artículos 9 y Quinto Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única para determinar el impuesto que se debe enterar en los pagos provisionales, así como en el artículo Sexto del Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única, publicado en el Diario Oficial de la Federación el cinco de noviembre de dos mil siete, puede ser esquematizado de la manera siguiente:

INGRESOS GRAVABLES
Menos
DEDUCCIONES AUTORIZADAS
Igual
BASE GRAVABLE
Por
TASA
Igual
PAGO PROVISIONAL

Por su parte, el artículo 10 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única[13], en la parte que interesa textualmente dispone:

[13] El contenido del artículo 10 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, que regula los pagos provisionales, prácticamente reitera el mismo contenido del artículo 8 del ordenamiento legal en comento, para el caso del impuesto del ejercicio, al señalar: “Artículo 8.- Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio calculado en los términos del último párrafo del artículo 1 de esta Ley, el crédito fiscal a que se refiere el artículo 11 de la misma, hasta por el monto del impuesto empresarial a tasa única calculado en el ejercicio de que

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

"Artículo 10.- Los contribuyentes podrán acreditar contra el pago provisional calculado en los términos del artículo 9 de esta Ley el crédito fiscal a que se refiere el artículo 11 de la misma.

El acreditamiento a que se refiere el párrafo anterior se realizará en los pagos provisionales del ejercicio, hasta por el monto del pago provisional

---

se trate. --- Contra la diferencia que se obtenga conforme al párrafo anterior, se podrá acreditar la cantidad que se determine en los términos del penúltimo párrafo de este artículo y una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta propio del ejercicio, del mismo ejercicio, hasta por el monto de dicha diferencia. El resultado obtenido será el monto del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a cargo del contribuyente conforme a esta Ley. --- Contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a cargo, se podrán acreditar los pagos provisionales a que se refiere el artículo 10 de esta Ley efectivamente pagados correspondientes al mismo ejercicio. --- Cuando no sea posible acreditar, en los términos del párrafo anterior, total o parcialmente los pagos provisionales efectivamente pagados del impuesto empresarial a tasa única, los contribuyentes podrán compensar la cantidad no acreditada contra el impuesto sobre la renta propio del mismo ejercicio. En caso de existir un remanente a favor del contribuyente después de efectuar la compensación a que se refiere este párrafo, se podrá solicitar su devolución. --- El impuesto sobre la renta propio por acreditar a que se refiere este artículo, será el efectivamente pagado en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. No se considera efectivamente pagado el impuesto sobre la renta que se hubiera cubierto con acreditamientos o reducciones realizadas en los términos de las disposiciones fiscales, con excepción del acreditamiento del impuesto a los depósitos en efectivo o cuando el pago se hubiera efectuado mediante compensación en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación. --- También se considera impuesto sobre la renta propio por acreditar a que se refiere este artículo, el efectivamente pagado en los términos del artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que el pago mencionado se haya efectuado en el ejercicio por el que se calcula el impuesto empresarial a tasa única. --- En el caso de ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero gravados por el impuesto empresarial a tasa única, también se considerará impuesto sobre la renta propio el pagado en el extranjero respecto de dichos ingresos. El impuesto sobre la renta pagado en el extranjero no podrá ser superior al monto del impuesto sobre la renta acreditable en los términos del artículo 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin que en ningún caso exceda del monto que resulte de aplicar al resultado a que se refiere el último párrafo del artículo 1 de esta Ley correspondiente a las operaciones realizadas en el extranjero la tasa establecida en el citado artículo 1. --- Para los efectos del acreditamiento a que se refiere este artículo, las personas físicas que estén obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única y además perciban ingresos a los que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, considerarán el impuesto sobre la renta propio en la proporción que representen el total de ingresos acumulables, para efectos del impuesto sobre la renta, obtenidos por el contribuyente, sin considerar los percibidos en los términos del Capítulo I, del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el ejercicio, respecto del total de los ingresos acumulables obtenidos en el mismo ejercicio. --- Por las erogaciones efectivamente pagadas por los contribuyentes por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como por las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en México, los contribuyentes acreditarán la cantidad que resulte de multiplicar el monto de las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en el ejercicio fiscal de que se trate y los ingresos gravados que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta de cada persona a la que paguen ingresos por los conceptos a que se refiere el citado Capítulo I en el mismo ejercicio, por el factor de 0.175. El acreditamiento a que se refiere este párrafo deberá efectuarse en los términos del segundo párrafo de este artículo. --- Lo dispuesto en el párrafo anterior, será aplicable siempre que los contribuyentes cumplan con la obligación de enterar las retenciones a que se refiere el artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o tratándose de trabajadores que tengan derecho al subsidio para el empleo, efectivamente se entreguen las cantidades que por dicho subsidio corresponda a sus trabajadores."

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

que corresponda, sin perjuicio de efectuar el acreditamiento a que se refiere el artículo 11 de esta Ley contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio.

Contra la diferencia que se obtenga en los términos del primer párrafo de este artículo, se podrá acreditar la cantidad que se determine en los términos del penúltimo párrafo de este artículo y una cantidad equivalente al monto del pago provisional del impuesto sobre la renta propio, correspondientes al mismo periodo del pago provisional del impuesto empresarial a tasa única, hasta por el monto de dicha diferencia. El resultado obtenido será el pago provisional del impuesto empresarial a tasa única a cargo del contribuyente.

Contra el pago provisional del impuesto empresarial a tasa única calculado en los términos del párrafo anterior, se podrán acreditar los pagos provisionales del citado impuesto del mismo ejercicio efectivamente pagados con anterioridad. El impuesto que resulte después de efectuar los acreditamientos a que se refiere este párrafo, será el pago provisional del impuesto empresarial a tasa única a pagar conforme a esta Ley.

El pago provisional del impuesto sobre la renta propio por acreditar a que se refiere este artículo, será el efectivamente pagado, en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el que le hubieren efectivamente retenido como pago provisional en los términos de las disposiciones

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

fiscales. No se considera efectivamente pagado el impuesto sobre la renta que se hubiera cubierto con acreditamientos o reducciones establecidas en los términos de las disposiciones fiscales, con excepción del acreditamiento del impuesto a los depósitos en efectivo o cuando el pago se hubiera efectuado mediante compensación en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

Por las erogaciones efectivamente pagadas por los contribuyentes por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como por las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en México, los contribuyentes acreditarán la cantidad que resulte de multiplicar el monto de las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en el periodo al que corresponda el pago provisional y los ingresos gravados que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta de cada persona a la que se paguen ingresos por los conceptos a que se refiere el citado Capítulo I en el mismo periodo, por el factor de 0.175. El acreditamiento a que se refiere este párrafo deberá efectuarse en los términos del tercer párrafo de este artículo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, será aplicable siempre que los contribuyentes cumplan con la obligación de enterar las retenciones a que se refiere el artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o tratándose de trabajadores que tengan derecho al subsidio para el empleo, efectivamente

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

se entreguen las cantidades que por dicho subsidio corresponda a los trabajadores.”

De lo anterior se desprende, entre otras cuestiones, que en contra de los pagos provisionales de dicho gravamen, los contribuyentes podrán acreditar los siguientes conceptos:

- El crédito fiscal[14] a que se refiere el artículo 11 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, hasta por el monto del pago provisional que corresponda, sin perjuicio de que se efectúe dicho acreditamiento también en contra del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio.

- En su caso, contra la diferencia, se podrá disminuir una cantidad equivalente a las erogaciones efectivamente pagadas por los contribuyentes por concepto de sueldos y salarios, así como por las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en México, en el período que corresponda al pago provisional, multiplicada por el factor de 0.165, de 0.170 ó de 0.175, según sea el caso.

- Una cantidad equivalente al monto del pago provisional del impuesto sobre la renta propio, correspondiente al mismo periodo del pago provisional del impuesto empresarial a tasa única, hasta por el monto de dicha diferencia.

[14] De conformidad con lo dispuesto por el artículo 11 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, el crédito fiscal a que hace referencia dicho numeral, se genera cuando el monto de las deducciones autorizadas hubiese sido mayor al de los ingresos gravados que se hubieran percibido en el ejercicio; precisándose en dicho numeral que el crédito fiscal será por el monto que resulte de aplicar la tasa establecida en el artículo 1 del ordenamiento legal en comento a la diferencia entre las deducciones autorizadas y los ingresos percibidos en el ejercicio.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

El resultado así obtenido será el pago provisional del impuesto empresarial a tasa única a cargo del contribuyente; precisándose, por una parte, que en contra del pago provisional calculado en los términos de este artículo, se podrán acreditar los pagos provisionales del citado impuesto del mismo ejercicio efectivamente pagados con anterioridad y, por la otra, que el impuesto que resulte después de efectuar los acreditamientos a que se refiere ese párrafo, será el pago provisional del impuesto empresarial a tasa única a pagar conforme a la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

En ese mismo orden de ideas, debe señalarse que el artículo Sexto Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, establece un crédito fiscal adicional que podrán disminuir los contribuyentes a efecto de determinar los pagos provisionales. Dicho crédito estará conformado por las inversiones que hayan adquirido los contribuyentes desde el uno de enero de mil novecientos noventa y ocho y hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil siete, que en los términos del ordenamiento legal en comento sean deducibles.

A fin de corroborar lo anterior, se estima necesario transcribir el contenido de dicho precepto jurídico, mismo que establece:

> ***"Artículo Sexto.- <u>Por las inversiones que se hayan adquirido desde el 1 de enero de 1998 y hasta el 31 de diciembre de 2007, que en los términos de esta Ley sean deducibles, los contribuyentes podrán</u>***

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

aplicar un crédito fiscal contra el impuesto empresarial a tasa única de los ejercicios fiscales a que se refiere este artículo y de los pagos provisionales de los mismos ejercicios, conforme a lo siguiente:

I. Determinarán el saldo pendiente de deducir de cada una de las inversiones a que se refiere este artículo, que en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta tengan al 1 de enero de 2008.

El saldo pendiente de deducir a que se refiere esta fracción se actualizará por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se adquirió el bien y hasta el mes de diciembre de 2007.

II. El monto que se obtenga conforme a la fracción anterior se multiplicará por el factor de 0.175 y el resultado obtenido se acreditará en un 5% en cada ejercicio fiscal durante diez ejercicios fiscales a partir del ejercicio fiscal de 2008, en contra del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio de que se trate. Tratándose del ejercicio fiscal de 2008 el factor aplicable será de 0.165 y para el ejercicio fiscal de 2009 el factor aplicable será de 0.17.

Para los efectos de los pagos provisionales del ejercicio de que se trate, los contribuyentes podrán acreditar la doceava parte del monto que se obtenga conforme al párrafo anterior multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio de que se trate y hasta el mes al que corresponda el pago.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

El crédito fiscal que se determine en los términos de esta fracción se actualizará por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre de 2007 y hasta el sexto mes del ejercicio fiscal en el que se aplique la parte del crédito que corresponda conforme al primer párrafo de esta fracción. Tratándose de los pagos provisionales, dicho crédito fiscal se actualizará con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre de 2007 y hasta el último mes del ejercicio fiscal inmediato anterior a aquél en el que se aplique.

El acreditamiento a que se refiere esta fracción deberá efectuarse antes de aplicar el impuesto sobre la renta propio a que se refiere el segundo párrafo del artículo 8 de esta Ley o el monto del pago provisional del impuesto sobre la renta propio a que se refiere el tercer párrafo del artículo 10 de la misma, según corresponda, y hasta por el monto del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio o del pago provisional respectivo, según se trate.

Lo dispuesto en este artículo no será aplicable a las inversiones nuevas, por las que se hubiera aplicado lo dispuesto en el artículo quinto transitorio de esta Ley.

Cuando antes del ejercicio fiscal de 2018 el contribuyente enajene las inversiones a que se refiere este artículo o cuando éstas dejen de ser útiles para obtener los ingresos, a partir del

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

ejercicio fiscal en que ello ocurra el contribuyente no podrá aplicar el crédito fiscal pendiente de acreditar correspondiente al bien de que se trate.

No serán deducibles en los términos de esta Ley las erogaciones por las inversiones a que se refiere este artículo, pagadas con posterioridad al 31 de diciembre de 2007.

Cuando el contribuyente no acredite el crédito fiscal a que se refiere este artículo, en el ejercicio que corresponda no podrá hacerlo en ejercicios posteriores.”

Finalmente, debe señalarse que en relación con los pagos provisionales, el Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única, publicado en el Diario Oficial de la Federación el cinco de noviembre de dos mil siete, estableció lo siguiente:

“Artículo Primero.- <u>Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que tributen conforme al Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, obligados al pago del impuesto empresarial a tasa única, por el inventario de materias primas, productos semiterminados, productos terminados o mercancías que tengan al 31 de diciembre de 2007, cuyo costo de lo vendido sea deducible para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, consistente en un crédito fiscal que podrán aplicar contra el impuesto empresarial a tasa única</u> de los ejercicios fiscales a que se refiere este artículo y <u>de</u>

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

los pagos provisionales de los mismos ejercicios, ***conforme a lo siguiente:***

I. El importe del inventario que tengan los contribuyentes al 31 de diciembre de 2007, se determinará considerando el valor que resulte conforme a los métodos de valuación de inventarios que se hayan utilizado para los efectos del impuesto sobre la renta.

II. El importe del inventario que se determine conforme a la fracción anterior se multiplicará por el factor de 0.175 y el resultado obtenido se acreditará en un 6% en cada uno de los siguientes diez ejercicios fiscales a partir de 2008, contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio de que se trate.

Para los efectos de los pagos provisionales del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio de que se trate, los contribuyentes podrán acreditar la doceava parte del monto acreditable que corresponda al ejercicio, multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio de que se trate y hasta el mes al que corresponda el pago.

El crédito fiscal que se determine en los términos de esta fracción se actualizará por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre de 2007 y hasta el sexto mes del ejercicio fiscal en el que se aplique la parte del crédito que corresponda conforme al primer párrafo de esta fracción.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Tratándose de los pagos provisionales, dicho crédito fiscal se actualizará con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre de 2007 y hasta el último mes del ejercicio fiscal inmediato anterior a aquél en el que se aplique.

Tratándose de liquidación de una sociedad, en el ejercicio en el que se liquide se podrá aplicar el crédito fiscal pendiente del inventario.

Lo dispuesto en el presente artículo sólo será aplicable respecto de aquellos inventarios por los que hasta el 31 de diciembre de 2007 no se haya deducido en su totalidad el costo de lo vendido, para los efectos del impuesto sobre la renta.

Para los efectos de este artículo, los terrenos y las construcciones serán considerados como mercancías siempre que se encuentren destinados a su enajenación en el curso normal de las operaciones efectuadas por el contribuyente y siempre que no se haya aplicado respecto de los primeros lo previsto por el artículo 225 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.”

“Artículo Segundo.- <u>Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes obligados al pago del impuesto empresarial a tasa única, que tengan pérdidas fiscales pendientes de disminuir a partir del ejercicio fiscal de 2008 para los efectos del impuesto sobre la renta, generadas en cualquiera de los ejercicios fiscales de 2005, 2006 y 2007, por</u>

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

las erogaciones en inversiones de activo fijo por las que se hubiera optado por efectuar la deducción inmediata a que se refiere el artículo 220 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o que se hubieran deducido en los términos del artículo 136 de la misma Ley o por la deducción de terrenos que se hubiera efectuado en los términos del artículo 225 de la citada Ley.

El estímulo fiscal a que se refiere el párrafo anterior consiste en aplicar un crédito fiscal contra el impuesto empresarial a tasa única que se determinará conforme a lo siguiente:

I. Por cada uno de los ejercicios fiscales de 2005, 2006 y 2007, los contribuyentes considerarán el monto que resulte menor de comparar la suma de la deducción inmediata ajustada de las inversiones, la deducción ajustada de las inversiones a que se refiere el artículo 136 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y la deducción de los terrenos a que se refiere el artículo 225 de la misma Ley, efectuadas en el ejercicio de que se trate, contra el monto de las pérdidas fiscales generadas en cada uno de los mismos ejercicios.

Para los efectos del párrafo anterior, el monto de la deducción inmediata ajustada será la diferencia que resulte entre el monto de la deducción inmediata que se haya tomado en el ejercicio fiscal de que se trate y el monto de la deducción que le hubiera correspondido en el mismo ejercicio fiscal de haber aplicado los por cientos máximos de

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

deducción autorizados en los términos de los artículos 40 ó 41 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de acuerdo al tipo de bien de que se trate.

Tratándose de las inversiones deducidas en los términos del artículo 136 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el monto de la deducción ajustada a que se refiere el primer párrafo de esta fracción será la diferencia que resulte entre el monto de la citada deducción que se haya tomado en el ejercicio fiscal de que se trate y el monto de la deducción que le hubiera correspondido en el mismo ejercicio fiscal de haber aplicado los por cientos máximos de deducción autorizados en los términos de los artículos 40 ó 41 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de acuerdo al tipo de bien de que se trate.

El monto que resulte menor en los términos del primer párrafo de esta fracción se actualizará por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en el que se obtuvo la pérdida fiscal y hasta el mes de diciembre de 2007 y se le disminuirán los montos ajustados de las pérdidas fiscales que se hayan aplicado en los ejercicios de 2006 y 2007.

Los montos ajustados a que se refiere el párrafo anterior serán el resultado de multiplicar la pérdida fiscal efectivamente disminuida correspondiente a los ejercicios de 2005 ó 2006, efectuada en los términos de la fracción II del artículo 10 de la Ley

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

del Impuesto sobre la Renta en los ejercicios de 2006 y 2007, por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se efectuó la disminución de la pérdida fiscal antes mencionada y hasta el mes de diciembre de 2007.

II. El monto actualizado que corresponda a cada uno de los ejercicios que resulte conforme a lo dispuesto en la fracción anterior, se multiplicará por el factor de 0.175 y el resultado obtenido se acreditará en un 5% en cada uno de los siguientes diez ejercicios fiscales a partir de 2008, contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio de que se trate.

Para los efectos de los pagos provisionales del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio de que se trate, los contribuyentes podrán acreditar la doceava parte del monto acreditable que corresponda al ejercicio, multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio de que se trate y hasta el mes al que corresponda el pago.

El crédito fiscal que se determine en los términos de esta fracción se actualizará por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre de 2007 y hasta el sexto mes del ejercicio fiscal en el que se aplique la parte del crédito que corresponda conforme al primer párrafo de esta fracción.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Tratándose de los pagos provisionales, dicho crédito fiscal se actualizará con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre de 2007 y hasta el último mes del ejercicio fiscal inmediato anterior a aquél en el que se aplique.

El estímulo a que se refiere este artículo sólo será aplicable cuando las inversiones o terrenos de que se trate se hubieran deducido en el ejercicio fiscal en el que se obtuvo la pérdida y se mantengan en los activos del contribuyente al 31 de diciembre de 2007.

Lo dispuesto en este artículo no será aplicable a las inversiones nuevas, por las que se hubiera aplicado lo dispuesto en el artículo quinto transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única

Cuando dentro de los diez ejercicios fiscales a partir del ejercicio fiscal de 2008, el contribuyente enajene las inversiones a que se refiere este artículo o cuando éstas dejen de ser útiles para obtener los ingresos, a partir del ejercicio fiscal en que ello ocurra, el contribuyente no podrá aplicar el crédito fiscal pendiente de acreditar correspondiente al bien de que se trate. Lo dispuesto en el presente párrafo no será aplicable tratándose de los terrenos por los que se haya efectuado la deducción en los términos del artículo 225 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.”

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

"Artículo Tercero.- Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes a que se refiere el artículo segundo, fracción XVI, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 1 de enero de 2002, que tengan, para los efectos del impuesto sobre la renta, pérdidas fiscales pendientes de disminuir conforme al inciso d) de dicha disposición al 1 de enero de 2008.

El estímulo fiscal a que se refiere este artículo consiste en aplicar un crédito fiscal contra el impuesto empresarial a tasa única que se determinará multiplicando el monto de la pérdida fiscal pendiente de disminuir a que se refiere el primer párrafo de este artículo, determinada de conformidad con lo dispuesto en el artículo segundo, fracción XVI, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 1 de enero de 2002, por el factor de 0.175 y el resultado obtenido se acreditará en un 5% en cada uno de los siguientes diez ejercicios fiscales a partir de 2008, contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio de que se trate.

Para los efectos de los pagos provisionales del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio de que se trate, los contribuyentes podrán acreditar la doceava parte del monto acreditable que corresponda al ejercicio, multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

ejercicio de que se trate y hasta el mes al que corresponda el pago.

El crédito fiscal que se determine en los términos del presente artículo, se actualizará por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre de 2007 y hasta el sexto mes del ejercicio fiscal en el que se aplique la parte del crédito que corresponda conforme al segundo párrafo del presente artículo. Tratándose de los pagos provisionales, dicho crédito fiscal se actualizará con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre de 2007 y hasta el último mes del ejercicio fiscal inmediato anterior a aquél en el que se aplique.”

“Artículo Cuarto.- Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que por enajenaciones a plazo y que para los efectos del impuesto sobre la renta hubieran optado por acumular únicamente la parte del precio cobrado en el ejercicio, por las enajenaciones a plazo efectuadas con anterioridad al 1 de enero de 2008, aun cuando las contraprestaciones relativas a las mismas se perciban en esa fecha o con posterioridad a ella.

El estímulo fiscal a que se refiere este artículo consiste en un crédito fiscal contra el impuesto empresarial a tasa única que se determinará multiplicando el monto de las contraprestaciones que efectivamente se cobren en el ejercicio fiscal

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

de que se trate por las enajenaciones a plazo a que se refiere este artículo por el factor de 0.175 y el resultado obtenido se acreditará contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio fiscal de que se trate.

Para los efectos de los pagos provisionales del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio fiscal de que se trate, los contribuyentes determinarán el crédito que podrán acreditar contra dichos pagos multiplicando el monto de las contraprestaciones que efectivamente se cobren en el periodo al que corresponda el pago provisional por las enajenaciones a plazo a que se refiere este artículo por el factor de 0.175 y el resultado obtenido se acreditará contra el impuesto empresarial a tasa única del pago provisional de que se trate.

Lo dispuesto en el presente artículo será aplicable siempre que los contribuyentes acrediten el impuesto sobre la renta propio a que se refiere los artículos 8, quinto párrafo y 10, quinto párrafo, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, en la proporción que representen el total de los ingresos obtenidos en el ejercicio o en el periodo a que corresponda el pago provisional, según se trate, sin considerar los obtenidos por las enajenaciones a plazo a que se refiere el primer párrafo de este precepto ni los intereses correspondientes a dichas enajenaciones, respecto del total de los ingresos

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

obtenidos en el mismo ejercicio o en el periodo al que corresponda el pago provisional.”

“Artículo Quinto.- <u>Se otorga un estímulo fiscal a las empresas que lleven a cabo operaciones de maquila en los términos del “Decreto por el que se modifica el diverso para el fomento y operación de la industria maquiladora de exportación”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de noviembre de 2006, que tributen conforme al artículo 216-Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta.</u>

El estímulo fiscal a que se refiere el párrafo anterior consistirá en acreditar contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a cargo del contribuyente, calculado conforme al artículo 8 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, un monto equivalente al resultado que se obtenga de restar a la suma del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a cargo y del impuesto sobre la renta propio del ejercicio, el monto que se obtenga de multiplicar el factor de 0.175 por la utilidad fiscal que se hubiese obtenido de aplicar las fracciones I, II o III del artículo 216-Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según corresponda.

Los contribuyentes a que se refiere el primer párrafo de este artículo podrán acreditar el estímulo previsto en el mismo, siempre que el monto que se obtenga de multiplicar el factor de 0.175 por la utilidad fiscal que se hubiese obtenido de aplicar

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

las fracciones I, II o III del artículo 216-Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según corresponda, resulte inferior al resultado que se obtenga de sumar el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a cargo del contribuyente calculado conforme al artículo 8 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y el impuesto sobre la renta propio del ejercicio.

Para los efectos del segundo y tercer párrafo de este artículo, los contribuyentes deberán considerar la utilidad fiscal calculada conforme lo establecen el artículo 216-Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta sin considerar el beneficio a que se refiere el artículo décimo primero del "Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes que se indican", publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de octubre de 2003.

Para los efectos de calcular la utilidad fiscal a que se refieren los párrafos segundo, tercero, sexto y séptimo de este artículo, los contribuyentes que tributen conforme a la fracción I del artículo 216-Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en lugar de aplicar una cantidad equivalente al 1% del valor neto en libros del residente en el extranjero de la maquinaria y equipo propiedad de residentes en el extranjero cuyo uso se permita a los contribuyentes señalados en el primer párrafo de este precepto en condiciones distintas a las de arrendamientos con contraprestaciones ajustadas

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

a lo dispuesto en los artículos 215 y 216 de la citada Ley, deberán aplicar el 1.5%.

Los contribuyentes podrán acreditar contra el pago provisional del impuesto empresarial a tasa única a su cargo correspondiente al periodo de que se trate, calculado en los términos del artículo 10 de la Ley de la materia, un monto equivalente al resultado que se obtenga de restar a la suma del pago provisional del impuesto empresarial a tasa única a su cargo del periodo de que se trate y del pago provisional del impuesto sobre la renta propio por acreditar, correspondiente al mismo periodo, el monto que se obtenga de multiplicar el factor de 0.175 por la utilidad fiscal para pagos provisionales determinada conforme al artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Los contribuyentes podrán acreditar el estímulo previsto en este artículo contra los pagos provisionales del impuesto empresarial a tasa única, siempre que el monto que se obtenga de multiplicar el factor de 0.175 por la utilidad fiscal para pagos provisionales determinada conforme al artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta del periodo de que se trate, resulte inferior al monto que se obtenga de sumar el pago provisional del impuesto empresarial a tasa única a cargo del contribuyente calculado conforme al artículo 10 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y el pago provisional del impuesto sobre la renta propio por acreditar, correspondientes al mismo periodo.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

El estímulo a que se refiere este artículo no será aplicable a las actividades distintas a las operaciones de maquila.

Para determinar la parte proporcional del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio o del pago provisional de dicho impuesto del periodo de que se trate, según corresponda, por las actividades de maquila, los contribuyentes deberán dividir los ingresos gravados por dicho impuesto del ejercicio o del periodo de que se trate, que correspondan a las operaciones de maquila, entre los ingresos gravados totales del mismo ejercicio o periodo que se consideren para los efectos del impuesto empresarial a tasa única. Esta proporción se deberá multiplicar por el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio o por el pago provisional de dicho impuesto del periodo de que se trate a cargo del contribuyente y el resultado que se obtenga será el que se deberá utilizar para realizar los cálculos a que se refieren los párrafos segundo y tercero de este artículo, tratándose de la aplicación del estímulo contra el impuesto del ejercicio, o el sexto y séptimo párrafos de este precepto en el caso de la aplicación del estímulo contra los pagos provisionales.

Los contribuyentes deberán determinar la parte proporcional del impuesto sobre la renta propio del ejercicio o del pago provisional del impuesto sobre la renta propio por acreditar del periodo de que se trate, según corresponda, dividiendo los ingresos

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

acumulables para efectos del impuesto sobre la renta del ejercicio o del periodo de que se trate, que correspondan a operaciones de maquila, entre los ingresos acumulables totales del mismo ejercicio o periodo para efectos de dicho impuesto. Esta proporción se deberá multiplicar por el impuesto sobre la renta propio del ejercicio o por el pago provisional del impuesto sobre la renta propio por acreditar del periodo de que se trate y el resultado que se obtenga será el que se deberá utilizar para realizar los cálculos a que se refieren los párrafos segundo y tercero de este artículo, tratándose de la aplicación del estímulo contra el impuesto del ejercicio, o el sexto y séptimo párrafos de este precepto en el caso de la aplicación del estímulo contra los pagos provisionales.

Para los efectos de este artículo se considera como impuesto sobre la renta propio del ejercicio, aquél a que se refieren los párrafos quinto, sexto y séptimo del artículo 8 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y como pago provisional del impuesto sobre la renta propio por acreditar, aquél a que se refiere el quinto párrafo del artículo 10 de la citada Ley, según se trate, multiplicado por la proporción determinada conforme al párrafo anterior.

El estímulo fiscal a que se refiere este artículo no podrá ser superior al impuesto empresarial a tasa única del ejercicio o al pago provisional de dicho impuesto del periodo de que se trate, a cargo del contribuyente, según corresponda, calculado

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

conforme a los artículos 8 ó 10 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, en la proporción que corresponda a las operaciones de maquila.

Para ejercer el estímulo a que se refiere este artículo, los contribuyentes deberán informar a las autoridades fiscales en la forma oficial o formato que para tal efecto publique el Servicio de Administración Tributaria, junto con su declaración anual del impuesto sobre la renta y del impuesto empresarial a tasa única, entre otros, los siguientes conceptos, distinguiendo las operaciones de maquila de aquellas operaciones por las actividades distintas a la de maquila.

I. El impuesto empresarial a tasa única a cargo del contribuyente calculado conforme al artículo 8 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

II. El monto de los ingresos gravados totales para los efectos del impuesto empresarial a tasa única.

III. El monto de las deducciones autorizadas para los efectos del impuesto empresarial a tasa única.

IV. El impuesto sobre la renta propio del ejercicio.

V. El monto de los ingresos acumulables para los efectos del impuesto sobre la renta.

VI. El monto de las deducciones autorizadas para los efectos del impuesto sobre la renta.

VII. El valor de los activos de la empresa, aun cuando éstos se hayan otorgado para su uso o goce temporal en forma gratuita.

VIII. El monto de los costos y gastos de operación.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

IX. El monto de la utilidad fiscal que se haya obtenido de aplicar las fracciones II o III del artículo 216-Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según corresponda. En su caso, los contribuyentes deberán informar el monto de la utilidad fiscal que se hubiese obtenido de aplicar la fracción I del artículo 216-Bis de la citada Ley, calculada conforme al quinto párrafo de este artículo.”

De esta forma, la mecánica prevista en los artículos 9, 10, Quinto y Sexto Transitorios de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, así como en el Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única, publicado en el Diario Oficial de la Federación el cinco de noviembre de dos mil siete, mismo que fue modificado mediante el diverso Decreto que se publicó en dicho medio de difusión oficial el veintisiete de febrero de dos mil ocho, puede ser esquematizada de la manera siguiente:

	Pago provisional del IETU
	Ingresos percibidos en el periodo correspondiente.
Menos:	Deducciones autorizadas en el mismo periodo, en términos del artículo 5 de la ley.
Menos:	Deducción adicional por inversiones nuevas adquiridas entre el 1-septiembre-2007 al 31-diciembre-2007, en términos del artículo Quinto Transitorio de la ley.
Menos:	Deducción establecida en el artículo Sexto del Decreto Presidencial.
Igual:	Base gravable para efectos del cálculo del pago provisional.
Por:	Tasa aplicable.
Igual:	Monto del pago provisional del impuesto

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

	empresarial a tasa única.
Menos:	Crédito por deducciones mayores a los ingresos percibidos en ejercicios anteriores.
Menos:	Crédito por sueldos, salarios y aportaciones de seguridad social.
Menos:	Crédito por inversiones pendientes de deducir efectuadas en ejercicios anteriores (1998-2007).
Menos:	Crédito por inventarios al 31 de diciembre de 2007.
Menos:	Crédito por pérdidas fiscales sufridas entre 2005 y 2007 en la deducción inmediata.
Menos:	Crédito por pérdidas fiscales del régimen simplificado.
Menos:	Crédito por enajenaciones a plazo.
Menos:	Crédito a maquiladoras.
Menos:	Monto del pago provisional del impuesto sobre la renta efectivamente pagado en el periodo correspondiente.
Igual a:	**Pago provisional del IETU a cargo del contribuyente**
Menos:	Pagos provisionales efectivamente pagados con anterioridad por concepto de IETU.
Igual a:	**Pago provisional del IETU del periodo correspondiente.**

Una vez precisado lo anterior, debe señalarse que el planteamiento que hace valer la parte quejosa en el sentido de que contrariamente a lo que sostuvo el Juez del conocimiento en la sentencia recurrida, los artículos 7 y 9 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, sí transgreden la garantía de proporcionalidad tributaria que prevé la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al no permitir el ajuste de los pagos provisionales, a fin de que éstos guarden relación con el impuesto que se debe enterar al final del ejercicio; resulta infundado en atención a las siguientes consideraciones:

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

En primer lugar, se estima necesario precisar que los pagos provisionales, son los enteros que debe realizar el contribuyente a cuenta del impuesto del ejercicio; los cuales deben guardar relación con el impuesto definitivo que se tiene que pagar, a fin de que atiendan a la auténtica capacidad contributiva del gobernado y, con ello, lograr que se respete la garantía de proporcionalidad tributaria que prevé la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Así las cosas, es necesario determinar si, en el caso concreto, los pagos provisionales del impuesto empresarial a tasa única guardan relación con el impuesto del ejercicio.

Tal como ha quedado precisado con antelación, los pagos provisionales, así como el impuesto del ejercicio se determinan en función de lo establecido en los artículos 7, 8, 9, 10, 11, Quinto y Sexto Transitorios de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, así como en los artículos Primero, Segundo, Tercero, Cuarto, Quinto y Sexto, del Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única, publicado en el Diario Oficial de la Federación el cinco de noviembre de dos mil siete.

En efecto, el impuesto del ejercicio se calcula aplicando la tasa que prevé el artículo 1 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por la enajenación de bienes, prestación de servicios o por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, las deducciones autorizadas y al igual que en los pagos provisionales, los contribuyentes tienen la posibilidad de

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

aplicar exactamente los mismos créditos fiscales que se utilizan para determinar el monto de los pagos provisionales.

Así las cosas, tratándose del impuesto del ejercicio, los contribuyentes lo determinan de la manera siguiente:

	IETU del ejercicio a pagar
	Ingresos percibidos en el ejercicio.
Menos:	Deducciones autorizadas en el mismo periodo, en términos del artículo 5 de la ley.
Menos:	Deducción adicional por inversiones nuevas adquiridas entre el 1-septiembre-2007 al 31-diciembre-2007, en términos del artículo Quinto Transitorio de la ley.
Menos:	Deducción establecida en el artículo Sexto del Decreto Presidencial.
Igual:	Base gravable para efectos del cálculo del pago del impuesto del ejercicio.
Por:	Tasa aplicable.
Igual:	Monto a pagar en el ejercicio por concepto del impuesto empresarial a tasa única.
Menos:	Crédito por deducciones mayores a los ingresos percibidos en ejercicios anteriores.
Menos:	Crédito por sueldos, salarios y aportaciones de seguridad social.
Menos:	Crédito por inversiones pendientes de deducir efectuadas en ejercicios anteriores (1998-2007).
Menos:	Crédito por inventarios al 31 de diciembre de 2007.
Menos:	Crédito por pérdidas fiscales sufridas entre 2005 y 2007 en la deducción inmediata.
Menos:	Crédito por pérdidas fiscales del régimen simplificado.
Menos:	Crédito por enajenaciones a plazo.
Menos:	Crédito a maquiladoras.
Menos:	Monto del impuesto sobre la renta efectivamente pagado en el ejercicio.
Igual a:	**IETU a cargo del contribuyente**
Menos:	Pagos provisionales efectivamente pagados en el ejercicio por concepto de IETU.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Igual a:	**IETU a pagar en el ejercicio.**

Bajo este orden de ideas, se pone de manifiesto que la mecánica para los pagos provisionales, así como para calcular el impuesto del ejercicio, permite que los primeros guarden relación con el impuesto definitivo que se tiene que pagar, ya que toma en consideración exactamente los mismos elementos para su cálculo y determinación.

Una vez precisado lo anterior, procede analizar si el hecho de que no se establezca en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, la posibilidad de ajustar los pagos provisionales, provoca o no que se desconozca la capacidad contributiva de los gobernados y, por ende, se viole la garantía de proporcionalidad tributaria que prevé la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En primer lugar, debe señalarse que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única prevé que los pagos provisionales se determinarán por parte de los contribuyentes, a partir de su situación real y objetiva; esto es, tomando en consideración los ingresos y deducciones que efectivamente hubieren tenido en un período determinado; de modo que no es necesario que en el ordenamiento legal en comento se prevea la posibilidad de que los contribuyentes ajusten los pagos provisionales.

Lo anterior es así, en virtud de que tal como quedó precisado con antelación, los contribuyentes deben determinar el impuesto empresarial a tasa única, tomando en consideración para el cálculo de los pagos provisionales, el total de los ingresos

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

percibidos, así como de deducciones autorizadas desde el primer día del año y hasta el último día del período por el cual se va a realizar el cálculo respectivo, y no un coeficiente o factor que sirva de referencia para ello, tomando como base la situación fiscal del gobernado en ejercicios anteriores.

Esto es, conforme a la mecánica prevista para el cálculo de los pagos provisionales del impuesto empresarial a tasa única, los contribuyentes no tienen que tomar en cuenta coeficiente o factor alguno que sirva para el cálculo de los pagos provisionales, sino que dichos pagos se determinan tomando en consideración los ingresos y deducciones que efectivamente hubieren percibido o tenido los contribuyentes en un período específico; el cual abarcará desde el primer día del año y hasta el último día del mes de que se trate; de modo que no es necesario, como lo sostiene la parte quejosa, que se prevea en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única la posibilidad de que los contribuyentes ajusten los pagos provisionales a efecto de que coincidan lo más cercano posible con el impuesto que se debe enterar al final del ejercicio, como sucede en otras legislaciones, ya que en este caso específico, con la mecánica prevista en la Ley se está atendiendo a la situación real y objetiva del gobernado, al tomarse en consideración los ingresos y deducciones del período de que se trata.

Ello es así, en virtud de que tratándose de otros ordenamientos, como lo es la Ley del Impuesto sobre la Renta o la abrogada Ley del Impuesto al Activo, el ajuste de los pagos provisionales, resulta conveniente a efecto de que guarden relación con el impuesto del ejercicio y, por ende, para que se

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

atienda la auténtica capacidad contributiva del gobernado, ya que en dichas legislaciones, se prevé la necesidad de que los contribuyentes determinen sus pagos provisionales a partir de un coeficiente o factor que refleje su situación fiscal en uno o varios ejercicios anteriores; lo que no sucede con el impuesto empresarial a tasa única, en donde como ya se ha venido señalando con antelación, se determina el monto del pago provisional a partir de los ingresos y deducciones que efectivamente hubiere tenido el contribuyente.

En efecto, en el caso de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el artículo 14[15], establece la necesidad de que los contribuyentes

---

[15] "Artículo 14.- Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, conforme a las bases que a continuación se señalan: --- I. **Se calculará el coeficiente de utilidad correspondiente al último ejercicio de doce meses por el que se hubiera o debió haberse presentado declaración**. Para este efecto, se adicionará la utilidad fiscal o reducirá la pérdida fiscal del ejercicio por el que se calcule el coeficiente, según sea el caso con el importe de la deducción a que se refiere el artículo 220 de esta Ley. El resultado se dividirá entre los ingresos nominales del mismo ejercicio. --- Las personas morales que distribuyan anticipos o rendimientos en los términos de la fracción II del artículo 110 de esta Ley, adicionarán a la utilidad fiscal o reducirán de la pérdida fiscal, según corresponda, el monto de los anticipos y rendimientos que, en su caso, hubieran distribuido a sus miembros en los términos de la fracción mencionada, en el ejercicio por el que se calcule el coeficiente. --- Tratándose del segundo ejercicio fiscal, el primer pago provisional comprenderá el primero, el segundo y el tercer mes del ejercicio, y se considerará el coeficiente de utilidad fiscal del primer ejercicio, aun cuando no hubiera sido de doce meses. --- Cuando en el último ejercicio de doce meses no resulte coeficiente de utilidad conforme a lo dispuesto en esta fracción, se aplicará el correspondiente al último ejercicio de doce meses por el que se tenga dicho coeficiente, sin que ese ejercicio sea anterior en más de cinco años a aquél por el que se deban efectuar los pagos provisionales. --- II. **La utilidad fiscal para el pago provisional se determinará multiplicando el coeficiente de utilidad que corresponda conforme a la fracción anterior, por los ingresos nominales correspondientes al periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que se refiere el pago**. --- Las personas morales que distribuyan anticipos o rendimientos en los términos de la fracción II del artículo 110 de esta Ley, disminuirán la utilidad fiscal para el pago provisional que se obtenga conforme al párrafo anterior con el importe de los anticipos y rendimientos que las mismas distribuyan a sus miembros en los términos de la fracción mencionada, en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que se refiere el pago. --- A la utilidad fiscal determinada conforme a esta fracción se le restará, en su caso, la pérdida fiscal de ejercicios anteriores pendiente de aplicar contra las utilidades fiscales, sin perjuicio de disminuir dicha pérdida de la utilidad fiscal del ejercicio. --- III. **Los pagos provisionales serán las cantidades que resulten de aplicar la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley, sobre la utilidad fiscal que se determine en los términos de la fracción que antecede, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad.** También podrá acreditarse contra dichos pagos provisionales la retención que se le hubiera efectuado al contribuyente en el periodo, en los términos del artículo 58 de la misma. --- Tratándose del ejercicio de liquidación, para calcular los pagos provisionales mensuales correspondientes, se considerará como coeficiente de utilidad para los efectos de dichos pagos provisionales el que corresponda a la última declaración que al término de cada año de calendario el liquidador hubiera presentado o debió haber presentado en los términos del

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

calculen los pagos provisionales, a partir de un coeficiente de utilidad; el cual debe calcularse tomando en consideración el último ejercicio de doce meses por el que se hubiera o debió haberse presentado la declaración.

Lo mismo sucede con la Ley del Impuesto al Activo, que en su artículo 7[16] establecía la obligación a cargo de los

---

artículo 12 de esta Ley o el que corresponda de conformidad con lo dispuesto en el último párrafo de la fracción I de este artículo. --- Los ingresos nominales a que se refiere este artículo serán los ingresos acumulables, excepto el ajuste anual por inflación acumulable. Tratándose de créditos o de operaciones denominados en unidades de inversión, se considerarán ingresos nominales para los efectos de este artículo, los intereses conforme se devenguen, incluyendo el ajuste que corresponda al principal por estar los créditos u operaciones denominados en dichas unidades. --- Los contribuyentes que inicien operaciones con motivo de una fusión de sociedades en la que surja una nueva sociedad, efectuarán, en dicho ejercicio, pagos provisionales a partir del mes en el que ocurra la fusión. Para los efectos de lo anterior, el coeficiente de utilidad a que se refiere el primer párrafo de la fracción I de este artículo, se calculará considerando de manera conjunta las utilidades o las pérdidas fiscales, los ingresos y, en su caso, el importe de la deducción a que se refiere el artículo 220 de esta Ley, de las sociedades que se fusionan. En el caso de que las sociedades que se fusionan se encuentren en el primer ejercicio de operación, el coeficiente se calculará utilizando los conceptos señalados correspondientes a dicho ejercicio. Cuando no resulte coeficiente en los términos de este párrafo, se aplicará lo dispuesto en el último párrafo de la fracción I de este artículo, considerando lo señalado en este párrafo. --- Los contribuyentes que inicien operaciones con motivo de la escisión de sociedades efectuarán pagos provisionales a partir del mes en el que ocurra la escisión, considerando, para ese ejercicio, el coeficiente de utilidad de la sociedad escindente en el mismo. El coeficiente a que se refiere este párrafo, también se utilizará para los efectos del último párrafo de la fracción I de este artículo. La sociedad escindente considerará como pagos provisionales efectivamente enterados con anterioridad a la escisión, la totalidad de dichos pagos que hubiera efectuado en el ejercicio en el que ocurrió la escisión y no se podrán asignar a las sociedades escindidas, aun cuando la sociedad escindente desaparezca. --- Los contribuyentes deberán presentar las declaraciones de pagos provisionales siempre que haya impuesto a pagar, saldo a favor o cuando se trate de la primera declaración en la que no tengan impuesto a cargo. No deberán presentar declaraciones de pagos provisionales en el ejercicio de iniciación de operaciones, cuando hubieran presentado el aviso de suspensión de actividades que previene el Reglamento del Código Fiscal de la Federación ni en los casos en que no haya impuesto a cargo ni saldo a favor y no se trate de la primera declaración con esta característica."

[16] "Artículo 7.- Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio. --- Las personas morales y las personas físicas enterarán el impuesto a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, respectivamente. --- **El pago provisional mensual se determinará dividiendo entre doce el impuesto actualizado que correspondió al ejercicio inmediato anterior, multiplicando el resultado por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio hasta el mes al que se refiere el pago, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar los pagos provisionales del ejercicio por el que se paga el impuesto, efectuados con anterioridad.** --- El impuesto del ejercicio inmediato anterior se actualizará por el periodo comprendido desde el último mes del penúltimo ejercicio inmediato anterior, hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél por el cual se calcule el impuesto. --- Los contribuyentes que de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta deban efectuar los pagos de dicho impuesto en forma trimestral, podrán efectuar los pagos provisionales del impuesto al activo por el mismo periodo y en las mismas fechas de pago que las establecidas para el impuesto sobre la renta. --- Por los meses comprendidos entre la fecha de terminación del ejercicio y el mes en que se presente la declaración del mismo ejercicio, el contribuyente deberá efectuar sus pagos provisionales en la misma cantidad que se hubiera determinado para los pagos provisionales del ejercicio inmediato anterior. --- En el primer ejercicio en el que los contribuyentes deban efectuar pagos provisionales, los calcularán considerando el impuesto que les correspondería, si hubieran estado obligados al pago. --- Los contribuyentes menores pagarán este impuesto como parte de la determinación estimativa para efectos del

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

contribuyentes de determinar sus pagos provisionales, dividiendo entre doce el impuesto actualizado que hubiere correspondido al ejercicio inmediato anterior, multiplicando el resultado por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio hasta el mes al que se refiere el pago, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar los pagos provisionales del ejercicio por el que se paga el impuesto, efectuados con anterioridad.

Así las cosas, se pone de manifiesto que en ordenamientos como la Ley del Impuesto sobre la Renta o la abrogada Ley del Impuesto al Activo, resulta conveniente que se prevea la posibilidad de que los contribuyentes ajusten los pagos provisionales, a fin de que éstos sean acordes con el monto que tienen que pagar al final del ejercicio; pues tal como ha quedado demostrado, en dichas legislaciones se establece que el cálculo de los pagos provisionales se hará a partir de un coeficiente o factor que se determina atendiendo a la situación fiscal del contribuyente en uno o varios ejercicios; lo que no sucede con el impuesto empresarial a tasa única, en donde los contribuyentes no tienen que referirse a coeficiente o factor alguno, sino que calculan sus pagos provisionales a partir de los ingresos y deducciones que hubieren percibido o tenido en el período de que se trate.

Así las cosas, no es cierto que el hecho de que no se prevea la posibilidad de ajustar los pagos provisionales, provoque que los pagos provisionales se vuelvan violatorios de la garantía de

---

impuesto sobre la renta, a que se refiere la Ley respectiva. --- El contribuyente podrá disminuir el monto de los pagos provisionales, cumpliendo los requisitos que señale el Reglamento de esta Ley. --- Las personas físicas que realicen actividades agrícolas o ganaderas, estarán relevadas de efectuar pagos provisionales en los términos de este artículo."

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

proporcionalidad tributaria, ya que ello dependerá de la forma en que se calculen los pagos provisionales; ya que el ajuste de los pagos provisionales tiene eficacia en el caso de otros impuestos en los cuales sí se debe considerar el ajuste, pero no en éste, ya que el mecanismo que prevé la Ley para su cálculo es distinto al de aquellos, al establecer que su cálculo se hará en función de los ingresos y deducciones que hubiere percibido el contribuyente en un período determinado.

A fin de corroborar lo anterior, se estima necesario citar las siguientes tesis que ha sustentado este Alto Tribunal:

> ***"RENTA. LOS ARTÍCULOS 12 Y 12-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2000, QUE REGULAN EL MECANISMO PARA EFECTUAR PAGOS PROVISIONALES, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Si bien es cierto que en los pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto en el ejercicio de que se trate, se toma en consideración el coeficiente de utilidad de ejercicios anteriores, también lo es que los artículos 12 y 12-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio fiscal de 2000 no violan el principio de proporcionalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que dicho mecanismo no se traduce en que el ordenamiento jurídico tome en cuenta una capacidad contributiva inexistente o incorrecta,***

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

sino que constituye una referencia objetiva que permite que los pagos provisionales a cuenta del impuesto que llegare a causarse durante el ejercicio fiscal correspondiente, guarden una proporción aproximada con los hechos que, de acuerdo con los antecedentes financieros de cada sujeto, son los que sirven para determinar el monto de la contribución, máxime que al tratarse de pagos provisionales, será hasta el final del ejercicio cuando se conocerá con certeza la base real del tributo, cuya reducción reportaría un beneficio para el particular, tal como lo es un saldo a favor. En ese orden de ideas, el procedimiento para determinar los pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto sobre la renta del ejercicio, previsto en los citados preceptos legales, se refiere a una estimación basada en un indicador de la potencialidad del contribuyente para determinar la base gravable del tributo, el cual consiste en la obtención de ingresos del ejercicio inmediato anterior, sin llegar a la exactitud de hacerlos coincidir con el monto real del gravamen, ya que éste solamente se obtendrá al calcular el impuesto verdaderamente causado una vez terminado el ejercicio fiscal y después de realizar las operaciones correspondientes previstas en la ley.” *(Registro: 175794. Novena Época. Instancia: Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su*

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Gaceta. XXIII, febrero de 2006. Página: 644. Tesis: 1a. XXXV/2006).

"ACTIVO DE LAS EMPRESAS. EL ARTÍCULO 7o. DE LA LEY RESPECTIVA NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD PREVISTO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL, PORQUE AÚN SIN REFERIRSE ESPECÍFICAMENTE AL TIPO DE EJERCICIO QUE LOS CONTRIBUYENTES TENGAN, SÍ PREVE LA FORMA PARA DETERMINAR LOS PAGOS PROVISIONALES. Es inexacto que la disposición contenida en el artículo 7o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, publicada en el Diario Oficial de la Federación de treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho, sea violatoria del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque para la determinación de los pagos provisionales sólo prevea la situación de los contribuyentes con ejercicios regulares y no así la de los que tienen ejercicios que no coinciden con el año de calendario. En efecto, debe señalarse que aquel precepto no distingue entre un ejercicio regular y otro que no lo es, sino que genéricamente establece que el pago provisional se determine dividiendo entre doce el impuesto actualizado determinado en el ejercicio inmediato anterior. Lo previsto en el artículo tercero transitorio de dicha ley, en relación con los contribuyentes que tienen ejercicio coincidente con el año de calendario, no

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

debe conducir a la errónea conclusión de que lo dispuesto en el artículo 7o. para la determinación de los pagos provisionales, sólo a ellos es aplicable, pues el numeral Transitorio a que se alude no tuvo otro sentido que el de prever que esos contribuyentes determinaran sus pagos provisionales para mil novecientos ochenta y nueve dividiendo entre doce no el impuesto actualizado determinado en el ejercicio inmediato anterior, es decir el de mil novecientos ochenta y siete (que era el único determinado al entrar en vigor la ley) sino el que les correspondiera conforme a la ley para mil novecientos ochenta y ocho. Por otra parte, tampoco el hecho de que en el artículo 7o. se utilice la expresión "ejercicio regular inmediato anterior" constituye motivo para estimar que el procedimiento de determinación de pagos provisionales es privativo de los ejercicios regulares, pues el vocablo "regular" lo empleó el legislador para referirse al ejercicio fiscal que cada contribuyente tenga para la realización de sus actividades, al margen de lo que el término signifique estrictamente en lenguaje técnico contable." *(Registro: 205824. Novena Época. Instancia: Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. VII, marzo de 1991. Página: 17. Tesis: P./J. 13/91).*

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Bajo este orden de ideas, se pone de manifiesto que contrario a lo que sostiene la parte quejosa, el hecho de que en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no se prevea la posibilidad de que los contribuyentes ajusten los pagos provisionales, no provoca que se desconozca su auténtica capacidad contributiva y, por ende, ello no hace que los artículos 7 y 9 del ordenamiento legal en comento sean violatorios de la garantía de proporcionalidad tributaria que prevé la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; ya que tal como quedó precisado con antelación, los pagos provisionales se calculan con base en la situación real y objetiva del contribuyente; esto es, tomando en consideración los ingresos y deducciones que efectivamente hubiere tenido en el período por el cual se va a calcular el pago provisional.

Finalmente, debe señalarse que por lo que se refiere al ejemplo que cita la parte quejosa en el sentido de que basta pensar en dos contribuyentes ubicados en las mismas circunstancias económicas y tributarias; en el cual, uno hace una inversión importante al iniciar el ejercicio fiscal y el otro la hace al final del ejercicio; de modo que el primero sí enterará pagos provisionales acordes con el impuesto del ejercicio, mientras que el segundo tendrá un perjuicio financiero importante, pues tendrá que enterar un impuesto mayor al que le resulte a cargo; el mismo resulta inoperante en la medida en que parte de una situación hipotética que no es idónea para demostrar la inconstitucionalidad de los artículos 7 y 9 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Corrobora lo anterior, la siguiente tesis de jurisprudencia:

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

> ***"CONCEPTOS DE VIOLACIÓN Y AGRAVIOS. SON INOPERANTES CUANDO TIENDEN A DEMOSTRAR LA INCONSTITUCIONALIDAD DE ALGÚN PRECEPTO, SUSTENTÁNDOSE EN UNA SITUACIÓN PARTICULAR O HIPOTÉTICA. Los argumentos que se hagan valer como conceptos de violación o agravios en contra de algún precepto, cuya inconstitucionalidad se haga depender de situaciones o circunstancias individuales o hipotéticas, deben ser declarados inoperantes, en atención a que no sería posible cumplir la finalidad de dichos argumentos consistente en demostrar la violación constitucional, dado el carácter general, abstracto e impersonal de la ley."*** *(Registro: 183118. Novena Época. Instancia: Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XVIII, marzo de 1991. Página: 43. Tesis: 2a./J. 88/2003).*

En virtud de lo anterior, es que debe declararse infundado e inoperante el agravio que hace valer la parte quejosa.

DÉCIMO. No deducibilidad de diversos conceptos. Equidad tributaria.

De la síntesis efectuada a los argumentos vertidos en el recurso de revisión, se desprende que las sociedades mercantiles, ahora recurrentes, aducen que el A quo efectuó un estudio incompleto e indebido en torno a los planteamientos

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

hechos valer en la demanda de amparo, en relación con la supuesta violación a la garantía de equidad tributaria, dada la imposibilidad de deducir los salarios pagados a los trabajadores, gastos de previsión social y demás prestaciones que deriven de la relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y aquellas que sobrevengan por el término de la relación laboral, señalando que, con el estudio que el Juez realizó en torno a las aportaciones de seguridad social, no se le daba respuesta a los conceptos de violación relativos a los salarios y gastos de previsión social. Dicho argumento también es enderezado en lo que se refiere a las erogaciones efectuadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley, por concepto de terrenos adquiridos para construcción.

Originalmente, a través de su escrito de demanda, la parte recurrente había planteado que se vulnera el mencionado principio tributario, toda vez que —a su juicio— la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no permite la deducción de diversos conceptos que deberían ser reconocidos como gastos necesarios e indispensables en la consecución de su objeto social.

Al efecto, la parte recurrente combate las consideraciones del juzgador de primera instancia, señalando que resultan inadecuadas e incompletas, enderezando razonamientos que se desarrollan en la línea general de los conceptos de violación y de conformidad con los argumentos sometidos a la consideración de este Alto Tribunal, a través de los cuales señala, medularmente, lo que se precisa a continuación:

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

– Es inconstitucional el artículo 5, fracción I, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, toda vez que no permite la deducción de erogaciones indispensables que se realizan por concepto de salarios, gastos de previsión social y demás prestaciones que deriven de la relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las que sobrevengan derivadas del término de la relación laboral, lo que considera violatorio del principio de equidad tributaria, ya que otras erogaciones que igualmente constituyen una retribución a factores de la producción, sí son consideradas como gastos deducibles, sin que exista alguna razón válida que justifique la distinción.

– Una distinción injustificada entre erogaciones que afectan de igual modo al objeto de un tributo ocasiona un trato desigual a iguales.

– Resulta violatorio del principio de equidad el hecho de que, mientras el pago de salarios da lugar a un crédito fiscal, el pago de previsión social no, siendo que este trato diferencial se debe a una causa externa al contribuyente, como lo es el hecho de que para el trabajador, en un caso, el ingreso se considere como acumulable para efectos del impuesto sobre la renta y, en otro caso, como ingreso exento.

– Los artículos Quinto y Sexto Transitorios de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, violentan el principio de equidad tributaria, en la medida en que otorgan un trato diverso entre contribuyentes que efectuaron erogaciones en inversiones antes de la entrada en vigor de la Ley, y quienes realizaron erogaciones por concepto de terrenos, también con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley, ya que estos últimos no gozan de un régimen adecuado y constitucional de transición que reconozca la erosión de su capacidad económica, derivada de la adquisición de este tipo de bienes durante el periodo comprendido del primero de septiembre al treinta y uno de diciembre de dos mil siete y anteriores. Al efecto, señala que las erogaciones por inversiones, terrenos e inventarios, tienen la misma naturaleza.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

– El concepto de inversiones, inventarios o adquisición de terrenos comparten la misma naturaleza, razón por la que queda injustificada la distinción que efectúan los preceptos transitorios, aunado al hecho de que el crédito aplicable en un seis por ciento, otorgado para los inventarios que tengan los contribuyentes al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, tampoco subsanaría la afectación a los contribuyentes, y menos en el caso de los terrenos, los cuales no contemplan crédito aplicable alguno.

Ahora bien, como se ha mencionado a lo largo de la presente ejecutoria, este Tribunal Pleno ha determinado que el principio de equidad tributaria se refiere al derecho que tienen todos *los gobernados* a recibir el mismo trato que le es otorgado a quienes se encuentran en igualdad de circunstancias, sin implicar que todos *los sujetos* lleguen a encontrarse en condiciones de absoluta igualdad en todo momento, pero sí que en términos de ley, *las personas* gocen de igualdad jurídica.

Tales conclusiones encuentran sustento en la tesis jurisprudencial que señala:

> ***"EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional,***

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.” *(Registro: 198403. Novena Época. Instancia: Pleno. Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: V, Junio de 1997. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: P./J. 41/97. Página: 43).*

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

De igual forma, el Tribunal Pleno ha destacado que los poderes públicos deben considerar un mismo trato *entre particulares* que se encuentren en la misma situación, a fin de evitar cualquier trato discriminatorio ante situaciones análogas. Asimismo, que *los contribuyentes* de un mismo impuesto, que se ubiquen en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica.

Tales extremos se han sostenido, respectivamente, en las jurisprudencias que a continuación se transcriben:

> ***"EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES.*** ***El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior***

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.” *(Registro: 198402. Novena Época. Instancia: Pleno. Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: V, Junio de 1997. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: P./J. 42/97. Página: 36).*

“IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.” *(Registro: 192290. Novena Época. Instancia: Pleno. Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XI, Marzo de 2000. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: P./J. 24/2000. Página: 35).*

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Como se señaló anteriormente, el planteamiento de la parte quejosa se hizo consistir, básicamente, en que la imposibilidad de deducir determinadas erogaciones que —a su juicio— son necesarias e indispensables para la realización de sus actividades hace que se violente el principio de equidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional.

Al efecto, el A quo respondió que los conceptos de violación hechos valer a fin de acreditar el dicho de la quejosa eran inoperantes, pues el planteamiento vertido en ellos deriva de la distinción entre los gastos que efectúa un mismo sujeto, sin confrontar la situación jurídica en la que se encuentran dos o más contribuyentes.

De lo anterior se desprende que las recurrentes pretenden acreditar la violación al principio de equidad tributaria por la supuesta desigualdad de trato que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única otorga entre distintas erogaciones que las recurrentes consideran como necesarias e indispensables en la consecución de su objeto social.

Ahora bien, la desigualdad que protege el principio de equidad tributaria se refiere a los contribuyentes del tributo (al sujeto) —no a los ingresos, gastos, o demás conceptos que éstos efectúen— y se traduce, como ya se mencionó, en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

En este contexto, cuando se plantea la existencia de un trato desigual entre sujetos cuya situación jurídica relevante puede estimarse igual, es necesario que la disposición de que se trate

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

pueda ser justificada razonablemente, a fin de que el órgano de control constitucional cuente con elementos que permitan evaluar si la medida se ajusta a la Constitución Federal.

En ese sentido, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ante un caso en el que la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos, debe analizar si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación que debe ser excluida del ordenamiento jurídico en lo que concierne al promovente del juicio de garantías.

No obstante lo anterior, este Tribunal Pleno considera que en el presente caso no procede la realización del análisis de equidad tributaria en los términos en los que lo formula la peticionaria de garantías, toda vez que se aprecia que el A quo tuvo razón al estimar que los argumentos vertidos a través de la demanda de garantías, efectivamente, resultaban inoperantes.

En tal virtud, al coincidir este Tribunal Pleno con las razones expresadas por el juez de primera instancia, el agravio hecho valer por la ahora recurrente —a través del cual estima que el A quo habría efectuado un inadecuado e incompleto análisis sobre las consideraciones vertidas a este respecto en la demanda de amparo—, deviene infundado.

En efecto, no asiste la razón a la peticionaria de garantías, en la medida en la que no explica —ante el Juez de Distrito y ante esta Suprema Corte, a través de los agravios esgrimidos— las razones que conducen a evidenciar que la imposibilidad de

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

deducir determinados gastos que considera necesarios e indispensables para la producción, tenga como consecuencia la existencia de un trato inequitativo entre ella y algún otro contribuyente.

A juicio de este Tribunal Constitucional, el juzgador de primera instancia no se equivocó al calificar como inoperante el argumento consistente en que se violenta la garantía de equidad tributaria al no permitirse la deducción de determinadas erogaciones —las realizadas por concepto de salarios, gastos de previsión social y demás prestaciones que deriven de la relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las que sobrevengan derivadas del término de la relación laboral—, pues otras erogaciones que igualmente constituyen una retribución a factores de la producción, sí serían consideradas como gastos deducibles, sin que exista alguna razón válida que justifique la distinción.

En relación con lo anterior, claramente se puede observar que el argumento de la quejosa consiste en advertir el trato distinto e injustificado que otorgaría la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única *a las erogaciones efectuadas por la ahora recurrente,* estableciendo que determinados gastos pueden tener el carácter de deducibles para efectos de este impuesto, mientras que otros no, lo cual evidentemente resulta inconcebible en términos del análisis normativo en torno al principio de equidad tributaria.

La misma calificación merecía el argumento a través del cual la parte quejosa hizo valer la inequidad de trato que otorgaría la

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única entre “el pago de salarios”, por una parte y “el pago de previsión social”, por otra, dado que el primer concepto sí daría lugar a un crédito fiscal, mientras que el segundo no, justificándose en el hecho consistente en que para el trabajador, en el primer caso, el ingreso se considera como acumulable para efectos del impuesto sobre la renta y, en el otro caso, como ingreso exento.

De nueva cuenta, la parte peticionaria de garantías evidencia el error en el que incurre al plantear argumentos a través de los cuales estima la violación a la garantía de equidad tributaria, comparando erogaciones —aduciendo que éstas reciben un trato diferenciado—, sin reparar en que éstas no son los sujetos que tutela el principio de equidad tributaria, por lo que su situación no puede ser confrontada en términos del referido principio, toda vez que se trata de conceptos que afectan a la base del tributo —el cual, potencialmente, podría ser un único contribuyente— y, como ya se señaló con anterioridad, a fin de que se pueda analizar constitucionalmente la norma en términos de equidad tributaria, la comparación que se efectúe debe ser entre los sujetos pasivos de la contribución.

En esa misma línea, resulta infundado el agravio en el que reclama lo que considera una incompleta respuesta a lo argumentado originalmente en el sentido de que los artículos Quinto y Sexto Transitorios de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, violentarían el principio de equidad tributaria, en la medida en que otorgan un trato diverso entre contribuyentes que efectuaron erogaciones en inversiones antes de la entrada en vigor de la Ley, y quienes realizaron erogaciones por concepto de

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

terrenos, también con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley, ya que éstos últimos no gozarían de un régimen adecuado y constitucional de transición que reconozca la erosión de su capacidad económica, aunado al hecho de que las inversiones, inventarios o adquisición de terrenos compartirían la misma naturaleza, razón por la que quedaría injustificada la distinción que —a su juicio— efectúan los preceptos transitorios.

De igual forma, y a pesar de que el argumento parezca referirse a una diferencia otorgada entre contribuyentes, la quejosa realmente sustenta su pretensión en la distinción que sufrirían, por un lado, las erogaciones por concepto de inversiones, efectuadas antes de la entrada en vigor de la ley y, por el otro, los gastos por concepto de terrenos adquiridos para construcción, también realizados con anterioridad al inicio de vigencia de la norma, lo que hace —de nueva cuenta— inoperante el razonamiento de la parte recurrente.

En este sentido, se puede apreciar que el argumento realmente se refiere a conceptos —y no a las personas que realizan las erogaciones—, si se valora que una misma persona puede ubicarse en los extremos que la peticionaria de garantías pretende contrastar.

Así, puede darse que un solo patrón pague sueldos y salarios gravados por el impuesto sobre la renta, y simultáneamente pague, a los mismos trabajadores o a otros distintos, prestaciones en concepto de previsión social. En este escenario, ¿a quién estaría confrontando la quejosa, si no a las consecuencias jurídicas que corresponden a la erogación de

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

determinado concepto? Y todo ello, a pesar de que dichas cuestiones se manifiesten en la esfera jurídica del patrón.

Y lo mismo puede decirse por los demás esquemas tributarios que confrontan, porque una sola persona puede realizar erogaciones por concepto de inversiones antes de la entrada en vigor de la Ley y, simultáneamente, ser de las personas que realizó adquisiciones de inventarios y terrenos antes de la entrada en vigor de la Ley.

Tan es verdad que no se trata de las características de un grupo determinado, que la quejosa alude al trato desigual que recibirían los conceptos, por una circunstancia que les es ajena, como lo es la determinación de las consecuencias jurídicas en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En este desarrollo argumental claramente puede apreciarse que la quejosa arguye en defensa del tratamiento jurídico que merecerían *los conceptos* —deducibles o no—, sin que resultare válido distinguirlos por una circunstancia que les resultaría ajena, como si se tratara de personas o entes titulares de derechos.

En este sentido, este Tribunal Pleno aprecia que el A quo tiene razón al calificar como inoperantes los conceptos de violación, pues, efectivamente, los supuestos comparados por la quejosa podrían identificarse como erogaciones realizadas por una sola persona y —como se ha señalado— no son estos conceptos los titulares de los derechos consagrados a nivel constitucional.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Aunado a lo anterior, cabe hacer mención sobre el hecho consistente en que la parte quejosa plantea la inequidad entre conceptos deducibles en la mecánica del impuesto sobre la renta, sin embargo —como se ha dicho anteriormente—, si bien el impuesto empresarial a tasa única se cataloga como un impuesto complementario al impuesto sobre la renta, no debe ser considerado un reflejo o reproducción exacta de este último, razón por la que, en todo caso, ni siquiera podría ser factible efectuar un análisis de constitucionalidad del impuesto empresarial a tasa única en torno a la garantía de equidad tributaria, sobre la distinción entre conceptos deducibles en otro tipo de gravamen, o tomando en cuenta los elementos que se integran en el esquema de otra contribución.

En efecto, es posible que ciertos conceptos sean deducibles para el impuesto sobre la renta, e incluso sean considerados como indispensables para tal efecto, lo que no implica que deban ser tratados de idéntica forma en términos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, toda vez que se trata de normas autónomas en cuanto la determinación de los conceptos que deben deducirse para el cálculo de la base gravable, y tomando en cuenta que su objeto, su mecánica y su estructura, son diferentes.

Por lo anterior, se considera que fue correcta la respuesta otorgada por el A quo, a través de la cual declaró la inoperancia de los argumentos aludidos pues, como ya se explicó, no es posible analizar la constitucionalidad de una norma bajo la premisa de que fue violentado el principio de equidad tributaria, si

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

dicha violación se sustenta en la distinción entre erogaciones efectuadas por un mismo contribuyente.

En efecto, lo que pretende evitar el principio de equidad tributaria son las distinciones injustificadas entre contribuyentes, es decir, entre sujetos del impuesto, y no entre los ingresos o erogaciones de uno solo o de un grupo de ellos, analizando si dicho tratamiento diferenciado obedece a una finalidad legítima debidamente instrumentada por el autor de la norma para conseguir la igualdad de hecho, o bien, si se trata de una medida discriminatoria injustificada.

Consecuentemente, por las razones sustentadas previamente, este Alto Tribunal considera que resultan infundados los planteamientos que endereza la parte quejosa a efecto de combatir lo argumentado por el Juez de Distrito para sustentar la negativa del amparo por la aducida violación al principio de equidad tributaria por parte de los artículos 5, fracción I, segundo párrafo, Quinto y Sexto transitorios, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

En esta misma línea, debe tomarse en cuenta que, en un aspecto del agravio enderezado, la recurrente sostiene que el A quo no habría analizado el razonamiento efectuado en cuanto a que la legislación del impuesto empresarial a tasa única otorgaría un trato diferenciado entre las erogaciones que realiza una misma sociedad mercantil con fines de producción —conceptos éstos que, como se ha señalado, no pueden entenderse protegidos por la garantía de equidad tributaria, como sí lo son las personas titulares de derechos—.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Sin embargo, la quejosa pasa por alto que la respuesta formulada por el Juez de Distrito en relación con diversos planteamientos de un mismo tema —la comparación que realiza entre distintos conceptos erogados—, emitiendo una calificación general de inoperancia, resultó suficiente para dar respuesta en la temática amplia formulada por la sociedad mercantil quejosa.

En tal virtud, tampoco en este aspecto le asiste la razón a la recurrente, pues no se aprecia que el A quo haya realizado un estudio incompleto, por lo que se reitera el carácter infundado del agravio analizado.

DÉCIMO PRIMERO. Deducción de inversiones nuevas realizadas del uno de septiembre al treinta y uno de diciembre de dos mil siete y crédito por inversiones efectuadas del uno de enero de mil novecientos noventa y ocho al treinta y uno de diciembre de dos mil siete. Equidad tributaria.

Argumenta la parte recurrente que en la sentencia combatida indebidamente se reconoce la constitucionalidad de los artículos Quinto y Sexto Transitorios de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, no obstante que transgreden la garantía de equidad tributaria, en esencia, por lo siguiente:

a) Establecen, sin causa justificada, un tratamiento diferente para los contribuyentes que tienen inversiones realizadas antes de la vigencia de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única respecto del

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

otorgado a los contribuyentes que poseen inversiones realizadas a partir de la vigencia de esa Ley, ya que éstas pueden deducirse totalmente en el ejercicio en que se realicen, mientras que las primeras no, a pesar de que tanto unas como las otras inciden en la obtención de los ingresos gravados.

b) Establecen, sin causa que lo justifique, un trato diferente para los contribuyentes que tienen inversiones nuevas realizadas en el último cuatrimestre del año dos mil siete respecto del otorgado a los contribuyentes que poseen inversiones efectuadas del primero de enero de mil novecientos noventa y ocho al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, en tanto las primeras pueden deducirse en una tercera parte en cada ejercicio fiscal a partir de dos mil ocho hasta agotarse, mientras que por las segundas se otorga un crédito fiscal aplicable contra el impuesto de los diez ejercicios siguientes equivalente al cincuenta por ciento del saldo pendiente de amortizar en el impuesto sobre la renta.

Con independencia de que se compartan o no la totalidad de las consideraciones contenidas en la sentencia recurrida, este Tribunal Pleno estima infundados los anteriores agravios, de conformidad con las razones siguientes:

Es importante señalar que, previamente en la presente ejecutoria, ya se ha abordado una temática semejante a la anterior, atendiendo al argumento que se enderezaba en el

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

sentido de que la legislación aplicable en materia de impuesto empresarial a tasa única, daría un tratamiento diferenciado a diversos conceptos, en términos de su deducibilidad.

En relación con lo anterior, se ha sostenido que los argumentos hechos valer en ese sentido —consistentes en advertir el trato distinto e injustificado que otorgaría la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única *a las erogaciones,* estableciendo que determinados gastos pueden tener el carácter de deducibles para efectos de este impuesto, mientras que otros no— no se refieren, en estricto sentido, a temas analizables desde el principio de equidad tributaria.

En efecto, la peticionaria de garantías incurre en un error al plantear argumentos a través de los cuales estima la violación a la garantía de equidad tributaria, comparando erogaciones, aduciendo que éstas reciben un trato diferenciado, sin reparar en que éstas no son los sujetos que tutela el principio de equidad tributaria, por lo que su situación no puede ser confrontada en términos del referido principio, toda vez que se trata de conceptos que afectan a la base del tributo —el cual, potencialmente, podría referirse a un único contribuyente— y, como ya se señaló con anterioridad, a fin de que se pueda analizar constitucionalmente la norma en términos de equidad tributaria, la comparación que se efectúe debe ser entre los sujetos pasivos de la contribución.

No obstante lo anterior, debe atenderse enseguida al caso en el que el trato diferenciado se materializara en dos personas diversas, en situaciones comparables desde la garantía de equidad tributaria.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

I. Distinción de trato a las personas con inversiones realizadas antes y durante la vigencia de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

De lo dispuesto por los artículos 5, fracción I, y 6, fracciones I, II y III, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única se advierte que, efectivamente, las erogaciones por inversiones realizadas a partir de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, esto es, del primero de enero de dos mil ocho, son deducibles en su totalidad en el ejercicio fiscal en que se realizan.

Lo anterior se afirma porque la fracción I del artículo 5 citado establece que son deducibles las cantidades efectivamente erogadas a partir del primero de enero de dos mil ocho, por la adquisición de bienes, arrendamiento o servicios prestados, que sean necesarios para la generación del ingreso, pero no lo son los salarios.

Por su parte, el artículo 6, en sus fracciones I a III, señala como requisitos para la procedencia de las deducciones que se efectúen por actividades gravadas para quien las perciba, es decir, debe ser un ingreso para la otra parte, por simetría; además, deben ser estrictamente indispensables para dichas actividades y deben encontrarse efectivamente erogadas.

Así, son deducibles en su totalidad y en el ejercicio en que se efectúen, las cantidades erogadas por inversiones hechas a partir de la vigencia de la Ley reclamada.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Respecto de las inversiones realizadas antes de la vigencia de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, ésta distingue entre las inversiones nuevas realizadas en el último cuatrimestre del año dos mil siete y las inversiones efectuadas entre el primero de enero de mil novecientos noventa y ocho y el treinta y uno de diciembre de dos mil siete —salvo las primeras referidas—.

En relación a las primeras, el artículo Quinto Transitorio establece que “los contribuyentes podrán efectuar una deducción adicional en los términos de este artículo, tanto para la determinación del impuesto del ejercicio y de los pagos provisionales del mismo ejercicio, por las erogaciones que efectúen en inversiones nuevas, que en los términos de esta Ley sean deducibles, adquiridas en el periodo comprendido del 1 de septiembre al 31 de diciembre de 2007, hasta por el monto de la contraprestación efectivamente pagada por dichas inversiones en el citado periodo”; que dicho monto “se deducirá en una tercera parte en cada ejercicio fiscal a partir del 2008, hasta agotarlo”; que tratándose de los pagos provisionales “se deducirá la doceava parte de la cantidad a que se refiere este párrafo, multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes al que corresponda el pago”; que la deducción que se determine “se actualizará por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre de 2007 y hasta el último mes del ejercicio fiscal en el que se deduzca el monto que corresponda”; y que respecto de los pagos provisionales, la “deducción se actualizará con el factor de actualización correspondiente al periodo

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

comprendido desde el mes de diciembre de 2007 y hasta el último mes al que corresponda al pago provisional de que se trate".

Respecto de las inversiones realizadas entre el primero de enero de mil novecientos noventa y ocho y el treinta y uno de diciembre de dos mil siete —salvo las inversiones nuevas realizadas en el último cuatrimestre del año dos mil siete—, el artículo Sexto Transitorio impugnado dispone que los contribuyentes podrán aplicar un crédito fiscal durante diez ejercicios iniciando en el dos mil ocho, equivalente al cinco por ciento del monto que resulte de aplicar el factor de 0.175 —que será de 0.165 para el ejercicio de dos mil ocho y de 0.17 para el ejercicio de dos mil nueve— a la cantidad que se obtenga de actualizar el saldo pendiente de deducir de cada inversión que se tenga al inicio del año dos mil ocho en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Como se advierte, la Ley combatida otorga un trato diferente a los contribuyentes que tienen inversiones realizadas con anterioridad a su vigencia que el que confiere a los sujetos que poseen inversiones efectuadas durante su vigencia. Sin embargo, ese trato distinto no viola el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, pues unos y otros contribuyentes no se encuentran en la misma situación jurídica.

Al respecto, cabe señalar que de la mecánica del impuesto empresarial a tasa única, se advierte que se determina con una base de efectivo, de modo tal que los ingresos se acumulan cuando efectivamente se perciben y las deducciones proceden en

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

el momento en que realmente se efectúan los pagos, lo que explica, por un lado, que la regulación de la contribución contemple la deducibilidad total de las inversiones en el ejercicio en que se realizan las erogaciones correspondientes, y por el otro, que la propia mecánica y naturaleza del impuesto impiden que los gastos por inversiones efectuados con anterioridad a la vigencia de dicha regulación, no puedan comprenderse entre los conceptos deducibles, precisamente por ser erogaciones no efectuadas en el ejercicio de que se trate.

Lo anterior se refuerza si se considera que el legislador, tratándose de las inversiones anteriores a la vigencia de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, en atención a los planteamientos de los diferentes sectores empresariales y profesionales del país, contempló en el régimen transitorio dos beneficios: 1) una deducción adicional de las erogaciones por inversiones nuevas realizadas en el último cuatrimestre del año dos mil siete; y 2) un crédito por las inversiones efectuadas de mil novecientos noventa y ocho a dos mil siete, que no hayan sido completamente depreciadas para efectos del impuesto sobre la renta.

En el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Pública de la Cámara de Diputados se señaló:

- La contribución empresarial a tasa única se determina con una base de efectivo, lo que implica que la acumulación de los ingresos se efectuará cuando éstos se cobren y las deducciones tendrán lugar al momento en que se paguen.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

- El Ejecutivo Federal no propuso régimen transitorio respecto de las inversiones realizadas con anterioridad a la vigencia de la Ley, precisamente por tratarse de erogaciones anteriores a esa vigencia.

- Sin embargo, la Comisión Dictaminadora ha sido receptora y sensible a los planteamientos de los diferentes sectores empresariales y profesionales del país, por lo que no obstante no violarse derechos adquiridos por tratarse de una nueva ley que regula hechos acontecidos a partir de su entrada en vigor, mientras que las adquisiciones de inversiones en activo fijo se realizaron con anterioridad a su vigencia, se incorpora un régimen transitorio adecuado para darle efectos en este gravamen a las referidas inversiones.

- “En primer término, con el objeto de que no se frene la inversión en nuestro país durante el último cuatrimestre de 2007, se propone otorgar una deducción adicional, para los efectos de la determinación del impuesto del ejercicio y de los pagos provisionales del mismo, por las erogaciones efectivamente pagadas en dicho cuatrimestre por las inversiones nuevas adquiridas en el periodo citado, la cual se deberá aplicar en tres ejercicios fiscales. Lo anterior tiene por objeto evitar que la medida tenga un impacto recaudatorio importante en el corto plazo, de ahí que se plantea

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

distribuir el efecto fiscal de las inversiones nuevas en un periodo de tres años.”

En relación con esta deducción adicional se propone: a) permitir la actualización del monto pendiente de deducir por inflación, dado que operará en tres ejercicios; b) precisar que se considera como inversiones las contempladas como tales para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y como inversiones nuevas cuando los bienes sean utilizados por primera vez en México; y c) tratándose de la adquisición de inversiones a través de enajenaciones a plazos, sólo podrán aplicarse las cantidades que efectivamente se hubieran pagado en el último cuatrimestre de dos mil siete, ya que respecto de los pagos posteriores, la deducción procederá en los términos de la nueva Ley.

- En segundo término, “con el fin de evitar que la transición de este nuevo gravamen implique una carga excesiva para los contribuyentes, se propone un mecanismo para otorgar un crédito a los contribuyentes por el valor de sus inversiones efectuadas en ejercicios anteriores que no hayan sido completamente depreciadas para los efectos del impuesto sobre la renta.”

  “En este orden de ideas, se propone otorgar un acreditamiento durante diez años en contra de la contribución empresarial a tasa única del ejercicio, de

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

un monto igual al 5% del resultado de multiplicar el saldo pendiente de depreciar de los activos por los que se esté tomando la deducción en línea recta en el impuesto sobre la renta, por el factor de 0.175. Lo anterior permitirá que los contribuyentes que hayan realizado inversiones en ejercicios pasados obtengan un crédito por dichas inversiones, aun cuando la deducción de éstas no forme parte de la estructura propia del gravamen."

"Para los efectos de los pagos provisionales del ejercicio, se propone un acreditamiento en contra de la contribución empresarial a tasa única de la doceava parte del resultado que se obtenga conforme al párrafo anterior multiplicado por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes al que corresponda el pago provisional de que se trate."

Respecto de estas inversiones, se precisa: a) el factor que se aplicará en el ejercicio de dos mil ocho será de 0.165 y para el ejercicio fiscal de dos mil nueve será de 0.17, los cuales corresponden al nivel de la tasa impositiva que se establece para esos ejercicios fiscales; para los ejercicios fiscales de dos mil diez y subsecuentes se aplicará el factor de 0.175. b) respecto de los pagos provisionales, se propone que el crédito fiscal se actualice con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre de dos mil siete y hasta el último mes del

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

ejercicio fiscal inmediato anterior a aquel en el que se aplique; c) el otorgamiento del crédito sobre el saldo pendiente de deducir en el impuesto sobre la renta, con un límite de diez años, obedece a que el tratamiento fiscal de las inversiones en el nuevo gravamen, representa un mayor beneficio para el contribuyente, que sobrecompensa el límite establecido para dicho acreditamiento, ello porque la deducción de las inversiones al cien por ciento, como se aplica para efectos de la contribución empresarial a tasa única, en lugar de esparcirla en el tiempo en línea recta, es mayor en valor presente que el costo para los contribuyentes de limitar a diez años el crédito relativo al saldo pendiente de depreciar; d) cuando el contribuyente enajene los bienes o cuando éstos dejen de ser útiles para obtener ingresos, ya no podrá aplicarse la parte del crédito fiscal pendiente de acreditar correspondiente al bien de que se trate a partir del ejercicio fiscal en que ello ocurra; y e) no serán deducibles en los términos de la ley las erogaciones pagadas con posterioridad al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, por las inversiones respecto de las cuales se aplica el crédito fiscal, dado que la mecánica propuesta para calcularlo por las inversiones efectuadas con anterioridad al primero de enero de dos mil ocho, se basa en el saldo pendiente de deducir que tengan dichas inversiones, sin importar si se encuentran efectivamente pagadas.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Por su parte, las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos de la Cámara de Senadores señalaron en su dictamen:

- Se coincide en la incorporación de los regímenes de transición, ya que buscan generar un equilibrio ante el cambio de régimen impositivo de ingresos devengados a base de efectivo, así como disminuir el impacto negativo por la adquisición de inversiones previas a la entrada en vigor del nuevo impuesto.

- Se está conforme con la deducción adicional de los gastos por las inversiones realizadas en el último cuatrimestre de dos mil siete, que deberá aplicarse en tres ejercicios fiscales para evitar que la medida tenga un impacto recaudatorio importante en el corto plazo.

- También se coincide con el otorgamiento de un crédito a los contribuyentes por el valor de sus inversiones efectuadas en ejercicios anteriores que no hayan sido completamente depreciadas para los efectos del impuesto sobre la renta.

En consecuencia, es distinto el trato que se otorga a los contribuyentes que efectuaron gastos con motivo de inversiones dependiendo de que se hayan realizado con anterioridad a la vigencia de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única o a partir de esa vigencia, con independencia de la forma total o parcial en que inciden en la obtención de los ingresos gravados

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

—en tanto que las inversiones anteriores repercutieron también en la obtención de ingresos generados antes del año dos mil ocho—.

Sin embargo, la distinción en el tratamiento obedece a la diferente situación en que se encuentran los contribuyentes que efectuaron las erogaciones por inversiones, pues las realizadas durante la vigencia de la Ley reclamada, atendiendo a la mecánica y naturaleza del impuesto empresarial a tasa única, que opera bajo un esquema de base de efectivo, exige que esas erogaciones se deduzcan en su totalidad en el ejercicio en que se realicen, mientras que los gastos por inversiones anteriores al año de dos mil ocho, en que se inició la vigencia de la referida Ley, no pueden considerarse para efectos del impuesto precisamente por referirse a ejercicios en que aún no tenía vida legal.

El que el régimen transitorio combatido considere los gastos por inversiones realizadas hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil siete, constituye una concesión otorgada en atención a las demandas de los sectores empresariales y profesionales, con el propósito de que no se frene la inversión en el último cuatrimestre de dos mil siete —tratándose de la deducción adicional contemplada en el artículo Quinto Transitorio—, así como para evitar que la transición al nuevo gravamen implique un carga excesiva para los contribuyentes —en el caso del crédito previsto en el artículo Sexto Transitorio—.

En consecuencia, si los contribuyentes que efectuaron gastos por inversiones realizadas a partir de la vigencia de la ley están en una situación jurídica diversa a aquella en la que se

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

encuentran los contribuyentes que efectuaron las erogaciones por inversiones con anterioridad a dicha vigencia, se justifica plenamente que los artículos Quinto y Sexto Transitorios otorguen un tratamiento diferente a estos últimos contribuyentes, lo que lleva a concluir que no transgreden el principio de equidad tributaria consagrado por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución.

II. Distinción de trato a los contribuyentes con inversiones nuevas realizadas en el último cuatrimestre de dos mil siete respecto del otorgado a los contribuyentes con inversiones efectuadas del primero de enero de mil novecientos noventa y ocho al treinta y uno de diciembre de dos mil siete.

Como se destacó con anterioridad, en la Ley reclamada no sólo se otorga un trato diferente a los contribuyentes que realizaron erogaciones con motivo de inversiones efectuadas durante la vigencia de esa Ley respecto del otorgado a los causantes que los efectuaron por inversiones ocurridas con anterioridad a dicha vigencia —lo que no viola el principio tributario de equidad según ha quedado analizado—, sino que también se contempla un tratamiento diferente para los contribuyentes con estas últimas erogaciones en tanto se establece una deducción adicional por gastos en inversiones nuevas adquiridas durante el último cuatrimestre de dos mil siete, mientras que por los gastos correspondientes a inversiones efectuadas del primero de enero de mil novecientos noventa y ocho al treinta y uno de diciembre de dos mil siete —salvo las inversiones nuevas antes referidas—, se otorga un crédito fiscal.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

En efecto, el artículo Quinto Transitorio contempla una deducción adicional por las erogaciones en inversiones nuevas realizadas del uno de septiembre al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, estableciendo que la misma opera tanto para la determinación del impuesto del ejercicio como de los pagos provisionales del mismo hasta por el monto de la contraprestación efectivamente pagada por las inversiones en el periodo aludido, así como que la deducción se hará en una tercera parte en cada ejercicio fiscal a partir del dos mil ocho hasta agotarlo, y que en los pagos provisionales se deducirá la doceava parte de la cantidad relativa, multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes al que corresponda el pago.

También señala la disposición reclamada que la deducción se actualizará por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre de dos mil siete y hasta el último mes del ejercicio fiscal en el que se efectúe la deducción y que en los pagos provisionales, se aplicará el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre de dos mil siete y hasta el último mes al que corresponda al pago.

Por último, se precisa en la norma transitoria que por inversiones se entiende a las consideradas como tales para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y por nuevas las que se utilizan por primera vez en México.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

En cambio, el artículo Sexto Transitorio establece que por las erogaciones en inversiones efectuadas del primero de enero de mil novecientos noventa y ocho al treinta al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, —salvo las inversiones nuevas realizadas en el último cuatrimestre de dos mil siete—, podrá aplicarse un crédito fiscal contra el impuesto del ejercicio y de los pagos provisionales, durante diez años a partir de dos mil ocho, equivalente al cinco por ciento del monto que resulte de aplicar el factor de 0.175 —que será de 0.165 para el ejercicio de dos mil ocho y de 0.17 para el ejercicio de dos mil nueve— a la cantidad que se obtenga de actualizar el saldo pendiente de deducir de cada inversión que se tenga al inicio del año dos mil ocho en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pudiéndose acreditar en los pagos provisionales la doceava parte del monto obtenido, multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio de que se trate y hasta el mes al que corresponda el pago.

Precisa la disposición que se analiza que el saldo pendiente de deducir de las inversiones que en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se tengan al primero de enero de mil novecientos noventa y ocho, es el que se actualizará por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes que se adquirió el bien y hasta diciembre de dos mil siete, así como que el crédito fiscal se actualizará por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre de dos mil siete y hasta el sexto mes del ejercicio fiscal en el que se aplique la parte del crédito que corresponda y que en los pagos provisionales se actualizará con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

desde el mes de diciembre de dos mil siete y hasta el último mes del ejercicio fiscal inmediato anterior al en que se aplique.

Por último, señala la norma transitoria reclamada que el acreditamiento deberá efectuarse antes de aplicar el impuesto sobre la renta propio a que se refiere el segundo párrafo del artículo 8 de la propia Ley del Impuesto Empresarial a tasa Única o el monto del pago provisional del impuesto sobre la renta propio a que se refiere el tercer párrafo del artículo 10 de la misma Ley, según corresponda, y hasta por el monto del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio o del pago provisional respectivo, según se trate.

Como se advierte, la normatividad reclamada contempla un trato diferente para los contribuyentes que realizaron los gastos por inversiones en el último cuatrimestre de dos mil siete respecto del establecido para los causantes que efectuaron las erogaciones por inversiones realizadas del primero de enero de mil novecientos noventa y ocho al treinta y uno de diciembre de dos mil siete —salvo las inversiones nuevas realizadas en el último cuatrimestre de dos mil siete—, a pesar de que unos y otros contribuyentes se encuentran en la misma situación jurídica respecto del impuesto empresarial a tasa única, ya que tuvieron lugar con anterioridad a la vigencia de la Ley que regula este impuesto, esto es, no pueden considerarse bajo el esquema de base en efectivo en que opera la nueva contribución, según quedó analizado con anterioridad, además de que esas inversiones anteriores a dos mil ocho, generaron ingresos respecto de los que lógicamente no se causó el gravamen reclamado porque todavía no existía, pero es posible que aún

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

incidan en los ingresos por los que sí tendrá que pagarse el gravamen.

No obstante el diferente tratamiento a que se sujetan las erogaciones por las inversiones del último cuatrimestre de dos mil siete respecto de las erogaciones por inversiones realizadas del primero de enero de mil novecientos noventa y ocho al treinta y uno de diciembre de dos mil siete —salvo las inversiones nuevas realizadas en el último cuatrimestre de dos mil siete—, no existe infracción al principio de equidad tributaria en tanto existe causa objetiva y razonable que justifica la diferencia de trato para quienes tienen unas u otras inversiones.

Del proceso legislativo del que surgió la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, a que se hizo alusión con anterioridad, se advierte la causa a la que se atendió para distinguir el trato que debía darse a las inversiones nuevas realizadas en el último cuatrimestre de dos mil siete respecto del concedido al resto de las inversiones efectuadas en los diez últimos años anteriores a la vigencia del nuevo gravamen.

Efectivamente, en el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Pública de la Cámara de Diputados se destacó que en la iniciativa de ley no se “incorporó régimen transitorio alguno para aquellas inversiones que se adquirieron con anterioridad a la entrada en vigor de la ley, por ser precisamente adquisiciones efectuadas en ejercicios anteriores”, pero que la Comisión “ha sido receptora y sensible a los planteamientos de los diferentes sectores empresariales y profesionales del país, que específicamente han solicitado que se permita la deducción de las

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

inversiones en activo fijo adquiridas con anterioridad de la entrada en vigor de la ley que se dictamina", por lo que no "obstante que no se violan derechos adquiridos por tratarse de una nueva ley que regula hechos acontecidos a partir de su entrada en vigor, y las adquisiciones de inversiones en activo fijo se realizaron con anterioridad a su entrada en vigor" y considerando que "una de las características del impuesto empresarial a tasa única es la promoción de la inversión, sí resulta oportuno y adecuado que se otorgue un beneficio para estimular la inversión, por lo que se incorporan diversas medidas para atender los repetidos requerimientos de los sectores empresariales y profesionales de la sociedad".

Respecto de las medidas aludidas, en el dictamen referido se señaló que se estimaba "necesario que mediante disposición transitoria se consideren los efectos correspondientes a las inversiones adquiridas por los contribuyentes desde el 1 de enero de 1998 y hasta el 31 de diciembre de 2007, ya que se trata de bienes con los cuales los contribuyentes a partir de la entrada en vigor de la ley que se propone obtendrán ingresos que estarán gravados con la contribución empresarial a tasa única", pero dado que conforme a la mecánica propia del gravamen, no se permite la deducción de las inversiones efectuadas en ejercicios anteriores, dado que el sistema opera con un esquema de base de efectivo", se consideró que "con el fin de evitar que la transición de este nuevo gravamen implique una carga excesiva para los contribuyentes, se propone un mecanismo para otorgar un crédito a los contribuyentes por el valor de sus inversiones efectuadas en ejercicios anteriores que no hayan sido

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

completamente depreciadas para los efectos del impuesto sobre la renta".

Asimismo, se señaló en el dictamen que "con el objeto de que no se frene la inversión en nuestro país durante el último cuatrimestre de 2007, se propone otorgar una deducción adicional, para los efectos de la determinación del impuesto del ejercicio y de los pagos provisionales del mismo, por las erogaciones efectivamente pagadas en dicho cuatrimestre por las inversiones nuevas adquiridas en el periodo citado, la cual se deberá aplicar en tres ejercicios fiscales".

Por otro lado, en el dictamen de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos de la Cámara de Senadores se destacó la coincidencia en "la incorporación de diversos regímenes de transición expuestos en las disposiciones transitorias de la Minuta, ya que buscan generar un equilibrio ante el cambio de régimen impositivo de ingresos devengados a base de efectivo, así como disminuir el impacto negativo por la adquisición de inversiones previas a la entrada en vigor de la ley propuesta", así como que se compartía el establecimiento de "una deducción adicional a las inversiones, para los efectos de la determinación del impuesto del ejercicio y de los pagos provisionales del mismo, por las erogaciones efectivamente pagadas cada cuatrimestre por las inversiones nuevas adquiridas en el periodo citado, la cual se deberá aplicar en tres ejercicios fiscales. Lo anterior tiene por objeto evitar que la medida tenga un impacto recaudatorio importante en el corto plazo, de ahí que se plantea distribuir el efecto fiscal de las inversiones nuevas en un periodo de tres años."

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Se advierte con claridad del proceso legislativo del que surgió la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, que el tratamiento diferente que se estableció en el régimen transitorio a las erogaciones por inversiones realizadas en el último cuatrimestre del año dos mil siete respecto del otorgado a los pagos por el resto de las inversiones efectuadas en los diez ejercicios anteriores a la vigencia del nuevo gravamen, tuvo por objeto evitar que se frenara la inversión durante los meses de septiembre a diciembre de dos mil siete.

Debe destacarse al respecto, que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única se publicó en el Diario Oficial de la Federación del uno de octubre de dos mil siete, así como que los dictámenes de las Comisiones de las Cámaras de Diputados y Senadores ostentan las fechas de doce y catorce de septiembre del mismo año, respectivamente. Lo anterior explica la razón que llevó a los legisladores a establecer una medida que evitara que las erogaciones por inversiones nuevas decayeran en el periodo que faltaba para que iniciara su vigencia el nuevo gravamen.

En efecto, si conforme a la normativa del nuevo impuesto, los gastos por inversiones son deducibles en su totalidad en el ejercicio en que se realizan y, en cambio, las erogaciones por inversiones anteriores a su vigencia no son deducibles, contemplándose como un beneficio en el régimen transitorio, el otorgamiento de un crédito fiscal contra el impuesto del ejercicio y de los pagos provisionales, durante diez años a partir de dos mil ocho, que no equivale al total de los gastos por dichas inversiones, resulta genuina y lógica la preocupación respecto al

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

freno de las inversiones en el último cuatrimestre anterior a la vigencia del nuevo impuesto.

Por lo anterior, este Tribunal Pleno considera que el trato diferente a los contribuyentes que realizaron gastos por inversiones nuevas en el último cuatrimestre de dos mil siete respecto del otorgado a quienes realizaron las inversiones del uno de enero de mil novecientos noventa y ocho al treinta y uno de diciembre de dos mil siete —salvo las inversiones nuevas referidas —se justifica de manera objetiva y razonable, por lo que no existe transgresión al principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución.

DÉCIMO SEGUNDO. No deducibilidad de intereses que deriven de operaciones de financiamiento o mutuo. Equidad tributaria.

La parte quejosa, ahora recurrente, aduce que también resulta ilegal la sentencia recurrida pues en ella se estimó que los artículos impugnados de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no son violatorios del principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, en cuanto que no permite la deducibilidad de intereses.

En efecto, la recurrente sostiene que contra lo señalado en la sentencia combatida, el pago de intereses que deriven de operaciones de financiamiento o mutuo sea que se incluyan dentro del precio o no, califica como una erogación estrictamente indispensable, pues tiene por objeto liquidar pasivos contratados con el propósito de obtener los recursos necesarios para realizar

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

las actividades de la empresa y, como vía de consecuencia, generar los ingresos que posteriormente serán gravados por el impuesto empresarial a tasa única, de manera que resulta incorrecto el razonamiento del Juez de Distrito en el sentido de que cuando el pago de intereses no forma parte del precio no se considere una partida estrictamente indispensable que no tenga relación con el objeto del impuesto pues los enteros están relacionados con el crédito o préstamo formen o no parte del precio pues con ello se obtienen recursos necesarios para la operación.

Con base en lo anterior, la recurrente sostiene que tampoco le asiste razón legal al A quo en cuanto sustenta que la diferencia de trato se justifica porque los ingresos que obtenga un contribuyente por concepto de intereses incluidos en el precio o contraprestación serán acumulables, mientras que los pagos que reciba por el mismo concepto cuando no formen parte del precio o contraprestación no serán objeto del impuesto, pues el hecho de que el legislador hubiere estimado que los ingresos por intereses derivados de operaciones de financiamiento o muto no serían acumulables cuando aquellos formen parte del precio y que sí lo serían en caso contrario, es un elemento ajeno al menoscabo o deterioro patrimonial que en ambos casos sufre el contribuyente al realizar el entero de los intereses mismos que califican como una partida estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente, sin que ello pueda explicarse tampoco como una cuestión de simetría fiscal ya que no se logra a través del desconocimiento de un fenómeno real como el de la realización de erogaciones que permiten la obtención de los ingresos que son objeto del impuesto empresarial combatido.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Asimismo, sostiene la inconforme que tampoco son válidas las razones del juzgador federal en cuando a que señala que la diferencia de trato que origina la no deducibilidad de intereses que derivan de las operaciones de financiamiento o mutuo cuando aquellos no se consideren parte del precio se encuentre justificada porque busque la eficiencia empresarial, evitar el sobreendeudamiento y evitar que se realicen prácticas evasivas mediante el incremento artificial del interés cargado, habida cuenta que con tales razones se desconoce que los contribuyentes no podrán acudir al sobreendeudamiento ni pactar una tasa de interés distinta a la del mercado para modificar artificiosamente la base gravable pues ello tornaría no deducibles los intereses conforma al artículo 31, fracción XIV y 32, fracción XXVI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con el diverso 6, fracción IV, de la norma tributaria combatida, además de que con ello se descalifica la libertad económica de los contribuyentes, la posibilidad de endeudarse en un grado adecuado, pactando intereses a la tasa de mercado y que las autoridades fiscales se encuentren facultadas para ejercer sus poderes de revisión y corregir las prácticas que estimen lesivas para el erario público.

En ese sentido, concluye la recurrente que el tributo impugnado transgrede el principio de equidad tributaria en tanto que conforme a los artículos 3, fracción I, tercer párrafo, en relación con los diversos 1, 2, primero y cuarto párrafos y 6, fracción I, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única al otorgar un tratamiento fiscal diverso y benéfico a los contribuyentes que realizan el pago de intereses cuando éstos

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

forman parte del precio o contraprestación a favor de quien realiza la actividad gravada, quienes sí podrán deducirlos frente a otros como la recurrente que no podrán deducir los pagos por concepto de intereses que deriven de operaciones de financiamiento o mutuo cuando aquellos no se consideren parte del precio, ello no obstante se realice el mismo tipo de erogación y sin que exista una razón constitucionalmente válida transgrede la garantía de equidad tributaria.

Son infundados los agravios resumidos en los párrafos que anteceden.

En efecto, ya se ha hecho referencia en la presente ejecutoria a los diversos criterios en los que este Alto Tribunal se ha pronunciado respecto al alcance e interpretación del principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, por lo que con base en dichos criterios se analizarán los agravios aludidos.

Pues bien en primer lugar es menester tener presente el contenido del artículo 3, fracción I, tercer párrafo, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única que en esta vía constitucional fue impugnado, el cual es del tenor siguiente:

> ***"Artículo 3. Para los efectos de esta Ley se entiende:***
> ***I. Por enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, las actividades***

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

consideradas como tales en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

(…)

Tampoco se consideran dentro de las actividades a que se refiere esta fracción a las operaciones de financiamiento o de mutuo que den lugar al pago de intereses que no se consideren parte del precio en los términos del artículo 2 de esta Ley ni a las operaciones financieras derivadas a que se refiere el artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación, cuando la enajenación del subyacente al que se encuentren referidas no esté afecta al pago del impuesto empresarial a tasa única.”

De la lectura del precepto legal transcrito pueden válidamente advertirse, en lo que ahora interesa, dos hipótesis normativas (la primera, establecida expresamente y formulada en sentido negativo, y una segunda establecida implícitamente, derivada de una formulación en sentido positivo), a saber:

a) Que las operaciones de financiamiento o de mutuo que den lugar al pago de intereses que **no** se consideren parte del precio en los términos del artículo 2 de la misma Ley, **no** se consideran actividades gravadas por el impuesto empresarial a tasa única y,

b) A *contrario sensu*, si las operaciones de financiamiento o de mutuo dan lugar al pago de intereses que **sí** se consideren parte del precio en los términos del artículo 2

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

de la misma Ley, entonces **sí** se consideran actividades gravadas por el referido impuesto.

Como se puede observar, la generación del tributo se determinará por el hecho de que los intereses pactados formen o no parte del precio: en consecuencia, no son parte del precio los intereses que no se incorporan como contraprestación de una determinada operación comercial, sino que formalmente derivan de la celebración de operaciones de financiamiento o mutuo, como montos susceptibles de ser cubiertos *adicionalmente* al precio, y en los términos de dichos contratos (inciso a); en cambio, si los intereses que derivan de las operaciones de financiamiento o mutuo, que en principio, no son ingreso gravado para efectos del impuesto empresarial a tasa única, podrán llegar a serlo solamente en el caso de que el monto correspondiente se incorpore al precio que se cargue o cobre al adquirente por la realización de los actos o actividades a que se refiere el artículo 1 de la ley reclamada esto es, enajenación de bienes, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, o la prestación de servicios independientes (inciso b).

Ahora bien, cuando el propio legislador al referirse al *pago de intereses que no se consideren parte del precio,* remite expresamente al artículo 2 de la ley, que dice:

> ***"Artículo 2. Para calcular el impuesto empresarial a tasa única se considera ingreso gravado el precio o la contraprestación a favor de quien enajena el bien, presta el servicio independiente u otorga el uso o goce temporal de bienes, así como las***

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por impuestos o derechos a cargo del contribuyente, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto, incluyendo anticipos o depósitos, con excepción de los impuestos que se trasladen en los términos de ley.

Igualmente se consideran ingresos gravados los anticipos o depósitos que se restituyan a contribuyente, así como las bonificaciones o descuentos que reciba, siempre que por las operaciones que les dieron origen se haya efectuado la deducción correspondiente.

También se consideran ingresos gravados por enajenación de bienes, las cantidades que perciban de las instituciones de seguros las personas que realicen las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley, cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas de seguros o reaseguros relacionados con bienes que hubieran sido deducidos para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Las personas a que se refiere el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 3 de esta Ley, además del ingreso que perciban por el margen de intermediación financiera, considerarán ingresos gravados los que obtengan por la realización de las actividades a que se refiere el artículo 1 de la misma, distintas a la prestación de servicios por los que paguen o cobren intereses.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Cuando el precio o la contraprestación que cobre el contribuyente por la enajenación de bienes, por la prestación de servicios independientes o por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, no sea en efectivo ni en cheques, sino total o parcialmente en otros bienes o servicios, se considera ingreso el valor de mercado o en su defecto el de avalúo de dichos bienes o servicios. Cuando no exista contraprestación, para el cálculo del impuesto empresarial a tasa única se utilizarán los valores mencionados que correspondan a los bienes o servicios enajenados o proporcionados, respectivamente.

En las permutas y los pagos en especie, se deberá determinar el ingreso conforme al valor que tenga cada bien cuya propiedad se trasmita, o cuyo uso o goce temporal se proporcione, o por cada servicio que se preste.”

De la lectura del artículo 2, en relación con el aludido artículo 3, fracción I, párrafo tercero, ambos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única puede advertirse que, cuando en las operaciones gravadas se carguen o se cobren intereses normales o moratorios, éstos deben considerarse para calcular el impuesto empresarial a tasa única si se consideran como parte del precio.

Esto significa que el legislador estableció una hipótesis normativa específica para el caso de que los intereses generados en operaciones de financiamiento o de mutuo **sí** se consideren parte del precio, pues en este caso, para efectos de la ley

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

reclamada, quedan incorporados a la contraprestación que integrará la base gravable del acreedor y, en contrapartida, constituirán un concepto deducible para el deudor (implícitamente, en la medida en que se trata de una erogación, a su vez, gravada por el impuesto, tal como lo establece el artículo 6, fracción I, de la ley impugnada); de este modo, los intereses cuyo monto se conoce con exactitud y desde el momento en que se lleva a cabo la operación, junto con el valor de ésta, son en sí mismos y en conjunto el precio.

Así puede evidenciarse de las razones que se argumentaron en el proceso legislativo del que emanó la norma ahora combatida.

En la exposición de motivos el titular del Poder Ejecutivo Federal expresó lo siguiente:

> ***"(…)***
> ***Finalmente, es importante destacar que debido a que la contribución empresarial a tasa única permite la deducción total de la inversión, no se distorsiona el costo del capital, lo cual propicia la competitividad y el desarrollo de nuestro país.***
> ***(…)***
> ***La contribución empresarial a tasa única se determinará con una base de efectivo, de modo que los ingresos se acumularán cuando se cobren y las deducciones tendrán lugar al momento en que se paguen, lo que lo hace un gravamen simple al no***

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

requerir, entre otras cosas, ajustes inflacionarios al mismo tiempo que mantiene la neutralidad.

Ahora bien, se consideran como ingresos gravados el precio o la contraprestación a favor de quien enajena el bien, presta el servicio independiente u otorga el uso o goce temporal de bienes, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente, exceptuando solamente los impuestos que se trasladen en los términos de ley, como lo es el impuesto al valor agregado.

(…)

Por otra parte, con el propósito de facilitar la aplicación de esta contribución empresarial, se estima conveniente aprovechar la experiencia que tanto los contribuyentes como las autoridades fiscales tienen en la aplicación de otras leyes impositivas, por lo que al definir diversos conceptos en la Iniciativa que se propone, tales como enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, momento del cobro efectivo de las contraprestaciones, entre otros, se hace un reenvío a las normas aplicables de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Tratándose de los conceptos de establecimiento permanente, ingresos que le son atribuibles a dicho establecimiento, entre otros, se hace un reenvío al tratamiento que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Ahora bien, como se ha mencionado anteriormente, la determinación de la base de la contribución empresarial a tasa única debe permitir gravar la disponibilidad de recursos del contribuyente para efectuar los pagos a los factores de la producción, por lo cual se estima necesario que queden fuera del objeto de la Ley que se propone a esa Soberanía, los ingresos que se obtengan por dividendos o por servicios personales subordinados. Por la misma razón se hace necesario excluir del objeto del gravamen los intereses que derivan de las operaciones de financiamiento o de mutuo, los cuales tampoco serán gravables ni deducibles.

No obstante lo anterior, para evitar que al diferirse el pago de la contribución empresarial a tasa única por las actividades realizadas a crédito se disminuya el valor presente de la base gravable de dicha contribución, se propone a esa Soberanía que queden gravados los intereses que se carguen o cobren al adquirente por la enajenación de bienes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, o la prestación de servicios independientes, mediante los que se difiera el pago de la contribución empresarial a tasa única, considerando que dichos intereses forman parte del precio o contraprestación cobrados. Además, con esta medida se elimina la posibilidad de simulación para evadir el pago de la citada

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

contribución empresarial incrementando artificialmente el interés cargado.

(…)

2.1. Deducciones

La contribución empresarial a tasa única es un gravamen que tiene una base amplia, ya que sólo se permiten las deducciones que a continuación se mencionan:

Se permite deducir las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o del uso o goce temporal de bienes, que utilicen los contribuyentes para realizar las actividades que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar esta contribución empresarial, y se precisa que tratándose de la adquisición de bienes, se considera que los mismos se utilizan en las actividades citadas cuando se destinan a formar parte del activo fijo del contribuyente o de sus inventarios, para ser proporcionados con motivo de la prestación de servicios independientes o se consuman en los procesos de producción o al realizar las actividades gravadas con la contribución empresarial a tasa única.

(…)

2.2. Requisitos de las deducciones

Como la contribución empresarial a tasa única opera como un gravamen mínimo respecto del impuesto sobre la renta propio del contribuyente y el retenido a terceros, es necesario que aquellos

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

conceptos que son deducibles en la contribución empresarial a tasa única cumplan con los requisitos de deducibilidad que se establecen en la Ley del Impuesto sobre la Renta, aun cuando existan excepciones como lo es el caso de los requisitos que debe reunir la documentación comprobatoria para que proceda su deducción. Tomando en cuenta lo anterior, los requisitos que deben reunir las deducciones son los siguientes: Que las erogaciones correspondan a bienes o servicios cuya enajenación, concesión del uso o goce o prestación, esté afecta al pago de la contribución empresarial a tasa única. Se aclara que procede la deducción aun cuando la contribución empresarial citada no se pague, porque el bien o servicio provenga de un sujeto no obligado, y que de no ser por esa exención subjetiva, la contribución debería cubrirse, o bien porque el enajenante o prestador del servicio sea un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.

(…)

Además se dispone que debe tratarse de erogaciones estrictamente indispensables para realizar las actividades objeto de la contribución empresarial y que hayan sido efectivamente pagadas en el momento de su deducción, incluso cuando se trate de deducciones para el cálculo de los pagos provisionales.

(…)

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Al adicionar estos dos tipos de cargos implícitos, el servicio de intermediación financiera puede determinarse mediante la diferencia entre los ingresos por intereses que perciben las instituciones que ofrecen dichos servicios y los intereses que éstas pagan. Por lo anterior, en el caso de instituciones que ofrecen servicios de intermediación financiera, la contribución empresarial a tasa única considera, entre otros conceptos, como prestación de servicios independientes, al margen de intermediación financiera que obtengan las instituciones citadas.

Es importante destacar, como se ha expuesto con antelación, que los intereses derivados de operaciones de financiamiento no son objeto de la contribución empresarial a tasa única, por lo cual no están gravados ni su pago es deducible para la determinación de la base del gravamen. Por ello, en el caso de las instituciones de intermediación financiera, los intereses cobrados y pagados sólo son un referente para determinar el ingreso que obtienen por el servicio de intermediación mencionado. Este método es el mismo que se aplica en el Sistema de Cuentas Nacionales de México para determinar el valor de los ingresos nacionales por los servicios de intermediación financiera.

Debe resaltarse que el tratamiento descrito con anterioridad sólo es aplicable a los servicios por los que cobren y paguen intereses las instituciones

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

que prestan servicios de intermediación financiera, más no así a los demás servicios que proporcionen a sus clientes y por los cuales cobren contraprestaciones, entre otras, las denominadas comisiones, ya que estos servicios quedan gravados conforme a las demás normas de la contribución empresarial a tasa única aplicables a los servicios independientes.

(…)

En consecuencia, la base gravable de la contribución empresarial a tasa única para los intermediarios que ofrezcan servicios financieros, toma en cuenta las comisiones implícitas por el servicio de intermediación financiera, medidas a través del margen de intermediación financiera, junto con las comisiones y tarifas por servicios cobrados explícitamente por dichos intermediarios, de cuyo monto total se podrán disminuir las deducciones que procedan conforme a la ley. (…)”

Luego, en el dictamen de la Cámara de Diputados respecto al tema en comento se precisó lo siguiente:

“En la Iniciativa objeto de dictamen se propone que queden fuera del objeto de la contribución empresarial a tasa única, los ingresos que se obtengan por dividendos o por servicios personales subordinados, así como los intereses que deriven de las operaciones de financiamiento o

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

***de mutuo, los cuales tampoco serán gravables ni deducibles*.**

***Para evitar que al diferirse el pago de la contribución empresarial a tasa única por las actividades realizadas a crédito se disminuya el valor presente de la base gravable de dicha contribución, en la Iniciativa que se dictamina se propone que queden gravados los intereses que se carguen o cobren al adquirente por la enajenación de bienes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o la prestación de servicios independientes, mediante los que se difiera el pago de la contribución empresarial a tasa única, considerando que dichos intereses forman parte del precio o contraprestación cobrados, medida con la cual el Ejecutivo Federal manifiesta que se elimina la posibilidad de simulación para evadir el pago de la citada contribución empresarial incrementando artificialmente el interés cargado*.**

(…)

Esta Comisión Dictaminadora está de acuerdo con las medidas anteriores y coincide con la Iniciativa planteada por el Poder Ejecutivo Federal.

Así mismo, esta Dictaminadora coincide con la propuesta relativa a aprovechar la experiencia que tanto los contribuyentes como las autoridades fiscales tienen en la aplicación de otras leyes impositivas, por lo que al definir diversos conceptos en la Iniciativa que se propone al Legislativo Federal, tales como enajenación de

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, momento del cobro efectivo de las contraprestaciones, entre otros, se hace un reenvío a las normas aplicables de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, toda vez que con ello se facilita la aplicación de la contribución en estudio.

Para evitar que al diferirse el pago de la contribución empresarial a tasa única por las actividades realizadas a crédito se disminuya el valor presente de la base gravable de dicha contribución, se coincide con la propuesta del Ejecutivo Federal respecto a que queden gravados los intereses que se carguen o cobren al adquirente por la enajenación de bienes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, o la prestación de servicios independientes, mediante los que se difiera el pago de la contribución empresarial a tasa única, considerando que dichos intereses forman parte del precio o contraprestación cobrados. Además, con esta medida se elimina la posibilidad de simulación para evadir el pago de la citada contribución empresarial incrementando artificialmente el interés cargado.

(…)”

De las transcripciones anteriores se advierte que el legislador ha establecido que los intereses que deriven de las operaciones de financiamiento o de mutuo no serán objeto del gravamen, sino en el caso de que se incluyan en el precio de la

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

operación subyacente, pues en tal supuesto consideró que no se disminuye el valor de la base gravable a la fecha de la operación, aunque se difiera el pago del impuesto en razón del plazo pactado por las partes.

De esta manera, es evidente que los intereses que se carguen o cobren al adquirente –deudor– por la enajenación de bienes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o la prestación de servicios independientes, son aquellos que deben estimarse como parte del precio o contraprestación cobrados, ya que el legislador les da el trato de precio o contraprestación y en sí mismos constituyen la base del tributo –para el acreedor–.

En cambio, el legislador excluye del objeto del gravamen a los intereses que derivan de las operaciones de financiamiento o de mutuo si no se incluyen en el precio, con el propósito de eliminar la simulación y la evasión en el pago de la contribución aludida, evitando que el interés pagado –por el deudor– se vea manipulado o artificialmente incrementado, con la finalidad de obtener una deducción implícita mayor a la debida.

Ahora bien, tales razones expresadas por el legislador para dar un trato diferente a quienes cobran y pagan intereses derivados de operaciones de financiamiento o mutuo cuando dichos intereses se incorporan al precio, respecto de quienes realizan ese tipo de operaciones cuyos intereses no forman parte del precio, constituyen una justificación objetiva y razonable para este Alto Tribunal y, por ende, no se vulnera el principio de equidad tributaria.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

En efecto, si los intereses se consideran como parte integrante del valor de la operación, entonces forman parte del precio total que considera gravado el artículo 2 se la ley combatida, de modo que son en conjunto la base del tributo para el acreedor y en contrapartida un concepto deducible de manera implícita para el deudor.

En cambio, si los intereses no se incluyen en el precio, es evidente que se calcularán a lo largo del tiempo en que se hubiere diferido el pago de la contraprestación; si aún así se hubiesen previsto como objeto gravado, tal situación –como lo estimó el legislador–, propiciaría que se disminuyera el valor presente de la base gravable del impuesto y, peor aún, que se simularan intereses que ya no correspondan necesariamente al valor original que se hubiere pactado por la operación, con el consecuente incremento artificial de la deducción respectiva.

Luego, quienes pagan intereses que sí forman parte del precio, no se encuentran en la misma posición que aquellos que no los integran al precio, porque mientras respecto de los primeros existe certeza desde que la operación se realiza sobre cuál es el interés que se pagará, es decir, cuál es el monto total (gravable para el acreedor y deducible implícitamente para el deudor), en los segundos, no existe tal certeza y ello puede generar la disminución del valor presente de la base gravable (para el acreedor) y la simulación en el pago de intereses con el propósito de eludir o disminuir el pago de la contribución (para el deudor).

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

De esta manera, para el caso de las operaciones en las que los intereses no se consideran parte del precio, no se genera certeza respecto de los intereses que habrán de cubrirse. En efecto, como las operaciones de financiamiento o mutuo implican diferir el pago de la contraprestación cuando los intereses no son parte del precio, es evidente que no se pagaría la contraprestación en el momento de la operación, sino que dicho pago se verificaría diferido, lo cual, podría ocasionar la disminución de base gravable. En otras palabras –tal como lo destacó el legislador–, si los intereses no se incorporan al precio, únicamente generaría tributo (a cargo del acreedor) el monto originario de la operación al momento de pactarse, y los intereses quedarían indefinidos, provocándose la posibilidad de simular su pago, incluso en cantidades artificiales con el propósito de erosionar la base gravable (del deudor).

En cambio, para el caso de que los intereses se incluyan en el precio al momento de realizar la operación, se conocerá con certeza el impuesto que deberá pagarse sobre una contraprestación que desde el principio queda bien definida y no tendrá variantes por todo el tiempo que dure el plazo respectivo. De este modo, cuando los intereses se incorporan al precio, el ingreso gravado por el impuesto empresarial a tasa única (para el acreedor) queda integrado por el monto original de la operación, por una parte, y los intereses, por otra, de suerte que el pago del impuesto se realiza sobre un monto total claramente definido, aún cuando dicho tributo se vaya pagando conforme se perciban los ingresos respectivos, los que a su vez, constituirán un concepto implícitamente deducible (para el deudor), perfectamente definido e identificable desde que se convenga la operación.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

En tales condiciones –se reitera–, devienen infundados los argumentos analizados en que se aduce que el artículo 3, fracción I, tercer párrafo, en relación con los artículos 1, 2 y 6, fracción I, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, violan el principio de equidad tributaria porque, contrario a lo aducido por la recurrente, si bien se otorga un trato distinto a quienes realizan operaciones gravadas y agregan al precio el interés que habrá de cubrirse, respecto de quienes no incluyen dicho interés en ese tipo de operaciones, permitiéndose en el primer caso su deducción de manera implícita y no así en el segundo, no es factible pretender que las mismas reglas se apliquen a supuestos distintos en los términos antes expuestos.

DÉCIMO TERCERO. Exclusión de los ingresos por regalías derivadas de operaciones entre partes relacionadas del objeto del impuesto empresarial a tasa única y, en consecuencia, no deducibilidad de los gastos de esa naturaleza. Equidad tributaria.

A continuación, corresponde a este Tribunal Pleno el estudio de los argumentos a través de los cuales la parte quejosa se duele de una supuesta e indebida valoración de la inconstitucionalidad del artículo 3, fracción I, segundo párrafo, en relación con el numeral 6, fracción I, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, en lo que respecta a los planteamientos hechos valer en relación con la violación a la garantía de equidad tributaria.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

A través de su escrito inicial de demanda, la parte quejosa planteó que se infringe el mencionado principio tributario, en la medida en que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no considera conceptos que, en su opinión deberían ser reconocidos como gastos necesarios e indispensables para la realización de las actividades enmarcadas en su objeto social.

Al efecto, la recurrente combate las consideraciones del juzgador de primera instancia, enderezando argumentos que se desarrollan en la línea general de los conceptos de violación y de conformidad con los argumentos sometidos a la consideración de este Alto Tribunal, a través de los cuales señala, medularmente, lo que se precisa a continuación:

– El artículo 3, fracción I, párrafo segundo, en relación con el diverso 6, fracción I, ambos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, violenta la garantía de equidad tributaria, toda vez que, al imposibilitar la deducción de los enteros efectuados por concepto de regalías entre partes relacionadas, otorga un trato diverso para los contribuyentes que realizan dicho pago a partes independientes, siendo que en ambos casos los pagos realizados derivan del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, lo que sitúa a los causantes en un plano de igualdad, aunado al hecho de que la distinción otorgada no encontraría sustento en una razón objetiva y constitucionalmente válida.

Al respecto, este Tribunal Pleno ha establecido el alcance del principio de equidad tributaria, en cuanto a que se configura como el derecho que tienen todos los gobernados a ser tratados de la misma forma que quienes se ubican en igualdad de circunstancias, en la inteligencia de que dicha igualdad de trato es jurídica, ya que no implica que todos los sujetos lleguen a encontrarse, en toda circunstancia, en condiciones de absoluta

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

igualdad, pero sí que en términos de ley, las personas gocen de igualdad jurídica.

Lo anterior se desprende del siguiente criterio jurisprudencial sostenido por el Tribunal Pleno de número P./J. 41/97, de rubro *"EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS"*, previamente identificada en la presente ejecutoria. De la referida jurisprudencia se desprende que el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció los elementos objetivos que delimitan la garantía de equidad tributaria, a saber:

1. No toda desigualdad de trato implica una violación a dicha garantía, sino sólo cuando la ley distingue entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales, sin una razón objetiva y razonable;

2. Por lo tanto, a iguales supuestos deben corresponder idénticas o análogas consecuencias jurídicas;

3. En principio, el legislador no tiene prohibición para establecer una desigualdad de trato, pero sí cuando ésta resulta artificiosa o injustificada; y, finalmente,

4. La diferenciación tributaria debe conservar el trato equitativo, de tal manera que las consecuencias jurídicas que deriven sean acordes a las garantías de igualdad.

El propio Tribunal Pleno ha destacado que todos los hombres son iguales ante la ley y, en cuanto a la garantía de equidad, ha sostenido que los poderes públicos han de tomar en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación, deben ser tratados de igual manera. Así, el principio de equidad implica la necesidad de no generar un trato discriminatorio ante situaciones análogas, tal y como se

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

desprende de la tesis jurisprudencial número P./J. 42/97, de rubro *"EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES"*, a la cual también se ha hecho referencia en la presente ejecutoria.

En torno al mismo principio de equidad, el Tribunal Pleno también ha establecido que dicha garantía implica que los contribuyentes de un mismo impuesto, que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica, lo cual implica que debe tratarse igual a los iguales y desigual a los desiguales, para lo cual el legislador no sólo está autorizado, sino que, en ocasiones, estará obligado a crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales. Al respecto es aplicable la tesis jurisprudencial que lleva por rubro, texto y datos de identificación:

> ***"IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31,***

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.” *(No. Registro: 192,290. Jurisprudencia. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XI, Marzo de 2000. Tesis: P./J. 24/2000. Página: 35).*

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Ahora bien, tal y como fue señalado con antelación, el argumento de la quejosa consistió en que la imposibilidad de deducir las erogaciones efectuadas por concepto de regalías entre partes relacionadas, conculca el principio de equidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, toda vez que otorgaría un trato diverso en contraste con aquellos contribuyentes que efectúan ese tipo de gastos, pero con partes independientes, ya que estos últimos sí pueden ejercer la deducción del pago de regalías correspondiente.

Ante dicha argumentación, en el fallo recurrido se concluyó que la diferencia de trato se encuentra justificada, en la medida en que las partes relacionadas se ubican en un plano de desigualdad frente a las partes independientes, en virtud de las circunstancias en su organización y relaciones comerciales, pues los precios que utilizan y los montos de las contraprestaciones no necesariamente son iguales a los valores de mercado que se pactan entre partes independientes, aunado a que la diferencia de trato atendería a un “fin extrafiscal” —así identificado por el juzgador, pero que realmente corresponde a política fiscal— tendente a desalentar la disminución indebida de la base del impuesto, mediante simulaciones de erogaciones inverosímiles como es el pago de regalías entre partes relacionadas.

Inconforme con la anterior respuesta, la recurrente estimó incorrecto dicho fallo y reafirmó su postura en cuanto a que la violación al principio de equidad tributaria derivaba de la desigualdad de trato otorgada entre quienes efectúan enteros a partes relacionadas por concepto de regalías y quienes realizan dichos pagos pero a partes independientes, siendo que éstos

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

últimos, como ya se mencionó, pueden deducir el gasto correspondiente a las regalías enteradas.

En relación con el punto que se somete a debate ante este Tribunal Pleno, debe partirse de lo dispuesto en el artículo 3, fracción I, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, mismo que precisa que no se consideran dentro de las actividades gravadas, entre otras, el otorgamiento de uso o goce temporal de bienes que den origen al pago de regalías entre partes relacionadas.

Por su parte, el artículo 6, fracción I, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única establece los requisitos para ejercer las deducciones autorizadas por dicho ordenamiento, previendo, en su fracción I, la relativa —en lo que interesa— a que el otorgante del uso o goce temporal a favor del cual se realiza la erogación cuya deducción se pretende, se encuentre obligado a pagar el impuesto empresarial a tasa única, es decir, que la persona que reciba los pagos por concepto de regalías —en el presente caso— esté obligada al entero del impuesto por dicho rubro, como condición para que la erogación pueda ser deducida por quien la realiza.

Así, de una interpretación sistemática de los dispositivos aludidos se desprende que al tenor de lo previsto en ellos no constituyen un ingreso gravado por el impuesto empresarial a tasa única las regalías derivadas del otorgamiento entre partes relacionadas del uso o goce temporal de bienes intangibles y, por ende, los pagos que realice por este concepto algún contribuyente del citado impuesto a un tercero con el cual mantenga una

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

relación de parte relacionada tampoco serán deducibles para el cálculo del tributo en comento.

En tal virtud, la mecánica del impuesto empresarial a tasa única excluye de los conceptos deducibles a las erogaciones que se efectúen a favor de personas que no sean considerados como sujetos pasivos de dicho tributo, tal y como acontece en el caso de las regalías que deriven de operaciones realizadas entre partes relacionadas —concepto excluido de las actividades que dan lugar a un ingreso de los que grava el impuesto empresarial a tasa única—, lo cual es considerado inconstitucional por la quejosa, apreciando que existe un tratamiento inequitativo entre quienes realizan dicho pago a partes independientes y quienes lo hacen a partes relacionadas, derivado de la precisión que efectúa la excluyente establecida en el artículo 3, fracción I, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

De todo lo anterior se desprende que la litis que se somete a consideración de este Alto Tribunal consiste en determinar si es que existe un trato inequitativo entre quienes celebran operaciones con partes relacionadas y quienes lo hacen con partes independientes, en cuanto al tratamiento que confiere a las regalías en comento.

Por tanto, para dar respuesta a los planteamientos antes sintetizados debe comenzarse por analizar si se apega al principio de equidad tributaria considerar como ingreso no gravado por el impuesto empresarial a tasa única las regalías obtenidas por un contribuyente de ese tributo cuando éstas deriven de la realización de operaciones con una parte relacionada, ya que de

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

encontrarse justificada tal disposición, en vía de consecuencia, lo estará la imposibilidad de deducción de los gastos de esa naturaleza, atendiendo a la mecánica establecida por el legislador para gozar del respectivo beneficio económico.

En ese tenor, a fin de dar respuesta a los argumentos esgrimidos por la parte quejosa, resulta conveniente recordar que, conforme a lo determinado previamente, el objeto del impuesto empresarial a tasa única son los ingresos brutos que recibe quien enajena un bien, presta un servicio independiente u otorga el uso o goce temporal de bienes, en la inteligencia de que en el artículo 2 de la ley que regula ese tributo se precisa que para calcularlo se considera ingreso gravado el precio o contraprestación a favor de quien lo recibe, lo cual constituye una interpretación auténtica en virtud de la cual el legislador federal precisó que la fuente de riqueza que grava mediante la citada contribución es el ingreso bruto que se recibe por realizar las actividades precisadas en la propia ley, sin perjuicio de las deducciones y créditos previstos en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Ante ello, debe tomarse en cuenta que tienen el carácter de partes relacionadas para efectos del impuesto empresarial a tasa única, según lo señalado en la fracción VI del artículo 3 de la ley que lo regula, las que se consideran como tales en los términos del artículo 64-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual indica:

> ***"ARTICULO 64-A. <u>Los contribuyentes de este Título que celebren operaciones con partes relacionadas están obligados, para efectos de esta Ley, a</u>***

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

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

Para 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 65, 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

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

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; y

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.

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

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

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.

Salvo prueba en contrario, se presume que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades ubicadas o residentes en jurisdicciones de baja imposición fiscal, 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.”

Como se advierte de lo previsto en este numeral, constituyen 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.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Incluso, debe destacarse que es tal la relevancia jurídica de la existencia de una relación de esa naturaleza entre dos sujetos de derecho, que para efectos de determinar los ingresos sobre los que recae el impuesto sobre la renta las partes relacionadas están obligadas a determinarlos considerando los precios y montos de las contraprestaciones que hubieren utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, ya que de lo contrario las autoridades fiscales podrán determinar tanto los ingresos acumulables como las deducciones autorizadas acudiendo a la valoración de operaciones comparables realizadas por partes independientes.

Como se advierte de lo anterior, para efectos tributarios el legislador federal ha considerado que el precio pactado en una operación realizada entre partes relacionadas no es un parámetro que permita conocer la cuantía real del monto de la operación respectiva.

Por ende, si en el caso del impuesto empresarial a tasa única el ingreso gravado es precisamente el precio o la contraprestación a favor de quien enajena un bien, presta un servicio u otorga el uso o goce temporal de bienes, debe estimarse que en el caso del otorgamiento del uso temporal de bienes intangibles entre partes relacionadas, la imposibilidad de que el monto que se fije con el carácter de precio o contraprestación revele la realidad económica que subyace a dicha operación, lo que se ha reconocido en el marco jurídico nacional, justifica plenamente que el legislador haya excluido del objeto del impuesto en comento los ingresos de esa naturaleza.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

En efecto, dada la naturaleza de la relación existente entre partes relacionadas, si jurídicamente se ha estimado que para determinar el precio de las operaciones celebradas entre ellas necesariamente debe acudirse al que derive de los precios utilizados en operaciones comparables entre partes independientes, debe estimarse que válidamente el legislador excluyó del objeto del impuesto empresarial a tasa única los ingresos que constituyen un precio respecto del cual, jurídicamente, no existe certeza sobre su apego a la realidad, medida que además de encontrarse justificada tiene como finalidad evitar distorsiones que impidan atender a la capacidad contributiva revelada por los ingresos brutos que grava el impuesto en comento.

Cabe señalar que estas conclusiones se fortalecen por lo indicado en los diversos documentos que conforman el proceso legislativo del que derivó la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única. Del dictamen formulado por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, destaca:

> ***"[…]***
> ***En materia de regalías la Iniciativa que se dictamina las excluye del objeto del gravamen al tratarse de pagos relacionados con los factores de la producción; sin embargo, su exclusión tiene una implicación importante para ciertos sectores de contribuyentes, como lo son la industria de la radio, cine y televisión, así como las empresas de tecnología.***

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Esta Comisión Dictaminadora, considera que la exclusión anterior puede tener una excepción para incluir aquellas regalías, tanto las recibidas como las pagadas por y a residentes en territorio nacional y las pagadas a residentes en el extranjero, pero con la condición de que sean sólo aquellas que provengan de transacciones efectuadas entre partes no relacionadas.

La limitante anterior obedece a que se ha identificado que los pagos de regalías se han utilizado como medio para erosionar la base del impuesto sobre la renta, cuando provienen de transacciones efectuadas entre y con partes relacionadas, lo que ocurriría también con la contribución empresarial a tasa única.

Lo anterior es así porque la relación existente entre partes relacionadas, permite flexibilizar las operaciones que realizan entre ellas, y generalmente acuden al pago de regalías, para reducir el gravamen en México y situar el ingreso en el extranjero, como por ejemplo en regímenes fiscales preferentes o países en el extranjero que otorgan beneficios a la propiedad de intangibles.

Adicionalmente, no pasa desapercibido para esta Comisión Dictaminadora que las regalías, al ser bienes intangibles, son de fácil movimiento y ubicación en las transacciones que se efectúan con y entre partes relacionadas, y de difícil control para la autoridad fiscal, lo que permite la realización de

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

prácticas elusivas, tanto en la determinación de su valor económico como en su transmisión.

Esta Comisión Dictaminadora está consciente de que incluso cuando los pagos de regalías efectuadas entre partes relacionadas se realizan aparentemente en condiciones de mercado; se estima que aun así su intangibilidad deriva en elementos subjetivos que impiden un resultado objetivo de su valor, y que no refleja la realidad de la operación necesariamente, que incluso se utilizan como medios para erosionar la base gravable de los impuestos en México, dejando a la Nación sin percibir el ingreso correspondiente.

Por ello, esta Comisión estima conveniente dejar fuera del objeto del gravamen a las regalías que se cubran entre y con partes relacionadas, ya sean residentes en México o en el extranjero.

Con este tratamiento se hace una distinción para sujetar al gravamen el ingreso por regalías y, a su vez, permitir su deducibilidad cuando se trate de transacciones realizadas entre y con partes independientes. Por el contrario, los ingresos por regalías derivados de transacciones entre y con partes relacionadas no estarán gravados y por consecuencia, tampoco podrán ser deducidos por el pagador.

Lo anterior se justifica sobre la base de que no son sujetos equiparables las partes independientes y las partes relacionadas, toda vez que éstas últimas representan un interés común económico, que se

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

manifiesta en el control, dependencia y flexibilidad para efectuar sus transacciones, mientras que las partes independientes, como su nombre lo indica, realizan sus operaciones con autonomía y su relación no es un elemento que incida en la toma de sus decisiones, sino el negocio que llevan a cabo. El tratamiento fiscal diferenciado entre partes relacionadas y partes independientes se justifica habida cuenta de que se trata de categorías de sujetos distintos.

[…]

Es importante señalar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha establecido que las partes relacionadas son diferentes a las partes independientes a la luz de la garantía de equidad tributaria, tal como se desprende de los siguientes criterios, cuyos rubros y textos son del tenor literal siguiente: "RÉGIMEN SIMPLIFICADO. EL ARTÍCULO 79, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, QUE PREVÉ QUE SÓLO CONTRIBUIRÁN BAJO ESE SISTEMA LAS PERSONAS MORALES DEDICADAS EXCLUSIVAMENTE AL AUTOTRANSPORTE TERRESTRE DE CARGA O DE PASAJEROS, PERO NO AQUELLAS QUE PRESTEN PREPONDERANTEMENTE TAL SERVICIO A UNA PARTE RELACIONADA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA." [se transcribe]. "RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA EL

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005)." [se transcribe]. Entonces, como se advierte de los criterios sustentados por la SCJN las partes relacionadas se encuentran en situaciones o condiciones distintas frente a las independientes, pues a las primeras su organización administrativa conjunta les permite funcionar en la práctica como verdaderas unidades económicas dependientes, además de que pueden planificar y organizar sus operaciones comerciales, situación que, como se señala en el criterio trascrito, no ocurre tratándose de partes independientes.

[…]"

Como puede apreciarse, en el dictamen formulado por la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, se consideró que las regalías debían estar sujetas a gravamen para quien percibe dicho ingreso, siempre y cuando provinieran de operaciones entre partes no relacionadas, lo que significó que se abriera la oportunidad a deducir dichos gastos al ser erogados.

Al respecto, la justificación para excluir a las regalías derivadas de operaciones con partes relacionadas del esquema del impuesto empresarial a tasa única, se enunció señalando, principalmente, que *"se ha identificado que los pagos de regalías se han utilizado como medio para erosionar la base del impuesto sobre la renta, cuando provienen de transacciones efectuadas entre y con partes relacionadas"* y que, al considerarse bienes intangibles *"son de fácil movimiento y ubicación en las*

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

transacciones que se efectúan con y entre partes relacionadas, y de difícil control para la autoridad fiscal, lo que permite la realización de prácticas elusivas, tanto en la determinación de su valor económico como en su transmisión".

Por su parte, en el dictamen elaborado por la Cámara de Senadores en relación con la no deducibilidad de regalías entre partes relacionadas, se expresó lo siguiente:

> ***"[…]***
> ***En cuanto a los conceptos que permiten un adelgazamiento en la base del impuesto, las que Dictaminan coinciden plenamente con el tratamiento previsto por la Colegisladora en materia de regalías, toda vez constituyen pagos relacionados con los factores de la producción que tienen una implicación importante para ciertos sectores de contribuyentes, como lo son la industria de la radio, cine y televisión, así como las empresas de ciencia y tecnología.***
> ***Por lo anterior, estas Comisiones Dictaminadoras, consideran conveniente la exclusión de las regalías del objeto del gravamen cuando provengan de transacciones efectuadas entre partes relacionadas, toda vez que el pago de las mismas, se ha utilizado como medio para erosionar la base del impuesto sobre la renta, cuando provienen de transacciones efectuadas entre y con partes relacionadas, lo que ocurriría también con el impuesto empresarial a tasa única.***

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Lo anterior es así porque la relación existente entre partes relacionadas, permite flexibilizar las operaciones que realizan entre ellas, y generalmente acuden al pago de regalías, para reducir el gravamen en México y situar el ingreso en el extranjero, como por ejemplo en regímenes fiscales preferentes o países en el extranjero que otorgan beneficios a la propiedad de intangibles. Adicionalmente, no pasa desapercibido para estas Dictaminadoras que las regalías, al ser bienes intangibles, son de fácil movimiento y ubicación en las transacciones que se efectúan con y entre partes relacionadas, y de difícil control para la autoridad fiscal, lo que permite la realización de prácticas elusivas, tanto en la determinación de su valor económico como en su transmisión, por lo que se considera atinado el planteamiento de dejar fuera del objeto del gravamen a las regalías, entre y con partes relacionadas.

En este contexto, las que Dictaminan estiman que el trato diferenciado entre partes relacionadas e independientes sí se justifica en materia de regalías, toda vez que no son sujetos equiparables las partes independientes y las partes relacionadas, ya que estas últimas representan un interés común económico, que se manifiesta en el control, dependencia y flexibilidad para efectuar sus transacciones, mientras que las partes independientes, como su nombre lo indica, realizan sus operaciones con autonomía y su relación no es

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

un elemento que incida en la toma de decisiones, sino el negocio que llevan a cabo. El tratamiento fiscal diferenciado entre partes relacionadas y partes independientes se justifica habida cuenta de que se trata de categorías de sujetos distintos.

Luego entonces, según se advierte de los criterios jurisprudenciales expuestos en la minuta, se advierte que las partes relacionadas enfrentan condiciones distintas frente a las independientes, pues en las primeras, su organización administrativa conjunta les permite funcionar en la práctica como verdaderas unidades económicas dependientes, además de que pueden planificar y organizar sus operaciones comerciales, situación que, como se señala en el criterio trascrito, no ocurre tratándose de partes independientes.

[…]”.

De la transcripción anterior se desprende que, al apoyar las consideraciones vertidas en el dictamen formulado por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, el Senado de la República reafirmó el hecho de que la medida tachada de inequitativa se justificaba porque los contribuyentes podrían utilizar las operaciones de pago de regalías como medida para pulverizar la base del impuesto empresarial a tasa única, debido a la flexibilidad que se da en las transacciones efectuadas entre partes relacionadas, aunado al hecho de que las partes independientes y las partes relacionadas no podrían ser considerados sujetos equiparables.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Como se advierte de lo expresado en los referidos documentos legislativos, la exclusión del objeto del impuesto empresarial a tasa única de las regalías pagadas entre partes relacionadas se encuentra plenamente justificada, ya que los argumentos brindados por el legislador corroboran que los ingresos de esa naturaleza, al existir una presunción legal sobre la falta de correspondencia entre su monto real y el pactado por aquéllas, no son aptos para conocer la capacidad contributiva que revela el ingreso bruto que representan para la parte relacionada que otorga el uso temporal del respectivo bien intangible.

En abono a lo anterior, cabe señalar que en ejercicio de las funciones de control constitucional de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, salvo prueba en contrario, en el análisis de constitucionalidad de un acto formal y materialmente legislativo no puede exigirse prueba alguna al legislador sobre la veracidad de su dicho, todo lo cual deriva de la intensidad del escrutinio constitucional que rige a ese tipo de leyes. Sirve de apoyo a esta conclusión la jurisprudencia 1a./J. 84/2006, la cual se transcribe a continuación:

> ***"ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES. Acorde con las consideraciones sustentadas por la Primera Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 1a. CXXXIII/2004, de rubro: "IGUALDAD. CASOS EN LOS QUE EL JUEZ CONSTITUCIONAL DEBE HACER UN ESCRUTINIO ESTRICTO DE LAS CLASIFICACIONES***

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

***LEGISLATIVAS (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS)."*, siempre que la acción clasificadora del legislador incida en los derechos fundamentales garantizados por la Constitución, será necesario aplicar con especial intensidad las exigencias derivadas del principio de igualdad y no discriminación. De igual manera, en aquellos asuntos en que el texto constitucional limita la discrecionalidad del Congreso o del Ejecutivo, la intervención y control del tribunal constitucional debe ser mayor, a fin de respetar el diseño establecido por ella. Para este Alto Tribunal es claro que la fuerza normativa del principio democrático y del principio de separación de poderes tiene como consecuencia obvia que los otros órganos del Estado –y entre ellos, el juzgador constitucional– deben respetar la libertad de configuración con que cuentan el Congreso y el Ejecutivo, en el marco de sus atribuciones. Conforme a lo anterior, la severidad del control judicial se encuentra inversamente relacionada con el grado de libertad de configuración por parte de los autores de la norma. De esta manera, resulta evidente que la Constitución Federal exige una modulación del juicio de igualdad, sin que eso implique ninguna renuncia de la Corte al estricto ejercicio de sus competencias de control. Por el contrario, en el caso de normatividad con efectos económicos o tributarios, por regla general, la**

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

> ***intensidad del análisis constitucional debe ser poco estricta, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el económico, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada. En tales esferas, un control muy estricto llevaría al Juez constitucional a sustituir la competencia legislativa del Congreso –o la extraordinaria que puede corresponder al Ejecutivo–, pues no es función del Poder Judicial Federal, sino de los órganos políticos, entrar a analizar si esas clasificaciones económicas son las mejores o si éstas resultan necesarias.”*** *(Registro: 173957. Novena Época. Instancia: Primera Sala. Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XXIV, Noviembre de 2006. Materia(s): Constitucional. Tesis: 1a./J. 84/2006. Página: 29).*

De tal forma, este Tribunal Pleno considera que la exclusión de los pagos entre partes relacionadas por concepto de regalías del objeto del impuesto —lo que consecuentemente se traduce en la no deducción de dichas erogaciones—, se encuentra plenamente justificado al tratarse de una disposición que distingue con base en elementos objetivos, relevantes desde la óptica del

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

objeto gravado por el impuesto empresarial a tasa única, entre los sujetos que obtienen un ingreso por regalías respecto del cual existen los elementos ciertos para conocer su monto y una diversa categoría de contribuyentes que por la naturaleza de la relación al tenor de la cual reciben el ingreso respectivo, jurídicamente se ha reconocido que no existe certeza sobre la magnitud económica en la que éste se da.

En ese orden de ideas, si se encuentra plenamente justificada la exclusión del objeto del impuesto empresarial a tasa única de las regalías pagadas entre partes relacionadas, en vía de consecuencia, ningún reproche puede realizarse al hecho de que las erogaciones realizadas por ese concepto no encuadren dentro de los conceptos deducibles para efectos de la Ley que regula esa contribución.

Por consiguiente, toda vez que este Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera infundados los argumentos vertidos por las sociedades mercantiles en torno a la inequidad del artículo 3, fracción I, párrafo segundo, en relación con el numeral 6, fracción I, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se impone confirmar la sentencia recurrida y negar el amparo.

DÉCIMO CUARTO. Devolución del impuesto al activo. Irretroactividad de la ley.

Argumenta la parte recurrente, en esencia, que en la sentencia combatida indebidamente se determina que el artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Única no viola la garantía de irretroactividad, pasando por alto que dicho artículo introduce elementos diversos que impiden que los contribuyentes puedan recuperar totalmente el impuesto al activo que hubieran pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquel en que el impuesto sobre la renta fuera mayor que el impuesto al activo, a pesar de tener un derecho adquirido para ello conforme a lo previsto en el artículo 9 de la abrogada Ley del Impuesto al Activo.

Este Órgano Colegiado estima infundado el anterior agravio, de conformidad con las consideraciones que se pasan a exponer:

El abrogado artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo establece:

> ***"Artículo 9o. Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta que les correspondió en el mismo, en los términos de los Títulos II o II-A, o del Capítulo VI del Título IV de la Ley de la materia.***
>
> ***Adicionalmente, los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio, la diferencia que resulte en cada uno de los tres ejercicios inmediatos anteriores conforme al siguiente procedimiento y hasta por el monto que no se hubiera acreditado con anterioridad. Esta diferencia será la que resulte de disminuir al impuesto sobre la renta causado en los términos de los Títulos II o II-A o del Capítulo VI del Título IV de***

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

la Ley de la materia, el impuesto al activo causado, siempre que este último sea menor y ambos sean del mismo ejercicio. Para estos efectos, el impuesto sobre la renta causado en cada uno de los tres ejercicios citados deberá disminuirse con las cantidades que hayan dado lugar a la devolución del impuesto al activo conforme al cuarto párrafo de este artículo. Los contribuyentes también podrán efectuar el acreditamiento a que se refiere este párrafo contra los pagos provisionales del impuesto al activo.

El impuesto que resulte después de los acreditamientos a que se refieren los párrafos anteriores, será el impuesto a pagar conforme a esta Ley.

Cuando en el ejercicio el impuesto sobre la renta por acreditar en los términos del primer párrafo de este artículo exceda al impuesto al activo del ejercicio, los contribuyentes podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado en el impuesto al activo, en los diez ejercicios inmediatos anteriores, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad. La devolución a que se refiere este párrafo en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre ambos impuestos.

El impuesto sobre la renta por acreditar a que se refiere esta Ley será el efectivamente pagado.

Las diferencias del impuesto sobre la renta que resulten en los términos del segundo párrafo y el

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

impuesto al activo efectivamente pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, se actualizarán por el periodo comprendido desde el sexto mes del ejercicio al que corresponda el pago del impuesto sobre la renta o el impuesto al activo, respectivamente, hasta el sexto mes del ejercicio por el que se efectúe el acreditamiento a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, o del ejercicio en el cual el impuesto sobre la renta exceda al impuesto al activo, según se trate.

Los contribuyentes de esta Ley no podrán solicitar la devolución del impuesto sobre la renta pagado en exceso en los siguientes casos:

I.- Cuando en el mismo ejercicio, el impuesto establecido en esta Ley sea igual o superior a dicho impuesto. En este caso el impuesto sobre la renta pagado por el que se podría solicitar la devolución por resultar en exceso, se considerará como pago del impuesto al activo del mismo ejercicio, hasta por el monto que resulte a su cargo en los términos de esta Ley, después de haber efectuado el acreditamiento del impuesto sobre la renta a que se refieren el primero y segundo párrafos de este artículo. Los contribuyentes podrán solicitar la devolución de la diferencia que no se considere como pago del impuesto al activo del mismo ejercicio en los términos de esta fracción.

II.- Cuando su acreditamiento dé lugar a la devolución del impuesto establecido en esta Ley,

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

en los términos del cuarto párrafo de este artículo. En este caso, el impuesto sobre la renta pagado en exceso cuya devolución no proceda en los términos de esta fracción se considerará como impuesto al activo para efecto de lo dispuesto en el citado cuarto párrafo de este artículo.

Cuando el contribuyente no efectúe el acreditamiento o solicite la devolución en un ejercicio pudiéndolo haber hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores.

Los contribuyentes podrán también acreditar contra los pagos provisionales que tengan que efectuar en el impuesto al activo, los pagos provisionales del impuesto sobre la renta. Cuando en la declaración de pago provisional el contribuyente no pueda acreditar la totalidad del impuesto sobre la renta efectivamente pagado, el remanente lo podrá acreditar contra los siguientes pagos provisionales.

Las personas morales que tengan en su activo acciones emitidas por sociedades residentes en el extranjero podrán acreditar contra el impuesto al activo, el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por dichas sociedades, hasta por el monto que resulte conforme a lo previsto en el segundo párrafo del artículo 6o. de la Ley del impuesto mencionado.

Los derechos al acreditamiento y a la devolución previstos en este artículo son personales del

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

contribuyente y no podrán ser transmitidos a otra persona ni como consecuencia de fusión. En el caso de escisión, estos derechos se podrán dividir entre la sociedad escindente y las escindidas, en la proporción en la que se divida el valor del activo de la escindente en el ejercicio en que se efectúa la escisión.”

Del precepto transcrito deriva, en lo que interesa, lo siguiente:

- Cuando en el ejercicio el impuesto sobre la renta por acreditar exceda al impuesto al activo del mismo ejercicio, podrá solicitarse la devolución de las cantidades actualizadas que se hubieran pagado en el impuesto al activo, en los diez ejercicios inmediatos anteriores, siempre que esas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad.

- La devolución referida no podrá ser mayor a la diferencia entre ambos impuestos.

- El impuesto al activo efectivamente pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores, se actualizará por el periodo comprendido desde el sexto mes del ejercicio al que corresponda el impuesto al activo hasta el sexto mes del ejercicio en el que el impuesto sobre la renta exceda al impuesto al activo.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

- Cuando el contribuyente no solicite la devolución en un ejercicio pudiéndolo haber hecho, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores.

- El derecho a la devolución es personal del contribuyente y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión. En el caso de escisión, el derecho podrá dividirse entre la sociedad escindente y las escindidas, en la proporción en la que se divida el valor del activo de la escindente en el ejercicio en que se efectúa la escisión.

Por otro lado, el artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única dispone:

> ***"Artículo Tercero. Los contribuyentes que hubieran estado obligados al pago del impuesto al activo, que en el ejercicio fiscal de que se trate efectivamente paguen el impuesto sobre la renta, podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran efectivamente pagado en el impuesto al activo en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél en el que efectivamente se pague el impuesto sobre la renta, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad o no se haya perdido el derecho a solicitar su devolución conforme a la Ley que se abroga.***
>
> ***La devolución a que se refiere el párrafo anterior en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre***

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

el impuesto sobre la renta que efectivamente se pague en el ejercicio de que se trate y el impuesto al activo pagado, sin considerar las reducciones del artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo, que haya resultado menor en los ejercicios fiscales de 2005, 2006 ó 2007 en los términos de la Ley que se abroga, sin que en ningún caso exceda del 10% del impuesto al activo a que se refiere el párrafo anterior por el que se pueda solicitar devolución. El impuesto al activo que corresponda para determinar la diferencia a que se refiere este párrafo será el mismo que se utilizará en los ejercicios subsecuentes.

Cuando el impuesto sobre la renta que se pague en el ejercicio sea menor al impuesto empresarial a tasa única del mismo ejercicio, los contribuyentes podrán compensar contra la diferencia que resulte las cantidades que en los términos del párrafo anterior tengan derecho a solicitar su devolución.

El impuesto al activo efectivamente pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél en el que efectivamente se pague el impuesto sobre la renta, a que se refiere el primer párrafo de este artículo, así como el impuesto al activo que se tome en consideración para determinar la diferencia a que se refiere el segundo párrafo del mismo, se actualizarán por el periodo comprendido desde el sexto mes del ejercicio al que corresponda el impuesto al activo, hasta el sexto mes del ejercicio en el que resulte impuesto sobre la renta a cargo

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

del contribuyente que dé lugar a la devolución del impuesto al activo a que se refiere este artículo.

Cuando el contribuyente no solicite la devolución ni efectúe la compensación en un ejercicio pudiéndolo haber hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores.

Los derechos a la devolución o compensación previstos en este artículo son personales del contribuyente y no podrán ser transmitidos a otra persona ni como consecuencia de fusión. En el caso de escisión, estos derechos se podrán dividir entre la sociedad escindente y las escindidas en la proporción en la que se divida el valor del activo de la escindente en el ejercicio en que se efectúa la escisión. Para los efectos de este párrafo, el valor del activo será el determinado conforme al artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Activo, vigente hasta el 31 de diciembre de 2007.

Para los efectos de este artículo no se considera impuesto al activo efectivamente pagado el que se haya considerado pagado con el acreditamiento establecido en la fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo que se abroga.

Los contribuyentes sólo podrán solicitar la devolución a que se refiere este artículo, cuando el impuesto sobre la renta efectivamente pagado en el ejercicio de que se trate sea mayor al impuesto al activo que se haya tomado para determinar la

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

diferencia a que se refiere el segundo párrafo de este artículo.”

Dispone la norma reclamada antes transcrita, en lo que interesa, lo siguiente:

- Cuando efectivamente se pague el impuesto sobre la renta, podrá solicitarse la devolución de las cantidades actualizadas que se hubieran pagado en el impuesto al activo en los diez ejercicios inmediatos anteriores, siempre que esas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad o no se haya perdido el derecho a solicitar su devolución conforme a la Ley del Impuesto al Activo derogada.

- La devolución en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre el impuesto sobre la renta que efectivamente se pague en el ejercicio y el impuesto al activo pagado, sin considerar las reducciones del artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo, que haya resultado menor en los ejercicios fiscales de dos mil cinco, dos mil seis o dos mil siete, en los términos de la normatividad derogada, sin que en ningún caso exceda del diez por ciento del impuesto al activo por el que se pueda solicitar devolución.

- El impuesto al activo que corresponda para determinar la diferencia referida será el mismo que se utilizará en los ejercicios subsecuentes.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

- El impuesto al activo pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquel en el que efectivamente se pague el impuesto sobre la renta, así como el impuesto al activo considerado para obtener la diferencia que no podrá exceder la devolución, se actualizarán por el periodo comprendido desde el sexto mes del ejercicio al que corresponda el impuesto al activo, hasta el sexto mes del ejercicio en el que resulte impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente que dé lugar a la devolución del impuesto al activo.

- Cuando no se solicite la devolución pudiéndolo haber hecho, se perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores.

- El derecho a la devolución es personal del contribuyente y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión. En el caso de escisión, el derecho podrá dividirse entre la sociedad escindente y las escindidas en la proporción en la que se divida el valor del activo de la escindente en el ejercicio en que se efectúa la escisión.

- No se considera impuesto al activo efectivamente pagado el que se haya considerado cubierto con el acreditamiento establecido en la fracción I del artículo 9 de la derogada Ley del Impuesto al Activo.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

- Sólo podrá solicitarse la devolución cuando el impuesto sobre la renta efectivamente pagado en el ejercicio de que se trate sea mayor al impuesto al activo que se haya tomado para determinar la diferencia que no podrá exceder la devolución.

El primer párrafo del artículo 14 constitucional consagra el principio de irretroactividad de la ley en perjuicio del gobernado al señalar:

"A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. (…)."

Al respecto, cabe precisar que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la irretroactividad que prohíbe el artículo 14 constitucional, se encuentra referida tanto al legislador, por cuanto a la expedición de las leyes, como a las autoridades que las aplican a un caso determinado y que, para resolver esa problemática, ha acudido a la teoría de los derechos adquiridos y a la teoría de los componentes de la norma.

De conformidad con los enunciados de las teorías señaladas, así como por lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 14 constitucional, una norma transgrede el principio de irretroactividad de la ley cuando modifica o altera derechos adquiridos o supuestos jurídicos y consecuencias de éstos que nacieron bajo la vigencia de una ley anterior, lo que sin lugar a dudas conculca en perjuicio de los gobernados la garantía individual en comento, lo que no sucede cuando se está en presencia de meras expectativas de derecho o de situaciones que

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

aún no se han realizado, o consecuencias no derivadas de los supuestos regulados en la ley anterior, pues en estos casos sí se permite que la nueva ley las regule.

Ahora bien, este Tribunal Pleno considera que tanto desde la perspectiva de la teoría de los derechos adquiridos como desde la perspectiva de la teoría de los componentes de la norma, la disposición transitoria reclamada no vulnera la garantía de irretroactividad en perjuicio del gobernado.

Lo anterior se afirma en virtud de que la disposición de tránsito regula situaciones que surgen a partir de su vigencia, esto es del año de dos mil ocho, sin tocar o modificar derechos adquiridos o supuestos jurídicos y consecuencias de éstos surgidos con anterioridad a esa vigencia.

En efecto, la norma transitoria está regulando situaciones concretas que se presenten a partir de su vigencia, al señalar que los contribuyentes que hubieran estado obligados al pago del impuesto al activo y que efectivamente paguen el impuesto sobre la renta, esto a partir del año dos mil ocho, ya durante la vigencia de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado en el impuesto al activo en los diez ejercicios inmediatos anteriores, siempre que esas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad y no se hubiera perdido el derecho a solicitar su devolución conforme a la Ley del Impuesto al Activo abrogada.

El derecho a solicitar la devolución a que se refiere el artículo transitorio reclamado sólo puede surgir de una situación

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

que se presente necesariamente a partir de la vigencia de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, a saber, que se tenga que pagar efectivamente impuesto sobre la renta, y es en este supuesto surgido durante la vigencia de la disposición transitoria, en que la misma regula el derecho a la devolución señalando que en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre el impuesto sobre la renta que efectivamente se pague en el ejercicio y el impuesto al activo pagado, sin considerar las reducciones del artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo, que haya resultado menor en los ejercicios fiscales de dos mil cinco, dos mil seis o dos mil siete, en los términos de la normatividad derogada, y sin que exceda del diez por ciento del impuesto al activo por el que se pueda solicitar devolución.

La norma de tránsito impugnada no toca ni modifica derechos adquiridos o supuestos jurídicos y consecuencias de éstos surgidos con anterioridad a esa vigencia. Los derechos que los contribuyentes hayan adquirido conforme a la legislación vigente hasta el año dos mil siete, concretamente a la luz de lo establecido en el abrogado artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, se regulan conforme a la misma y atendiendo a los supuestos jurídicos y consecuencias de éstos previstos en dicha legislación. Esto es, el contribuyente que se haya colocado en los supuestos jurídicos previstos en la normatividad vigente hasta dos mil siete, queda sujeto a las consecuencias que de esos supuestos legales deriven y, por tanto, la regulación de sus derechos está también sujeta a los términos previstos en la legislación derogada.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Debe precisarse al respecto, que si durante la vigencia del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo no se actualizaba el requisito que establecía para que surgiera el derecho a solicitar la devolución, a saber, que en un ejercicio el impuesto sobre la renta por acreditar excediera al impuesto al activo del mismo ejercicio, no se adquiría el derecho a la devolución sino que únicamente existía una expectativa de derecho consistente en que de llegar a actualizarse tal situación, surgiría el derecho a la devolución.

Efectivamente, el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo establecía la condición de que en un mismo ejercicio el impuesto sobre la renta fuera superior al impuesto al activo pagado para que se adquiriera el derecho a la devolución, por lo que si esta condición no se materializaba, sólo existía una expectativa de derecho para obtenerla.

Al abrogarse la Ley del Impuesto al Activo se vuelve imposible que se materialice la referida condición porque ya no habrá pago por concepto de ese impuesto que pueda exceder el impuesto sobre la renta que se llegue a cubrir. Por tanto, dado que no existía derecho adquirido sino sólo expectativa de derecho, el legislador quedó en libertad de prever o no algún sistema de devolución a favor de quienes hubieran efectuado pagos del impuesto al activo, lo que determinó hacer en el artículo Tercero Transitorio reclamado, ya que podía regularse el derecho relativo en iguales o diferentes condiciones a las que establecía la legislación abrogada, sin que ello implique modificar derechos adquiridos ni supuestos jurídicos o consecuencias de éstos surgidos con anterioridad a su vigencia, pues se trata de la

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

regulación de situaciones surgidas a partir de la vigencia de la nueva Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Por tanto, si bien el artículo Tercero Transitorio reclamado regula el derecho a la devolución del impuesto al activo en términos diferentes a como lo regulaba el artículo 9 de la abrogada Ley del Impuesto al Activo, ello no trastoca derechos adquiridos ni supuestos jurídicos y consecuencias de éstos surgidos con anterioridad a su vigencia, en virtud de que cada una de esas disposiciones regulan las situaciones acaecidas durante su vigencia, esto es, si con anterioridad a dos mil ocho se presentaron los supuestos jurídicos contemplados en el citado artículo 9, esto es, si se materializó la condición que establecía para que surgiera el derecho a la devolución, es este dispositivo el que regulará las consecuencias jurídicas y derechos surgidos con el mismo, pero si esa condición no se materializó y, por tanto, no se adquirió el derecho a la devolución, pero a partir de dos mil ocho se da el supuesto contemplado en la norma de tránsito vigente, a saber, que efectivamente se pague el impuesto sobre la renta, será ésta la que regule las situaciones jurídicas que se presenten.

El artículo transitorio impugnado está entonces regulando situaciones jurídicas que se presentan a partir de su vigencia, respecto de las cuales, por tanto, el legislador puede establecer las condiciones y consecuencias que considere procedentes, con independencia de las que respecto de situaciones surgidas con anterioridad a su vigencia haya regulado en una ley abrogada.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Además, en el proceso legislativo del que surgió la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se explican las razones por las que se estimó procedente regular de manera distinta el derecho a la devolución del impuesto al activo surgido a partir de la vigencia del impuesto empresarial a tasa única, según se advierte de las siguientes transcripciones de la parte relativa de los dictámenes de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados y de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos de la Cámara de Senadores:

Dictamen de la Cámara de Origen:

"(…) Bajo esta misma tesitura, para evitar que la contribución empresarial a tasa única represente una obligación fiscal adicional para los contribuyentes, aumentando la complejidad del sistema tributario, se considera conveniente que la contribución empresarial a tasa única sustituya al impuesto al activo, ya que como se ha expuesto con antelación la contribución empresarial a tasa única opera como un gravamen mínimo respecto del impuesto sobre la renta.

En este mismo sentido y en virtud de que el impuesto al activo no estaba concebido como un impuesto recaudatorio, los contribuyentes que hayan pagado el impuesto al activo, podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado en el impuesto al activo en los diez ejercicios inmediatos anteriores y

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

que cuando el impuesto sobre la renta que se pague en el ejercicio sea menor a la contribución empresarial a tasa única, podrán compensar contra la diferencia que resulte las cantidades que tengan derecho a solicitar devolución, estableciendo además las reglas aplicables para el caso de escisión de sociedades.

Es importante señalar que esta Comisión Dictaminadora observa que la intención de la disposición transitoria antes señalada tiene por objeto darle congruencia al sistema que operaba en la Ley del Impuesto al Activo, por lo que los contribuyentes podrán estar en posibilidad de solicitar la devolución de las cantidades pagadas por concepto de impuesto al activo; sin embargo, conforme a lo que actualmente dispone el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, la devolución de dicho gravamen procede respecto del impuesto al activo pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél en el que el impuesto sobre la renta por acreditar exceda al impuesto al activo y hasta por el monto de la diferencia entre ambos impuestos.

En este sentido, con el objeto de que la disposición transitoria sea congruente con los requisitos que actualmente establece la Ley del Impuesto al Activo, se propone modificar el artículo tercero transitorio de la Iniciativa con el objeto de establecer que el impuesto al activo de los diez ejercicios inmediatos anteriores por el cual se

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

podrá solicitar devolución será el que se pagó en dichos ejercicios anteriores a aquél en que efectivamente se pague el impuesto sobre la renta.

Así mismo* [sic]*, se propone que la devolución del impuesto al activo que podrán solicitar los contribuyentes en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre el impuesto sobre la renta efectivamente pagado y el impuesto al activo pagado que haya resultado menor en cualquiera de los ejercicios fiscales en 2005, 2006 ó 2007, con lo cual se respeta el mismo principio establecido hoy en día en la Ley del Impuesto al Activo que se abroga.

Cabe mencionar que el hecho de proponer que para la determinación de la diferencia por la que se podrá solicitar devolución, se tome el impuesto al activo menor que se hubiera pagado en cualquiera de los ejercicios de 2005, 2006 ó 2007, obedece a la circunstancia de que se está abrogando la Ley del Impuesto al Activo y que con el objeto de simplificar la carga administrativa de los contribuyentes, esta Comisión Dictaminadora estima conveniente que en lugar de que se calcule un impuesto al activo virtual con base en las disposiciones de la Ley que se abroga, se considere el impuesto al activo que en ejercicios anteriores hubiese resultado menor, sin considerar las reducciones que se hayan efectuado en los términos del artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Es importante destacar que para no causar perjuicio alguno a los contribuyentes, se propone que el impuesto al activo que se considere para determinar la diferencia por la cual se podrá solicitar devolución del impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores, se actualice por inflación.

De igual forma, tal y como lo establecía la Ley del Impuesto al Activo, se propone que la devolución del impuesto al activo proceda cuando en el ejercicio en el que se solicite ésta, el impuesto sobre la renta sea mayor al impuesto al activo que se hubiera tomado para determinar la devolución correspondiente, con lo cual el esquema transitorio de devolución del impuesto al activo se homologa al esquema de devolución que los contribuyentes aplicaban conforme a la Ley que se abroga.

Así mismo [sic], dado que se propone que los contribuyentes consideren el impuesto al activo que hubiera resultado menor en cualquiera de los tres últimos ejercicios anteriores a la entrada en vigor de la Ley que se dictamina y con el objeto de que no se impacte de manera negativa la recaudación se propone limitar la devolución que se podrá solicitar a que no exceda de un monto equivalente al 10% del impuesto al activo total de los diez ejercicios fiscales inmediatos anteriores por el que se tenga derecho a dicha devolución. (…)”

Dictamen de la Cámara Revisora:

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

"(…) La minuta establece en sus disposiciones transitorias, una serie de esquemas de transición para diversos aspectos entre los que destacan la congruencia con el sistema que operaba en la Ley del Impuesto al Activo, por lo que los contribuyentes podrán estar en posibilidad de solicitar la devolución de las cantidades pagadas por concepto de impuesto al activo; sin embargo, conforme a lo que actualmente dispone el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, la devolución de dicho gravamen procede respecto del impuesto al activo pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél en el que el impuesto sobre la renta por acreditar exceda al impuesto al activo y hasta por el monto de la diferencia entre ambos impuestos.

Cabe mencionar que el hecho de proponer que para la determinación de la diferencia por la que se podrá solicitar devolución, se tome el impuesto al activo menor que se hubiera pagado en cualquiera de los ejercicios de 2005, 2006 ó 2007, obedece a la circunstancia de que se está abrogando la Ley del Impuesto al Activo y que con el objeto de simplificar la carga administrativa de los contribuyentes, esta Comisión Dictaminadora estima conveniente que en lugar de que se calcule un impuesto al activo virtual con base en las disposiciones de la Ley que se abroga, se considere el impuesto al activo que en ejercicios

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

anteriores hubiese resultado menor, sin considerar las reducciones que se hayan efectuado en los términos del artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo.

Es importante destacar que para no causar perjuicio alguno a los contribuyentes, se propone que el impuesto al activo que se considere para determinar la diferencia por la cual se podrá solicitar devolución del impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores, se actualice por inflación. (…)”

Como se advierte, en el proceso legislativo que dio lugar a la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se expresaron como razones que llevaron al legislador a regular el derecho a la devolución del impuesto al activo en los términos previstos en el artículo transitorio reclamado las siguientes:

- Para la determinación de la diferencia por la que se podrá solicitar devolución, se toma el impuesto al activo menor que se hubiera pagado en cualquiera de los ejercicios de dos mil cinco, dos mil seis o dos mil siete, con el objeto de simplificar la carga administrativa de los contribuyentes, ya que si se está abrogando la Ley del Impuesto al Activo, resulta conveniente que en lugar de que se calcule un impuesto al activo virtual, se considere el impuesto al activo que en ejercicios anteriores hubiese resultado menor, sin considerar las reducciones que se hayan

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

realizado en los términos del artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo.

- Considerando lo anterior y con el objeto de que no se impacte de manera negativa la recaudación, se limita la devolución que se podrá solicitar para que no exceda de un monto equivalente al diez por ciento del impuesto al activo total de los diez ejercicios fiscales inmediatos anteriores por el que se tenga derecho a dicha devolución.

El legislador válidamente podía atender a las razones anteriores para regular el derecho a la devolución del impuesto al activo en la disposición transitoria combatida y conforme a ellas establecer condiciones diferentes a las que establecía el abrogado artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, en virtud de que aquél regula situaciones que ocurren a partir de su vigencia y que dan derecho a la devolución en los términos y con las condiciones que prevé, con las que no altera ni modifica, según se ha explicado ya, ningún derecho adquirido ni supuestos jurídicos o consecuencias surgidas con anterioridad a esa vigencia.

DÉCIMO QUINTO. Devolución del impuesto al activo. Proporcionalidad tributaria.

En otra parte del escrito de agravios, la recurrente sostiene que la sentencia combatida es ilegal al efectuar una incorrecta valoración de los argumentos hechos valer, en cuanto se adujo en la demanda que el artículo Tercero Transitorio de la Ley del

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Impuesto Empresarial a Tasa Única viola el principio de proporcionalidad tributaria al impedir la recuperación íntegra del impuesto al activo pagado en los últimos diez ejercicios, generando con ello que el pago de ese impuesto a cargo de la parte quejosa sea mayor y, por tanto, exista una recaudación del fisco mayor de la debida.

En efecto, sostiene la peticionaria de garantías, la razón de ser que justificaba el pago parcial del impuesto al activo dejó de existir al ser abrogada la ley que creó dicho impuesto, de manera que ya no hay razón para esperar una eventualidad que permita solicitar la devolución total de lo que se tenía derecho a recuperar, de modo que el fin recaudatorio que buscaba la Ley del Impuesto al Activo se lograría a partir de 2008 mediante la causación inmediata, ya sea del impuesto sobre la renta, o bien, del impuesto empresarial a tasa única que sustituye al impuesto al activo, por lo que el Estado debe proceder a la devolución del impuesto al activo al haberse materializado los fines para los que fue creado. De lo contrario, al privarse del derecho a la devolución en la parte correspondiente conforme al artículo reclamado, adquiere la naturaleza de una sobretasa del impuesto sobre la renta y del impuesto empresarial a tasa única. Incluso, las cantidades que no pueda recuperar el contribuyente y que perderá en el año posterior, implicará que se vuelva un impuesto definitivo que originalmente tenía la naturaleza de un impuesto recuperable, por lo que se pagará una contribución mayor a la debida.

Finalmente, agrega, el Juez Federal pierde de vista el aspecto específico de impugnación, en cuanto afirma que la

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

proporcionalidad del impuesto empresarial a tasa única no se mide atendiendo a la metodología para solicitar la devolución del impuesto al activo pendiente de recuperar, pues tal elemento no puede estimarse como indicador de capacidad contributiva, ya que no guarda relación alguna con el objeto o hecho imponible del tributo en cuestión; contrario a lo afirmado –sostiene la recurrente–, la violación que se alega no versa respecto de la constitucionalidad del impuesto empresarial a tasa única, sino respecto del tratamiento que el precepto reclamado establece para efectos de la recuperación del impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores, el cual era un impuesto mínimo y en esencia recuperable.

Como se puede observar, el planteamiento de inconstitucionalidad aludido tiene como eje rector que el artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única viola el principio de proporcionalidad tributaria porque, si bien establece un mecanismo para solicitar la devolución del impuesto al activo pagado en los diez ejercicios anteriores a la entrada en vigor de dicho ordenamiento, se introducen limitantes que se traducen en la imposibilidad de recuperarlo en su totalidad.

Para determinar si asiste o no la razón a la recurrente, conviene transcribir nuevamente el texto del precepto cuya inconstitucionalidad se hace valer, el cual dispone:

> ***“Artículo Tercero. Los contribuyentes que hubieran estado obligados al pago del impuesto al activo, que en el ejercicio fiscal de que se trate efectivamente paguen el impuesto sobre la renta,***

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran efectivamente pagado en el impuesto al activo en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél en el que efectivamente se pague el impuesto sobre la renta, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad o no se haya perdido el derecho a solicitar su devolución conforme a la Ley que se abroga.

La devolución a que se refiere el párrafo anterior en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre el impuesto sobre la renta que efectivamente se pague en el ejercicio de que se trate y el impuesto al activo pagado, sin considerar las reducciones del artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo, que haya resultado menor en los ejercicios fiscales de 2005, 2006 ó 2007 en los términos de la Ley que se abroga, sin que en ningún caso exceda del 10% del impuesto al activo a que se refiere el párrafo anterior por el que se pueda solicitar devolución. El impuesto al activo que corresponda para determinar la diferencia a que se refiere este párrafo será el mismo que se utilizará en los ejercicios subsecuentes.

Cuando el impuesto sobre la renta que se pague en el ejercicio sea menor al impuesto empresarial a tasa única del mismo ejercicio, los contribuyentes podrán compensar contra la diferencia que resulte las cantidades que en los términos del párrafo anterior tengan derecho a solicitar su devolución.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

El impuesto al activo efectivamente pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél en el que efectivamente se pague el impuesto sobre la renta, a que se refiere el primer párrafo de este artículo, así como el impuesto al activo que se tome en consideración para determinar la diferencia a que se refiere el segundo párrafo del mismo, se actualizarán por el periodo comprendido desde el sexto mes del ejercicio al que corresponda el impuesto al activo, hasta el sexto mes del ejercicio en el que resulte impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente que dé lugar a la devolución del impuesto al activo a que se refiere este artículo.

Cuando el contribuyente no solicite la devolución ni efectúe la compensación en un ejercicio pudiéndolo haber hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores.

Los derechos a la devolución o compensación previstos en este artículo son personales del contribuyente y no podrán ser transmitidos a otra persona ni como consecuencia de fusión. En el caso de escisión, estos derechos se podrán dividir entre la sociedad escindente y las escindidas en la proporción en la que se divida el valor del activo de la escindente en el ejercicio en que se efectúa la escisión. Para los efectos de este párrafo, el valor del activo será el determinado conforme al artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Activo, vigente hasta el 31 de diciembre de 2007.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Para los efectos de este artículo no se considera impuesto al activo efectivamente pagado el que se haya considerado pagado con el acreditamiento establecido en la fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo que se abroga.

Los contribuyentes sólo podrán solicitar la devolución a que se refiere este artículo, cuando el impuesto sobre la renta efectivamente pagado en el ejercicio de que se trate sea mayor al impuesto al activo que se haya tomado para determinar la diferencia a que se refiere el segundo párrafo de este artículo.”

Del texto legal anterior, se advierte la configuración de una mecánica específica vigente a partir del ejercicio fiscal de 2008 por virtud de la cual, los contribuyentes que hubieran estado obligados al pago del impuesto al activo, que en el ejercicio fiscal de que se trate efectivamente paguen el impuesto sobre la renta, puedan solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran efectivamente pagado en el impuesto al activo en los 10 ejercicios inmediatos anteriores a aquél en el que efectivamente se pague el impuesto sobre la renta, bajo los términos y condiciones especificados en la propia norma.

En particular, destaca que la devolución señalada en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre el impuesto sobre la renta que efectivamente se pague en el ejercicio de que se trate y el impuesto al activo pagado, sin considerar las reducciones del artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo, que haya resultado menor en los ejercicios fiscales de 2005, 2006 ó

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

2007 en los términos de la Ley del Impuesto al Activo abrogada, sin que en ningún caso exceda del 10% del impuesto al activo por el que se pueda solicitar devolución; el impuesto al activo que corresponda para determinar la diferencia aludida, será el mismo que se utilizará en los ejercicios subsecuentes.

Pues bien, este Tribunal Pleno considera que ese compendio normativo no resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, sea que la valoración de la mecánica aludida se analice en un primer plano dentro del sistema tributario del impuesto empresarial a tasa única, o bien, en uno ulterior, fuera de dicho sistema, de forma tal que la mecánica reclamada sea considerada sólo en sí misma, sin involucrar en forma alguna otras disposiciones jurídicas.

En efecto, a partir de la primera perspectiva (esto es, si se pondera la mecánica de devolución del impuesto al activo reclamada dentro del sistema tributario del impuesto empresarial a tasa única), es importante destacar que la regulación de referencia sólo tiene como finalidad establecer un mecanismo que permitirá a los contribuyentes, a partir del ejercicio fiscal de 2008, recuperar en alguna medida el impuesto al activo que hubiesen pagado hasta el ejercicio fiscal de 2007 conforme a la Ley del Impuesto al Activo abrogada. Al ser así, esto significa que dicho mecanismo en nada se vincula con el sistema tributario del impuesto empresarial a tasa única, aun cuando la ley que regula este último tributo, surgido a partir de la extinción del impuesto al activo, incluya el dispositivo de transición reclamado.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Como ya se señaló en apartados anteriores de esta resolución y según se desprende de los artículos 1 y 2 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, este tributo tiene como *hecho imponible* la obtención de ingresos derivados de la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y, como *objeto o manifestación de riqueza gravada* sobre la que recae, el ingreso bruto (precio o contraprestación) obtenido por la realización de tales actividades.

Así, para conocer cuál es la capacidad contributiva de los sujetos pasivos en el impuesto empresarial a tasa única debe atenderse, en principio, única y exclusivamente al monto por el que se reciban los ingresos brutos percibidos en la realización de las actividades señaladas, pues es la magnitud en la que éstos se obtengan el parámetro que revelará la aptitud de los contribuyentes para sostener de manera proporcional los gastos públicos.

De ello se sigue que la incorporación de determinadas aminoraciones tributarias que permiten integrar la base del impuesto empresarial a tasa única (deducciones, acreditamientos o créditos fiscales) para determinar la cuantía a pagar, no obedece a la exigencia constitucional, desde la perspectiva del principio de proporcionalidad tributaria, de atender la capacidad contributiva de los sujetos obligados a su pago –pues esta queda evidenciada con la sola percepción de ingresos brutos derivados de las actividades gravadas–, sino a la conveniencia de establecer ciertos beneficios tributarios destinados a satisfacer diversos fines económicos o de otra índole.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Como se ve, la mecánica de devolución del impuesto al activo aludida y la posibilidad de que no permita obtener de vuelta *la totalidad* de lo pagado por ese impuesto no encajan dentro del sistema impositivo del impuesto empresarial a tasa única, pues no inciden en manera alguna en sus elementos esenciales o variables; de ello se sigue que a partir de esta primera perspectiva, el artículo Tercero Transitorio reclamado no viola el principio de proporcionalidad tributaria, ya que si éste exige que el impuesto atienda a la manifestación de capacidad contributiva del sujeto pasivo para sostener el gasto público –lo que supone una estrecha vinculación entre el hecho imponible y la base gravable–, resulta que la devolución del impuesto al activo, cuando se tenga derecho a ello, constituye un aspecto ajeno a la manifestación de riqueza gravada a que atiende el impuesto empresarial a tasa única.

De este modo, la devolución del impuesto al activo en los términos regulados por el artículo Tercero Transitorio impugnado constituye un agregado normativo totalmente disociado del diseño estructural a que acudió el legislador para determinar el valor de la manifestación de capacidad para contribuir al gasto público en el caso específico del impuesto empresarial a tasa única, por lo que de ninguna manera puede traducirse en desconocimiento de esa capacidad el que la forma en que se regule el derecho a la devolución del impuesto al activo no permita la recuperación de la totalidad de lo pagado por ese tributo.

En consecuencia, si la mecánica de devolución aludida no tiene relación con los elementos que permiten conocer la

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

manifestación de riqueza a que atiende el impuesto empresarial a tasa única, su regulación no puede traducirse en una violación al principio de proporcionalidad tributaria.

Por otra parte, a partir de la segunda perspectiva mencionada (es decir, considerando la mecánica para solicitar la devolución del impuesto al activo en sí misma, sin involucrar en forma alguna otras disposiciones jurídicas), el análisis del precepto reclamado debe realizarse con independencia de las disposiciones regulatorias del impuesto empresarial a tasa única (en un aspecto material), así como de las contenidas en la Ley del Impuesto al Activo vigente hasta el ejercicio fiscal de 2007 (en un aspecto temporal).

Delimitado así el análisis que nos ocupa, si a partir del ejercicio fiscal de 2008 el artículo Tercero Transitorio reclamado otorga a los contribuyentes el derecho a solicitar la devolución del impuesto al activo pagado en los últimos 10 ejercicios cuando el impuesto sobre la renta sea mayor, en los términos y condiciones específicos que prevé, es posible concluir que lejos de imponerles un gravamen, la norma les permite recuperar cantidades pagadas conforme a la regulación de un impuesto que estuvo vigente hasta el ejercicio fiscal de 2007 –que dejó de existir a partir de 2008–; por tanto, el esquema contenido en el precepto reclamado implica de suyo un beneficio financiero establecido a favor de los contribuyentes.

Al respecto, resultan ilustrativas en la parte conducente las tesis que a continuación se transcriben:

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

"ACTIVO. EL ARTÍCULO 9o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA AL ESTABLECER UN PERIODO DE ACTUALIZACIÓN DE LAS CANTIDADES OBJETO DE LA DEVOLUCIÓN, DIVERSO AL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. ***Los artículos 9o. de la Ley del Impuesto al Activo y 22 del Código Fiscal de la Federación, establecen supuestos similares en cuanto al tributo objeto de la devolución y al sujeto que puede ejercer ese derecho, toda vez que se trata de la devolución de contribuciones federales teniendo como requisito, que la persona que realizó el entero al fisco sea la que solicite. Sin embargo, en relación al nacimiento del derecho al reembolso y a la base sobre la cual procede éste, dichos preceptos son diversos. La razón jurídica de que en los preceptos mencionados se establezcan las divergencias antes apuntadas, consiste en que se trata de distintos supuestos, en atención a que, en el primer numeral, se hace alusión a un beneficio financiero en favor del contribuyente cuando siendo éste una persona obligada al pago del impuesto (porque la ley se lo impone), y habiendo realizado ese acto, se le concede la posibilidad de solicitar, a la autoridad hacendaria competente, la devolución de la cantidad de dinero que debió pagarse y se enteró por concepto del impuesto al activo; en tanto que, en el segundo, se prevé la devolución por parte del***

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

fisco federal de una suma indebidamente pagada por una persona física o moral, mexicana o extranjera. En esta tesitura, el artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo y el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, prevén supuestos legales distintos, por lo que el trato diferencial que en ellos se instituye no viola el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.” *(Novena Época. Registro: 194950. Instancia: Pleno. Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: VIII, Diciembre de 1998. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: P. XCII/98. Página: 207).*

“ACTIVO. EL ARTÍCULO 9o., PÁRRAFO OCTAVO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER UN PLAZO PARA LA DEVOLUCIÓN DE LAS CANTIDADES CORRESPONDIENTES, DIVERSO AL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis aislada P. XCII/98, publicada en la página 207 del Tomo VIII, correspondiente al mes de diciembre de 1998, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, determinó que la razón jurídica por la cual los artículos 9o., párrafo octavo, de la Ley del Impuesto al Activo y 22 del Código Fiscal de la Federación establecen diversos

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

supuestos en relación con el nacimiento del derecho al reembolso y con la base sobre la cual procede, estriba en que el primer numeral prevé un beneficio financiero en favor del contribuyente del impuesto relativo, consistente en el derecho a solicitar la devolución de la cantidad de dinero que, por disposición expresa de la ley, tuvo que pagar por tal concepto, cuando el monto del impuesto sobre la renta a su cargo excede al de aquél, a fin de evitar el incremento en su carga impositiva, es decir, se trata de la devolución de una cantidad debidamente pagada en términos de ley; situación que es de naturaleza distinta a la prevista en el precepto últimamente citado, en tanto que éste establece en favor de los contribuyentes en general el derecho a solicitar la devolución y actualización de contribuciones fiscales federales pagadas indebidamente, por lo que al prever situaciones jurídicas distintas, los mencionados numerales no pueden tener consecuencias jurídicas idénticas. En consecuencia, el hecho de que el artículo 9o., párrafo octavo, de la Ley del Impuesto al Activo limite el derecho a solicitar la devolución en el mismo ejercicio en que el impuesto sobre la renta lo excedió, no obstante que de conformidad con el artículo 22 del código tributario federal, los contribuyentes de otros impuestos federales cuentan con un plazo distinto para solicitar la devolución de las cantidades pagadas indebidamente, no viola el principio de equidad

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

> ***tributaria establecido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues los referidos preceptos legales prevén hipótesis jurídicas distintas.”*** *(Novena Época. Registro: 182903. Instancia: Segunda Sala. Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XVIII, Noviembre de 2003. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: 2a. CXXXIX/2003. Página: 265).*

Al ser así –que la posibilidad de obtener la devolución del impuesto al activo entraña de suyo un beneficio financiero–, a partir de la segunda perspectiva de análisis señalada, la eventualidad de que no hubiera lugar a obtener la devolución *de la totalidad* de los montos pagados por concepto de impuesto al activo, no implica desconocimiento de la capacidad contributiva de quienes apliquen la mecánica vigente a partir del ejercicio fiscal de 2008, ya que los montos recuperados en términos del artículo Tercero Transitorio reclamado, cualquiera que sea su proporción, significarán para los contribuyentes una situación favorable, con todo y que al respecto se establezcan limitantes tales como que la devolución señalada en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre el impuesto sobre la renta que efectivamente se pague en el ejercicio de que se trate y el impuesto al activo pagado, sin considerar las reducciones del artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo, que haya resultado menor en los ejercicios fiscales de 2005, 2006 ó 2007 en los términos de la Ley del Impuesto al Activo abrogada, sin que en ningún caso exceda del 10% del impuesto al activo por el que se pueda solicitar devolución, y que el impuesto al activo

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

que corresponda para determinar la diferencia aludida, será el mismo que se utilizará en los ejercicios subsecuentes.

Al respecto, conviene recordar que este Tribunal Pleno estimó como válidas las razones expresadas en el proceso legislativo para establecer la configuración normativa reclamada, y que se hicieron consistir en esencia en que:

- Para la determinación de la diferencia por la que se podrá solicitar devolución, se toma el impuesto al activo menor que se hubiera pagado en cualquiera de los ejercicios de 2005, 2006 o 2007, con el objeto de simplificar la carga administrativa de los contribuyentes, ya que si se está derogando la Ley del Impuesto al Activo, resulta conveniente que en lugar de que se calcule un impuesto al activo virtual, se considere el impuesto al activo que en ejercicios anteriores hubiese resultado menor, sin considerar las reducciones que se hayan realizado en los términos del artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo.

- Considerando lo anterior y con el objeto de que no se impacte de manera negativa la recaudación, se limita la devolución que se podrá solicitar para que no exceda de un monto equivalente al 10% del impuesto al activo total de los 10 ejercicios fiscales inmediatos anteriores por el que se tenga derecho a dicha devolución.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Además, debe dejarse en claro que la mecánica analizada no puede ser ponderada frente a otra situación previa para determinar si la proporción de lo recuperado resulta o no adecuada –es decir, respecto de las cantidades que se hubiesen pagado hasta 2007–, y menos frente al esquema impositivo del impuesto empresarial a tasa única o del impuesto sobre la renta, pues no existe sustento jurídico para considerar que el diferencial –eventualmente– no recuperado del impuesto al activo pagado, en la proporción resultante conforme a la nueva mecánica, se convertiría en una sobretasa de estos últimos tributos o que fue indebidamente recaudado por el Estado.

No pasa inadvertido para este órgano jurisdiccional que el motivo de agravio formulado por la recurrente se cifra esencialmente en el hecho de que *tiene derecho* a obtener la devolución *de la totalidad* del impuesto al activo que hubiese pagado, si a la postre genera un impuesto sobre la renta mayor, lo cual –aunque no se diga abiertamente– se hace a partir de la regulación que sobre el particular existió conforme al artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo vigente hasta el ejercicio fiscal de 2007, con la pretensión de que tal esquema pudiera tener en alguna forma continuidad en cuanto a sus efectos, aun cuando quedó abrogado.

Al respecto, debe destacarse –tal como ya quedó definido en esta ejecutoria–, que el nuevo mecanismo para obtener la devolución del impuesto al activo no viola la garantía de irretroactividad de la ley en perjuicio del gobernado, debido a que no existe un derecho adquirido sobre el particular (tan sólo una expectativa de derecho) ni consecuencias jurídicas originadas por

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

la normatividad anterior (artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo) que hubiesen quedado pendientes de realización y que potencialmente tuvieran que reconocerse a partir de 2008 pues, en todo caso, a partir de ese ejercicio fiscal la norma aplicable será la contenida en el artículo Tercero Transitorio con exclusión de cualquier otra anterior.

Esto es, a partir del ejercicio fiscal de 2008, al mismo tiempo de que ya no existe la obligación de pagar el impuesto al activo conforme a la regulación vigente hasta el ejercicio fiscal de 2007, tampoco pueden desprenderse derechos a favor de los contribuyentes y, en particular, la posibilidad de obtener en devolución los montos pagados por concepto de impuesto al activo bajo la configuración normativa hasta entonces vigente, debido a que tal circunstancia no constituye un derecho adquirido ni quedaron consecuencias jurídicas pendientes de realización.

En otras palabras, al desaparecer la normatividad inherente al impuesto al activo, se extinguieron todos sus efectos jurídicos en los términos y condiciones conocidos hasta el ejercicio fiscal de 2007, esto es, tanto los recaudatorios a favor del fisco federal, como los de acreditamiento y, en su caso, devolución a favor del contribuyente, los cuales, por cierto, si es que se presentaron dentro de su ámbito temporal de validez, lo hicieron correcta y válidamente.

De esta manera, resulta jurídicamente inaceptable establecer una vinculación de cualquier índole entre la regulación anterior y la nueva para obtener la devolución del impuesto al activo, de forma tal que la configuración normativa del artículo

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no puede ser analizada en términos del principio de proporcionalidad tributaria con una visión retrospectiva a partir de lo que disponía el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo abrogada.

No está de más precisar que el beneficio financiero concedido en el artículo Tercero Transitorio reclamado a favor de los contribuyentes que hubiesen efectivamente pagado el impuesto al activo no constituye una exigencia en términos del principio de proporcionalidad tributaria, sobre todo si se considera que las disposiciones propias del impuesto al activo vigentes hasta el ejercicio fiscal de 2007 cumplieron con dicho principio constitucional aun cuando establecieron el gravamen sobre el valor bruto de los activos, tal como se advierte de las jurisprudencias que a continuación se transcriben:

TESIS JURISPRUDENCIAL Núm.131/2009 (PLENO)

"ACTIVO. EL ARTÍCULO 2o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE PREVÉ LA TASA FIJA DEL 1.25% SOBRE EL VALOR DE LOS ACTIVOS, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007). La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no prohíbe las tasas fijas ni dispone que sólo mediante tasas progresivas se satisfagan

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

los principios tributarios, pues lo que prevé es que la contribución se imponga en función de la manifestación real de riqueza de cada contribuyente. Particularmente, tratándose del impuesto al activo, el legislador consideró como objeto gravado los activos susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades, lo cual refleja la aptitud del gobernado para aportar una parte de esa riqueza para los gastos públicos. En ese tenor, el artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Activo, que prevé una tasa fija del 1.25% aplicable al valor de tales activos para obtener la porción que corresponderá al Estado, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el indicado precepto constitucional, ya que los sujetos obligados tributarán en proporción directa a su propia capacidad contributiva, de acuerdo con la particular entidad que signifique para ellos la tenencia de activos susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades, es decir, en función del objeto gravado.”

TESIS JURISPRUDENCIAL Núm.133/2009 (PLENO)

“ACTIVO. LA IMPOSIBILIDAD DE DEDUCIR LAS DEUDAS DEL VALOR DEL ACTIVO DEL CONTRIBUYENTE, DERIVADA DE LA CONFIGURACIÓN DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO, PREVISTA EN EL ARTÍCULO 2o. DE LA LEY RELATIVA, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007). El citado precepto, al establecer que la base gravable del impuesto al activo para el ejercicio fiscal de 2007 se integra con el valor promedio de los activos conforme al procedimiento que el propio dispositivo señala, sin considerar deducción o disminución alguna, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que el impuesto sólo grava la tenencia de activos concurrentes a la obtención de utilidades en atención al valor que tengan, y no el valor económico neto del patrimonio. La manifestación de riqueza revelada por la tenencia de activos no se ve disminuida por las deudas, porque si bien éstas disminuyen el patrimonio de un sujeto por consistir en obligaciones que gravitan sobre su esfera jurídica, no guardan relación directa con el objeto del impuesto al activo, de modo que resulta intrascendente la existencia de deudas dentro del patrimonio del contribuyente, además de que ello implica una situación aleatoria que no en todos los casos acontece, de ahí que el legislador no esté obligado a permitir su deducción de manera necesaria. Ahora, el hecho de que para ejercicios fiscales anteriores a 2007 se hubiese permitido la deducción, primero de cierto tipo de deudas y luego de la totalidad (incluidas las contraídas con

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

empresas del sistema financiero y con residentes en el extranjero), encuentra su razón de ser en la conveniencia de aminorar la carga tributaria de los contribuyentes por motivos de diversa índole, y no en el requisito constitucional de considerar un aspecto subjetivo que puede o no presentarse en los contribuyentes del tributo que no se vincula con el hecho imponible ni tiene trascendencia para la configuración de la base. En ese tenor, la circunstancia de que hasta el año 2006 se permitiera deducir las deudas del valor del activo, no significa que entonces se atendiera a la capacidad económica real del gobernado, porque dado el objeto gravado por el tributo consistente en los activos concurrentes a la obtención de utilidades, la verdadera capacidad económica del sujeto quedaba evidenciada entonces, al igual que para el año 2007, con la sola tenencia de dichos activos, sin que la disminución de la base del impuesto con los conceptos previstos en el derogado artículo 5o. de la ley citada, significara que se estaba atendiendo el principio de proporcionalidad tributaria, pues ello no conlleva a que, de esa manera, se cumpliera con una exigencia desde la perspectiva de dicho principio de justicia fiscal.”

TESIS JURISPRUDENCIAL Núm.134/2009 (PLENO)

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

"ACTIVO. LA PROPORCIONALIDAD DEL IMPUESTO RELATIVO DEBE ANALIZARSE A PARTIR DE LA TENENCIA DE ACTIVOS CONCURRENTES A LA OBTENCIÓN DE UTILIDADES, SIN ATENDER AL ACTO JURÍDICO QUE LA ORIGINA, A LA CALIDAD DE LAS PARTES QUE EN ÉL INTERVIENEN O A LA APRECIACIÓN PREVIA DE SI SON O NO CONTRIBUYENTES DEL GRAVAMEN (LEGISLACIÓN VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007). El impuesto al activo se configura por la sola tenencia de activos concurrentes a la obtención de utilidades, situación que en ambas partes de una obligación (derecho de crédito) se actualiza, sin que para dar cabida al hecho imponible sea relevante que el deudor ostente un activo consistente en un bien adquirido con recursos proporcionados a través de un crédito y, simultáneamente, su acreedor tenga un activo consistente en la cuenta por cobrar, siendo el caso de que ambos –acreedor y deudor– deben cubrir el impuesto en un aspecto individual por la totalidad de sus activos, y con independencia de que los mismos recursos pudieran formar parte de la base de otro contribuyente, por tratarse de un impuesto que grava los activos con la característica anotada, cuyo hecho imponible se manifiesta por igual y al mismo tiempo en ambos sujetos, sin que obste la circunstancia de que se origina para cada uno de ellos por virtud del mismo acto. También puede suceder que una de las partes

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

en la obligación (derecho de crédito) que origina la prestación correlativa no sea contribuyente del impuesto al activo, y sólo una de ellas se encuentre obligada frente al fisco federal a pagar el impuesto respecto del activo adquirido; sin embargo, tal circunstancia no implica que se desatienda la verdadera capacidad económica de quien sí queda sujeto al pago del impuesto y que, en su caso, deba pagar dicho gravamen por una ganancia ajena que le implica una deuda, pues en realidad y de manera efectiva se verifica para dicho sujeto el hecho imponible previsto en la norma, consistente en la sola tenencia de activos. Por otra parte, puede darse el caso de un sujeto que recurre al endeudamiento, y si bien es cierto que en principio tal circunstancia denota que no cuenta con la misma capacidad económica de aquel a quien se le solicita un préstamo, también lo es que sin tener la necesidad de acudir a dicho endeudamiento –por contar con recursos suficientes–, tal operación se realizara para disminuir de manera artificiosa la base del impuesto conforme a las disposiciones de la Ley del Impuesto al Activo vigente hasta el 31 de diciembre de 2006. Lo anterior pone de manifiesto que el análisis de constitucionalidad del impuesto al activo a la luz del principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no debe realizarse a partir del acto jurídico que origina la tenencia de activos, de la

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

calidad con que intervengan las partes en aquél o sus motivaciones, o bien, sobre la previa apreciación de si son o no contribuyentes del impuesto relativo, sino en función de la tenencia de activos concurrentes a la obtención de utilidades, lo cual concreta el hecho generador que define la calidad de sujeto obligado a pagar el impuesto.”

TESIS JURISPRUDENCIAL Núm.135/2009 (PLENO)

“ACTIVO. EL FIN EXTRAFISCAL PRETENDIDO CON LA DEROGACIÓN DEL ARTÍCULO 5o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2006, ES CONGRUENTE CON EL DIVERSO DE EFICIENCIA EMPRESARIAL Y NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007). La complementariedad entre el impuesto sobre la renta y el impuesto al activo, limitada al aspecto financiero de ambos tributos para efectos de la recaudación dentro de un sistema tributario coherente, se refleja en que éste es un tributo que normalmente no produce afectación económica a los contribuyentes, en razón de que se dirige a personas con actividades empresariales que deben tener una ganancia por la cual deben cubrir el impuesto sobre la renta. Por virtud del acreditamiento previsto por el artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo, puede afirmarse que los

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

contribuyentes del impuesto relativo que por el impuesto sobre la renta paguen una cantidad cuando menos igual a la del impuesto al activo que resulte a su cargo, no verán incrementada su carga impositiva; incluso, tendrán derecho a la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado por el impuesto al activo cuando en el ejercicio se determine impuesto sobre la renta por acreditar en una cantidad que lo exceda, la cual no podrá ser mayor a la diferencia entre ambos impuestos. Por el contrario, los contribuyentes que al término del ejercicio relativo no hayan generado utilidades o reporten pérdidas, a efecto de que no dejen de cumplir con la obligación señalada por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, deben pagar un impuesto mínimo, ya no sobre la base de la riqueza generada, sino de los activos que tienen, es decir, sobre una parte del patrimonio de los causantes del impuesto, lo cual ocurre cuando el monto a pagar del impuesto sobre la renta es menor al correspondiente al del activo, debiendo subsistir la diferencia a cargo del contribuyente. De lo anterior se sigue que la Ley del Impuesto al Activo no sólo contempla como fin recaudatorio el pago del impuesto conforme a la interacción de sus elementos esenciales, lo cual permite graduar el impacto que se produce en el contribuyente atendiendo al reflejo de riqueza manifestada por la realización del hecho imponible (tenencia de

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

activos) en caso de no tributar en el impuesto sobre la renta (supuesto en que el impuesto será definitivo), sino además, la finalidad extrafiscal de eficiencia empresarial, al permitir el acreditamiento y la devolución, en caso de pagar un monto mayor de impuesto sobre la renta (supuesto en que el impuesto al activo no es definitivo total o parcialmente). En ese marco de complementariedad y de consecución del fin extrafiscal señalado, la derogación del artículo 5o. de la Ley del Impuesto al Activo vigente hasta el 31 de diciembre de 2006, lo cual se traduce en que para el ejercicio fiscal de 2007 los contribuyentes ya no podrán deducir del valor de su activo las deudas que hubiesen contratado, obedece a otro fin extrafiscal pretendido por el legislador consistente en evitar que artificiosamente se disminuya la base gravable del impuesto al activo incurriendo –eventualmente– en prácticas elusivas o evasivas, lo cual es congruente con la diversa finalidad de conseguir la eficiencia empresarial del contribuyente para que, de manera preferente, pague el impuesto sobre la renta en lugar del impuesto al activo, con lo cual se respeta el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el precepto constitucional señalado.”

Por las razones expuestas, si la mecánica para solicitar la devolución del impuesto al activo prevista por el artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no desconoce la capacidad contributiva de quienes se vean

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

favorecidos con su aplicación y, por ende, no viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, devienen infundados los agravios hechos valer por la parte recurrente sobre el particular.

De conformidad con todo lo razonado, resulta procedente confirmar la sentencia recurrida y negar el amparo a la parte quejosa.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO. Se confirma la sentencia recurrida.

SEGUNDO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a **********, **********, **********, **********, **********, **********, **********, **********, **********, **********, **********, **********, **********, **********, **********, todas Sociedades Anónimas de Capital Variable, **********, Sociedad de Responsabilidad Limitada de Capital Variable y **********, Sociedad Civil, en contra de las autoridades y por los actos precisados en el resultando primero de esta ejecutoria.

Notifíquese; con testimonio de esta resolución, vuelvan los autos a su lugar de origen y, en su oportunidad, archívese el expediente como asunto concluido.

Así lo resolvió el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Por unanimidad de votos en cuanto a declarar infundados los agravios relativos a que el A quo omitió examinar el concepto de violación respecto a la vulneración de la garantía de equidad porque los artículos 5, fracción I, y 6, fracción I, no permiten la deducción de los gastos por salarios y por previsión social.

Por mayoría de seis votos de los señores Ministros Zaldívar Lelo de Larrea, Gudiño Pelayo, Aguilar Morales, Sánchez Cordero de García Villegas, Silva Meza y Presidente Ortiz Mayagoitia, en cuanto a que el objeto del impuesto empresarial a tasa única lo constituyen los ingresos brutos recibidos por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, sin perjuicio de las deducciones y créditos previstos en la ley; los señores Ministros Cossío Díaz, Franco González Salas y Valls Hernández votaron a favor de la propuesta del proyecto original y los señores Ministros Aguirre Anguiano y Luna Ramos, votaron en contra de ambas propuestas.

Por mayoría de seis votos de los señores Ministros Zaldívar Lelo de Larrea, Gudiño Pelayo, Aguilar Morales, Sánchez Cordero de García Villegas, Silva Meza y Presidente Ortiz Mayagoitia, en cuanto a aprobar el entonces considerando Noveno “No deducibilidad de diversos conceptos. Integración de la base del impuesto. Proporcionalidad tributaria.”, en la inteligencia de que deberá ajustarse atendiendo al objeto sobre el cual, conforme a la votación anterior, recae el impuesto empresarial a tasa única; los señores Ministros Cossío Díaz, Franco González Salas y Valls Hernández votaron a favor del proyecto original y los señores

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Ministros Aguirre Anguiano y Luna Ramos, votaron en contra de ambas propuestas.

Por mayoría de diez votos de los señores Ministros Aguirre Anguiano, Cossío Díaz, Franco González Salas, Zaldívar Lelo de Larrea, Gudiño Pelayo, Aguilar Morales, Valls Hernández, Sánchez Cordero de García Villegas, Silva Meza y Presidente Ortiz Mayagoitia, en cuanto a la propuesta metodológica derivada del resultado obtenido en la votación relativa al entonces considerando Noveno "No deducibilidad de diversos conceptos. Integración de la base del impuesto. Proporcionalidad tributaria.", en el sentido de abordar los agravios referidos en los considerandos del Décimo al Décimo Segundo del proyecto, en el diverso Noveno al quedar subsumidos en éste y, por ende, resultar innecesarios, estimando esos agravios infundados conforme a las consideraciones plasmadas en este último apartado. La señora Ministra Luna Ramos votó en contra y reservó su derecho para formular voto particular. Los señores Ministros Aguirre Anguiano, Cossío Díaz, Franco González Salas y Valls Hernández votaron con salvedades en la medida en que no comparten lo determinado en el referido considerando Noveno.

Por mayoría de diez votos de los señores Ministros Aguirre Anguiano, Cossío Díaz, Franco González Salas, Zaldívar Lelo de Larrea, Gudiño Pelayo, Aguilar Morales, Valls Hernández, Sánchez Cordero de García Villegas, Silva Meza y Presidente Ortiz Mayagoitia, en cuanto a negar el amparo a la quejosa respecto de los artículos 7 y 9 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, atendiendo a que estos preceptos no transgreden la garantía de proporcionalidad tributaria al no permitir el ajuste de

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

los pagos provisionales; la señora Ministra Luna Ramos votó en contra y por que dichos preceptos transgreden la garantía de proporcionalidad tributaria y reservó su derecho para formular voto particular.

Por unanimidad de once votos, en cuanto a declarar infundados los agravios en los que se impugna la decisión del Juez de Distrito, en la que calificó de inoperantes los conceptos de violación relativos a la falta de equidad de los artículos 5, fracción I, párrafo segundo, y Quinto y Sexto Transitorios de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Por mayoría de ocho votos de los señores Ministros Aguirre Anguiano, Cossío Díaz, Franco González Salas, Zaldívar Lelo de Larrea, Valls Hernández, Sánchez Cordero de García Villegas, Silva Meza y Presidente Ortiz Mayagoitia, en cuanto a determinar que son infundados los agravios consistentes en que los artículos Quinto y Sexto Transitorios de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única violan la garantía de equidad tributaria, respecto de los sistemas de deducción de inversiones nuevas; los señores Ministros Luna Ramos, Gudiño Pelayo y Aguilar Morales votaron en contra y por que dichos preceptos sí violan la garantía de equidad tributaria.

Por mayoría de nueve votos de los señores Ministros Aguirre Anguiano, Cossío Díaz, Franco González Salas, Zaldívar Lelo de Larrea, Gudiño Pelayo, Aguilar Morales, Valls Hernández, Silva Meza y Presidente Ortiz Mayagoitia, en cuanto a declarar infundado el agravio consistente en que los artículos 3, fracción I, tercer párrafo, en relación con los diversos 1, 2, primero y cuarto

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

párrafos y 6, fracción I, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, transgreden el principio de equidad tributaria al no permitir la deducción de los pagos por concepto de intereses que deriven de operaciones de financiamiento o mutuo cuando aquéllos no se consideren parte del precio; las señoras Ministras Luna Ramos y Sánchez Cordero de García Villegas votaron en contra y por que dichos preceptos sí transgreden el principio de equidad tributaria.

Por mayoría de ocho votos de los señores Ministros Franco González Salas, con salvedades sobre el objeto del impuesto, Zaldívar Lelo de Larrea, Gudiño Pelayo, Aguilar Morales, Valls Hernández, Sánchez Cordero de García Villegas, con salvedades, Silva Meza y Presidente Ortiz Mayagoitia, en el sentido de negar el amparo respecto del artículo 3, fracción I, segundo párrafo, en relación con el numeral 6, fracción I, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, ya que no viola la garantía de equidad tributaria al no considerar como objeto del impuesto impugnado los ingresos obtenidos por regalías entre partes relacionadas y, en consecuencia, no permitir la deducibilidad de los gastos de esa naturaleza; los señores Ministros Aguirre Anguiano, Luna Ramos y Cossío Díaz votaron en contra, este último, por que se sobreseyera en el juicio de amparo respecto de los artículos a que refiere el considerando relativo. La señora Ministra Sánchez Cordero de García Villegas reservó su derecho para formular voto concurrente.

Por mayoría de siete votos de los señores Ministros Franco González Salas, Zaldívar Lelo de Larrea, Gudiño Pelayo, Aguilar Morales, Valls Hernández, Silva Meza y Presidente Ortiz Mayagoitia en cuanto a que el artículo Tercero Transitorio de la

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Ley del Impuesto Empresarial Tasa Única no viola la garantía de irretroactividad de la ley; los señores Ministros Aguirre Anguiano, Cossío Díaz, Luna Ramos y Sánchez Cordero de García Villegas votaron a favor de la propuesta del proyecto.

Por mayoría de seis votos de los señores Ministros Franco González Salas, Zaldívar Lelo de Larrea, Aguilar Morales, Valls Hernández, Silva Meza y Presidente Ortiz Mayagoitia, en el sentido de que el artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no viola el principio de proporcionalidad tributaria; los señores Ministros Aguirre Anguiano, Cossío Díaz, Luna Ramos, Gudiño Pelayo y Sánchez Cordero de García Villegas votaron en contra. El señor Ministro Franco González Salas reservó su derecho para formular voto concurrente.

Los señores Ministros Luna Ramos y Aguirre Anguiano reservaron su derecho para formular votos particular y de minoría; el señor Ministro Franco González Salas reservó el suyo para formular voto concurrente; el señor Ministro Cossío Díaz anunció que realizará votos concurrente y particular; el señor Ministro Aguilar Morales reservó su derecho para formular voto particular; y la señora Ministra Sánchez Cordero de García Villegas manifestó que participaría en un voto minoritario en torno al tema de la violación al principio de proporcionalidad por parte del artículo Tercero Transitorio de la Ley impugnada.

Las siguientes votaciones no se reflejan en puntos resolutivos:

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Por unanimidad de once votos, en cuanto a la aprobación de los considerandos primero “competencia”, segundo “oportunidad” y tercero “síntesis de los agravios”.

Por mayoría de diez votos de los señores Ministros Aguirre Anguiano, Cossío Díaz, Franco González Salas, Zaldivar Lelo de Larrea, Gudiño Pelayo, Aguilar Morales, Valls Hernández, Sánchez Cordero de García Villegas, Silva Meza y Presidente Ortiz Mayagoitia en cuanto a que prevaleciera el considerando Cuarto; la señora Ministra Luna Ramos se pronunció en contra y por que se suprimiera.

Por mayoría de diez votos de los señores Ministros Aguirre Anguiano, Cossío Díaz, Franco González Salas, Zaldívar Lelo de Larrea, Gudiño Pelayo, Aguilar Morales, Valls Hernández, Sánchez Cordero de García Villegas, Silva Meza y Presidente Ortiz Mayagoitia en cuanto a que prevaleciera el considerando Quinto, en la inteligencia de que los integrantes de la Comisión respectiva deberán corregirlo conforme a las observaciones que les sean remitidas por los señores Ministros; la señora Ministra Luna Ramos se pronunció en contra. El señor Ministro Franco González Salas reservó su derecho para formular voto concurrente.

Por mayoría de diez votos de los señores Ministros Aguirre Anguiano, Cossío Díaz, Franco González Salas, Zaldívar Lelo de Larrea, Gudiño Pelayo, Aguilar Morales, Valls Hernández, Sánchez Cordero de García Villegas, Silva Meza y Presidente Ortiz Mayagoitia en cuanto a fusionar el considerando Sexto con el diverso Quinto; la señora Ministra Luna Ramos votó en contra.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

El señor Ministro Presidente Guillermo I. Ortiz Mayagoitia declaró que el asunto se resolvió en los términos de los puntos resolutivos antes citados.

Firman el señor Ministro Presidente y el señor Ministro Ponente, con el Secretario General de Acuerdos que autoriza y da fe.

MINISTRO PRESIDENTE

GUILLERMO I. ORTIZ MAYAGOITIA

MINISTRO PONENTE

SERGIO SALVADOR AGUIRRE ANGUIANO

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS

LIC. RAFAEL COELLO CETINA

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

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

AMPARO EN REVISIÓN 345/2009.
QUEJOSAS: ********.**

VOTO CONCURRENTE

El Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolvió negar el amparo, ya que el artículo 3º, fracción I, párrafo segundo, en relación con el diverso 6º fracción I, ambos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, no viola la garantía de equidad tributaria al imposibilitar la deducción de los enteros efectuados por concepto de regalías entre partes relacionadas, y en consecuencia, no permitir la deducibilidad de los gastos de esa naturaleza.

Sin embargo, aún y cuando coincido con la propuesta, considero pertinente realizar las siguientes manifestaciones:

La no deducibilidad de las regalías pagadas entre partes relacionadas, pienso, se justifica plenamente en una de las finalidades del impuesto empresarial a tasa única; este último creado, para algunos de nosotros, como un impuesto de control.

En primer término considero que son distintas las partes independientes de las partes relacionadas, ya que sólo las partes relacionadas deberán realizar estudios de precios de mercado en las transacciones que lleven a cabo entre ellas, en tanto que las operaciones que se realicen entre partes independientes no tienen esa obligación, de conformidad con la propia Ley del Impuesto sobre la Renta.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

Por ello, se estima que los contribuyentes que son partes relacionadas frente a quienes no lo son, están en una situación distinta, y por ello merecen un tratamiento fiscal diverso, como lo realiza precisamente esta ley que estamos analizando.

En efecto, no estamos frente a sujetos iguales, partes relacionadas e independientes, pues están en circunstancias objetivas distintas, ya que las partes independientes realizan sus operaciones con autonomía, y su relación no es un elemento que incida en la toma de decisiones.

Por su parte, las empresas relacionadas guardan entre sí una relación que influye en forma determinante en la toma de decisiones en beneficio del grupo, por lo que las condiciones económicas de cada operación no son las mismas que entre partes independientes, como pudieran ser los precios o las comisiones, etcétera.

Por ello, al tratarse de contribuyentes distintos, tienen plena justificación el que se les dé trato de forma distinta en la propia Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Incluso, esta categoría de contribuyentes está plenamente justificada, pues en el dictamen de la propia Cámara de Senadores se señaló en la parte que interesa lo siguiente: “en este contexto, las que dictaminan estiman que el trato diferenciado entre partes relacionadas e independientes, sí se justifica en materia de regalías toda vez que no son sujetos equiparables las partes independientes y las partes relacionadas, ya que estas últimas, representan un interés común, económico,

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

que se manifiestan en el control, en la dependencia y la flexibilidad para efectuar sus transacciones, mientras que las partes independientes, como su nombre lo indica, realizan sus operaciones con autonomía y su relación no es un elemento que incida en la toma de decisiones, sino el negocio que llevan a cabo, el tratamiento fiscal diferenciado entre partes relacionadas y partes independientes, se justifica habida cuenta de que se trata de categoría de sujetos distintos".

Por lo tanto, desde nuestra óptica, al tratarse de categorías de contribuyentes distintos merecen un tratamiento fiscal diverso las regalías pagadas entre partes independientes frente a las pagadas entre partes relacionadas.

MINISTRA OLGA DEL CARMEN SÁNCHEZ CORDERO DE GARCÍA VILLEGAS

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS

LIC. RAFAEL COELLO CETINA

En términos de lo previsto en los artículos 3º, fracción II y III, 13, 14 y 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos.

RMME

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

AMPARO EN REVISIÓN 345/2009.
QUEJOSAS: ********.**

VOTO PARTICULAR

El Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el presente recurso de revisión, determinó que debía negarse el amparo por lo que hace a la imposibilidad de recuperar el impuesto al activo de los últimos diez ejercicios, en particular, en relación con la garantía de proporcionalidad tributaria, consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional.

Sin embargo, no comparto esta postura, pues tal como lo sostuvo el Ministro Cossío Díaz, considero que uno de los elementos principales que han sido valorados en las decisiones que tanto las Salas como el Pleno han tomado en relación con el impuesto al activo, es precisamente la posibilidad de recuperar el impuesto al activo de ejercicios anteriores.

Al resolver sobre la constitucionalidad del impuesto al activo que estuvo en vigor durante dos mil siete, una de las razones por las que el Tribunal Pleno consideró que no se vulneraba la garantía de proporcionalidad, era precisamente el hecho de que el entero que se efectuaba aún sin las deducciones de deudas que la Ley contempló hasta dos mil seis, no afectaban la esfera jurídica del contribuyente, precisamente porque existía la posibilidad de recuperar el impuesto al activo de los últimos diez ejercicios, es decir, que en la medida en la que se pudiera recuperar el impuesto al activo, ello permitía que se conservara una correlación entre un impuesto sobre la renta que

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

efectivamente tiene una visión global de la capacidad del contribuyente a través de la utilidad y del resultado fiscal, y un impuesto al activo que, en principio, no llegaba a tales extremos en la apreciación de la capacidad del causante.

Este mecanismo, a través del cual se permitía la recuperación del gravamen pagado en ejercicios anteriores, me parecía un instrumento adecuado para que los activos que potencialmente mostraban una futura utilidad, dieran lugar al pago de un impuesto mínimo, pero que, al actualizarse efectivamente esa utilidad, y pagar el impuesto sobre la renta correspondiente, permitía al contribuyente recuperar las cantidades que había pagado y que, al paso del tiempo, demostraban que si no se había pagado originalmente impuesto sobre la renta, ello no obedecía a prácticas elusivas o estrategias fiscales, sino que las inversiones correspondientes aún no habían madurado.

En suma, considero que este mecanismo era trascendental en la apreciación del impuesto al activo como un gravamen constitucional desde la garantía de proporcionalidad tributaria. En este contexto, el que con tal facilidad el legislador fiscal haya desdeñado este mecanismo al implementar el impuesto empresarial a tasa única, y haya fijado bases para la devolución que no obedezcan a ninguna lógica en particular como lo es el que únicamente se consideren los últimos tres ejercicios, o que solamente se autorice la devolución hasta por un porcentaje determinado, necesariamente tiene como efecto la transgresión a la garantía de proporcionalidad tributaria.

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

Por las razones anteriores, respetuosamente me aparto del sentido y de las consideraciones que sostuvo la posición mayoritaria del Tribunal Pleno, pues considero que el artículo Tercero transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única sí resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria, por lo que debió haberse concedido el amparo a la quejosa en este aspecto.

MINISTRA OLGA DEL CARMEN SÁNCHEZ CORDERO DE GARCÍA VILLEGAS

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS

LIC. RAFAEL COELLO CETINA

En términos de lo previsto en los artículos 3º, fracción II y III, 13, 14 y 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos.

RMME

mk3KaWz5NOtKel/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

2503-88305

mk3KaWz5NOtKeI/1EPYtv51NLI0WZMuK+sTEzrPEo2U=

Firmado por: Sistema de Informática Jurídica
No. serie: 567562890020387780519933048794577679088376349761
Fecha: 28/03/2025 00:28:54.224 -06:00