AMPARO EN REVISIÓN 441/2009.
QUEJOSAS: ********.**

MINISTRA PONENTE: MARGARITA BEATRIZ LUNA RAMOS.
MINISTRO ENCARGADO DEL ENGROSE: JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ.
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 veintinueve de abril 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 catorce 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 su carácter de representante de ********** y **********, solicitó el amparo y protección de la Justicia Federal, en contra de las autoridades y por los actos que a continuación se indican:

"III. AUTORIDADES RESPONSABLES.

Se señalan con tal carácter en el presente juicio a:

1. El Congreso de la Unión:

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

a) Cámara de Diputados; y

b) Cámara de Senadores;

2. El Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos;

3. El Secretario de Gobernación; y

4. El Director del Diario Oficial de la Federación.

IV. ACTOS RECLAMADOS.

A. El '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, vigente a partir del 1° de enero de 2008; específicamente se reclaman los artículos 2, 3, fracciones I y II, 5, fracción I, 6, fracción I, 8 y 11 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

En concreto, las disposiciones reclamadas establecen lo siguiente:

(Se transcriben)

B. El '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, vigente a partir del 1° de enero de 2008; específicamente se reclaman los artículos SEGUNDO, TERCERO, QUINTO, SEXTO y NOVENO de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única vigentes para el ejercicio fiscal de 2008.

Dichos preceptos establecen lo siguiente:

(Se transcriben)

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

C. La porción normativa contenida en el artículo Segundo 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 5 de noviembre de 2007, vigente a partir del 1° de enero de 2008, por ser violatoria de la garantía de equidad tributaria, misma que establece lo siguiente:

(Se transcribe)

V. LEY O ACTO QUE DE CADA AUTORIDAD SE RECLAMA.

1) Del Congreso de la Unión:

a) De la Cámara de Diputados, 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, vigente a partir del 1° de enero de 2008; específicamente los artículos 2, 3, fracciones I y II, 5, fracción I, 6, fracción I, 8 y 11 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, así como los artículos SEGUNDO, TERCERO, QUINTO, SEXTO y NOVENO de las Disposiciones Transitorias del mismo para el ejercicio fiscal de 2008.

b) De la Cámara de Senadores, 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Oficial de la Federación el 1° de octubre de 2007, vigente a partir del 1° de enero de 2008; específicamente los artículos 2, 3, fracciones I y II, 5, fracción I, 6, fracción I, 8 y 11 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, así como los artículos SEGUNDO, TERCERO, QUINTO, SEXTO y NOVENO de las Disposiciones Transitorias del mismo para el ejercicio fiscal de 2008.

2) Del Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, se reclama la abstención de vetar la expedición, promulgación, orden de publicación, circulación, observación y dar debido cumplimiento del Decreto señalado en el numeral anterior, específicamente los artículos 2, 3, fracciones I y II, 5, fracción I, 6, fracción I, 8 y 11 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, los artículos SEGUNDO, TERCERO, QUINTO, SEXTO y NOVENO de las Disposiciones Transitorias del mismo para el ejercicio fiscal de 2008, así como la expedición y promulgación del 'Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única' publicado el 5 de noviembre de 2007, vigente a partir del 1° de enero de 2008, en específico por lo que hace a su artículo Segundo.

3) Del Secretario de Gobernación, se reclama el refrendo al Decreto señalado en el punto 1) anterior, específicamente los artículos 2, 3, fracciones I y II, 5, fracción I, 6, fracción I, 8 y 11 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, así

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

como los artículos SEGUNDO, TERCERO, QUINTO, SEXTO y NOVENO de las Disposiciones Transitorias del mismo para el ejercicio fiscal de 2008.

4) Del Director (sic) ***del Diario Oficial de la Federación, se reclama la publicación del Decreto señalado en el numeral 1) anterior, específicamente los artículos 2, 3, fracciones I y II, 5, fracción I, 6, fracción I, 8 y 11 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, los artículos SEGUNDO, TERCERO, QUINTO, SEXTO y NOVENO de las Disposiciones Transitorias del mismo para el ejercicio fiscal de 2008, así como la expedición y promulgación*** (sic) ***del 'Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única' publicado el 5 de noviembre de 2007, vigente a partir del 1° de enero de 2008, en específico por lo que hace a su artículo Segundo."***

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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

turno, al Juez Décimo Quinto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, quien mediante auto de dieciocho de febrero de dos mil ocho, ordenó registrarla con el número **********. Previo desahogo en tiempo y forma de la prevención ordenada en el auto de referencia, por diverso proveído de veintiséis de febrero del año señalado, el Juez de Distrito del conocimiento admitió la demanda de garantías.

Seguidos los trámites legales correspondientes se verificó la audiencia constitucional el día veintiuno de abril 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 los Acuerdos Generales 10/2008, 15/2008 y 19/2008, todos del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal, por auto de treinta de abril de dos mil ocho, el 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, para que ésta lo turnara al juzgado que correspondiera a fin de que dictara el fallo correspondiente.

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 catorce de mayo 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 trece de octubre de dos mil ocho, se determinó:

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

> ***"ÚNICO. La Justicia de la Unión NO AMPARA NI PROTEGE a ********** y **********, ambas sociedades anónimas de capital variable, en contra de los actos reclamados y las autoridades precisados en los considerandos sexto y séptimo de esta sentencia, por las razones ahí expresadas."***

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.

Recibido el asunto en el Juzgado de Distrito de origen, mediante auto de veintitrés de febrero de dos mil nueve, su titular ordenó notificar a la parte quejosa y a la agente del Ministerio Público de la adscripción, la sentencia terminada de engrosar el trece 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, el autorizado de las quejosas interpuso recurso de revisión en su contra. Mediante oficio ********** del veintitrés de marzo de dos mil nueve, la Secretaria del Juzgado Décimo Quinto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal envió a

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

este Alto Tribunal el escrito original de agravios, las copias y el expediente respectivo.

Recibidos los autos y constancias respectivas, por auto de veintiséis 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 441/2009; 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 este Alto Tribunal emitiera criterio sobre el problema central que se aborda en la demanda.

En el plazo concedido al Agente del Ministerio Público de la Federación de la adscripción, no se formuló pedimento alguno.

Posteriormente, mediante diverso proveído de la Presidencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, se turnó el asunto a la atención de la Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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[1], 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, así como 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 dicho medio de difusión oficial el cinco de noviembre de dos mil siete, todas vigentes a partir del primero de enero de dos mil ocho, y en el caso resulta necesaria la intervención del 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 miércoles veinticinco de febrero de dos mil nueve, de acuerdo con la constancia actuarial que obra a fojas 818 del cuaderno de amparo; por tanto, si el término de diez días que

[1] 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.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

para la interposición del recurso establece el artículo 86 de la Ley de Amparo, corrió del viernes veintisiete de febrero al jueves doce de marzo de ese año, descontándose los días veintiocho de febrero y primero, siete y ocho de marzo por ser sábados y domingos, respectivamente y, por tanto, inhábiles conforme al artículo 23, párrafo primero de la Ley de Amparo y al punto Primero, incisos a) y b) del Acuerdo General 10/2006 del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal, y el recurso fue presentado el día jueves doce de marzo del año citado, es indudable que fue interpuesto oportunamente.

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

Primer Agravio. No deducibilidad de salarios y demás prestaciones laborales (proporcionalidad tributaria). *Sólo se hace valer por* **********.

El Juez de Distrito violó en perjuicio de la 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 su demanda de garantías, específicamente en lo relativo al concepto de violación en el que manifestó que el artículo 5, fracción I, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, viola el principio de proporcionalidad tributaria en virtud de que prohíbe la deducción de los gastos realizados por los contribuyentes por concepto de salarios y demás prestaciones laborales, aún cuando se trata de erogaciones estrictamente

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

indispensables para los fines y funcionamiento de las actividades del contribuyente.

En este sentido, si conforme a la mecánica del impuesto impugnado, las erogaciones son deducciones autorizadas, entre otros requisitos, cuando sean efectivamente pagadas y estrictamente indispensables para el contribuyente, es absurdo e incomprensible que tratándose de erogaciones que a su vez sean ingresos en términos del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (sueldos, aportaciones de seguridad, participación en las utilidades de la empresa), se excluyan del efecto respectivo, máxime que de la exposición de motivos que originó la legislación en pugna, se desprende que el objeto del tributo es gravar los ingresos netos y no brutos, es decir, que se gravarán los ingresos después de enfrentarlos a las deducciones conducentes, con el fin de que el tributo respete el principio de proporcionalidad tributaria.

No es óbice a lo anterior, el que los artículos 8 y 10 de la ley impugnada, otorguen un crédito fiscal por los salarios y aportaciones de seguridad social pagados, pues el efecto fiscal y económico entre deducirlos o acreditarlos es diferente, además de que dicho crédito está limitado a aquellas cantidades que sean ingresos gravados en términos del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y no así al total de la erogación realizada por el contribuyente.

Por tal motivo, es insostenible que el A quo desconozca los elementos de las contribuciones con base en un fin meramente recaudatorio, justificando la actuación del legislador al resolver

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

que el “acreditamiento limitado” respeta la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto.

Segundo Agravio. No deducibilidad de regalías pagadas a partes relacionadas (proporcionalidad tributaria y supremacía constitucional). *Sólo se hace valer por* **********.

Aduce la recurrente que el Juez A quo no analizó debidamente el argumento en que se sostuvo que el artículo 6, fracción I, segundo párrafo, en relación con el artículo 3, fracción I, ambos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, violan el principio de proporcionalidad tributaria, en cuanto no permiten deducir de la base impositiva del impuesto, las erogaciones realizadas por el pago de regalías a partes relacionadas.

Se considera que el Juez A quo reconoce la calidad indispensable de este gasto y pretende justificar la actuación del legislativo, derivado del gran número de deducciones que reconoce la Ley del Impuesto sobre la Renta; sin embargo, pasa por alto que la mecánica del tributo impugnado tiene como base el “flujo de efectivo”, es decir, los ingresos efectivamente cobrados, a los cuales les serán deducibles las erogaciones efectivamente pagadas por el contribuyente, y que en todo caso resulten ser estrictamente indispensables para la consecución de las actividades gravadas por la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

De ahí que resulte procedente considerar como objeto de este último impuesto los ingresos que deriven del pago de regalías, ya sea que se generen en operaciones entre partes

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

independientes o partes relacionadas. Luego, es insostenible que únicamente sea aplicable el principio de proporcionalidad en el impuesto que grava a los contribuyentes que celebran operaciones con parte independientes, como lo indica el Juez A quo en la sentencia impugnada, cuando en cualquiera de los casos, operaciones con partes relacionadas o independientes, es obligación reglada la celebración de operaciones a valores de mercado.

No es dable considerar que por el simple hecho que partes relacionadas celebren operaciones, cuando se realizan a valores de mercado, es decir, como si fueran partes independientes, aquéllas sean tendientes a perjudicar al fisco federal, pues cada una de estas entidades es constituida conforme a leyes mexicanas o del país de origen y, en ese mismo sentido, deben aplicárseles los mismos principios que a las demás.

Asimismo, el Juez de Distrito trata de justificar la desproporcionalidad que conlleva la no deducibilidad del pago de regalías entre partes relacionadas, en que la ley reclamada tiene una finalidad extrafiscal; sin embargo, es el legislador al que le corresponde calificar este supuesto como un fin extrafiscal, pues éste y no el juzgador es quien debe justificar su actuación, toda vez que no es dable a un juzgador “suplir la queja” en la realización del acto legislativo.

Por otra parte, cualquier ley impositiva para ser considera viable, debe en primer lugar respetar y ser acorde, a la par que estar sustentada, en la Constitución Federal. No basta que una relación jurídico-tributaria se encuentre establecida en la ley para

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

ser válida, sino que ésta debe encontrarse supeditada a la Ley Suprema, es decir, no contraviniéndola. Ahora, el fin principal de la ley impugnada es recaudatorio; motivo y razón suficiente para que le sea obligatoria la observancia de los principios rectores de las contribuciones, en cumplimiento al diverso de supremacía constitucional. En ese sentido, si la norma impositiva no cumple con la garantía de proporcionalidad, porque contiene una base ficticia en la medida en que no grava la verdadera capacidad contributiva de los causantes, pues no reconoce sus erogaciones, viola dicho principio de supremacía constitucional.

El hecho de que las regalías sean intangibles y se dificulte otorgarles un valor objetivo cuando derivan de operaciones entre partes relacionadas, es una afirmación gratuita y sin sustento, toda vez que la autoridad administrativa cuenta con elementos legales para definir si un gasto de esta índole tiene o no soporte para su deducibilidad. Aunque las operaciones por concepto de regalías, sean entre partes relacionadas o independientes, siempre se efectuarán sobre elementos subjetivos al ser intangibles; sin embargo, ello no obsta para que pueda calificarse su deducibilidad con instrumentos de análisis objetivo, como son los mecanismos de precios de transferencia.

Tercer Agravio. No deducibilidad de regalías pagadas a partes relacionadas (equidad tributaria y seguridad jurídica). *Sólo se hace valer por* **********.

El Juez de Distrito hace un indebido análisis del concepto de violación en el cual se demostró que lo dispuesto en el artículo 6, fracción I y en el artículo 3, fracción I, párrafo segundo, ambos de

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, violan las garantías de equidad tributaria y seguridad jurídica, al establecer un trato diferente e injustificado para aquellos contribuyentes que otorgan el uso o goce temporal de bienes entre partes relacionadas residentes en México o en el extranjero que den lugar al pago de regalías, frente a quienes se consideren partes independientes, pues al excluir del objeto del impuesto las operaciones entre partes relacionadas, los ingresos respectivos no serán acumulables y, por ende, los pagos efectuados no serán deducibles, mientras que tal situación no ocurre tratándose de operaciones entre partes independientes.

Contrario a lo afirmado por el A quo, las partes relacionadas se encuentran reguladas por la figura de los precios de transferencia, cuya finalidad es que las operaciones entre grupos empresariales se realicen a valor de mercado, de manera que se apliquen entre partes relacionadas las mismas condiciones que en operaciones independientes.

Además, resulta ilegal que se pretenda justificar el trato desigual aludido, ya que el hecho de que se lleven a cabo operaciones entre partes relacionadas, no coloca en una situación de ventaja respecto de los que realizan operaciones con partes independientes. Por tanto, es inexacto que se pretenda justificar dicha desigualdad argumentando que los precios que utilizan las partes relacionadas no necesariamente son iguales a los valores de mercado que se pactan entre partes independientes.

En todo caso, los argumentos del Juez A quo se apoyan en suposiciones o situaciones particulares, pues el hecho de que

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

exista la posibilidad de que los precios sean manipulados, no es una razón jurídica o legítima de que así será o que así vaya a ocurrir; por tanto, no resultan jurídicamente válidos para declarar la constitucionalidad de los preceptos reclamados.

Se sostiene en la sentencia que el trato diferenciado en materia de regalías no es arbitrario, en tanto existen razones objetivas de naturaleza extrafiscal; sin embargo, no existe razón alguna ni parámetros lógicos que lleven a concluir que las normas combatidas pueden alentar o desincentivar actividades o usos sociales para el desarrollo del país, y entonces justificar la desigualdad, pues no resulta suficiente que así lo haya expresado el legislador, sin demostrar de forma objetiva que las medidas tomadas realmente darán como resultado los supuestos fines extrafiscales.

Por último, el Juez A quo violó los principios de exhaustividad y congruencia de las sentencias, en virtud de que omitió estudiar la violación que se hizo valer en relación con la garantía de seguridad jurídica. En efecto, se argumentó que el artículo 3 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única crea un estado de inseguridad jurídica para las quejosas, en virtud de que no es específico dicho precepto al momento de señalar cuál será el ordenamiento legal aplicable para determinar qué se debe entender como regalías, en virtud de que ese artículo hace referencia a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la cual en ninguno de sus preceptos define el concepto de regalías, por lo que se crea un estado de total indefensión.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Cuarto Agravio. Restricción para acreditar el 100% del saldo pendiente por depreciar de las inversiones realizadas de enero de 1998 a diciembre de 2007 (proporcionalidad tributaria). *Sólo se hace valer por* **********.

La recurrente asevera que la sentencia recurrida es ilegal en cuanto desestimó el argumento consistente en que el artículo Sexto Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única viola el principio de proporcionalidad tributaria, en cuanto restringe el acreditamiento del 100% del saldo pendiente por depreciar de las inversiones realizadas de enero de 1998 a diciembre de 2007, no obstante que son el medio por el cual la recurrente genera los ingresos gravables para el impuesto.

El legislador considera que dichas erogaciones realizadas por los contribuyentes con anterioridad a la entrada en vigor de la ley impugnada, representan una repercusión en el impuesto; tan es así, que las reconoció; sin embargó, erró al limitar en un 50% el acreditamiento respectivo (extendido a un período de 10 años), además de que no sustentó la razón de dicha limitante.

El reconocimiento de referencia no puede considerarse como un “beneficio adicional”, ya que el saldo por depreciar, aun cuando corresponde a una erogación de un ejercicio previo, no ha sido reconocido en el costo del bien o servicio que habrá de generar el ingreso objeto del impuesto. No es óbice que para efectos del impuesto sobre la renta ya se haya deducido una parte, pues es evidente que ésta es otra contribución, y los elementos para su determinación deben guardar los principios del

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

derecho fiscal, independientemente de que coincidan o no con otras contribuciones.

Si bien es cierto que la mecánica del impuesto se basa en un esquema de flujo de efectivo, no menos lo es que las inversiones que el contribuyente adquirió con antelación a la entrada en vigor de la ley reclamada, ayudarán a la generación de ingresos, los cuales se encontrarán gravados; por tanto, para atender a la verdadera capacidad contributiva, habrá necesidad de reconocer al 100% las erogaciones relacionadas con la adquisición de inversiones en la medida en que el costo de éstas no haya sido reconocido, ya que serán éstas las que servirán para realizar las actividades que den lugar a los ingresos por los que deba pagarse el impuesto, independientemente del ejercicio en que se hubiesen realizado o si ya se reconocieron en parte por otro impuesto.

Quinto Agravio. No reconocimiento de pérdidas fiscales generadas en ejercicios anteriores para efectos del impuesto empresarial a tasa única (proporcionalidad tributaria). *Sólo se hace valer por* **********.

Sostiene la recurrente que en el presente juicio argumentó que el legislador debió reconocer las pérdidas fiscales de años anteriores a efecto de respetar el principio de proporcionalidad tributaria, pues las inversiones, gastos y erogaciones que originaron tales pérdidas sirven de base para generar los ingresos gravados por la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única; sin embargo, indebidamente el Juez de Distrito resuelve que no existe la obligación por parte del legislador para tomar en

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

consideración hechos o movimientos económicos sucedidos en el pasado a efecto de aminorar la base gravable del tributo tildado de inconstitucional, además de que si la norma regirá desde su entrada en vigor hacia el futuro, no se gravan fuentes de riqueza ni se permite la deducción de erogaciones realizadas en el pasado.

Contrario a lo resuelto, la ley reclamada sí viola el principio tributario aludido, toda vez que el hecho de que los contribuyentes tengan pérdidas fiscales generadas en ejercicios anteriores, es evidente que éstas repercuten en las actividades y operaciones que se realicen en el futuro; por tanto, al no contemplar dicho ordenamiento la posibilidad de amortizar dichas pérdidas, ello trae como consecuencia que no se atienda a la verdadera capacidad contributiva de los sujetos pasivos al obligárseles a pagar un gravamen sobre una base ficticia. Incluso, el Juez Federal reconoce que las empresas no fueron creadas a partir del inicio de vigencia de la ley, y que existen inversiones, gastos y erogaciones previas a su entrada en vigor, que sirven para generar los ingresos objeto del impuesto a partir del ejercicio fiscal de 2008.

No pasa desapercibido que mediante decreto publicado el cinco de noviembre de dos mil siete, se estableció un mecanismo para la amortización de las pérdidas fiscales generadas en los ejercicios fiscales de 2005 a 2007 por deducción inmediata; no obstante, con tal disposición no se subsana la violación advertida, en el sentido de que la ley reclamada no prevé la disminución de las pérdidas fiscales.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Sexto Agravio. No deducibilidad de erogaciones (inventarios) devengadas antes del 1 de enero de 2008 que se utilicen para realizar las actividades gravadas por el impuesto empresarial a tasa única (proporcionalidad tributaria). *Sólo se hace valer por* **********.

Sostiene la recurrente que el Juez A quo realizó un análisis parcial y superficial de los argumentos en que se adujo que el artículo Noveno Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, viola el principio de proporcionalidad tributaria en cuanto no permite la deducción de las erogaciones que se realizaron con anterioridad al 1 de enero de 2008, las cuales generarán un ingreso gravado a parir de esa fecha.

En efecto, al no reconocer el régimen transitorio la deducibilidad de las erogaciones devengadas con anterioridad a la fecha señalada, incluso cuando se paguen de manera posterior, trae como consecuencia que, tratándose de manera específica de los inventarios, al enajenarse en el ejercicio fiscal de 2008, los contribuyentes deberán gravar la totalidad del ingreso percibido por la enajenación sin tener derecho a la deducción correspondiente, lo cual significa que no se les reconozca su verdadera capacidad contributiva.

Si bien es cierto que cuando las erogaciones señaladas se devengaron antes de la entrada en vigor de la ley, y en ese momento existía sólo un “ingreso potencial”, también lo es que cuando tales bienes se enajenen debe reconocerse el costo respectivo, resultando aplicable el principio de simetría fiscal, de modo que a todo ingreso corresponda una erogación, por lo que

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

debe reconocerse el costo de ese ingreso, aun cuando varíen los ejercicios en que cada supuesto se realice. En la norma reclamada se utiliza el concepto de erogación devengada, que no necesariamente empata con el pago correspondiente, por lo que se trata de conceptos contrarios para efectos tributarios; en ese sentido, utilizar el término “devengado”, es contrario al término “flujo de efectivo”.

Además, es importante señalar que a partir del ejercicio fiscal de 2005, para efectos del impuesto sobre la renta entró en vigor el esquema de deducción de costo de lo vendido (los inventarios se deducen hasta que son enajenados); por su parte, en materia de impuesto empresarial a tasa única los inventarios se deducen al momento en que son adquiridos, cuando son efectivamente pagados. Ahora bien, los inventarios adquiridos de 2005 a 2007 con los que cuenten los contribuyentes al 31 de diciembre de 2007, serán deducibles cuando se enajenen para efectos del impuesto sobre la renta, de modo que en ese año habrá un ingreso y un costo deducible; empero, para efectos del impuesto reclamado habrá un ingreso cuando se enajenen, pero no habrá deducción, dado que no son inventarios adquiridos y pagados en 2008, de modo que el monto total del ingreso será objeto del impuesto sin deducción alguna, trayendo consigo la desproporcionalidad en el pago del tributo.

El Juez A quo debió partir de la base de que el precepto reclamado tiene la naturaleza de una disposición transitoria, a través de la cual se busca reconocer ciertos efectos de situaciones que se dan antes de la entrada en vigor de la norma,

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

pero que repercuten en el ejercicio en que empieza su vigencia en aras de evitar que se violen diversas garantías individuales.

Séptimo Agravio. No deducibilidad de erogaciones (inventarios) devengadas antes del 1 de enero de 2008 que se utilicen para realizar las actividades gravadas por el impuesto empresarial a tasa única (equidad tributaria; legalidad y seguridad jurídica). *Sólo se hace valer por* **********.

Aduce la recurrente que el Juez de Distrito realizó un análisis parcial y superficial de los argumentos en que se adujo que el artículo Noveno Transitorio, en relación con el artículo 5, fracción I, ambos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, violan el principio de equidad tributaria debido a que existe un tratamiento dispar entre contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias, sin que para ello exista una justificación objetiva.

En efecto, los contribuyentes que se ubican en la hipótesis normativa de ese precepto –como la recurrente–, que efectúan el mismo tipo de erogaciones a que se refiere el artículo 5 de dicha ley y que cumplen con los requisitos señalados en el artículo 6 de la misma, se les da un tratamiento distinto sólo por el hecho de haber realizado la erogación en un ejercicio distinto (anterior a 2008), pues mientras que a unos sí se les reconocerá el gasto efectuado por haberlo realizado a partir de 2008 (devengado y pagado una vez que entró en vigor la ley), ya que lo podrán deducir del ingreso que perciban, otros no podrán deducirlo, incluso en aquellos casos en que el pago se verifique cuando entró en vigor la ley reclamada.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

De este modo, en los casos previstos en la disposición transitoria reclamada, se califica la deducibilidad de la erogación sobre una base de “devengado”, mientras que a los otros casos sobre una base de “flujo de efectivo”; en este sentido, la temporalidad del gasto efectuado (erogación devengada antes del 1 de enero de 2008, que podría incluso pagarse en 2008), no redundará en la temporalidad del ingreso gravado, porque mientras que unos deberán considerar como ingreso gravable la totalidad del precio de venta sin deducción alguna, los otros sí podrán deducir el costo correspondiente, no obstante que se encuentran en la misma situación jurídica, pues ambos son contribuyentes del impuesto empresarial a tasa única.

Adicionalmente, el artículo Noveno Transitorio reclamado transgrede las garantías de legalidad y seguridad jurídica por contener una inadecuada redacción, al utilizar terminología confusa y equívoca; en efecto, si dicha norma señala que no se permitirá la deducción de erogaciones “devengadas” con anterioridad al 1 de enero de 2008, se llega al absurdo de que tampoco se permitirá la deducción de las cantidades que se paguen con posterioridad a esa fecha, si se trata de operaciones cuya contraprestación se devengó antes de la entrada en vigor de la ley, lo cual rompe, para este caso, el esquema de flujo de efectivo a que alude el Juez de Distrito para sostener la constitucionalidad del impuesto.

Octavo Agravio. Limitación en el acreditamiento del impuesto sobre la renta contra el impuesto empresarial a tasa única, a que sea sólo el efectivamente pagado

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

(proporcionalidad tributaria). *Se hace valer por ambas quejosas.*

Resulta ilegal la sentencia recurrida, pues en ella se hace una indebida valoración de la inconstitucionalidad del artículo 8, párrafo quinto de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, a la luz del principio de proporcionalidad tributaria, ya que el hecho de establecer que el impuesto sobre la renta por acreditar contra el impuesto empresarial a tasa única será únicamente el efectivamente pagado (sin considerar como efectivamente pagado el impuesto sobre la renta que se hubiese cubierto con acreditamientos), trae como consecuencia que la recurrente tribute sin atender a su real capacidad contributiva, ya que no se permite acreditar el impuesto sobre la renta causado (antes de aplicar beneficios), de modo que el resultado será una cantidad menor de acreditamiento.

Para sustentar lo anterior, debe considerarse que el acreditamiento es la figura jurídica en virtud de la cual se disminuye el importe de la obligación tributaria surgida de la realización del hecho imponible de un determinado tributo, reduciendo peso por peso el monto que corresponde al impuesto causado, a fin de determinar el que debe pagarse; por tanto, es claro que dicho concepto en ningún momento hace hincapié en que se trate de un impuesto efectivamente pagado, pues dicho concepto se refiere al impuesto causado.

Independientemente de que el flujo de efectivo sea la mecánica con que opera el impuesto empresarial a tasa única, existen otras formas de extinguir obligaciones de pago. En ese

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

sentido, si un acreditamiento dentro del impuesto sobre la renta no es considerado al momento de acreditar dicho impuesto contra el empresarial a tasa única, ello trae como consecuencia que se tribute desproporcionadamente.

Noveno Agravio. Trato diferenciado a favor de contribuyentes que tengan concesión o permiso para la explotación de bienes de dominio público o la prestación de un servicio, en la aplicación del crédito fiscal por pérdidas (equidad tributaria). *Se hace valer por ambas quejosas.*

La recurrente aduce que el Juez A quo viola el principio de congruencia de las sentencias, porque omite el debido estudio del concepto de violación en que se planteó que el artículo 11 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única viola el principio de equidad tributaria, en razón de que otorga un beneficio únicamente a favor de aquellos contribuyentes que cuenten con una concesión para la explotación de bienes de dominio público o la prestación de un servicio público, ya que éstos pueden aplicar el crédito fiscal generado para efectos de este impuesto cuando el monto de las deducciones autorizadas por la ley de la materia sea mayor a los ingresos gravados por la misma, percibidos en el ejercicio, por todo el tiempo que dure la concesión; mientras que los contribuyentes que no cuentan con una concesión, sólo pueden aplicar dicho crédito por un plazo de diez ejercicios.

No existe razonamiento jurídico que justifique el hecho de permitir a unos contribuyentes, por cuestiones que no inciden en la causación del impuesto (obtención de una concesión administrativa), aplicar el crédito fiscal señalado durante el plazo

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

de vigencia de la concesión, y limitar al resto de los contribuyentes a un plazo de 10 ejercicios. Tanto los concesionarios como el resto de los contribuyentes, no tienen diferencia jurídica para efectos de contribuir en materia del impuesto empresarial a tasa única, pues ambos se ubican en las mismas circunstancias en el hecho generador, de ahí que se ubiquen en idénticas hipótesis de causación unos y otros.

El Juez A quo resolvió que el trato diferenciado entre los contribuyentes que cuentan con una concesión o permiso para explotar un bien del dominio público y los que no, se encuentra plenamente justificado, básicamente por dos argumentos: a) En atención al gasto tan elevado (inversión) que implica madurar una actividad concesionada, se permite a este tipo de contribuyentes recuperar la erogación para estar en posibilidad de entrar el impuesto empresarial a tasa única conforme a su verdadera capacidad contributiva; y b) Los contribuyentes que cuentan con una concesión o permiso para explotar un bien del dominio público o presten un servicio público no se encuentran en las mismas condiciones jurídicas respecto de los demás contribuyentes, ya que los primeros no pueden disponer generalmente de manera libre de las inversiones que realizan debido a que los títulos de concesión o permisos o normatividad vigente, en la mayoría de los casos, prohíbe, restringe o condiciona que dichos bienes y la consecuente explotación pase a manos de otra persona.

Respecto del primer argumento señalado, es importante señalar que no es restrictivo de los concesionarios el hecho de efectuar inversiones elevadas para efectos de iniciar una

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

negociación, ya que de la misma manera, contribuyentes que no cuentan con concesiones o permisos, también realizan fuertes inversiones para el inicio de la operación de su negocio, por lo que estos contribuyentes también requieren de varios años de maduración de su negocio para que empiecen a generar ingresos. Por tanto, en aras de justificar el tratamiento diferenciado entre contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica, el Juez A quo asume *a priori* que todos los concesionarios de bienes del dominio público realizan grandes inversiones –mayores que las que los otros contribuyentes–, y que el Estado les debe otorgar mayores incentivos tributarios para recuperar su inversión; esto es, bajo una apreciación subjetiva el Juez consideró que era válida tal distinción, pues se apoya en un criterio económico (tomando en consideración el nivel de inversión y años requeridos para madurar la negociación y obtener ingresos) que no es objetivo, puesto que grandes inversiones efectúan tanto los concesionarios como los que no lo son, de modo que no es una circunstancia exclusiva de los primeros.

Por otra parte, respecto del segundo argumento vertido por el Juez A quo, vale la pena señalar que parte de una premisa errónea, debido a que la mayoría de las veces ambos tipos de contribuyentes pueden disponer de sus bienes; de no ser así, caeríamos en el absurdo de considerar que el tener una concesión es una limitación a la propiedad privada.

Décimo Agravio. Devolución del impuesto al activo (irretroactividad de la ley). *Sólo se hace valer por* **********.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Sostiene la recurrente que la sentencia impugnada es ilegal, en cuanto no resolvió la situación efectivamente planteada en que se adujo que los artículos Segundo y Tercero Transitorios de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, violan la garantía de irretroactividad de la ley, en razón de que dichos preceptos pretenden modificar de manera substancial la mecánica y, por ende, el monto del impuesto al activo que tienen derecho a recuperar al momento de que se de la condición suspensiva consistente en el entero de impuesto sobre la renta, no obstante que la mecánica para determinar las cantidades que pueden ser recuperadas de impuesto al activo pagado en los 10 ejercicios anteriores ya había sido fijada conforme a la normatividad que estuvo vigente con anterioridad (artículo 9 de la abrogada Ley del Impuesto al Activo).

En el caso sometido a estudio, al haber pagado impuesto al activo en ejercicios anteriores, es claro que existe un derecho adquirido a favor de la quejosa para obtener la devolución de las cantidades pagadas por dicho concepto conforme a la norma vigente; al variar una situación jurídica anterior estableciendo nuevas bases para obtener la devolución, se viola la garantía de irretroactividad de las leyes. Además, una situación jurídica creada en forma válida al amparo de una norma que estuvo vigente en el ejercicio fiscal correspondiente, y cuyos efectos únicamente se encuentran suspendidos hasta en tanto no se diera la condición suspensiva, no puede ser modificada ni desconocida por una norma posterior.

Cabe señalar que en ningún momento se alegó que los preceptos reclamados violan la garantía de irretroactividad por

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

alterar la mecánica de la devolución del impuesto al activo en los ejercicios de 2007 y anteriores, sino en razón a que modifica tal mecánica para los ejercicios de 2008 y posteriores, no obstante que el derecho a la devolución, al haber nacido al momento de pagar el impuesto al activo, debe regirse conforme a las disposiciones vigentes en ese momento, no obstante que se actualicen con posterioridad al realizarse la condición suspensiva a la que está sujeta.

En la demanda tampoco se manifestó que la quejosa tuviera un derecho adquirido para tributar siempre de la misma forma, por lo que resulta equivocado que en la sentencia recurrida se haya señalado que resultaba infundado el agravio en comento por considerar que los artículos combatidos no afectaban derechos adquiridos, lo cual evidencia el indebido análisis hecho por el A quo.

Finalmente, lo que se alegó en la demanda de amparo fue que la mecánica para recuperar el impuesto al activo establecida en los preceptos reclamados, limita las cantidades que pueden solicitar en devolución, al establecer que estas en ningún caso pueden exceder del 10% del impuesto al activo que hubieren pagado en los 10 ejercicios anteriores, mientras que el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo abrogada no establecía dicha limitación, por lo que era posible obtener el 100% del impuesto en devolución, si la diferencia entre el impuesto sobre la renta y el impuesto al activo era suficientemente amplia para que así sucediera.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Décimo Primer Agravio. Exclusión de los gastos de previsión social del crédito fiscal por salarios y aportaciones de seguridad social (proporcionalidad tributaria). *Sólo se hace valer por* **********.

Aduce la recurrente que el Juez A quo hace una indebida interpretación de los argumentos en que se hizo valer que los artículos 8, penúltimo párrafo y 10, párrafo sexto de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, violan el principio de proporcionalidad tributaria en razón de que, para efectos del cálculo del crédito fiscal por salarios y aportaciones de seguridad social, no incluyen las erogaciones que constituyan, a su vez, ingresos no gravados por el impuesto sobre la renta, en particular, las prestaciones de previsión social, no obstante que deriven de una relación laboral.

El hecho de que no resulte acreditable el concepto referido, conlleva a que no se atienda a la verdadera capacidad contributiva de los sujetos obligados, en el entendido de que las prestaciones de previsión social son un gasto necesario e indispensable que debe ser reconocido para el desarrollo de las actividades objeto del impuesto empresarial a tasa única, con independencia de que signifiquen un ingreso exento para el trabajador.

El propio legislador reconoce que las erogaciones que un contribuyente hace para sus trabajadores, deben tener incidencia en la determinación del pago del impuesto empresarial a tasa única; de ahí que si la regulación reclamada (integración del crédito fiscal aludido) excluye ciertas erogaciones que tienen la

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

misma naturaleza (nacen por una relación laboral), apreciándose que el mecanismo utilizado condiciona su aplicación a un aspecto (pago del impuesto sobre la renta) que está deslindado de la generación de ingresos (objeto del impuesto empresarial a tasa única), es incongruente con el principio de proporcionalidad tributaria.

La limitante establecida en los preceptos reclamados no puede justificarse por razones de finalidad recaudatoria. Ahora bien, la no inclusión de la previsión social puede obedecer a finalidades sociales, económicas, de política fiscal o extrafiscales; sin embargo, la medida legislativa debe estar justificada razonablemente, en atención a que su configuración normativa tiene trascendencia en la determinación del gravamen, el cual debe corresponder a la capacidad de los causantes para contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

Décimo Segundo Agravio. Omisión en el estudio de diversos conceptos de violación planteados en la demanda de amparo.

Resulta ilegal la sentencia recurrida al transgredir los principios de exhaustividad y congruencia de las sentencias, ya que omitió el estudio de los conceptos de violación vertidos en la demanda de amparo que a continuación se indican:

A) El artículo 8, párrafos segundo y penúltimo de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, viola la garantía de legalidad tributaria y seguridad jurídica, al no establecer claramente qué debe hacer el contribuyente cuando no pueda acreditar total o

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

parcialmente el crédito por salarios y aportaciones de seguridad social; es decir, qué debe hacerse con el monto de dicho crédito que no pueda aplicarse cuando el monto relativo al crédito –por pérdidas– previsto en el artículo 11 de la misma ley, agote en su totalidad el impuesto o quede un remanente menor al crédito por salarios y aportaciones de seguridad social. ***(Sólo se hace valer por **********).***

B) Los artículos 8, párrafo séptimo y 3, fracción I de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, violan: **a)** El principio de proporcionalidad tributaria, pues no permiten a los contribuyentes acreditar el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por aquellos ingresos percibidos por la realización de actividades entre partes relacionadas que dan origen al pago de regalías contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio, en virtud de que dichas actividades se consideran como no gravadas por este último impuesto, siendo que tales cantidades constituyen un costo para el contribuyente y, al no permitirse su acreditamiento, se merma su capacidad contributiva; y **b)** El principio de equidad tributaria, en razón de que a los contribuyentes considerados como partes relacionadas no les es posible acreditar contra el impuesto empresarial a tasa única, el impuesto sobre la renta que se haya pagado en el extranjero por los ingresos derivados del pago de regalías, debido a que se consideran no gravados; en cambio, los contribuyentes considerados como partes independientes sí podrán realizar dicho acreditamiento, aún cuando ambos tipos de contribuyentes se encuentran en la misma situación de hecho y causan el impuesto empresarial tasa única. ***(Sólo se hace valer por **********).***

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

C) El artículo Quinto Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única viola la garantía de equidad tributaria, porque establece una deducción adicional a los contribuyentes que realizaron inversiones "nuevas" en el periodo comprendido del 1º de septiembre al 31 de diciembre de 2007; sin embargo, los contribuyentes que: **a)** No cuentan con inversiones "nuevas" (sino "usadas"), o bien, **b)** Que cuentan con inversiones "nuevas" pero que fueron adquiridas en un periodo distinto al señalado; en ambos casos se les da un trato distinto y perjudicial, pues se les impide realizar tal deducción adicional. ***(Sólo se hace valer por **********).***

D) El artículo Segundo del Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única, viola la garantía de equidad tributaria, en razón de que otorga un estímulo fiscal por las pérdidas fiscales que provengan de las erogaciones hechas en inversiones de activo fijo consistente en un crédito fiscal en contra del impuesto empresarial a tasa única, pero dicho estímulo se limita a aquellos contribuyentes que hayan efectuado la deducción de sus inversiones conforme a los artículos 220 (deducción inmediata), 136 (deducción de inversiones para contribuyentes intermedios) y/o 225 (deducción de terrenos por desarrolladores inmobiliarios), todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, excluyendo a otros contribuyentes como la recurrente, que hayan efectuado la deducción de sus inversiones de diferente forma (como la aplicación de los porcentajes máximos de deducción autorizados, previstos en los artículos 40 y 41 de dicha ley); por tanto, se otorga el beneficio a un número limitado de contribuyentes, y no a todos aquellos que tuvieron pérdidas

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

fiscales generadas en los ejercicios fiscales 2005, 2006 y 2007 por esos conceptos. ***(Sólo se hace valer por* **********).**

E) Los artículos 3, fracción IV y 6, fracción III de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única violan: **a)** La garantía de legalidad tributaria y seguridad jurídica, en tanto la legislación impone la obligación de acumular el ingreso obtenido a través de cualquier forma de extinción de las obligaciones y, simultáneamente, no permite la deducción de las erogaciones, a menos que se trate de determinadas formas de extinción, como son el pago, la compensación o la dación en pago; y de ello, no se permite apreciar las razones por las que el legislador habría dejado de aplicar "la misma razón ante la misma situación", lo que la dejaría en "perfecto estado de inseguridad jurídica", provocando una participación injusta respecto de sus ingresos reales; y **b)** El principio de proporcionalidad tributaria, porque conducen a la falta de simetría fiscal; esto es: **a')** Imponen la obligación de acumular el ingreso obtenido bajo cualquier supuesto de extinción de las obligaciones (compensación, novación, confusión, remisión de deuda, dación en pago), pero no permite la deducción de aquellas erogaciones, salvo cuando se extingan vía compensación o dación en pago (por lo que se desconocen para esos efectos las que se extingan por novación, confusión y remisión de deuda); y **b')** Se considera como ingreso gravado algunas figuras de extinción de las obligaciones como son la compensación o remisión de deuda, siendo que mediante estas formas no se obtiene ingreso alguno, por lo que el gravamen recae sobre una riqueza irreal. ***(Sólo se hace valer por* **********).**

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoIoYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

F) El artículo 3, fracciones I, párrafo cuarto y II de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, viola la garantía de equidad tributaria porque, por una situación ajena al objeto del impuesto como es la actividad que realiza una persona moral, se le permite a todos aquellos sujetos del sistema financiero considerar –para efectos de la ley reclamada– como prestación de servicios independientes el margen de intermediación financiera y, por tanto, acumular y deducir dicho concepto, en tanto que a contribuyentes como la quejosa que igualmente realizan pagos de intereses por financiamiento, no se les permite la deducción de dichas erogaciones, no obstante que unos y otros actualizan el supuesto jurídico de causación del impuesto, pues todos ellos realizan actividades gravadas por el impuesto empresarial a tasa única. ***(Se asume que ambas quejosas lo hacen valer, pues no se hace una aclaración al respecto como en los demás apartados).***

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:

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

“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 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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.

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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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).*

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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).

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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

> ***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).*

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.

Garantías de legalidad y seguridad jurídica;

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Principio de legalidad tributaria.

El principio de legalidad comprende, en sí, al principio de legalidad administrativa (o de preeminencia de la ley) y la reserva de ley; en tanto que el primero exige la sumisión de los actos concretos de una autoridad administrativa a las disposiciones de carácter general previamente establecidas, el segundo implica un principio formal cuya función principal consiste en delimitar las materias que deberán ser producidas exclusivamente por la ley.

En derecho mexicano el principio de legalidad en general, y en el ámbito administrativo, se deduce del texto de los artículos 14, párrafo segundo y 16, párrafo primero, de la Constitución Federal, que a la letra señalan:

> ***"Art. 14. (…).***
> ***Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.***
> ***(…)."***

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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

(…).”

Por su parte, el principio de reserva de ley en materia tributaria –en su aspecto positivo– se halla inmerso y regulado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, en cuanto prevé como obligación de los mexicanos la de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes (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.

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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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***

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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.

En relación con estas nociones, José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González en su libro "Curso de Derecho Tributario", tomo I, sexta edición, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1991, páginas 27 a 33, señalan que la garantía de seguridad jurídica se encuentra estrechamente relacionada con el principio de legalidad en su doble vertiente (legalidad administrativa y reserva de ley), y gracias al preponderante papel que desempeña la ley, dicha garantía consigue su propósito de dar certeza a los ciudadanos y evitar la arbitrariedad de las autoridades.

Ahora, si bien el primero de dichos propósitos –certeza– puede manifestarse en la estabilidad del ordenamiento jurídico y

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

en la necesidad de que el contribuyente conozca los remedios jurídicos que se encuentren a su alcance dentro de dicho ordenamiento, cobra especial trascendencia su manifestación en el sentido de que el legislador ordinario cumpla con su función y desarrolle mediante ley los aspectos de las contribuciones que le corresponden; en otras palabras, para cumplir con la garantía de seguridad jurídica y, por ende, para proveer a la certeza de los contribuyentes, resulta indispensable que la ley provea un suficiente desarrollo normativo dentro de la jerarquía de las fuentes pues, de lo contrario, el legislador provocará inseguridad jurídica en el ámbito tributario si incurre en un defectuoso o insuficiente desarrollo de los supuestos normativos tributarios.

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:

> ***“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***

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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***

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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).*

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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

> ***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 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.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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*

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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 jurisprudencia del Tribunal Pleno, siguiente:

"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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.” *(No. Registro:*

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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, 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***

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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).*

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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

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.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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[2], por los ingresos que obtengan, por la realización de las siguientes actividades:

1. Enajenación de bienes;

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 el país están obligados al pago del impuesto empresarial a tasa única por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento, derivados de las mencionadas actividades.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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[3].

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:

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):

[3] 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.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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:

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).

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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*);

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).

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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.

  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,

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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.

e) Los percibidos por personas físicas cuando en forma accidental[4] 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);

[4] 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.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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) 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).

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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, 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):

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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,

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.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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).

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).

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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).

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,

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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:

- 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);

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

- 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 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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).

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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).

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:

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

	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.
Igual a:	**IETU a pagar en el ejercicio.**

III. Cálculo del pago provisional y entero.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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.
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.**

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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).

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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).

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).

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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).

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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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.

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. Metodología de análisis e inoperancia de agravios.

I. Por cuestión de método, los agravios planteados se estudiarán por bloques atendiendo a la garantía constitucional que se estima vulnerada (irretroactividad de la ley; legalidad

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

tributaria y seguridad jurídica; proporcionalidad y equidad tributaria), y en un orden diverso al que se plantearon en el escrito respectivo, comenzando por las disposiciones que propiamente se refieren al impuesto empresarial a tasa única, sea que se deriven de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única o 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, todas vigentes a partir del primero de enero de dos mil ocho, para posteriormente abordar los temas relativos a la abrogación de la Ley del Impuesto al Activo (concretamente los artículos Segundo y Tercero Transitorios de la primera ley señalada).

II. Por otra parte, debe precisarse que devienen **inoperantes** los agravios formulados por la recurrente en los siguientes casos:

1) Agravio décimo segundo, inciso B, de la síntesis respectiva: Los artículos 8, párrafo séptimo y 3, fracción I de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, violan: **a)** El principio de proporcionalidad tributaria, pues no permiten a los contribuyentes acreditar el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por aquellos ingresos percibidos por la realización de actividades entre partes relacionadas que dan origen al pago de regalías contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio, en virtud de que dichas actividades se consideran como no gravadas por este último impuesto, siendo que tales cantidades constituyen un costo para el contribuyente y, al no permitirse su acreditamiento, se merma su capacidad contributiva; y **b)** El

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

principio de equidad tributaria, en razón de que a los contribuyentes considerados como partes relacionadas no les es posible acreditar contra el impuesto empresarial a tasa única, el impuesto sobre la renta que se haya pagado en el extranjero por los ingresos derivados del pago de regalías, debido a que se consideran no gravados; en cambio, los contribuyentes considerados como partes independientes sí podrán realizar dicho acreditamiento, aún cuando ambos tipos de contribuyentes se encuentran en la misma situación de hecho y causan el impuesto empresarial tasa única;

2) Agravio segundo, última parte, de la síntesis respectiva: El artículo 6, fracción I, segundo párrafo, en relación con el artículo 3, fracción I, ambos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, en cuanto no permiten deducir de la base impositiva del impuesto, las erogaciones realizadas por el pago de regalías a partes relacionadas, violan el principio de supremacía constitucional, en la medida en que si la norma impositiva no cumple con la garantía de proporcionalidad, cuando cualquier ley impositiva debe en primer lugar respetar y ser acorde con la Constitución Federal, además de que el fin principal de la ley impugnada es recaudatorio, motivo y razón suficiente para que le sea obligatoria la observancia de los principios rectores de las contribuciones; es claro que se transgrede aquél de supremacía constitucional; y

3) Agravio séptimo, última parte, de la síntesis respectiva: El artículo Noveno Transitorio reclamado transgrede las garantías de legalidad y seguridad jurídica por contener una inadecuada redacción, al utilizar terminología confusa y equívoca;

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

en efecto, si dicha norma señala que no se permitirá la deducción de erogaciones “devengadas” con anterioridad al 1 de enero de 2008, se llega al absurdo de que tampoco se permitirá la deducción de las cantidades que se paguen con posterioridad a esa fecha, si se trata de operaciones cuya contraprestación se devengó antes de la entrada en vigor de la ley, lo cual rompe, para este caso, el esquema de flujo de efectivo a que alude el Juez de Distrito para sostener la constitucionalidad del impuesto.

Lo anterior es así, porque los temas referidos **no** fueron planteados en la demanda de amparo.

En efecto, del artículo 88 de la Ley de Amparo se advierte que la parte a quien perjudica una sentencia tiene la carga procesal de demostrar su ilegalidad a través de los agravios correspondientes.

Por otra parte, conforme al artículo 91, fracción I, de la indicada Ley, los agravios deben ceñirse a la resolución recurrida.

Bajo ese tenor, y atento al principio de estricto derecho que se desprende de los numerales citados, se concluye que son inoperantes los agravios que han quedado precisados con antelación, porque del escrito de demanda se advierte que la hoy recurrente **no** adujo la inconstitucionalidad de dichos preceptos por las razones que ahora expone; por tanto, al incluir argumentos distintas a los originalmente señalados para tratar de demostrar la ilegalidad de la sentencia recurrida, tales cuestiones constituyen vertientes innovadoras en la revisión que, lógicamente, no tienden a combatir los fundamentos y motivos establecidos en aquélla,

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

sino que introducen aspectos novedosos que no fueron abordados en el fallo combatido porque no se plantearon inicialmente; **de ahí que no existan** propiamente agravios que den lugar a modificar o revocar la resolución recurrida.

Apoya esa conclusión, la jurisprudencia cuya sinopsis dice:

"AGRAVIOS INOPERANTES. LO SON AQUELLOS QUE SE REFIEREN A CUESTIONES NO INVOCADAS EN LA DEMANDA Y QUE, POR ENDE, CONSTITUYEN ASPECTOS NOVEDOSOS EN LA REVISIÓN. En términos del artículo 88 de la Ley de Amparo, la parte a quien perjudica una sentencia tiene la carga procesal de demostrar su ilegalidad a través de los agravios correspondientes. En ese contexto, y atento al principio de estricto derecho previsto en el artículo 91, fracción I, de la ley mencionada, resultan inoperantes los agravios referidos a cuestiones no invocadas en la demanda de garantías, toda vez que al basarse en razones distintas a las originalmente señaladas, constituyen aspectos novedosos que no tienden a combatir los fundamentos y motivos establecidos en la sentencia recurrida, sino que introducen nuevas cuestiones que no fueron abordadas en el fallo combatido, de ahí que no exista propiamente agravio alguno que dé lugar a modificar o revocar la resolución recurrida." *(Novena Época. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la*

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Federación y su Gaceta. Tomo: XXII, Diciembre de 2005. Tesis: 1a./J. 150/2005. Página: 52).

SÉPTIMO. Ordenamiento aplicable para determinar qué debe entenderse por "Regalías". Legalidad tributaria y seguridad jurídica.

La **parte recurrente** aduce en la última parte de su tercer agravio, sustancialmente, que el Juez de Distrito violó en su perjuicio los artículos 77 y 78 de la Ley de Amparo, en virtud de que **omitió** pronunciarse respecto del concepto de violación en el que se adujo que lo dispuesto en el **artículo 3, fracción I, párrafo primero,** de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única,[5] es inconstitucional, al generar un estado de inseguridad jurídica para los contribuyentes, en virtud de que no es específico dicho precepto al momento de señalar **cuál será el ordenamiento legal** aplicable para determinar qué debe entenderse como regalías, sin que la remisión que hace a la Ley del Impuesto al Valor Agregado permita conocer la definición de ese concepto, al no contenerse en ninguno de los artículos que integran ese último ordenamiento.

Sobre ese particular, **contrariamente a lo afirmado por la parte recurrente**, el *A quo* determinó que ***"el numeral 15-B del Código Fiscal de la Federación, considera regalías, entre otros, los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora,***

[5] "**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 consideradas **como tales en la Ley del Impuesto al Valor Agregado**."

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

marcas de fábrica, nombres comerciales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio o televisión, así como de dibujos o modelos, planos, fórmulas, o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos, así como las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar.” *(foja 669 del cuaderno de amparo).*

En esa tesitura, resulta **infundado** el agravio en estudio, en virtud de que el Juez de Distrito **sí** se pronunció respecto del concepto de violación referido en los párrafos anteriores, al determinar que el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación, es la disposición aplicable para determinar **qué debe entenderse por regalías**, desvirtuando así los argumentos que se sostuvieron para demostrar la inconstitucionalidad del artículo 3, fracción I, párrafo primero, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Por otra parte, al no formularse agravio en contra de las consideraciones vertidas por el *A quo* precisadas en el párrafo anterior, se considera que debe quedar firme la negativa del amparo decretada respecto del artículo 3, fracción I, párrafo primero, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, contenido en el resolutivo único de la sentencia, que se rige por los razonamientos expresados en su considerando sexto, dada la ineficacia de los agravios para combatir esas consideraciones.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

En efecto, del artículo 88 de la Ley de Amparo se advierte que la parte a quien perjudica una sentencia tiene la carga procesal de demostrar su ilegalidad a través de los agravios correspondientes.

Asimismo, conforme al artículo 91, fracción I, de la indicada Ley, los agravios deben ceñirse a la resolución recurrida.

Bajo ese tenor, y atento al principio de estricto derecho que se desprende de los numerales citados, se concluye que debe quedar firme la negativa del amparo decretada por el *A quo* respecto del artículo 3, fracción I, párrafo primero, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, porque lejos de combatir las consideraciones por las que ese juzgador determinó que el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación es la disposición aplicable para determinar **qué debe entenderse por regalías**, la parte recurrente se concreta a esgrimir que no se contestó el concepto de violación en el que adujo que aquélla disposición viola el principio de legalidad tributaria, sin impugnar directamente esos argumentos expuestos por el Juez para apoyar su fallo; **de ahí la ineficacia** de los agravios, al no actualizarse ninguno de los supuestos de suplencia de la deficiencia de los mismos, que prevé el artículo 76 bis de la Ley de Amparo.

Apoyan la conclusión anterior, las jurisprudencias siguientes:

“AGRAVIOS INOPERANTES. LO SON AQUELLOS QUE NO COMBATEN LAS CONSIDERACIONES DE LA SENTENCIA RECURRIDA Y NO SE DA NINGUNO DE LOS SUPUESTOS DE SUPLENCIA DE LA

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

DEFICIENCIA DE LOS MISMOS. Si en la sentencia recurrida el Juez de Distrito expone diversas consideraciones para sobreseer en el juicio y negar el amparo solicitado respecto de los actos reclamados de las distintas autoridades señaladas como responsables en la demanda de garantías, y en el recurso interpuesto lejos de combatir la totalidad de esas consideraciones el recurrente se concreta a esgrimir una serie de razonamientos, sin impugnar directamente los argumentos expuestos por el juzgador para apoyar su fallo, sus agravios resultan inoperantes; siempre y cuando no se dé ninguno de los supuestos de suplencia de la deficiencia de los mismos, que prevé el artículo 76 bis de la Ley de Amparo, pues de lo contrario, habría que suplir esa deficiencia, pasando por alto la inoperancia referida.” *(Jurisprudencia 3a./J. 30 13/89, sustentada en la octava época por la entonces Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación, tomo IV, Primera Parte, julio a diciembre de 1989, página 277).*

“REVISIÓN EN AMPARO, LOS RESOLUTIVOS NO COMBATIDOS DEBEN DECLARARSE FIRMES. Cuando algún resolutivo de la sentencia impugnada afecta a la recurrente, y ésta no expresa agravio en contra de las consideraciones que le sirven de base, esto es, en el caso referido, no obstante que la materia de la revisión comprende a todos los

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

resolutivos que afectan a la recurrente, deben declararse firmes aquéllos en contra de los cuales no formuló agravio y dicha declaración de firmeza debe reflejarse en la parte considerativa y en los resolutivos debe confirmarse la sentencia recurrida en la parte correspondiente.” *(Jurisprudencia 7/91, sustentada por la entonces Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 44 de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación número 39, correspondiente a marzo de 1991).*

No obstante lo **infundado e ineficaz** del agravio, esta Potestad Constitucional considera necesario precisar que los argumentos de la parte recurrente respecto a que el artículo 3, fracción I, párrafo primero, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única infringe el principio de legalidad tributaria, son **inoperantes**, en virtud de que la inseguridad jurídica que alega se produce al no señalar esa disposición cuál será el ordenamiento legal aplicable para determinar qué debe entenderse como regalías, se reduce a la interpretación que de las normas fiscales debe realizarse para determinar, precisamente, qué debe entenderse por regalías, amén de que la Constitución Federal no exige al legislador el que en cada uno de los ordenamientos secundarios defina los vocablos o locuciones ahí utilizados, en el caso, las regalías, conforme lo ha sustentado este Tribunal Pleno en la tesis siguiente:

“LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO DEPENDE DE LOS VICIOS EN LA REDACCIÓN Y PRECISIÓN DE TÉRMINOS EN QUE EL

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

LEGISLADOR ORDINARIO PUEDA INCURRIR. Si bien la claridad de las leyes constituye uno de los imperativos apremiantes y necesarios para evitar o disminuir su oscuridad, ambigüedad, confusión y contradicción, de una lectura integral de la Constitución Federal, se aprecia que ninguno de los artículos que la componen establece, como un requisito para el legislador ordinario, el que en cada uno de los ordenamientos secundarios defina los vocablos o locuciones ahí utilizados. Ello es así, porque las leyes no son diccionarios y la exigencia del citado requisito tornaría imposible la función legislativa, en vista de que la redacción de las leyes se traduciría en una labor interminable y nada práctica, provocando que no se cumpliera, de manera oportuna, con la finalidad que se persigue con dicha función, consistente en regular y armonizar las relaciones humanas. De ahí que sea incorrecto afirmar que cualquier norma se aparte del texto de la Ley Suprema al incurrir en una deficiencia de definición o irregularidad en su redacción, pues la contravención a ésta se basa en aspectos objetivos que generalmente son los principios consagrados en ella, ya sea prohibiendo una determinada acción de la autoridad en contra de los particulares gobernados u ordenando la forma en que deben conducirse en su función de gobierno. Además, del análisis de lo dispuesto por los artículos 94, párrafo séptimo y 72, inciso f), de la Carta Magna, se advierte el reconocimiento, por

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

> ***parte de nuestro sistema jurídico, de la necesidad de que existan métodos de interpretación jurídica que, con motivo de las imprecisiones y oscuridad que puedan afectar a las disposiciones legales, establezcan su sentido y alcance, pero no condiciona su validez al hecho de que sean claras en su redacción y en los términos que emplean.”*** *(Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XII, Agosto de 2000. Tesis: P. CIV/2000. Página: 145).*

Debe, por último, quedar asentado que la seguridad jurídica, tutelada en el artículo 31, fracción IV, constitucional a través del principio de legalidad tributaria, no se infringe por el artículo 3, fracción I, primer párrafo, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, contrariamente a lo afirmado por la parte recurrente, en virtud de que el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación[6], de aplicación supletoria en términos del artículo 1o. del propio Código, establece que se consideran regalías a los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de patentes,

[6] “**Artículo 15-B.-** Se consideran regalías, entre otros, los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio o televisión, así como de dibujos o modelos, planos, fórmulas, o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos, así como las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar. --- Para los efectos del párrafo anterior, el uso o goce temporal de derechos de autor sobre obras científicas incluye la de los programas o conjuntos de instrucciones para computadoras requeridos para los procesos operacionales de las mismas o para llevar a cabo tareas de aplicación, con independencia del medio por el que se transmitan. ---- También se consideran regalías los pagos efectuados por el derecho a recibir para retransmitir imágenes visuales, sonidos o ambos, o bien los pagos efectuados por el derecho a permitir el acceso al público a dichas imágenes o sonidos, cuando en ambos casos se transmitan por vía satélite, cable, fibra óptica u otros medios similares. ---- Los pagos por concepto de asistencia técnica no se considerarán como regalías. Se entenderá por asistencia técnica la prestación de servicios personales independientes por los que el prestador se obliga a proporcionar conocimientos no patentables, que no impliquen la transmisión de información confidencial relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas, obligándose con el prestatario a intervenir en la aplicación de dichos conocimientos.”

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio o televisión, así como de dibujos o modelos, planos, fórmulas, o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos, así como las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar, por lo que no se causa incertidumbre jurídica a los contribuyentes; de ahí lo **infundado** de los agravios.

Corolario de todo lo anterior, es concluir que el artículo 3, fracción I, primer párrafo, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no infringe el principio de legalidad tributaria, contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que el propio Código Fiscal de la Federación establece reglas de supletoriedad para su aplicación, siendo el caso que dicho ordenamiento claramente define lo que debe entenderse por regalías, aun para efectos del impuesto empresarial a tasa única.

OCTAVO. Falta de simetría fiscal en el impuesto empresarial a tasa única respecto de las formas de extinción de las obligaciones. Legalidad tributaria y seguridad jurídica.

A través de lo reclamado en el agravio décimo segundo (inciso E de la síntesis respectiva), la parte recurrente plantea que el A quo habría incurrido en una omisión, al no analizar lo planteado a través del octavo concepto de violación, en el que había hecho valer la inconstitucionalidad de los artículos 3,

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

fracción IV, y 6, fracción III, ambos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, al estimar que la aducida falta de simetría fiscal derivada de lo dispuesto por dichos numerales, tenía como consecuencia la violación a "las garantías de legalidad y seguridad jurídica que exige la fracción IV del artículo 31 constitucional".

Dicho agravio, en tanto acusa una falta de estudio del tema planteado, imputable al juzgador de primera instancia, resulta sustancialmente fundado, pues efectivamente puede apreciarse que el A quo no emitió pronunciamiento alguno sobre el tema aludido; en tal virtud, resulta procedente que este Tribunal Pleno se avoque al estudio del octavo concepto de violación en el aspecto referido, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 91, fracción I, de la Ley de Amparo.

A través de su demanda de garantías, la parte quejosa esencialmente hizo valer lo siguiente:

- Que las garantías de seguridad y legalidad tributaria que prevé el texto constitucional exigen que la ley respectiva defina los elementos y supuestos de la obligación tributaria bajo un entorno proporcional y equitativo;

- Que la legislación impone la obligación de acumular el ingreso obtenido a través de cualquier forma de extinción de las obligaciones y, simultáneamente, no permite la deducción de las erogaciones, a menos que se trate de determinadas formas de extinción, como son el pago, la compensación o la dación en pago; en relación con lo anterior, señala que en la legislación no se permiten apreciar las razones por las que el legislador habría dejado de aplicar "la misma razón ante la misma situación", lo que la dejaría

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

en “perfecto estado de inseguridad jurídica”, provocando una participación injusta respecto de sus ingresos reales.

Tras el análisis de los argumentos anteriores, originalmente planteados en el octavo concepto de violación, este Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluye que los mismos devienen **inoperantes** en un aspecto e **infundados** en otro, en los términos que a continuación se desarrollan.

En primer término, conviene atender a la aducida falta de simetría fiscal, a fin de corroborar los méritos de lo argumentado por la parte quejosa ahora recurrente, pues se aprecia que tal circunstancia es la fuente del agravio que hace valer la impetrante de garantías. Para tal propósito, resulta necesario, por una parte, delimitar lo que debe entenderse por “simetría fiscal” y, por la otra, atender a lo dispuesto por los artículos 3, fracción IV, primer párrafo, y 6, fracción III, ambos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, con el propósito de ver si lo preceptuado en dichos numerales actualiza un caso de asimetría tributaria.

La simetría fiscal se refiere al equilibro que debe existir entre ingresos y gastos, y se traduce en que si a una persona física o moral le corresponde el reconocimiento de un ingreso, a la persona física o moral que realiza el pago que genera el reconocimiento del ingreso, le debe corresponder una deducción. En materia del impuesto empresarial a tasa única, es evidente la aplicación de dicho principio, en tanto que, de conformidad con la fracción I del artículo 6 de la Ley, su mecánica condiciona la deducción de determinadas erogaciones, al hecho de que sean

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

efectuadas a favor de otras personas, causantes del propio tributo, y como pago por la realización de las actividades contempladas en el artículo 1 de la Ley, de lo que deriva que la realización de una erogación deducible se traducirá en la vinculación de estos terceros al pago del impuesto.

Así, el efecto conjunto derivado de valorar que únicamente son deducibles las erogaciones estrictamente indispensables cuando se realizan para pagar por adquisiciones de bienes, prestación de servicios o por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes *que deban pagar el propio impuesto empresarial a tasa única*, obedece al principio de política tributaria conocido como simetría fiscal.

Ahora bien, el primer párrafo de la fracción IV del artículo 3, y la fracción III del artículo 6, ambos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, disponen lo que a continuación se transcribe:

> ***"Artículo 3. Para los efectos de esta Ley se entiende:***
> ***[…]***
> ***IV. Que los ingresos se obtienen cuando se cobren efectivamente las contraprestaciones correspondientes a las actividades previstas en el artículo 1 de esta Ley, de conformidad con las reglas que para tal efecto se establecen en la Ley del Impuesto al Valor Agregado".***

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

"Artículo 6. Las deducciones autorizadas en esta Ley, deberán reunir los siguientes requisitos:
[…]
III. Que hayan sido efectivamente pagadas al momento de su deducción, incluso para el caso de los pagos provisionales. Tratándose de pagos con cheque, se considera efectivamente erogado en la fecha en la que el mismo haya sido cobrado. Igualmente, se consideran efectivamente pagadas cuando el contribuyente entregue títulos de crédito suscritos por una persona distinta. También se entiende que es efectivamente pagado cuando la obligación se extinga mediante compensación o dación en pago".

Dado el texto del artículo 3 de la Ley aludida, conviene también acudir a lo dispuesto por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, misma que dispone en su artículo 1o.-B que, como regla general, se entienden efectivamente cobradas las contraprestaciones "[…] cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllas correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe, o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones".

En tal virtud, el argumento de la quejosa esencialmente deriva de que, mientras para el reconocimiento del ingreso debe atenderse a que la contraprestación se entienda "efectivamente cobrada", lo cual depende de su recepción en efectivo, en bienes

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

o en servicios, o bien, de que el interés del acreedor quede satisfecho mediante *cualquier forma* de extinción de las obligaciones, para la deducción debe atenderse a que el concepto respectivo se encuentre “efectivamente pagado”, lo cual se determina siguiendo un criterio más restringido, que alude a que la obligación se extinga *únicamente* mediante compensación o dación en pago, y no por cualquier otra forma de extinción.

En un primer aspecto, debe desatenderse lo planteado por la recurrente, pues no existe una asimetría fiscal en lo que se refiere a la forma en la que la Ley delimita *los conceptos deducibles,* pues en ese aspecto la fracción I del artículo 6 es clara al señalar que serán deducibles las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, servicios independientes o a la obtención del uso o goce temporal de bienes por las que el enajenante, el prestador del servicio independiente o el otorgante del uso o goce temporal, según corresponda, deban pagar el impuesto empresarial a tasa única.

En lo que podría tener cierto mérito la afirmación que se efectúa en el sentido de que la legislación no es simétrica, es en lo que se refiere al momento en el que se debe reconocer el ingreso, *versus* el momento en el que se puede tomar la deducción.

Solo en este sentido, la falta de simetría fiscal que acusa la recurrente parece materializarse, si bien debe destacarse que las disposiciones legales aplicables describen circunstancias mucho más complejas que lo que presenta la impetrante en sus argumentos.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Esto último es así, porque el propio segundo párrafo de la fracción III del artículo 6 de la Ley contempla un supuesto más elaborado, relativo al caso en el que el contribuyente suscriba títulos de crédito distintos al cheque, caso éste en el que se presume que dicha suscripción constituye garantía del pago del precio o de la contraprestación pactada, todo lo cual, según dispone dicho precepto, tiene el efecto de que el pago se entienda efectuado "cuando éste efectivamente se realice o cuando la obligación quede satisfecha mediante cualquier forma de extinción".

En tal virtud, en casos como el aludido, cuando se suscriban títulos de crédito distintos al cheque, tanto el "efectivo cobro" de la percepción que constituye el ingreso, como el "efectivo pago" del concepto que da lugar a la deducción, se dan en el mismo momento, al referir la legislación aplicable al hecho de que la obligación quede satisfecha por cualquier forma de extinción.

Entonces, excluido este último supuesto, sí podría llegar a apreciarse una falta de simetría fiscal, limitada —se reitera— al momento en el que debe reconocerse el ingreso, frente al momento en el que se puede tomar la deducción correspondiente, y sin alcanzar a las definiciones de los conceptos que deben considerarse ingreso, ni a la de las erogaciones que el legislador señala como deducibles.

Pues bien, detallado todo este escenario implícito en el reclamo de la quejosa, se señala que el mismo deviene inoperante, por las siguientes razones:

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

A. En primer término, porque el argumento de la quejosa parece partir de concepciones equivocadas en cuanto al alcance de la garantía de legalidad tributaria, contemplada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, pues si bien es claramente reconocido que dicho principio exige que las leyes tributarias definan los elementos y supuestos de la obligación tributaria, también es cierto que el alcance de dicha garantía no tutela el que la debida definición de los elementos esenciales del tributo se haga “bajo un entorno proporcional y equitativo”, como aduce la impetrante.

En efecto, tal y como se desprende del desarrollo que este Alto Tribunal ha hecho en torno a las garantías constitucionales de la materia tributaria que quedaron desarrolladas en el considerando cuarto de la presente ejecutoria, el principio de legalidad tributaria establece que para la validez constitucional de un tributo es requisito que éste se prevea en la ley —y, de manera específica exige que sus elementos esenciales estén consignados de manera expresa en aquélla para evitar que quede a la arbitrariedad de las autoridades exactoras la fijación del tributo—, a fin de 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.

Asimismo, al atender a la interacción del principio de legalidad tributaria con la garantía de seguridad jurídica, en su vertiente de certeza manifestada en un suficiente desarrollo normativo, esta Corte ha sostenido que el legislador no pueda

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición 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, o bien, que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.

Sin embargo, en ningún momento se ha sostenido que, en cumplimiento a la garantía de legalidad en materia tributaria, el legislador se encuentre obligado, adicionalmente, a tutelar las diversas garantías de proporcionalidad y equidad, como si la primera fuera una *meta-garantía* constitucional, que se infringiría siempre que se faltara a la proporcionalidad o a la equidad.

Desde luego, el legislador tiene la obligación de velar por la no violación a las garantías mencionadas en último término, pero no es que ello se derive del principio de legalidad tributaria.

En tal virtud, los argumentos de la parte quejosa resultan inoperantes en el aspecto aludido, con independencia de los méritos que pudieran tener en la parte en la que se aduce la violación a la garantía de proporcionalidad tributaria.

B. En otro aspecto, la calificación de inoperancia deriva también de que, aun acotando su argumento a los supuestos en los que efectivamente parecería materializarse una falta de simetría fiscal, no debe pasarse por alto que la doctrina jurisprudencial de este Alto Tribunal no ha reconocido ni reconoce a la asimetría fiscal, como una condición que traiga consigo la violación a la garantía de legalidad tributaria.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Como se ha señalado, la simetría fiscal es un principio de política tributaria que establece un parámetro de vinculación entre los contribuyentes al nivel de los ingresos y las deducciones, marcando la interacción que existe entre unos y otros, de tal suerte que los conceptos que para una parte deben considerarse como ingresos, para la otra deberían dar lugar a una deducción.

Sin embargo, la simetría fiscal, útil como es para conocer mejor la mecánica o el funcionamiento de algunos tributos, no es una garantía constitucional, ni su ausencia tiene como consecuencia necesaria y automática la violación a alguna de las garantías consagradas en el artículo 31, fracción IV, de la Ley Fundamental; es más, podría decirse que la asimetría fiscal no necesariamente aporta elementos, en un sentido o en otro, para pronunciarse sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un precepto legal.

De esta forma, si la falta de simetría fiscal provocara efectos coincidentes a los que provoca la violación a alguna de las garantías constitucionales de la materia tributaria, es claro que la inconstitucionalidad del precepto que se trate deriva de esta última circunstancia, y no de los juicios que se puedan hacer en torno a la asimetría, pues no debe pasarse por alto que se trata de un mero enunciado de política fiscal.

En concreto, en relación con la doctrina jurisprudencial de esta Corte en torno a la garantía de legalidad en materia tributaria, es el caso que ninguno de sus postulados ni alguna consideración que novedosamente pudiera surgir en el análisis

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

del presente asunto, lleva a sostener que la falta de simetría fiscal en el aspecto reclamado por la quejosa —aun dimensionada con mayor claridad, como se ha hecho en el presente considerando— tenga como consecuencia la inconstitucionalidad de dichos preceptos.

En tal virtud, dado que no se aprecia que el reclamo de la quejosa, aduciendo a un caso de asimetría fiscal, tenga méritos para ser revisado desde la óptica de la garantía constitucional de legalidad tributaria, debe concluirse que dichos reclamos devienen inoperantes.

C. Finalmente, aun si se analiza el argumento desde la dimensión que corresponde a la garantía de legalidad tributaria, desentendiéndonos de todo lo aducido en torno a la falta de simetría fiscal, tampoco es posible concluir en un sentido distinto, por lo que debe calificarse de infundado.

Lo anterior es así, pues si lo que efectivamente tutela el principio de legalidad es que 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, entonces es el propio dicho de la quejosa el que acredita que tal extremo se encuentra satisfecho.

En efecto, la quejosa no solo evidencia un conocimiento claro de lo dispuesto por la Ley al efectuar su planteamiento relacionado con la aludida falta de simetría fiscal, sino que realiza

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

afirmaciones revestidas de una carga valorativa fuerte, en las que pone de manifiesto su convicción en el sentido de que la legislación no acusa algún vicio de inconstitucionalidad.

En este sentido, conviene destacar que, tras citar los artículos 3 y 6 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, la quejosa afirma que “es imposible no observar que conforme a la letra de la ley, los ingresos se generarán, entre otras formas, con cualquier forma de extinción de las obligaciones […]; mientras que las erogaciones que se considerarán deducibles, entre otras, sólo corresponderán a ciertas formas de extinción de las obligaciones”.

De esta manera, la quejosa no solo evidencia que las disposiciones que reclama han sido establecidas en términos que permiten cumplir con los parámetros fijados por la doctrina jurisprudencial de esta Corte, sino que afirma que este extremo se cumple en circunstancias que son “imposibles” de “no observar”.

En tal virtud, dada la claridad con la que la propia quejosa reconoce el cumplimiento de la garantía de legalidad tributaria en el aspecto aludido, también por esta causa resulta infundado el planteamiento en el que, simultáneamente, aduce la incertidumbre jurídica a la que quedaría expuesta.

Con base en todas las consideraciones anteriores, queda de manifiesto que la legislación reclamada no viola la garantía de legalidad tributaria, consagrada en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

NOVENO. No se establece en la ley el tratamiento que debe darse al crédito por sueldos y salarios cuando no se aplique total o parcialmente. Legalidad tributaria y seguridad jurídica.

La **parte recurrente** aduce sustancialmente en su décimo segundo agravio (inciso A de la síntesis respectiva), que el Juez de Distrito violó en su perjuicio los artículos 77 y 78 de la Ley de Amparo, en virtud de que **omitió** pronunciarse respecto del concepto de violación en el que se adujo que los párrafos segundo y penúltimo del artículo 8º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única,[7] infringen el principio de legalidad

[7] "**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. --- 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

tributaria, porque ***"no establece en su texto de manera clara y precisa, el tratamiento que debe otorgarse al crédito fiscal correspondiente a las erogaciones efectivamente pagadas por salarios y asimilables a éstos, así como aportaciones de seguridad social, cuando éste no se acredite total o parcialmente contra el impuesto empresarial a tasa única en el ejercicio de que se trate, transgrediendo en prejuicio de mi representada los artículos 16 y 31, fracción IV, constitucionales."***

Sobre ese particular, contrariamente a lo afirmado por la parte recurrente, el *A quo* al interpretar el mecanismo de acreditamiento de sueldos y aportaciones de seguridad social previsto en los artículos 8º y 10 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, sostuvo que ***"la deducibilidad de sueldos y aportaciones de seguridad social*** *permitiría al contribuyente, en el caso previsto en el párrafo anterior, utilizar 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 8º, párrafos penúltimo y último, de la ley tildada de***

---

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."

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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." *(foja 657 del cuaderno de amparo).*

En esa tesitura, resulta **infundado** el agravio en estudio, en virtud de que el Juez de Distrito sí se pronunció respecto del concepto de violación referido en los párrafos anteriores, al determinar que la figura del acreditamiento a que hace referencia el artículo 8º, párrafos penúltimo y último, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se "pierde", en caso de no estar en posibilidad de realizar el acreditamiento respectivo, es decir, *"no puede utilizarse el acreditamiento de referencia, o su remanente, en ejercicios fiscales posteriores"*, desvirtuando así los argumentos formulados en la demanda para demostrar la violación al principio de legalidad tributaria.

Por otra parte, al no formularse agravio en contra de las consideraciones vertidas por el *A quo* precisadas en el párrafo anterior, se considera que debe quedar firme la negativa del amparo decretada respecto de los párrafos segundo y penúltimo del artículo 8º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, contenido en el resolutivo único de la sentencia, que se rige por los razonamientos expresados en su considerando sexto, dada la ineficacia de los agravios para combatir esas consideraciones.

En efecto, del artículo 88 de la Ley de Amparo se advierte que la parte a quien perjudica una sentencia tiene la carga

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

procesal de demostrar su ilegalidad a través de los agravios correspondientes.

Asimismo, conforme al artículo 91, fracción I, de la indicada Ley, los agravios deben ceñirse a la resolución recurrida.

Bajo ese tenor, y atento al principio de estricto derecho que se desprende de los numerales citados, se concluye que debe quedar firme la negativa del amparo decretada por el *A quo* respecto de los párrafos segundo y penúltimo del artículo 8º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, porque lejos de combatir las consideraciones por las que ese juzgador determinó que la figura del acreditamiento de sueldos y aportaciones de seguridad social se “pierde”, en caso de no estar en posibilidad de realizar el acreditamiento respectivo, la parte recurrente se concreta a esgrimir que no se contestó el concepto de violación en el que adujo que esa disposición viola el principio de legalidad tributaria, sin impugnar directamente esos argumentos expuestos por el Juez para apoyar su fallo; de ahí la **ineficacia de los agravios**, al no actualizarse ninguno de los supuestos de suplencia de la deficiencia de los mismos, que prevé el artículo 76 bis de la Ley de Amparo.

Apoyan la conclusión anterior, las jurisprudencias siguientes:

“AGRAVIOS INOPERANTES. LO SON AQUELLOS QUE NO COMBATEN LAS CONSIDERACIONES DE LA SENTENCIA RECURRIDA Y NO SE DA NINGUNO DE LOS SUPUESTOS DE SUPLENCIA DE LA DEFICIENCIA DE LOS MISMOS. Si en la

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

sentencia recurrida el Juez de Distrito expone diversas consideraciones para sobreseer en el juicio y negar el amparo solicitado respecto de los actos reclamados de las distintas autoridades señaladas como responsables en la demanda de garantías, y en el recurso interpuesto lejos de combatir la totalidad de esas consideraciones el recurrente se concreta a esgrimir una serie de razonamientos, sin impugnar directamente los argumentos expuestos por el juzgador para apoyar su fallo, sus agravios resultan inoperantes; siempre y cuando no se dé ninguno de los supuestos de suplencia de la deficiencia de los mismos, que prevé el artículo 76 bis de la Ley de Amparo, pues de lo contrario, habría que suplir esa deficiencia, pasando por alto la inoperancia referida." *(Juriprudencia 3a./J. 30 13/89, sustentada en la octava época por la entonces Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación, tomo IV, Primera Parte, julio a diciembre de 1989, página 277).*

"REVISIÓN EN AMPARO, LOS RESOLUTIVOS NO COMBATIDOS DEBEN DECLARARSE FIRMES. Cuando algún resolutivo de la sentencia impugnada afecta a la recurrente, y ésta no expresa agravio en contra de las consideraciones que le sirven de base, esto es, en el caso referido, no obstante que la materia de la revisión

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

> ***comprende a todos los resolutivos que afectan a la recurrente, deben declararse firmes aquéllos en contra de los cuales no formuló agravio y dicha declaración de firmeza debe reflejarse en la parte considerativa y en los resolutivos debe confirmarse la sentencia recurrida en la parte correspondiente.”*** *(Jurisprudencia 7/91, sustentada por la entonces Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 44 de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación número 39, correspondiente a marzo de 1991).*

No obstante lo **infundado e ineficaz** del agravio, esta Potestad Constitucional considera necesario precisar que los argumentos de la parte recurrente respecto a que los párrafos segundo y penúltimo del artículo 8º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, infringen el principio de legalidad tributaria, son **inoperantes**, en virtud de que la inseguridad jurídica que alega se produce al no señalarse expresamente en esa disposición el tratamiento que debe otorgarse al crédito fiscal correspondiente a las erogaciones efectivamente pagadas por salarios y aportaciones de seguridad social, cuando éste no se acredite total o parcialmente en el ejercicio de que se trate, se reduce a la interpretación que de ese ordenamiento debe realizarse para determinar la regulación de ese supuesto hipotético y particular que se plantea, amén de que la inconstitucionalidad de ese precepto no se hace depender de las características generales de la norma que contiene, sino que se apoya en la situación hipotética y particular que aduce la parte recurrente, de la cual no puede desprenderse la

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

inconstitucionalidad de esa norma, conforme lo ha sustentado esta Suprema Corte en las tesis siguientes:

> ***"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."*** *(Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XVIII, Octubre de 2003. Tesis: 2a./J. 88/2003. Página: 43).*

> ***"LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO DEPENDE DE LOS VICIOS EN LA REDACCIÓN Y PRECISIÓN DE TÉRMINOS EN QUE EL LEGISLADOR ORDINARIO PUEDA INCURRIR. Si bien la claridad de las leyes constituye uno de los imperativos apremiantes y necesarios para evitar o disminuir su oscuridad, ambigüedad, confusión y contradicción, de una lectura integral de la Constitución Federal, se aprecia que ninguno de***

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

los artículos que la componen establece, como un requisito para el legislador ordinario, el que en cada uno de los ordenamientos secundarios defina los vocablos o locuciones ahí utilizados. Ello es así, porque las leyes no son diccionarios y la exigencia del citado requisito tornaría imposible la función legislativa, en vista de que la *redacción de las leyes se traduciría en una labor interminable y nada práctica, provocando que no se cumpliera, de manera oportuna, con la finalidad que se persigue con dicha función, consistente en regular y armonizar las relaciones humanas.* ***De ahí que sea incorrecto afirmar que cualquier norma se aparte del texto de la Ley Suprema*** *al incurrir en una deficiencia de definición o irregularidad en su redacción****, pues la contravención a ésta se basa en aspectos objetivos que generalmente son los principios consagrados en ella, ya sea prohibiendo una determinada acción de la autoridad en contra de los particulares gobernados u ordenando la forma en que deben conducirse en su función de gobierno. Además, del análisis de lo dispuesto por los artículos 94, párrafo séptimo y 72, inciso f), de la Carta Magna, se advierte el reconocimiento, por parte de nuestro sistema jurídico,*** *de la necesidad de que existan métodos de interpretación jurídica* ***que, con motivo de las imprecisiones y oscuridad que puedan afectar a las disposiciones legales, establezcan su sentido y alcance,*** *pero no condiciona su validez al hecho de que sean claras en su redacción* ***y en los términos***

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

que emplean.” *(Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XII, Agosto de 2000. Tesis: P. CIV/2000. Página: 145).*

Aunado a lo anterior, debe precisarse que este Tribunal Pleno advierte que el segundo párrafo del artículo 8° de la Ley impugnada, interpretado con el penúltimo párrafo de ese numeral,[8] prevé el acreditamiento por concepto de sueldos y salarios efectivamente pagados y que se encuentren gravados, así como por las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en México circunscribiéndolo al ejercicio, por lo que la seguridad jurídica, tutelada en el artículo 31, fracción IV, constitucional a través del principio de legalidad tributaria, no se infringe por los párrafos segundo y penúltimo del artículo 8º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, contrariamente a lo afirmado por la parte recurrente, pues la ley no prevé que después de aplicar todos y cada uno de los créditos que otorga, se obtengan cantidades a favor acreditables en ejercicios posteriores, por lo que no existe ausencia de claridad y precisión en el tratamiento del citado crédito, ya que el mismo se concreta anualmente, es decir, a cada ejercicio, como se advierte del

[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. (…) **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. (…).”

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

artículo 11 de ese ordenamiento,[9] por lo que no se causa incertidumbre jurídica a los contribuyentes; sin que, además, sea procedente analizar, como lo realiza la parte recurrente, de manera aislada los párrafos segundo y penúltimo del artículo 8º de la Ley impugnada para arribar a una conclusión diversa, pues al juzgarse la constitucionalidad de ese ordenamiento, la interpretación que se realiza de ella, no puede circunscribirse tomando en cuenta solamente el texto aislado de esas porciones normativas que se invocan por la inconforme del artículo 8° de la Ley impugnada, pues éste es parte de un conjunto de normas que estructuran el tributo y, por consiguiente, es la interpretación de la totalidad de ese ordenamiento la que puede llevar a concluir su

---

[9] "**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. --- Para los efectos de este artículo, el monto del crédito fiscal determinado en un ejercicio se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se determinó el crédito fiscal y hasta el último mes del mismo ejercicio. La parte del crédito fiscal de ejercicios anteriores ya actualizado pendiente de acreditar en los términos de los párrafos segundo y tercero de este artículo se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se actualizó por última vez y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se acreditará. --- Para los efectos del párrafo anterior, cuando sea impar el número de meses del ejercicio en el que se determinó el crédito fiscal se considerará como último mes de la primera mitad del ejercicio el mes inmediato anterior al que corresponda la mitad del ejercicio. --- **Cuando el contribuyente no acredite en un ejercicio el crédito fiscal a que se refiere este artículo, pudiéndolo haber hecho, perderá el derecho a aplicarlo en los ejercicios posteriores hasta por la cantidad en la que pudo haberlo acreditado. ---** El derecho al acreditamiento previsto en este artículo es personal del contribuyente y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión. --- En el caso de escisión de sociedades, el acreditamiento se podrá dividir entre las sociedades escindente y las escindidas en la proporción en la que se divida la suma del valor total de los inventarios y de las cuentas por cobrar relacionadas con las actividades comerciales de la escindente cuando ésta realizaba preponderantemente dichas actividades, o de los activos fijos cuando la sociedad escindente realizaba preponderantemente otras actividades empresariales. Para determinar la proporción a que se refiere este párrafo se deberán excluir las inversiones en bienes inmuebles no afectos a la actividad preponderante. --- El crédito fiscal a que se refiere este artículo se aplicará sin perjuicio del saldo a favor que se genere por los pagos provisionales efectuados en el ejercicio fiscal de que se trate."

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

conformidad con el texto constitucional, en concreto, la interpretación de ese numeral 8 con el diverso 11 de esa Ley; de ahí lo **infundado de los agravios** en los que se interpretan de manera aislada los párrafos segundo y penúltimo del multicitado artículo 8º.

Corolario de todo lo anterior, es concluir que los párrafos segundo y penúltimo del artículo 8º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no infringen el principio de legalidad tributaria, contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

DÉCIMO. 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.

Resultan **infundados** los agravios primero (no deducibilidad de salarios y demás prestaciones laborales), segundo (no deducibilidad de regalías pagadas a partes relacionadas), cuarto (restricción para acreditar el 100% del saldo pendiente por depreciar de las inversiones realizadas de enero de 1998 a diciembre de 2007) y quinto (no reconocimiento de pérdidas fiscales generadas en ejercicios anteriores para efectos del impuesto empresarial a tasa única), en que la parte recurrente insiste en que diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única resultan violatorias del principio de proporcionalidad tributaria, por no permitir la deducción de gastos por conceptos que sostiene resultan indispensables para la

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

obtención de ingresos gravados y que no se reconocen diversas situaciones relacionadas con el impuesto sobre la renta.

Lo anterior conforme a lo ya determinado por este Tribunal Pleno al resolver los amparos en revisión 501/2009, 494/2009, 415/2009, 508/2009, 345/2009, 370/2009, 404/2009, 527/2009, 547/2009 y 561/2009, en las sesiones celebradas los días veintiocho de enero, dos, cuatro, ocho y nueve de febrero, todos ellos de dos mil diez, en donde consideró lo siguiente:

"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 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;

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

- 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 estudiarán conjuntamente atendiendo a lo previsto en el artículo 79 de la Ley de Amparo.

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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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***

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

> ***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 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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.

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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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.***
>
> ***…***
>
> ***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***

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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.

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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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.

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,

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 las 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 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.

...

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Tasa Única[10], al tenor de los cuales los contribuyentes de este novedoso impuesto podrán acreditar contra el monto que resulte a 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

---

[10]. "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.
…"

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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,

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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."

Por iguales razones a las expresadas, debe estimarse **infundado** el agravio sexto en que se sostiene que el artículo Noveno Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, dado que no permite deducir las erogaciones por enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y uso o goce temporal de bienes utilizados para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1 de dicha Ley, devengados con anterioridad al primero de enero de dos mil ocho, aun cuando el pago se efectúe con posterioridad, ya que se provoca, específicamente tratándose de los inventarios, que se tenga que cubrir el impuesto por la totalidad del ingreso percibido por su enajenación durante la vigencia de la Ley reclamada, sin tener derecho a la deducción correspondiente, lo que se traduce en el desconocimiento de la verdadera capacidad contributiva.

DÉCIMO PRIMERO. Falta de simetría fiscal en el impuesto empresarial a tasa única respecto de las formas de extinción de las obligaciones. Proporcionalidad tributaria.

En condiciones semejantes a lo recientemente señalado, es el caso que, a través del décimo segundo agravio (inciso E de la

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

síntesis respectiva), la recurrente aduce que el Juez de Distrito habría sido omiso, en tanto que no habría analizado los argumentos a través de los cuales se planteaba la inconstitucionalidad de los artículos 3, fracción IV, y 6, fracción III, ambos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, señalando que lo dispuesto por dichos numerales daría lugar a una asimetría fiscal, lo cual implicaría transgredir lo dispuesto por la garantía de proporcionalidad tributaria, contemplada en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

También en este caso asiste la razón a la recurrente en lo que se refiere a la omisión que imputa al juzgador de primera instancia, pues es cierto que éste no analizó el concepto de violación octavo, en el que se proponía la inconstitucionalidad de dichos numerales, por violación a la garantía de proporcionalidad tributaria. En consecuencia, con fundamento en la fracción I del artículo 91 de la Ley de Amparo, se procede al estudio del aludido concepto de violación, ahora en lo que se refiere a la garantía constitucional mencionada en último término.

A través de su demanda de garantías, la parte quejosa esencialmente hizo valer lo siguiente:

- Que si las reglas para determinar los ingresos y las deducciones son dispares (dado que se sujetan a disposiciones que no guardan una simetría fiscal), ello atenta contra la garantía de proporcionalidad tributaria.

- Tras desarrollar cuáles son las formas de extinguir las obligaciones —con particular énfasis en la confusión de derechos y en la remisión de deuda—, la quejosa se duele de que la Ley le conmine a tributar bajo una falsa capacidad

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

contributiva, como lo sería la que le hace reconocer los ingresos cuando se dan los supuestos de confusión y remisión y, simultáneamente, no poder reconocer las deducciones salvo en los casos en los que la extinción de obligaciones se manifestara en medios distintos al pago propiamente dicho, a la dación en pago o la compensación.

- Que el tributo resulta doblemente desproporcional, pues mientras el contribuyente se encuentra obligado a acumular a sus ingresos todas aquellas cantidades que se obtengan ya sea mediante pago, compensación, dación en pago, novación, remisión o confusión, éste no tendrá derecho a deducir los gastos que haya realizado mediante novación, remisión o confusión, lo que implica que el tributo no tenga una base “justa y proporcional”.

- Señala que la obligación de reconocer el ingreso por cualquier forma de extinguir las obligaciones favorece al fisco federal, mientras que es la propia Ley la que deja de reconocer otras formas de extinción, lo cual evidencia una “afectación grave” a la simetría fiscal “que debe prevalecer en cualquier imposición de carácter tributaria”.

A juicio de este Tribunal Pleno, dichos argumentos, originalmente hechos valer a través del octavo concepto de violación, resultan **inoperantes**, según se precisa a continuación.

Como punto de partida, resulta pertinente la remisión a lo que ya se ha desarrollado en la presente ejecutoria, al definir lo que debe entenderse por simetría fiscal, así como en lo relativo al contenido y alcance de las disposiciones reclamadas, consideraciones éstas que solamente se traen a colación, pero que no se insertan en obvio de repeticiones innecesarias.

En cambio, sí conviene volver a enunciar algunas de las conclusiones a las que se arribó en el estudio recientemente

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

efectuado cuando dicho planteamiento se efectuó en relación con la garantía de legalidad tributaria, pues con ellas también se da respuesta a lo planteado por la impetrante de garantías.

A. En primer término, conviene señalar que la quejosa se equivoca al dimensionar la asimetría fiscal que acusa, pues ésta no se refiere a los conceptos contemplados en la Ley, sino a los momentos en los que debe reconocerse el ingreso *versus* aquéllos en los que se permite tomar la deducción, adicionado al hecho de que, en ciertos supuestos, tal asimetría ni siquiera llega a actualizarse.

Así se desarrolló en el apartado que antecede, al precisar que no existe asimetría en cuanto a los conceptos deducibles, pues la fracción I del artículo 6 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, claramente señala que serán deducibles las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, servicios independientes o a la obtención del uso o goce temporal de bienes por las que el enajenante, el prestador del servicio independiente o el otorgante del uso o goce temporal, según corresponda, deban pagar el impuesto empresarial a tasa única.

Igualmente, se precisó que cuando el contribuyente suscriba títulos de crédito distintos al cheque, se presume que dicha suscripción constituye garantía del pago del precio o de la contraprestación pactada, de lo cual deriva que el pago se entienda efectuado “cuando éste efectivamente se realice o cuando la obligación quede satisfecha mediante cualquier forma de extinción”. Consecuentemente, se señaló que en este

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

supuesto no existe asimetría fiscal alguna, en la medida en la que, tanto el "efectivo cobro" de la percepción que constituye el ingreso, como el "efectivo pago" del concepto que da lugar a la deducción, se dan en el mismo momento, toda vez que la legislación aplicable hace referencia al hecho de que la obligación quede satisfecha por cualquier forma de extinción.

Entonces, en cuanto a los conceptos deducibles —que quedan condicionados a que la erogación sea un ingreso para quien la percibe—, y en lo que se refiere al caso de que se suscriban títulos de crédito distintos al cheque —supuesto éste en el que se alude a todas las formas de extinción de las obligaciones—, no se aprecia asimetría fiscal alguna, todo lo cual va minando los méritos de la pretensión de la quejosa o, cuando menos, acotando su reclamo, pues queda demostrado que éste no tiene el alcance que pretendería la impetrante de garantías.

En este sentido, en los casos y condiciones apuntadas, al no apreciarse asimetría fiscal alguna, queda claro que el argumento de la quejosa resulta equivocado y, por ende, debe ser calificado de inoperante.

B. Igualmente, conviene señalar de nueva cuenta lo expresado en el propio apartado "B" del estudio que antecede, en el que se analizó la misma fuente de agravio, pero en relación con la garantía de legalidad tributaria.

En dicho apartado se precisó que la calificación de inoperancia, predicada de los argumentos planteados por la quejosa en el octavo concepto de violación, deriva también de

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

que, aun acotando su argumento a los supuestos en los que efectivamente parecería materializarse una falta de simetría fiscal, no debe pasarse por alto que la doctrina jurisprudencial de este Alto Tribunal no ha reconocido ni reconoce a la asimetría fiscal, como una condición que traiga consigo la violación a la garantía de legalidad tributaria, conclusión ésta que ahora puede hacerse extensiva con relación a la garantía de proporcionalidad.

En efecto, la simetría fiscal es un principio de política tributaria que establece un parámetro de vinculación entre los contribuyentes al nivel de los ingresos y las deducciones, marcando la interacción que existe entre unos y otros, de tal suerte que los conceptos que para una parte deben considerarse como ingresos, para la otra deberían dar lugar a una deducción.

Sin embargo, la simetría fiscal, útil como es para conocer mejor la mecánica o el funcionamiento de algunos tributos, no es una garantía constitucional, ni su ausencia tiene como consecuencia necesaria y automática la violación a alguna de las garantías consagradas en el artículo 31, fracción IV, de la Ley Fundamental; es más, podría decirse que la asimetría fiscal no necesariamente aporta elementos, en un sentido o en otro, para pronunciarse sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un precepto legal.

De esta forma —se reitera—, si la falta de simetría fiscal provocara efectos coincidentes a los que provoca la violación a alguna de las garantías constitucionales de la materia tributaria, es claro que la inconstitucionalidad del precepto que se trate deriva de esta última circunstancia, y no de los juicios que se

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

puedan hacer en torno a la asimetría, pues no debe pasarse por alto que se trata de un mero enunciado de política fiscal.

En lo que tiene que ver con el principio de proporcionalidad tributaria, este Alto Tribunal se ha referido a ella como parámetro para la interpretación de la ley fiscal, tal y como se desprende de las tesis de rubro "RENTA. LA INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 7o.-B, FRACCIÓN IV, INCISOS A) Y B), DE LA LEY DEL IMPUESTO FEDERAL RELATIVO, VIGENTE EN 1999, EN RELACIÓN CON LOS ARTÍCULOS 2o. Y 4o. DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO, LLEVAN A CONCLUIR QUE LOS INTERESES DEVENGADOS AÚN NO COBRADOS, DEBEN CONSIDERARSE COMO CRÉDITOS PARA CALCULAR EL COMPONENTE INFLACIONARIO" y "RENTA. DEL ARTÍCULO 7o.-B, FRACCIÓN IV, INCISO B), DE LA LEY RELATIVA A DICHO IMPUESTO, VIGENTE EN 1989 Y 1990, SE INFIERE QUE LOS ANTICIPOS A PROVEEDORES CONSTITUYEN CUENTAS POR COBRAR PARA EFECTOS DEL CÁLCULO DEL COMPONENTE INFLACIONARIO DE LOS CRÉDITOS". Sin embargo, en ninguno de dichos casos se atendió a la simetría fiscal como criterio de regularidad constitucional.

Por otro lado, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado sobre la inconstitucionalidad de algunas disposiciones que efectivamente evidenciaban falta de simetría fiscal, pero tales pronunciamientos no se hicieron depender de tal asimetría, sino de condiciones propias que evidenciaban la transgresión a la garantía de proporcionalidad tributaria.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Así, por ejemplo, se reconoció la inconstitucionalidad del artículo 31, fracción XV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en los ejercicios de dos mil dos y dos mil tres, a través del cual se establecía el diferimiento de la deducción correspondiente al valor de adquisición de bienes que se encontraban sujetos al régimen de importación temporal, mismo que fue declarado inconstitucional por violación a la garantía constitucional de proporcionalidad.

En este caso, los pronunciamientos de ambas Salas de este Alto Tribunal atendieron a la regularidad constitucional que tendría la disposición aludida, en tanto límite para la procedencia de la deducción, y no en atención a que el ingreso correspondiente pudiera ya estar gravado, o no[11].

Bajo una lógica semejante, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró la inconstitucionalidad del último párrafo del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil cinco, por violación a la garantía constitucional de proporcionalidad, dado que dicho numeral obliga a reconocer los efectos de conceptos no deducibles, en el ejercicio en el que se eroguen y no en el que forman parte del costo de lo vendido, con lo cual, de manera contradictoria, se da

[11] Lo anterior, de conformidad con la tesis aislada de la Primera Sala de número 1a. CXXXVII/2004, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo XX, diciembre de 2004, página 374, cuyo rubro dispone lo siguiente: "RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XV, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002 Y 2003, QUE ESTABLECE EL MOMENTO EN QUE SE EFECTUARÁN LAS DEDUCCIONES TRATÁNDOSE DE LA ADQUISICIÓN DE BIENES SUJETOS A IMPORTACIÓN TEMPORAL, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA", así como con la tesis 2a./J. 179/2005, establecida por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo XXIII, enero de 2006, página 1119, de rubro: "RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XV, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE EL MOMENTO EN QUE SE EFECTUARÁN LAS DEDUCCIONES TRATÁNDOSE DE LA ADQUISICIÓN DE BIENES SUJETOS A IMPORTACIÓN TEMPORAL, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002 Y 2003)".

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

lugar a la determinación de una utilidad ajena a la que corresponde bajo el esquema de deducción aludido[12].

También en este caso se materializaban condiciones que podrían calificarse como propias de una asimetría fiscal, pero debe repararse en que no fue esta circunstancia la que dio lugar a la inconstitucionalidad, sino que tal conclusión derivó del análisis que se efectuó del precepto, exclusivamente a la luz de la garantía constitucional aludida, por más que ello coincidiera con conclusiones propias de los postulados propios de la simetría fiscal como criterio de política tributaria.

Entonces —se reitera— la simetría fiscal puede constituir un elemento valioso en la interpretación o entendimiento de los distintos tributos y de su mecánica, pero no podría sostenerse que la constitucionalidad de un determinado precepto —en particular, atendiendo a la garantía de proporcionalidad tributaria— sea una variable dependiente de la medida en la que dicho aspecto de política tributaria cumpla con sus propias finalidades; en otras palabras, la falta de simetría fiscal nada dice, por sí misma, en torno a la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las disposiciones legales de la materia tributaria.

[12] Lo anterior, de conformidad con la tesis aislada 1a. CLXVI/2007, establecida por la Primera Sala de este Alto Tribunal, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo XXVI, septiembre de 2007, página 401, cuyo rubor dispone lo siguiente: “RENTA. EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 32 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER QUE LOS CONCEPTOS NO DEDUCIBLES A LOS QUE SE REFIERE EL PROPIO ORDENAMIENTO DEBERÁN CONSIDERARSE EN EL EJERCICIO EN EL QUE SE EFECTÚE LA EROGACIÓN, VIOLA LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005)”.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Por lo anterior, dichos reclamos, en la parte en la que hacen depender la inconstitucionalidad de la falta de simetría fiscal, devienen inoperantes.

C. En otro aspecto, aun atendiendo a los parámetros de simetría fiscal, debe valorarse que el reclamo de la quejosa no pone de manifiesto una violación de garantías que, en todo caso, podría ser tutelada a través del juicio de amparo.

Consintamos con la quejosa en la efectiva existencia de un caso de asimetría fiscal, si bien no se debe dejar de señalar que el mismo no tiene el alcance que la propia impetrante pretende, dado que sus planteamientos obviaban aspectos trascendentes de dicho postulado de política tributaria, así como el caso al que alude el segundo párrafo de la fracción III del artículo 6 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Pues bien, aun en las condiciones apuntadas, debe revisar con mayor detenimiento el efectivo agravio que en todo caso podría materializarse, dado que el vínculo entre conceptos que deriva de la simetría fiscal tiene que ver con la situación de dos contribuyentes, interactuando en lo que se refiere a los ingresos de uno y deducciones de otro, y no se centra en la situación de un solo causante, vislumbrada desde sus propias deducciones y sus propios ingresos.

En efecto, como se ha señalado, la simetría fiscal se refiere al equilibro que debe existir entre ingresos y gastos, y se traduce en que si a una persona física o moral le corresponde el reconocimiento de un ingreso, a la persona física o moral que

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

realiza el pago que genera el reconocimiento del ingreso, le debe corresponder una deducción.

Como puede apreciarse, se trata de un principio de política fiscal que atiende a la relación entre dos partes, atendiendo para efectos de claridad al caso de un impuesto que pese sobre ingresos: una pagadora, que buscaría contar con una deducción, y una receptora del pago, que en este caso contaría con un ingreso. No es, por tanto, un postulado que atienda a la forma en la que deben valorarse los conceptos acumulables por una persona y el momento en el que se perciben, en relación con los conceptos deducibles para esa misma persona, y el momento en el que se reconocerían.

En tal virtud, la “doble” desproporción a la que alude la quejosa no tiene sustento alguno, pues la simetría fiscal, en todo caso, se refiere a la relación que guardan determinados conceptos fiscales en un sentido que trasciende al exclusivamente personal, al revisar que el ingreso de un sujeto determinado, debería dar lugar a la deducción de otra persona, contraparte del primero.

En el reclamo de la quejosa, el problema que aprecia derivaría de las aparentes condiciones gravosas que derivarían del efecto conjunto que tendrían la obligación de reconocer ingresos “efectivamente cobrados” en tanto se extinguiera la obligación por cualquier forma y, simultáneamente, la imposibilidad de reconocer conceptos deducibles, a menos que éstos fueren “efectivamente pagados”, como referencia al pago, a la dación en pago y a la compensación.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Si bien es el caso que la falta de simetría fiscal que se acusa sí puede ser apreciada, no debe pasarse por alto que el efecto conjunto que reclama la quejosa no se materializa en su perjuicio e, inclusive, que sus argumentos se enfocaron a demostrar la inconstitucionalidad que derivaría de la apreciación simultánea de ambas consecuencias, sin argumentar eficazmente sobre la parte de cada una de ellas que le causa un perjuicio.

De esta manera, del lado de las deducciones, puede apreciarse que la quejosa en ningún momento aduce que se le cause un perjuicio, en sí mismo, por no poder deducir sino cuando se cubra la contraprestación mediante el pago propiamente dicho, la dación en pago y la compensación; es decir, la quejosa no hace valer la forma en la que se vería afectada *per se* al no poder deducir en aquellos casos en los que extinguiera la obligación fiscal por medio de confusión, remisión o novación.

Por el contrario, los argumentos de la impetrante se refieren a esta última circunstancia, pero se hacen valer únicamente en conjunción con el hecho de reconocer ingresos cuando se cobre y esto se materialice por cualquier forma de extinción de las obligaciones, cuestión ésta que, como se ha señalado, no puede ser reclamada como efecto conjunto por un solo contribuyente, en tanto que no le causa agravio la determinación de qué es lo que le sucede a su contraparte, es decir, si puede tomar una deducción o cuándo puede hacerlo, o bien, si está obligado a reconocer un ingreso, y cuándo debe hacerlo.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

En cambio, por otro lado, visto desde los ingresos, la quejosa sí efectúa reclamos independientes, al cuestionar —por sí misma y específicamente— la obligación de reconocer los ingresos provenientes de la remisión de deuda y de la confusión de derechos, aludiendo que en los mismos no se dan las circunstancias que permitan apreciar la efectiva obtención de un ingreso, debiendo precisarse que dichos argumentos pueden ser atendidos por este Alto Tribunal, en tanto que no se vinculan con lo que le pasaría a la contraparte del quejoso en términos de la deducción aplicable o al momento en el que ésta podría aplicarse. Este aspecto se aborda en el siguiente apartado.

En consecuencia, dado que la aducida falta de simetría fiscal —por la propia vinculación de ésta a la interacción entre dos contribuyentes— no puede dar lugar a un análisis de proporcionalidad tributaria que alude a un efecto conjunto de las consecuencias que tendrían deducciones e ingresos en una sola persona, los argumentos enderezados en este sentido deben ser calificados de inoperantes, también en este aspecto.

D. Finalmente, corresponde analizar lo aducido en el sentido de que la remisión de deuda y la confusión de derechos, no constituyen un ingreso real, susceptible de ser gravado por la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

En relación con tales cuestiones, la quejosa sostiene que, en el caso de la confusión de derechos, la cuenta por cobrar correspondiente quedaría cancelada, al recaer en una misma persona las calidades de acreedor y deudor, sin que ello represente un verdadero ingreso del causante. Por lo que se

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

refiere a la remisión de deuda, la quejosa aduce que a través de esta forma de extinguir obligaciones, no se obtiene ingreso alguno, pues simplemente se condonaría la deuda, pero sin recibir pago alguno, por lo que "dicho ingreso no podría concretarse para el acreedor".

En estos aspectos, el reclamo de la quejosa también debe ser calificado como inoperante.

En lo que se refiere a la remisión de deuda, debe observarse que la impetrante de garantías presenta sus argumentos como si ésta significara un ingreso "para el acreedor", que es quien está condonando el adeudo y que, en tal virtud, claramente no podría obtener ingreso alguno. Así, es absolutamente cierto lo aducido por la quejosa, pero ello no puede dar lugar a la concesión del amparo, en tanto que la quejosa reclamaba que se gravara un "ingreso ficto", en relación con el cual la Ley realmente no hace pesar el tributo.

Lo anterior es así, pues el acto de condonar una deuda no está gravado por la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, toda vez que no puede ubicarse entre las actividades a las que alude el artículo 1 de dicho ordenamiento —enajenación de bienes, prestación de servicios, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes—, con independencia de que, efectivamente, al remitir la deuda, el acreedor no percibe ingreso alguno.

De mayor interés pudo haber resultado el presente caso si lo que se hubiere planteado fuera la cuestión sobre si la remisión de deuda constituye, o no, un ingreso *para el deudor* al que se le

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

condona ésta, aspecto éste sobre el cual no corresponde pronunciarse a este Alto Tribunal, en tanto que el juicio de garantías es de estricto derecho, y que únicamente procede realizar el análisis de las normas reclamadas en la medida en la que se argumente la existencia de un agravio personal y directo.

En lo que hace a la confusión de derechos como forma de extinguir obligaciones, la quejosa alude que a través de la misma no se obtendría un ingreso real por la simple cancelación de la cuenta por cobrar; sin embargo, en el presente caso la impetrante de garantías no acredita que en su esfera jurídica se hubiere resentido un agravio vinculado con la efectiva actualización de esa forma de extinción.

En efecto, en el presente caso se aprecia que la parte quejosa no acredita haber resentido un agravio personal y directo que permitiera atender el reclamo enderezado como algo distinto a un caso hipotético, cuando alude a la falta de proporcionalidad derivada de la obligación de reconocer un supuesto ingreso ficticio, cuando éste se genere al extinguirse la obligación por confusión de derechos.

Lo anterior es así, atendiendo a que, tras la revisión efectuada a las pruebas ofrecidas por la parte quejosa, así como a las diversas constancias de autos, no se desprende la existencia de elemento alguno que permita afirmar que la impetrante de garantías se encuentra en el supuesto de verse obligada a reconocer un ingreso derivado de alguna confusión de derechos.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

En efecto, la parte quejosa ofreció diversas pruebas, siendo el caso que de ninguno de dichos medios probatorios puede desprenderse que en la especie se haya actualizado el supuesto al que alude la quejosa, y que sería la fuente del agravio planteado, lo que significa que la impetrante de garantías no ha extinguido alguna de sus obligaciones mediante la confusión de derechos.

En este sentido, la argumentación de la parte quejosa también resulta inoperante, en la medida en que sus razonamientos se sustentan en una situación de hecho que pudiera acontecer o no, esto es, en un hecho no generalizado, de realización incierta, consistente en la manera en la que los artículos tachados de inconstitucionales le obligan a acumular ingresos cuando se actualizan los supuestos de confusión de derechos, sin que haya acreditado que en su esfera jurídica se materializó un supuesto de esta forma de extinción de las obligaciones.

En ese contexto, la parte recurrente pretende acreditar la inconstitucionalidad de los artículos 3, fracción IV, y 6, fracción III, ambos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, mediante argumentos lógico-jurídicos que se refieren a una circunstancia particular y concreta en que pudieran ubicarse los sujetos pasivos del tributo en un momento determinado.

Ahora bien, si se toma en cuenta que la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una norma general deriva de sus propias características y en razón de todos sus destinatarios, mas no de que algunos de ellos puedan tener determinados atributos o

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

características, es inconcuso que los argumentos que se hacen valer en contra de disposiciones de carácter general, abstracto e impersonal, haciendo depender la inconstitucionalidad de situaciones o circunstancias individuales o hipotéticas —como acontece en la especie—, deben ser declarados inoperantes, en atención a que no sería posible cumplir con la finalidad consistente en demostrar la violación constitucional que se le atribuye y que, por la naturaleza de la ley, debe referirse a todos aquellos sujetos a los que se dirige la norma y no sólo a alguno de ellos, menos aun si el planteamiento correspondiente deriva de una situación no actualizada, sino que hipotéticamente fuera invocada.

En esa línea, debe señalarse que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido en reiteradas ocasiones, que las leyes, en su pretensión de racionalidad, se proyectan sobre la normalidad de los casos, sin que baste que se alegue la actualización de un supuesto no previsto para determinar su inconstitucionalidad.

En ese sentido, este Alto Tribunal también ha sostenido que al legislador se le debe exigir que los supuestos en los que fundamenta sus hipótesis sean aquéllos que de ordinario estén asociados a una mayor probabilidad de ocurrencia, lo que tiene como consecuencia que quien reclame invocando supuestos de eventual materialización o hipotéticos, realmente pretenda que se juzgue a la norma con base en aspectos que no contempla e, inclusive, que puedan no llegar a actualizarse.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Por consiguiente, puede concluirse que la argumentación de la parte recurrente resulta inoperante, toda vez que la base de su pretensión —como ya se señaló— consiste en que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, le conmina a tributar bajo una falsa capacidad contributiva, como lo sería la que le hace reconocer los ingresos cuando se dan los supuestos hipotéticos a los que alude la recurrente, relativos a una eventual confusión de derechos.

Resultan aplicables a lo anterior, lo señalado en la tesis de jurisprudencia y aislada, establecidas respectivamente por la Segunda y Primera Salas de este Alto Tribunal, las cuales son del tenor siguiente:

> ***"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."*** *(Novena época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial*

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

de la Federación y su Gaceta. Tomo: XVIII, octubre de 2003. Tesis: 2a./J. 88/2003. Página: 43).

"NORMAS FISCALES. EL LEGISLADOR DEBE PREVER EN ELLAS LOS SUPUESTOS DE MAYOR PROBABILIDAD DE OCURRENCIA, NO CASOS EXCEPCIONALES. Al legislador se le debe exigir que los supuestos en los que fundamenta sus hipótesis sean aquellos que de ordinario estén asociados a una mayor probabilidad de ocurrencia, por lo que no resulta adecuado reclamar que la ley tributaria en todos los eventos sea un fiel retrato de la realidad y que, por tanto, incorpore inclusive las situaciones que ocasionalmente se aparten del curso normal de los acontecimientos. El casuismo que satisfaría esta pretensión, tendría efectos negativos en lo relativo a la eficiencia del sistema tributario, toda vez que tanto la densidad normativa y procedimental, como su administración, tienen un costo que, de extremarse, puede incluso sacrificar el producto de lo recaudado. Por consiguiente, se concluye que la armonización entre la justicia tributaria y la eficiencia del sistema se consigue a través de la formulación legal de los hechos imponibles que se apoye en supuestos verosímiles y razonables de la realidad social que, como tales, sean en abstracto demostrativos de capacidad económica o de riqueza, así ello pueda no acaecer en determinadas situaciones concretas e individuales, y siempre que esto último no sea la

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

representación inequívoca de una recurrencia social capaz de anular la generalidad de la inferencia legislativa”. *(Novena época. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XXIII, enero de 2006. Tesis: 1a. CCV/2005. Página: 731.)*

Con base en todas las consideraciones anteriores, se concluye que los argumentos de la quejosa de ninguna manera acreditan su dicho en el sentido de que las disposiciones tachadas de inconstitucionales violarían la garantía de proporcionalidad tributaria, contemplada en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, motivo por el cual resulta procedente negarle el amparo.

DÉCIMO SEGUNDO. No reconocimiento de determinadas erogaciones realizadas por el contribuyente para efectos del crédito por sueldos y salarios. Proporcionalidad tributaria.

A través del presente considerando, este Tribunal Pleno se pronunciará sobre la constitucionalidad de los artículos 8, penúltimo párrafo, y 10, sexto párrafo, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, en lo que se refiere al planteamiento consistente en que no se reconocerían determinados gastos erogados por el contribuyente empleador —específicamente, aquellos que no se consideran ingreso en términos del Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con referencia al concepto de previsión social—, en el crédito fiscal establecido

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

por sueldos y salarios, lo cual se reclama como una violación a la garantía de proporcionalidad tributaria.

Así, corresponde a este Pleno el estudio de los argumentos esgrimidos por la ahora recurrente en el agravio décimo primero, a través de los cuales aduce que el A quo se equivocó y realizó una indebida interpretación de los argumentos hechos valer en la demanda de garantías, al negarle el amparo en lo que respecta a los planteamientos hechos valer en relación con la violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, por parte de los artículos 8, penúltimo párrafo, y 10, sexto párrafo, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

En un primer aspecto, la quejosa había planteado a través de su escrito inicial de demanda, que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única violenta el principio de proporcionalidad tributaria, pues —en su opinión— los contribuyentes del referido gravamen, a la vez, son patrones que para determinar una utilidad (o pérdida) fiscal, necesariamente tienen que realizar erogaciones, independientemente que estén, o no, sujetas al pago del impuesto sobre la renta, por lo que estos gastos tendrían que ser considerados como necesarios para el desarrollo de las actividades objeto del impuesto, razón por la que tendrían que formar parte del crédito regulado en los numerales tachados de inconstitucionales.

Asimismo, la parte quejosa señaló que no debe olvidarse que dichos gastos no son una prestación adicional al salario pactado, sino que forman parte de este —para lo cual hizo referencia al artículo 84 de la Ley Federal del Trabajo—.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

En la sentencia del juzgador de primera instancia, se advirtió que la parte quejosa habría combatido específicamente lo dispuesto por los artículos 8, penúltimo párrafo y 10, párrafo sexto, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y se sostuvo que, no obstante que los gastos de previsión social son prestaciones cuya erogación es indispensable, su no acreditamiento obedece a la finalidad estrictamente recaudatoria establecida en el artículo 31, fracción IV, constitucional, pues si el legislador tiene plena libertad para establecer contribuciones, con mayor razón podría determinar requisitos para ejercer las deducciones o los acreditamientos frente al impuesto empresarial a tasa única. Asimismo, se concluyó que la elevación de la carga tributaria derivada de fines recaudatorios, no implica por sí misma una violación a los principios de justicia fiscal, ya que para ello es necesario acreditar que no tiene ninguna base constitucional aquel fin, o aun teniéndolo, que el aumento de la carga tributaria sea tal que la torne ruinosa o confiscatoria, al determinarse su base impositiva.

Al efecto, la recurrente combate las consideraciones del Juez de Distrito, para lo cual enderezó argumentos que se desarrollan en la línea general de sus 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:

- Que si conforme a la mecánica del impuesto, las erogaciones son deducciones autorizadas cuando sean estrictamente indispensables para la consecución de los fines de la sociedad, sería incomprensible que los enteros

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

que a su vez son ingresos en términos del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se excluyan del efecto respectivo.

- Que no obstante que los numerales 8 y 10 de la legislación combatida otorguen un crédito fiscal por salarios y aportaciones de seguridad social pagados, el acreditamiento no implica un beneficio adicional, pues no reconoce todas las erogaciones realizadas por los patrones, tales como la previsión social.

- Que los artículos 8, penúltimo párrafo, y 10, sexto párrafo, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, violentan el principio de proporcionalidad tributaria, en virtud de que la finalidad recaudatoria en la cual sustenta su respuesta el A quo no puede estar por encima de la referida garantía tributaria, siendo que la previsión social sería un gasto necesario e indispensable efectuado por el patrón.

- Que los gastos por salarios se conforman también por aquellas erogaciones realizadas por concepto de previsión social, los cuales representan una compensación por servicios personales prestados al empleador que no pueden ser considerados como donativos o dispendios injustificados.

- Que si la exclusión de la previsión social en el crédito fiscal obedece a una finalidad recaudatoria —como lo aduce el Juez de Distrito—, entonces la decisión que corresponde al legislador sería la de eliminar la exención del pago del impuesto sobre la renta, en cambio, si el tema es que la recaudación resiente un impacto negativo por el otorgamiento de dicha prestación, no tendría que soslayarse que se trata de un concepto necesario e indispensable, cuyo otorgamiento es deseable constitucionalmente y que no se configura como un detrimento al erario federal.

- Que es claro que el legislador puede establecer categorías, pero que la exclusión de la previsión social en el crédito fiscal en estudio, no puede estar justificada en que dicho concepto está exento del pago del impuesto sobre la renta.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

A juicio del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los agravios en estudio resultan **infundados**, tal y como se desarrolla a continuación.

Antes de exponer las consideraciones que sustentan dicha afirmación, resulta pertinente acudir al texto de las disposiciones tachadas de inconstitucionales, las cuales se transcriben a continuación:

> ***"Artículo 8.***
>
> ***[…]***
>
> ***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.***
>
> ***[…]".***
>
> ***"Artículo 10.***

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

[…]

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.

[…]”.

En relación con dichos numerales y los cuestionamientos que se realizan en torno a su constitucionalidad, primeramente, debe advertirse que, independientemente de que el impuesto empresarial a tasa única y el impuesto sobre la renta formen parte de un sistema impositivo complementario y compartan diversos aspectos que trascienden en su mecánica, el segundo de ellos no puede considerarse como una reedición del primero, tal y como lo sostuvo este Tribunal Pleno, al resolver los amparos en revisión 501/2009, 494/2009, 415/2009, 508/2009, 345/2009, 370/2009, 404/2009, 527/2009, 547/2009 y 561/2009, en las sesiones

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

celebradas los días veintiocho de enero, dos, cuatro, ocho y nueve de febrero, todos ellos de dos mil diez.

Al resolver los asuntos aludidos, se sostuvo que el objeto del gravamen en estudio son los ingresos brutos obtenidos por enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, de lo que se desprende que el legislador vislumbró tal manifestación de riqueza como fuente reveladora de capacidad contributiva, toda vez que —tal como lo ha sostenido esta Suprema Corte— el Poder Legislativo tiene la facultad de configurar el sistema tributario estableciendo los tributos que estime necesarios dentro un marco legal que sea proporcional y equitativo, y crear, válidamente, 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, sin que se prevean tratos desiguales que carezcan de justificación.

Tomando como punto de partida la definición del objeto del impuesto empresarial a tasa única en los términos en los que lo definió el Tribunal Pleno en los precedentes aludidos, adicionalmente se analizaron los argumentos a través de los cuales se hacía valer la inconstitucionalidad de diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, por no permitir la deducción de determinados conceptos.

En la respuesta a dichos planteamientos, se determinó que, a fin de conocer cuál es la capacidad contributiva que revelan los

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

sujetos pasivos de dicho tributo debe atenderse, en principio, única y exclusivamente al monto por el que reciban los ingresos brutos, entendiendo que, en el caso del impuesto empresarial a tasa única, la aptitud de los gobernados para contribuir proporcionalmente al financiamiento de los gastos públicos deriva de la magnitud en la que dichos ingresos brutos sean obtenidos; por consecuencia, la previsión de deducciones en el propio ordenamiento —se concluyó— no tiene como finalidad determinar una utilidad a gravar.

De esta manera, la previsión, o no, de determinadas deducciones en la mecánica del impuesto empresarial a tasa única —a juicio de este Tribunal Pleno— 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.

De manera consistente con lo enunciado, el Tribunal Pleno resolvió 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.

En otras palabras, el Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación concluyó 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 de naturaleza económica —como son los correspondientes a conseguir los

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

efectos planeados para la interrelación de dicho gravamen con el impuesto sobre la renta—; inclusive, se afirmó que, 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.

Estas consideraciones se estimaron igualmente aplicables al caso de los conceptos acreditables contra el referido tributo, pues fue determinado que la razón para su otorgamiento también coincide con la de establecer determinados beneficios tributarios, lo cual abarca el caso que se analiza, en el que se plantea la inconstitucionalidad de determinados preceptos, porque supuestamente limitarían los conceptos que deberían integrarse para el cálculo del crédito correspondiente a sueldos y salarios, aplicable contra el impuesto empresarial a tasa única causado.

En efecto, al analizar si la ley impugnada es desproporcional al no prever en el crédito fiscal establecido por concepto de sueldos y salarios, los gastos aludidos por la quejosa —que, en general se refieren a conceptos que no pagan impuesto sobre la renta y, específicamente, a los efectuados por previsión social—, 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 —así como la de determinados conceptos acreditables— en el propio

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

ordenamiento, no tiene como finalidad determinar una utilidad a gravar o ajustar la contribución a la capacidad del causante, como si el monto que surgiera del solo cálculo del gravamen atendiendo al nivel de ingresos brutos, no estuviere legitimado constitucionalmente.

Por el contario, para conocer cuál es la capacidad contributiva que revelan los sujetos pasivos de dicho tributo debe atenderse, en principio, única y exclusivamente al monto que representen 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.

Por ende, en el caso del impuesto empresarial a tasa única la inclusión o exclusión de determinados conceptos en los créditos fiscales otorgados por su ordenamiento legal, 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.

En ese orden de ideas, si la parte recurrente sustenta sus agravios en la premisa consistente en que las erogaciones por concepto de previsión social necesariamente deberían ser consideradas en el cálculo del crédito que puede aplicarse contra el impuesto empresarial a tasa única causado, dicha línea argumentativa no ha de prosperar, pues no se afecta la

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

proporcionalidad tributaria cuando la contribución corresponde a la capacidad del causante —lo que se acredita al determinarse el impuesto sobre los ingresos brutos—, máxime si la entidad mayor o menor del crédito (según contemple, o no, ciertos conceptos), a final de cuentas únicamente está significando un mayor o menor beneficio tributario.

De esta manera, el trato favorable contemplado en los artículos 8, penúltimo párrafo, y 10, sexto párrafo, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única únicamente reduce la deuda tributaria que corresponde a la capacidad del causante, considerando la manifestación de riqueza sobre la que recae este impuesto, debiendo valorarse que el acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria en el caso de la contribución empresarial que se analiza, no está determinado por la existencia de determinadas deducciones, ni mucho menos, por la presencia de conceptos acreditables.

En efecto, como se ha señalado, de la misma forma en que ocurre con el caso de los conceptos deducibles, los créditos fiscales se configuran como beneficios tributarios que también persiguen fines económicos, siendo que, de conformidad con la mecánica propia del impuesto, resulta intrascendente la previsión de determinadas erogaciones como conceptos acreditables para atender a la capacidad contributiva que revela la fuente de riqueza gravada por el impuesto empresarial a tasa única.

En tal virtud, dado que los créditos fiscales son beneficios otorgados por el legislador que únicamente buscan aminorar la afectación económica de los sujetos pasivos del gravamen, no

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

resulta necesario en términos de la mecánica del impuesto empresarial a tasa única, que se contemplen los gastos de previsión social —o, en general, los conceptos que no sean gravados por el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta— en el crédito por sueldos y salarios establecido de conformidad con los artículos 8, penúltimo párrafo y 10, sexto párrafo, de la Ley relativa.

Con base en estas consideraciones, se puede 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, por lo que debe confirmarse dicha negativa en el aspecto aludido, al considerar que no se vulnera la garantía de proporcionalidad tributaria.

DÉCIMO TERCERO. Limitación del impuesto sobre la renta acreditable contra el impuesto empresarial a tasa única, al "efectivamente pagado". Proporcionalidad tributaria.

En el octavo agravio, la parte recurrente plantea su desacuerdo con las conclusiones del A quo, expresadas en relación con lo que originalmente fue planteado en su demanda de garantías, en el sentido de que el artículo 8 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única violaría la garantía de proporcionalidad tributaria, en la medida en la que limita el impuesto sobre la renta acreditable contra el propio impuesto empresarial a tasa única, al que se identifica como "efectivamente pagado".

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

En efecto, la parte recurrente aduce que el Juez de Distrito se equivoca al desestimar dicho planteamiento, y manifiesta su desacuerdo con lo que aquél afirmó en el sentido de considerar razonable la limitación para que el impuesto sobre la renta acreditable sea únicamente el efectivamente pagado, en tanto que éste es el que realmente se incorporó al erario público y, en caso contrario —sostuvo el A quo— se estaría otorgando un doble beneficio al contribuyente.

En contra de dichas afirmaciones, y en una línea argumentativa consistente con lo expuesto en el respectivo concepto de violación, la parte quejosa expone lo siguiente:

- Que se viola la garantía de proporcionalidad tributaria, en tanto que la limitante al impuesto sobre la renta acreditable (no permitiendo considerar el impuesto causado, sino exclusivamente el pagado) no contempla la emisión de beneficios o estímulos fiscales para efectos del propio impuesto sobre la renta, lo que deriva en un monto menor de impuesto sobre la renta acreditable contra el impuesto empresarial a tasa única; en esta línea, afirma que los beneficios tributarios se convierten en elementos negativos, cuando no era su propósito.

- Afirma que el hecho de que el impuesto sobre la renta causado no sea enterado no debería influir sobre el hecho de que los causantes cuenten con estímulos o beneficios fiscales derivados de diversas circunstancias, que se encaminan a disminuir el tributo a cargo o, inclusive, a extinguir la obligación de pago; en este sentido, afirma que los conceptos que reducen el impuesto sobre la renta causado solo deben tener efectos fiscales (beneficios) respecto de dicho gravamen.

- Acude a la definición que la Primera Sala de este Alto Tribunal ha emitido en torno al concepto del acreditamiento,

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

y sostiene que de la misma no se desprende la referencia al impuesto pagado, sino al impuesto causado.

- Afirma que no podría considerarse que se otorga un doble beneficio, pues debe valorarse que el impuesto empresarial a tasa única es complementario del impuesto sobre la renta, por lo que el efecto de aplicar un beneficio a éste y permitir que esto se refleje en el impuesto acreditable, únicamente provoca que la tributación se efectúe de una manera proporcional a la capacidad de la persona.

- También afirma que el impuesto empresarial a tasa única fue contemplado como un impuesto mínimo en relación con el impuesto sobre la renta propio, siendo el caso que, al limitarse el monto acreditable, ello provoca un mayor impacto patrimonial y convierte a la primera contribución mencionada en un impuesto máximo.

Tras el análisis de los argumentos anteriores, este Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluye que los mismos devienen **inoperantes** en un aspecto, e **infundados** en otro, en los términos que a continuación se desarrollan.

1. En un primer aspecto, por lo que hace a lo aducido en el sentido de que el Juez de Distrito habría violado garantías individuales en perjuicio de la quejosa, se señala que dicha afirmación debe considerarse inoperante, toda vez que —acorde a lo sostenido por este Alto Tribunal en las tesis que a continuación se transcriben— el recurso de revisión no es un medio autónomo de control de la constitucionalidad de los actos de autoridad mediante el cual se busque la restitución del goce de las garantías individuales violadas, sino sólo es un procedimiento de segunda instancia cuya finalidad únicamente es la de someter a un control las resoluciones de primera instancia.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Por ello, no es el caso atender a lo señalado por la recurrente en el sentido de que el tribunal A quo habría violentado garantías individuales, al emitir el fallo respectivo. Lo anterior es apoyado por la tesis de jurisprudencia del Tribunal Pleno de rubro "AGRAVIOS INOPERANTES. LO SON LOS QUE SOSTIENEN QUE LOS JUZGADORES DE AMPARO VIOLAN GARANTÍAS INDIVIDUALES, SOLAMENTE EN ESE ASPECTO"[13].

2. Ahora bien, en lo que se refiere a la cuestión de fondo, conviene, en primer término, destacar el texto de la disposición legal combatida, a fin de contextualizar la fuente del agravio del que se duele la ahora recurrente; de esta manera, el artículo 8 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, dispone lo siguiente:

> ***"Artículo 8. Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto empresarial a tasa única del***

[13] Tesis P./J. 2/97, establecida por el Tribunal Pleno en la novena época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo V, enero de 1997, página 5, cuyo texto se transcribe a continuación: "Históricamente las garantías individuales se han reputado como aquellos elementos jurídicos que se traducen en medios de salvaguarda de las prerrogativas fundamentales que el ser humano debe tener para el cabal desenvolvimiento de su personalidad frente al poder público. Son derechos públicos subjetivos consignados en favor de todo habitante de la República que dan a sus titulares la potestad de exigirlos jurídicamente a través de la verdadera garantía de los derechos públicos fundamentales del hombre que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consigna, esto es, la acción constitucional de amparo. Los Jueces de Distrito, al conocer de los distintos juicios de amparo de su competencia, y no de procesos federales, ejercen la función de control constitucional y, en ese caso, dictan determinaciones de cumplimiento obligatorio y obran para hacer cumplir esas determinaciones, según su propio criterio y bajo su propia responsabilidad, por la investidura que les da la ley por lo que, a juicio de las partes, pueden infringir derechos subjetivos públicos de los gobernados. Ahora bien, aun y cuando en contra de sus decisiones procede el recurso de revisión, éste no es un medio de control constitucional autónomo, a través del cual pueda analizarse la violación a garantías individuales, sino que es un procedimiento de segunda instancia que tiende a asegurar un óptimo ejercicio de la función judicial, a través del cual, el tribunal de alzada, con amplias facultades, incluso de sustitución, vuelve a analizar los motivos y fundamentos que el Juez de Distrito tomó en cuenta para emitir su fallo, limitándose a los agravios expuestos. Luego, a través del recurso de revisión, técnicamente, no deben analizarse los agravios consistentes en que el Juez de Distrito violó garantías individuales al conocer de un juicio de amparo, por la naturaleza del medio de defensa y por la función de control constitucional que el a quo desempeña ya que, si así se hiciera, se trataría extralógicamente al Juez del conocimiento como otra autoridad responsable y se desnaturalizaría la única vía establecida para elevar las reclamaciones de inconstitucionalidad de actos, que es el juicio de amparo; es decir, se ejercería un control constitucional sobre otro control constitucional."

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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.

[…]

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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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.
[…]”.

De conformidad con dicho numeral, los contribuyentes del impuesto empresarial a tasa única podrán acreditar contra el gravamen causado, en primer término, el monto correspondiente a la base negativa —es decir, el que resulte cuando las deducciones autorizadas por la Ley sean mayores a los ingresos gravados por la misma percibidos en el ejercicio, multiplicando dicha diferencia por la tasa establecida en el artículo 1 del mismo ordenamiento—, de conformidad con lo dispuesto por el numeral 11 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

En segundo lugar, podrán considerar un crédito 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, cuyo monto se calcula atendiendo al valor de dichos conceptos, multiplicado por el factor de 0.165, 0.17 o 0.175, dependiendo del ejercicio de que se trate; lo anterior, con fundamento en los párrafos segundo y penúltimo del artículo 8 de la Ley que se analiza.

Y posteriormente, en tercer lugar, los contribuyentes del impuesto empresarial a tasa única pueden acreditar el impuesto sobre la renta propio del ejercicio, según dispone el segundo párrafo del artículo 8 de la Ley, disposición ésta que debe

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

entenderse en el sentido que precisa el párrafo quinto del propio artículo 8, al señalar que impuesto acreditable será el "efectivamente pagado en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta", y que no se debe contemplar en dicho concepto 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".

Pues bien, en relación con dichos planteamientos, debe valorarse que, al resolver los amparos en revisión 501/2009, 494/2009, 415/2009, 508/2009, 345/2009, 370/2009, 404/2009, 527/2009, 547/2009 y 561/2009, en las sesiones celebradas los días veintiocho de enero, dos, cuatro, ocho y nueve de febrero, todos ellos de dos mil diez, este Tribunal Pleno abordó el tema de la determinación del objeto del impuesto empresarial a tasa única y, al hacerlo, emitió un pronunciamiento, aprobado por mayoría de seis votos, que da respuesta a las cuestiones sometidas por la recurrente ante la consideración de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los términos que a continuación se desarrollan.

De conformidad con lo resuelto en los expedientes indicados, el Pleno de este Alto Tribunal determinó que, de la lectura de lo previsto en los artículos 1 y 2 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única[14] se advierte que el legislador

[14]. "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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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.

Asimismo, se precisó que resulta de particular relevancia lo dispuesto en el artículo 2 de dicha Ley, en el que se establece 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,

---

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.
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".

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

sin perjuicio de las deducciones y créditos previstos en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

En ese tenor, se concluyó 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 de los sujetos pasivos de dicho gravamen, 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.

Lo anterior quedó reafirmado mediante la remisión que se efectuó a la exposición de motivos[15], así como al dictamen emitido por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados[16], todo ello, con independencia de las diversas consideraciones que en el proceso legislativo se efectuaron en torno a la intención de "gravar la retribución de los factores de la producción en los sujetos que realizan los pagos respectivos", toda vez que este Tribunal Pleno consideró que dichas menciones se efectuaron en referencia a la a la finalidad u objetivo económico del tributo, a lo cual debe adicionarse que

[15] 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".

[16] Por su parte, en el referido dictamen se sostuvo en el capítulo denominado sujetos, objeto, base y tasa, lo siguiente: "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".

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

dichas locuciones podían provocar incertidumbre en cuanto a la apreciación del objeto del gravamen.

Tomando como punto de partida la definición del objeto del impuesto empresarial a tasa única en los términos en los que lo definió el Tribunal Pleno en los precedentes aludidos, adicionalmente se analizaron los argumentos a través de los cuales se hacía valer la inconstitucionalidad de diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, por no permitir la deducción de determinados conceptos.

En la respuesta a dichos planteamientos, se determinó que, a fin de conocer cuál es la capacidad contributiva que revelan los sujetos pasivos de dicho tributo debe atenderse, en principio, única y exclusivamente al monto por el que reciban los ingresos brutos, entendiendo que, en el caso del impuesto empresarial a tasa única, la aptitud de los gobernados para contribuir proporcionalmente al financiamiento de los gastos públicos deriva de la magnitud en la que dichos ingresos brutos sean obtenidos; por consecuencia, la previsión de deducciones en el propio ordenamiento —se concluyó— no tiene como finalidad determinar una utilidad a gravar.

De esta manera, la previsión, o no, de determinadas deducciones en la mecánica del impuesto empresarial a tasa única —a juicio de este Tribunal Pleno— 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.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

De manera consistente con lo enunciado, el Tribunal Pleno resolvió 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.

En otras palabras, el Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación concluyó 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 de naturaleza económica —como son los correspondientes a conseguir los efectos planeados para la interrelación de dicho gravamen con el impuesto sobre la renta—; inclusive, se afirmó que, 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.

Para efectos de claridad sobre tales cuestiones, a continuación se transcriben las partes conducentes de la ejecutoria correspondiente al amparo en revisión 501/2009, específicamente, de lo sostenido en su considerando séptimo, en la parte que interesa:

> ***"En ese tenor, para determinar si la ley impugnada es desproporcional al no prever las deducciones***

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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.

[…]

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.

En ese orden de ideas, si el recurrente sustenta sus agravios en la premisa consistente en que las deducciones de cuya ausencia se duele son

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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: [se transcriben].

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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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 8º, párrafo segundo y cuarto; 10, párrafo tercero y 11, párrafo tercero,[17]

---

[17] "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,

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, al tenor de los cuales los contribuyentes de este novedoso impuesto podrán acreditar contra el monto que resulte a su cargo, tanto provisional como del ejercicio, el impuesto sobre la renta que les corresponda cubrir".

Atendiendo a dichas consideraciones —y reafirmando su convicción de que el impuesto empresarial a tasa única tiene como objeto los ingresos brutos del contribuyente—, el Tribunal Pleno determinó que éstas bastaban para tener por respondidos todos los planteamientos en los que las quejosos adujeran 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", así como cuando se cuestione "[…] 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

---

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".

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

que el legislador debiera reconocer un derecho de acreditamiento de diversas erogaciones para ejercicios posteriores a aquél en el cual no se hubiere generado un impuesto empresarial a tasa única".

Consecuentemente —afirma en última instancia el Tribunal Pleno—, "[…] 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 dolían las quejosas no podrían 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.

Como puede observarse en dichas consideraciones, los precedentes a los que se ha hecho alusión aportan elementos para desvirtuar los argumentos planteados por la ahora recurrente, pues la apreciación del objeto del impuesto empresarial a tasa única en los términos en los que lo define el Tribunal Pleno —atendiendo lisa y llanamente a la obtención de ingresos brutos—, permite también concluir que las cantidades que el legislador otorga a título de conceptos deducibles, pérdidas amortizables o montos acreditables, no se incorporaron a la mecánica del tributo a fin de que éste quede ajustado a la capacidad de los causantes, pues la medida de ésta queda satisfecha al contemplar exclusivamente los multirreferidos ingresos brutos.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Dicha consideración abarca también al impuesto sobre la renta acreditable contra el impuesto empresarial a tasa única, pues lo cierto es que, de conformidad con los razonamientos expuestos, la posibilidad de acreditarlo —ya sea el causado o el efectivamente pagado— no fue contemplado por el legislador como un mecanismo encaminado a arribar a un monto a pagar por concepto de impuesto empresarial a tasa única que atendiera a la potencialidad del causante para contribuir a los gastos públicos, como si el impuesto simplemente causado no lo hiciera.

Inclusive, en lo que se refiere a este particular concepto acreditable, este Pleno sostuvo que el mismo es un beneficio tributario establecido con una finalidad económica, consistente en "lograr los efectos que se desean de su interrelación con el impuesto sobre la renta"; asimismo, se afirmó que la complementariedad entre ambos gravámenes, por vía del acreditamiento del impuesto sobre la renta contra la contribución que se analiza, revelaba que el legislador fiscal buscaba "la menor afectación económica" para los contribuyentes.

En este sentido, si se trata de un beneficio tributario, cuyo otorgamiento no es exigible constitucionalmente al legislador federal, el cual acreditó su acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria al atender a una manifestación de riqueza susceptible de ser gravada —como lo son los ingresos brutos del causante—, resulta intrascendente si el crédito que se otorga corresponde al monto del impuesto sobre la renta causado, o bien, al impuesto sobre la renta efectivamente pagado, pues lo cierto es que, en cualquier dimensión de dicho concepto, su

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

otorgamiento no obedece a un criterio de justicia fiscal, sino a la intención de perseguir ciertas finalidades promocionales.

A mayor abundamiento, debe atenderse a las siguientes consideraciones, dado que el reclamo de la parte quejosa versa sobre la aducida insuficiencia del texto legal que regula el acreditamiento del impuesto sobre la renta contra el impuesto empresarial a tasa única —en relación con el cual sostiene que no se contemplarían los efectos de diversos beneficios en materia del primero de dichos tributos—, y que de dicha circunstancia también desprende la limitación al derecho que dice tener para acreditar el impuesto sobre la renta causado.

En relación con lo anterior, debe señalarse que, tras el análisis efectuado a las disposiciones aplicables de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, a la luz de la mecánica propia de dicho gravamen y a los fines que éste persigue, este Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluye que los contribuyentes del gravamen mencionado **no** tienen un derecho a acreditar el impuesto sobre la renta causado en contra del impuesto empresarial a tasa única.

En efecto, el acreditamiento establecido en los párrafos segundo y quinto del artículo 8 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, es un mecanismo trascendente para la correcta apreciación de las finalidades perseguidas por el legislador, pues pone en evidencia su intención de provocar la menor afectación económica posible. De esta forma, en la medida que tiendan a incrementarse las utilidades para efectos del impuesto sobre la renta y, por lo tanto, tienda a aumentar el

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

monto a enterar por concepto de este tributo, el monto a pagar de impuesto empresarial a tasa única se verá reducido.

En efecto, mediante dicho acreditamiento, se corrobora lo que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido, en el sentido de que dichos gravámenes resultan complementarios. Así, por cada peso de impuesto sobre la renta que se cause —*y que efectivamente se pague*— en términos de la utilidad fiscal determinada por el contribuyente, se disminuye un peso del impuesto empresarial a tasa única causado en términos de los ingresos brutos percibidos.

A fin de lograr tal complementariedad, al diseñar el impuesto empresarial a tasa única, el legislador quiso establecer un medio de control en relación con las utilidades de los contribuyentes, con lo que se evitaría la evasión o elusión fiscal, de tal manera que lo emparentó necesariamente con el impuesto sobre la renta, utilizando a los ingresos brutos de las empresas únicamente como instrumento para la consecución de las finalidades del impuesto empresarial a tasa única, como mecanismo de control del impuesto sobre la renta.

Además, no debe pasarse por alto que, en el diseño del impuesto empresarial a tasa única, se estableció que, entre sus propósitos estaba el de hacer tributar a los que no pagaban impuesto sobre la renta, circunstancia ésta que —sin hacer un juicio de valor sobre tal cuestión— también se actualiza en el caso de quienes obtienen beneficios acreditables contra el impuesto sobre la renta, que disminuyen la cantidad a pagar y, por ende, la

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

cantidad que, a su vez, resultaba acreditable contra el impuesto empresarial a tasa única.

En este sentido, vale la pena citar el proceso legislativo, en la parte en la que se explicita esta intención de hacer tributar a las personas y a los ingresos que, por la razón que sea, no estaban pagando impuesto sobre la renta. Así, por una parte, cabe destacar que en la exposición de motivos se afirma que el impuesto empresarial a tasa única "gravará a quienes hoy no pagan el impuesto sobre la renta, lo que hace más equitativa la tributación".

Asimismo, en el tema en concreto, puede apreciarse que el legislador buscaba que, aun si el no pago del impuesto sobre la renta derivaba de la aplicación de estímulos o por tratamientos preferenciales, ello no se estimó trascendente para efectos del acreditamiento de dicho gravamen contra el impuesto empresarial a tasa única, pues aun en esos casos la intención era la de hacer tributar a quienes no estaban pagando, por la razón que sea, impuesto sobre la renta.

Así, en la exposición de motivos se aprecia el siguiente texto:

> ***"Como se ha señalado con antelación, el efecto de un gravamen mínimo es el que a través de éste se recupere la recaudación que en su caso se pierde por tratamientos preferenciales o por evasión y elusión fiscales en el impuesto sobre la renta, lo cual en parte se logra a través de la mecánica de***

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

acreditamiento que se propone a esa Soberanía, ya que para los efectos del acreditamiento, no se considerará como impuesto sobre la renta propio efectivamente pagado, el que se haya cubierto con acreditamientos o reducciones establecidos en las disposiciones fiscales, tales como la aplicación de estímulos o tratamientos preferenciales a contribuyentes específicos".

En este contexto, convendría aludir a lo preceptuado en el párrafo séptimo del propio artículo 8 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, en el que se permite acreditar como "impuesto sobre la renta propio", el pagado en el extranjero por los ingresos gravados por el propio tributo, provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero; pero ni siquiera dicho supuesto llega a constituir una excepción, pues lo que la legislación permite es acreditar el impuesto sobre la renta "efectivamente pagado" —se entiende, mexicano—, más el pagado en el extranjero, que no forma parte del "efectivamente pagado" en México, pero que igualmente fue cubierto, y sobre la base de los mismos ingresos gravados.

De todo lo anterior puede desprenderse que el carácter complementario y de control que guarda el impuesto empresarial a tasa única frente al impuesto sobre la renta, evidencia que el monto que por éste debe ser acreditable contra aquél, debe ser el impuesto efectivamente pagado, no el causado.

En otras palabras, el impuesto sobre la renta causado es útil para atemperar —a manera de beneficio tributario— la carga

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

impositiva del impuesto empresarial a tasa única, únicamente en la medida en la que coincide con el impuesto efectivamente pagado, y cualquier discrepancia entre éstos —como la que deriva de la aplicación de otros conceptos, como lo son, entre otros, las exenciones parciales o los subsidios— debe resolverse a favor del impuesto pagado, pues es éste el que finalmente permite apreciar que sí se está cubriendo el impuesto generado por las utilidades derivadas del ingreso —renta—, y que no es necesario pagar cantidades adicionales por el impuesto complementario que correspondería a los ingresos brutos.

Con base en todas las consideraciones expuestas, se reitera la conclusión anticipada en el sentido de que los contribuyentes del impuesto empresarial a tasa única **no** tienen un derecho a acreditar el impuesto sobre la renta causado en contra del primero de dichos gravámenes, lo cual de ninguna manera implica una violación a la garantía de proporcionalidad en materia tributaria.

En este sentido, la quejosa debe valorar que, cuando se dispone que el impuesto acreditable contra el impuesto empresarial a tasa única es el impuesto sobre la renta efectivamente pagado, ello es atendiendo a la intención general de hacer tributar —a través del sistema complementario establecido entre ambos gravámenes— a quienes no estaban pagando impuesto sobre la renta, sin reparar en los diversos casos que pudieran dar lugar a discrepancias entre el impuesto causado y el efectivamente pagado, pues el hecho cierto y objetivo es que dichas manifestaciones de capacidad, gravadas por el impuesto sobre la renta, finalmente no estaban aportando al levantamiento de las cargas públicas.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Así, si el pagado es menor al causado porque no se presentó la declaración y no se cubrió el monto de la deuda tributaria, si ello obedece a la erosión de la base por la aplicación de deducciones —procedentes, o no—, o si ello se debe a la aplicación de un beneficio fiscal establecido legalmente o a través de algún decreto, ninguna de estas circunstancias es relevante como para suponer que el legislador actuó en contra de principios constitucionales, pues en cualquiera de estos supuestos la restricción para acreditar solamente el impuesto sobre la renta efectivamente pagado, implica que el mecanismo complementario está haciendo tributar a quienes, por la razón que sea, no pagaban impuesto sobre la renta, que es la circunstancia que se buscaba combatir a través de la implementación del nuevo gravamen.

A final de cuentas, debe valorarse que la impetrante de garantías se duele de la imposibilidad de acreditar el impuesto causado, resintiendo el impacto negativo que tendría el disfrute de beneficios en materia de impuesto sobre la renta, pero sin aportar elementos que acreditaran que, constitucionalmente, lo procedente era acreditar el impuesto causado —en oposición al pagado—. En tal virtud, dado que solamente señala que se afectan sus derechos porque acreditaría un monto menor, debe valorarse que dicha afirmación únicamente se encamina a acreditar la existencia de un perjuicio económico —y no uno jurídico— que, como es bien sabido, no es idóneo para la concesión del amparo—.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

En efecto, la noción de que el agravio de contenido exclusivamente económico es inatendible en amparo, juicio constitucional donde solamente resulta válida la exposición de temas que afecten la esfera jurídica de los gobernados, constituye un criterio reiterado por el Alto Tribunal en diferentes épocas, que se desprende de las tesis de rubro "PERJUICIO ECONÓMICO Y PERJUICIO JURÍDICO"[18], "INTERÉS JURÍDICO, NATURALEZA DEL"[19], "INTERÉS JURÍDICO, CONCEPTO DE, PARA LA PROCEDENCIA DEL AMPARO"[20], "INTERÉS JURÍDICO Y PERJUICIO ECONÓMICO. DIFERENCIAS, PARA LA PROCEDENCIA DEL JUICIO DE AMPARO"[21] y, finalmente,

---

[18] Tesis de la Segunda Sala establecida en la quinta época del Semanario Judicial de la Federación, tomo XCI, página 1111, cuyo texto se transcribe a continuación: "El perjuicio económico redunda exclusivamente en menoscabo del interés económico y no perjudica jurídicamente, ya que el perjuicio jurídico entraña lesión a algún derecho consagrado por la ley. Por tanto, la existencia del primero, no es suficiente para fundar". El precedente respectivo se identifica en los siguientes términos: "Amparo administrativo en revisión 5449/46. Afianzadora Mexicana, S. A., y coagraviados. 6 de febrero de 1947. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Alfonso Francisco Ramírez. Relator: Franco Carreño".

[19] Tesis establecido por la Segunda Sala, visible en la quinta época del Semanario Judicial de la Federación, tomo CXX, página 568, del texto literal siguiente: "Aunque manifieste el quejoso que el acto reclamado afecta a su interés económico, éste es diverso del interés jurídico y si bien es cierto que toda situación favorable a la satisfacción de una necesidad resulta un interés, éste no siempre puede calificarse de jurídico, pues para que tenga este carácter es menester que el derecho objetivo lo tutele a través de alguna de sus normas y si no lo hace así, el puro interés material no puede ser protegido por el juicio de garantías". El precedente respectivo se identifica de la siguiente forma: "Amparo administrativo en revisión 4103/53. Ortega Tinoco Martín. 3 de mayo de 1954. Unanimidad de cinco votos. Ponente: Alfonso Francisco Ramírez".

[20] Tesis del Tribunal Pleno, consultable en la séptima época del Semanario Judicial de la Federación, tomo 64, primera parte, página 68, cuyo texto se transcribe a continuación: "Debe distinguirse entre perjuicio o interés jurídico, como condición para la procedencia del juicio de amparo y el perjuicio económico sufrido por un individuo o conjunto de individuos en virtud de la realización del acto reclamado, perjuicio este último que no es suficiente para la procedencia del juicio de garantías, pues bien pueden afectarse económicamente los intereses de un sujeto y no afectarse su esfera jurídica. Surge el interés jurídico de una persona cuando el acto reclamado se relaciona a su esfera jurídica, entendiendo por ésta el cúmulo de derechos y obligaciones poseídos por un sujeto o varios de ellos como en el caso de la persona jurídica moral. Si las leyes impugnadas no se refieren a algún derecho perteneciente a la esfera jurídica de la quejosa, ésta carece de interés jurídico para impugnarlas en el juicio de amparo y si lo hace, debe declararse la improcedencia del juicio". El precedente respectivo se identifica en los siguientes términos: "Amparo en revisión 994/57. Ventas y Propaganda, S.A. 4 de abril de 1974. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Mario G. Rebolledo, Alberto Jiménez Castro, Abel Huitrón y A., Enrique Martínez Ulloa, J. Ramón Palacios Vargas, Jorge Saracho Álvarez y Ernesto Aguilar Álvarez. Ponente: Rafael Rojina Villegas".

[21] Tesis sustentada por el Tribunal Pleno en la séptima época del Semanario Judicial de la Federación, tomo 66, primera parte, página 43, cuyo texto se transcribe a continuación: "Los perjuicios económicos y materiales sufridos por una persona en virtud del acto reclamado no dan derecho a la interposición del juicio de garantías, pues bien puede afectarse económicamente los intereses de un sujeto y no afectarse su esfera jurídica. Surge el interés jurídico de una persona cuando el acto reclamado se relaciona a su esfera jurídica, entendiendo por ésta el cúmulo de derechos y obligaciones poseídos por un sujeto o varios de ellos, como en el caso de la persona moral. Si las disposiciones impugnadas no se refieren a los derechos contenidos en la esfera

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

"INTERÉS JURÍDICO E INTERÉS ECONÓMICO. DIFERENCIA"[22].

Por los anteriores motivos, dado que ha sido criterio reiterado el consistente en que, para efectos de determinar si un tema es susceptible de análisis en juicio de garantías es necesario distinguir entre el perjuicio jurídico y el puramente económico —pues existen casos donde el segundo se presenta sin el primero—, entonces se concluye que los argumentos encaminados a combatir la inconstitucionalidad de una ley sólo podrán ser examinados cuando ocasionen perjuicios perceptibles a la luz del Derecho y no de la Economía.

En el contexto descrito, acreditar "únicamente" el impuesto sobre la renta efectivamente pagado no es sino lo que conforme a derecho procede; por la misma razón, cualquier pretensión en el sentido de acreditar un monto superior al que corresponde al impuesto sobre la renta causado, no se fundamenta —o, cuando menos, no se fundamentó en el presente caso— en la pretensión de defender un derecho constitucionalmente tutelado, sino que

jurídica de los quejosos, éstos carecen de interés jurídico para impugnarlas en el juicio de amparo y si lo hacen debe declararse la improcedencia del juicio". El precedente respectivo se identifica en los siguientes términos: "Amparo en revisión 6302/71. Arturo Castillo Calero y otros. 6 de junio de 1974. Unanimidad de quince votos. Ponente: Mariano Ramírez Vázquez".

[22] Tesis establecida por la Tercera Sala en la séptima época del Semanario Judicial de la Federación, tomo 193-198, cuarta parte, página 80 cuyo texto se transcribe a continuación: "Debe distinguirse entre interés jurídico, como condición para la procedencia del juicio de amparo, y el perjuicio económico sufrido por un individuo o conjunto de individuos en virtud de la realización del acto reclamado, perjuicio este último que no es suficiente para la procedencia del juicio de garantías, pues bien pueden afectarse los intereses de un sujeto y no afectarse su esfera jurídica; surge el interés jurídico de una persona cuando el acto reclamado se relaciona a su esfera jurídica, entendiendo por ésta el cúmulo de derechos y obligaciones poseídos por un sujeto o varios de ellos, derivados de las normas del derecho objetivo. Si las leyes impugnadas no se refieren a algún derecho perteneciente a la esfera jurídica de la quejosa, ésta carece de interés jurídico para impugnarlas en el juicio de amparo, y si lo hace, debe declararse la improcedencia del juicio". El precedente respectivo se identifica en los siguientes términos: "Amparo directo 6926/82. Carlos Plascencia Gutiérrez y otra. 28 de febrero de 1985. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Jaime Marroquín Zaleta".

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

significaría una disminución injustificada de la carga tributaria del causante.

Como referencia adicional, debe valorarse que el reclamo de la quejosa versa sobre su inconformidad con el hecho de que el legislador tributario no haga extensivos al impuesto empresarial a tasa única, los tratos favorables que otorga en materia de impuesto sobre la renta, con lo cual dichos beneficios terminarían por convertirse en "elementos negativos" o, al menos, verían limitado su alcance, pues la ventaja en materia de impuesto sobre la renta acaba por impactar en materia de la contribución analizada, al disminuirse el monto acreditable por el primero de dichos gravámenes.

Lo que la impetrante de garantías pasa por alto es que, en consonancia con las ideas que se han venido desarrollando en el presente considerando, es que es el legislador quien tiene la absoluta atribución de determinar el alcance de los beneficios que otorga, y que no se encuentra obligado, ni siquiera por coherencia o congruencia en sus decisiones, a extender los tratos favorables que otorga en materia de un gravamen, al resto de ellos.

En el presente caso, es de destacarse que la intención expresa del legislador es la de hacer tributar a quienes no estaban pagando impuesto sobre la renta, aun cuando ello derivara de la aplicación de tratamientos preferenciales o beneficios tributarios en materia de dicho gravamen, por lo que no podría acusársele de incongruente al establecer mecanismos que acotaran el alcance de dichos beneficios, al tributo mencionado, en exclusión del impuesto empresarial a tasa única.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Porque el legislador no estaba obligado a dar un tratamiento reflejo en materia de la nueva contribución y, en todo caso, no debe pasarse por alto que al propio legislador es al que le corresponde juzgar si el beneficio que otorga debería acotarse solo a uno de los gravámenes que integran el sistema, o si debería tener un efecto conjunto equivalente.

Por otro lado, lo argumentado en el sentido de que la obligación de acotar el impuesto sobre la renta acreditable al efectivamente pagado, convertiría al tributo en un impuesto máximo, y no mínimo como se pretendía, tampoco tiene méritos como criterio tendente a acreditar la inconstitucionalidad del tributo.

En primer lugar, porque el carácter de impuesto mínimo no deriva solo de este criterio, sino de lo razonado por el legislador en términos de la necesidad de contar con un tributo de base amplia y tasa lo más baja posible, con un mínimo de deducciones. Así se desprende, entre otros aspectos del proceso legislativo, del dictamen elaborado por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, en el que se señala lo siguiente:

> ***"Impuesto Mínimo.***
> ***En términos de lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM, los sujetos pasivos del tributo están obligados a contribuir de la manera equitativa y proporcional de que dispongan las leyes para el sostenimiento del gasto público.***

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Para los efectos anteriores, el Estado Mexicano, a través del Congreso de la Unión, tiene la potestad de establecer las contribuciones que juzgue adecuadas para dicho sostenimiento.

En este contexto, dadas las circunstancias actuales del sistema tributario mexicano, que se han expresado abundantemente con anterioridad, lo más conveniente y eficiente es establecer un régimen fiscal que permita una contribución mínima del contribuyente al gasto público.

El diseño de un impuesto mínimo, como el impuesto empresarial a tasa única, parte de que son impuestos de base amplia, con tasas impositivas bajas y el mínimo posible de deducciones, sólo permitiéndose las estrictamente indispensables y relacionadas con el objeto gravado, ya que aquellas que no cumple con esas características distorsionan la base de cada contribuyente, en vez de hacerla más uniforme.

[…]

De esta manera, lo más proporcional es un impuesto de tasa baja (es decir porcentaje matemático bajo) con deducciones básicas, indispensables, que estén estrechamente relacionadas con el objeto del impuesto y que sean de denominación común para la obtención de utilidades.

Bajo esta premisa esencial, el impuesto empresarial a tasa única es esta contribución mínima que el Estado Mexicano requiere para el

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

sostenimiento del gasto público. El diseño del impuesto empresarial a tasa única gira en torno al principio de que para lograr este impuesto mínimo necesario, es indispensable hacerlo estableciendo tasas bajas y acotando la deducción de ciertas erogaciones, particularmente aquéllas que no son estrictamente necesarias para la operación ordinaria de un negocio y comunes a la gran mayoría de los contribuyentes".

Adicionalmente, el carácter de tributo mínimo queda efectivamente ratificado al limitar el impuesto sobre la renta acreditable al efectivamente pagado, pues lo que se buscaba era que se pagara el impuesto empresarial a tasa única en los casos en los que, por la razón que fuera, no se pagara impuesto sobre la renta. Así, lo "mínimo" del gravamen no debe atenderse pensando que se trata del menor posible —sea que se analice aisladamente cada uno de ellos, o pensando en la idea de pagar el menor de entre los dos tributos—, sino en la idea de hacer pagar, cuando menos, el impuesto de control —es decir, el empresarial a tasa única—, cuando se actualicen circunstancias que dan lugar a que no se pague —y no que solamente no se cause— el tributo "controlado", o sea, el impuesto sobre la renta.

Finalmente, en cuanto a lo argumentado por la recurrente atendiendo a la definición de acreditamiento que la Primera Sala de este Alto Tribunal ha adelantado, debe decirse que la impetrante de garantías no comprendió debidamente dicho concepto o, cuando menos, que se limitó a argumentar un aspecto de él que pensaba le favorecía, pero ello no es así.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

En efecto, al resolver el amparo en revisión 316/2008 en sesión del nueve de julio de dos mil ocho, la Primera Sala sostuvo que, por conceptos acreditables, debe entenderse lo siguiente:

> ***"Créditos fiscales (acreditamientos). Se trata de conceptos revestidos de un carácter eminentemente técnico que, por regla general, operan sobre la contribución causada, disminuyéndola a fin de determinar la cantidad líquida que debe ser cubierta".***

En relación con dicha definición, señala la quejosa que la Primera Sala hizo referencia al impuesto causado, y no al impuesto pagado, lo que evidenciaría que el impuesto sobre la renta que debería acreditarse contra el empresarial a tasa única, es el simplemente causado.

En lo que no repara la impetrante de garantías es en el hecho de que dicha definición efectivamente alude a la "contribución causada", pero para referir a aquélla sobre la cual opera el concepto acreditable, es decir, la que se ve disminuida por el monto acreditable. En este sentido, el concepto esbozado por la Primera Sala en ningún momento hace mención al impuesto que debe acreditarse, y mucho menos se decanta en el sentido de que éste debe ser el causado, en oposición al efectivamente pagado.

De esta manera, ni siquiera la alusión a precedentes de este Alto Tribunal apoya las consideraciones vertidas por la parte

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

quejosa, pues las referencias que hacen a aquéllos son, si no parciales o engañosas, sí son, cuando menos, equivocadas.

Con base en todas las consideraciones anteriores, queda de manifiesto que la legislación reclamada no viola la garantía de legalidad tributaria, consagrada en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

DÉCIMO CUARTO. Trato diferenciado en relación con las instituciones del sistema financiero respecto del margen de intermediación financiera. Equidad tributaria.

En el décimo segundo agravio (inciso F de la síntesis respectiva), aduce la recurrente que el Juez de Distrito omitió el análisis del concepto de violación hecho valer en la demanda de garantías en el que se adujo un trato diferenciado que otorga la ley reclamada entre sus sujetos obligados, al colocar en una situación desfavorable a contribuyentes como la quejosa que no forman parte del sistema financiero, respecto de las instituciones que sí forman parte de éste, ya que se les permite acumular y deducir el concepto denominado margen de intermediación financiera.

Para determinar si asiste o no la razón a la recurrente en el aspecto previamente señalado, resulta conveniente precisar que en el décimo primer concepto de violación contenido en la **demanda de amparo**, la quejosa argumentó que el artículo 3, fracciones I y II de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, viola la garantía de equidad tributaria, porque –en su concepto– debido a una situación ajena al objeto del impuesto como es la

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

actividad que realiza una persona moral, se le permite a todos los sujetos precisados en el cuarto párrafo de la fracción I del citado artículo 3, esto es, los integrantes del sistema financiero, considerar –para efectos de la ley reclamada– como prestación de servicios independientes el margen de intermediación financiera y, por tanto, acumular y deducir dicho concepto, en tanto que a contribuyentes como la quejosa que no forman parte del sistema financiero, no podrán considerar como prestación de servicios independientes el margen de intermediación financiera y, consecuentemente, éste no será acumulable ni deducible para efectos del impuesto, no obstante que unos y otros tienen igual calidad porque actualizan el supuesto jurídico de causación del impuesto (realizan actividades gravadas).

Así –concluye la quejosa–, el mecanismo esencial del impuesto se ve afectado en la medida en que a través de los actos reclamados, se otorga un trato privilegiado a cierto universo de contribuyentes en virtud de que se concede a los integrantes del sistema financiero el beneficio de una deducción adicional, frente a los demás contribuyentes como la peticionaria de garantías que no la tendrán.

Por su parte, el Juez de Distrito incluyó en la **sentencia recurrida** el tema que denominó “Régimen de sistema financiero. Equidad tributaria”, en el cual señaló que la quejosa adujo sustancialmente que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única es violatoria del principio de equidad tributaria, al conceder un trato preferencial a las instituciones que integran el sistema financiero, al no gravar la totalidad de los ingresos que obtienen (como sería el cobro de intereses) sino que única y

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

exclusivamente son objeto del tributo el margen de intermediación financiera correspondiente a los servicios por los que se paguen y cobren intereses.

Al analizar el argumento definido en los términos precisados, consideró el Juez Federal que resultaba infundado, pues de conformidad con lo dispuesto por el artículo 3, fracción I, tercer párrafo, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, no se consideran dentro de las actividades gravadas las que realicen las sociedades que integran el sistema financiero, respecto de los servicios por los que paguen y cobren intereses; ello, pues únicamente se considera como prestación de servicio independiente el margen de intermediación financiera correspondiente a dichas operaciones.

Con apoyo en lo señalado en el correspondiente proceso legislativo, el Juez de Distrito consideró que el legislador otorgó un beneficio en el impuesto empresarial a tasa única a las instituciones del sistema financiero que prestan servicios por los que paguen y cobren intereses, y estableció que sólo se considerará como ingreso el margen de intermediación financiera correspondiente a dichas operaciones; por ende, les otorga un trato distinto frente a los demás contribuyentes que, sin ser parte del sistema financiero, prestan servicios por los que pagan y cobran intereses, y que gravan la totalidad de sus ingresos, incluso los obtenidos por la prestación de los citados servicios.

Sin embargo –concluyó el Juez–, tal circunstancia encuentra justificación si se toma en cuenta que dicho sector se encuentra sujeto a regulaciones estrictas por las actividades que realizan,

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

frente al resto de contribuyentes que no se encuentran sujetos a ellas; consecuentemente, al no encontrarse en igualdad de condiciones, no se viola el principio de equidad tributaria; además, de seguirse el principio general de que la base del impuesto empresarial a tasa única es equivalente a los pagos netos a los factores de la producción, antes de deducir la formación de capital en el sistema financiero, se estaría subestimando la contribución de dicho sector al ingreso nacional y su capacidad para hacerlo.

Pues bien, con base en los elementos de análisis aludidos se concluye que es **fundado el agravio** formulado por la recurrente en el sentido de que no se analizó en la sentencia su planteamiento relacionado con el tema relativo a las instituciones del sistema financiero respecto del concepto denominado margen de intermediación financiera.

Lo anterior es así, porque en tanto la quejosa medularmente hizo valer en la demanda de amparo un tratamiento inequitativo entre los integrantes del sistema financiero y los demás contribuyentes del impuesto empresarial a tasa única, en razón de que aquéllos podrán acumular o deducir –según el caso– el margen de intermediación financiera, frente a los demás contribuyentes que no podrán considerar tal concepto y, consecuentemente, éste no será acumulable ni deducible para ellos, con lo que en última instancia se otorga un trato privilegiado para los integrantes del sistema financiero pues gozarán del beneficio de una deducción adicional, frente a los demás contribuyentes como la peticionaria que no la tendrán; por su parte, el Juez Federal asumió fuera de ese contexto que el trato diferenciado y benéfico para las instituciones del sistema

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

financiero, consistía en que no se grava la totalidad de los ingresos que obtienen (como sería el cobro de intereses), sino única y exclusivamente es objeto del tributo el margen de intermediación financiera correspondiente a los servicios por los que se paguen y cobren intereses.

De este modo, al asumir el juzgador federal que el argumento de la quejosa planteaba un trato diferenciado en relación con los ingresos gravables, esto es, que en el caso de los integrantes del sistema financiero sólo lo era el margen de intermediación financiera, y no todos los ingresos que obtienen, frente a los demás contribuyentes; cuando el planteamiento real implicaba analizar un trato dispar por la posibilidad de que aquéllos pudieran aplicar una deducción adicional consistente en el margen de intermediación financiera frente al resto de los contribuyentes que no la tendrían; ello pone de manifiesto que no quedó analizada la cuestión efectivamente planteada por la quejosa en su demanda de amparo, aun cuando en la sentencia se tocó el tema, precisamente, del margen de intermediación financiera desde la perspectiva del principio de equidad tributaria.

En consecuencia, al no analizarse el planteamiento en los términos en que fue propuesto por la quejosa, ello implica una incongruencia en la resolución recurrida. Por lo anterior, con fundamento en el artículo 91, fracción I, de la Ley de Amparo, se procede al **análisis del décimo primer concepto de violación** expresado por la parte quejosa cuyo análisis omitió el Juez Federal y que previamente quedó sintetizado.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Con tal finalidad, resulta necesario conocer el texto del artículo 3, fracción I, párrafos primero, tercero y cuarto y fracción II, párrafos primero y último, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única que señalan:

> ***"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 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.***
> ***Tratándose de las instituciones de crédito, las instituciones de seguros, los almacenes generales de depósito, las arrendadoras financieras, las casas de bolsa, las uniones de crédito, las sociedades financieras populares, las empresas de factoraje financiero, las sociedades financieras de objeto limitado y las sociedades financieras de***

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

objeto múltiple que se consideren como integrantes del sistema financiero en los términos del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como de las personas cuya actividad exclusiva sea la intermediación financiera y de aquéllas que realicen operaciones de cobranza de cartera crediticia, respecto de los servicios por los que paguen y cobren intereses, se considera como prestación de servicio independiente el margen de intermediación financiera correspondiente a dichas operaciones.

(…).

II. Por margen de intermediación financiera, la cantidad que se obtenga de disminuir a los intereses devengados a favor del contribuyente, los intereses devengados a su cargo.

(…).

El margen de intermediación financiera a que se refieren los párrafos anteriores se considerará ingreso afecto al pago del impuesto empresarial a tasa única. En el caso de que dicho margen sea negativo, éste se podrá deducir de los demás ingresos afectos al pago del impuesto empresarial a tasa única que obtengan las personas a que se refiere el cuarto párrafo de la fracción I de este artículo.”

De la transcripción anterior se advierte que para efectos del impuesto empresarial a tasa única, no se consideran dentro de las actividades gravadas por la ley a las operaciones de

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

financiamiento o de mutuo que den lugar al pago de intereses que no se consideren parte del precio (artículo 3, fracción I, tercer párrafo); por tanto, si en términos generales los intereses derivados de dichas operaciones no son objeto del impuesto porque no son acumulables para quien los percibe, y tampoco son deducibles para quien los paga, esto significa que nominalmente no se tomarán en consideración para integrar la base, de modo que tuviera que pagar el impuesto quien los percibiera como un ingreso y, a su vez, pudiera deducirlos quien los eroga.

No obsta a ello que de una formulación inversa del texto legal referido, se entienda que sí se considerarán dentro de las actividades gravadas por la ley a las operaciones de financiamiento o de mutuo que den lugar al pago de intereses siempre que éstos se consideren parte del precio, ya que en todo caso no se les estaría asignando el estatus de intereses como tales, sino como una porción integrante del monto acordado como contraprestación, lo que no daría lugar a la existencia jurídica de intereses, sino al pago del precio en sí.

La descripción anterior en cuanto al tratamiento que tienen los intereses derivados de operaciones de financiamiento o mutuo cuando no formen parte del precio, aplica por igual para todos los sujetos pasivos del impuesto empresarial a tasa única –incluidos la quejosa y los integrantes del sistema financiero respecto de las actividades que desarrollen y que no califiquen como margen de intermediación financiera–; por tanto, todos ellos no tomarán en consideración dichas operaciones para integrar la base del impuesto (ni para acumular, ni para deducir).

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Ahora, la ley reclamada establece reglas específicas en relación con los integrantes del sistema financiero (los sujetos precisados en el artículo 3, fracción I, párrafo cuarto), respecto de los servicios por los que paguen y cobren intereses pues, al efecto, se considera como prestación de servicio independiente el margen de intermediación financiera correspondiente a dichas operaciones, entendido dicho margen como la cantidad que se obtenga de disminuir a los intereses “devengados” a favor del contribuyente, los intereses “devengados” a su cargo (artículo 3, fracción II, párrafo primero).

Esto significa que los integrantes del sistema financiero, además de quedar sujetos al criterio general del gravamen sobre una base de “flujo de efectivo” para los casos en que obtengan ingresos derivados de la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, deberán incluir adicionalmente el concepto denominado margen de intermediación financiera que se rige bajo el criterio de “devengado”, debido a que la ley obliga acumularlo con total independencia de que se haya percibido de manera efectiva.

El margen de intermediación financiera aludido se considerará ingreso para determinar el impuesto empresarial a tasa única siempre que sea positivo; en cambio, si resulta ser negativo, podrá deducirse de los demás ingresos afectos al pago del impuesto que obtengan los citados integrantes del sistema financiero (artículo 3, fracción II, último párrafo).

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

De lo anterior, se advierte que tal como lo sostiene la quejosa, es verdad que los integrantes del sistema financiero aludidos gozarán de una deducción adicional para efectos del impuesto empresarial a tasa única en caso de que el margen de intermediación financiera resulte ser negativo, frente a los demás contribuyentes que no queden comprendidos entre los sujetos precisados en el artículo 3, fracción I, párrafo cuarto, de la ley reclamada, quienes no gozarán de una deducción similar; sin embargo, ese contraste entre unos y otros sujetos del impuesto se encuentra justificado de manera objetiva y razonable.

Como punto de partida conviene tener presente que, en términos generales, las entidades del sistema financiero y el resto de las personas morales no son iguales frente a la norma tributaria, aun cuando ambas categorías tengan la condición de contribuyentes en el impuesto empresarial a tasa única. En efecto, dichas entidades forman parte de un grupo con características que las distinguen del resto de los contribuyentes, entre las que se pueden destacar:

1) La actividad de intermediación financiera que realizan requiere de autorización y el cumplimiento de múltiples requisitos;

2) Las operaciones que se tienen en cuenta para que apliquen las reglas específicas del margen de intermediación financiera corresponden al giro propio del negocio; y

3) Los integrantes del sistema financiero –por disposición de las leyes especiales que las rigen– están sujetos a la vigilancia permanente de las autoridades financieras competentes.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Sirve de apoyo a lo anterior la jurisprudencia que señala:

"RENTA. EL SÉPTIMO PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN XXVI DEL ARTÍCULO 32 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA AL EXCLUIR A LOS INTEGRANTES DEL SISTEMA FINANCIERO DEL LÍMITE DE LAS DEUDAS CON RESPECTO AL CAPITAL. El citado precepto al disponer que 'no será aplicable el límite de las deudas con respecto al capital a que se refiere esta fracción, tratándose de los integrantes del sistema financiero', no transgrede el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque el tratamiento diferente se justifica en la medida en que los integrantes del sistema financiero constituyen una categoría distinta de los contribuyentes personas morales, ante la realización de las operaciones propias de su giro como lo es la intermediación financiera y en la vigilancia permanente que ejercen las autoridades competentes sobre las entidades financieras. Además, los integrantes del sistema financiero y los otros contribuyentes personas morales son distintos por lo siguiente: 1) la actividad de intermediación financiera que realizan requiere de autorización y el cumplimiento de múltiples requisitos; 2) las operaciones que se tienen en cuenta para que no sea aplicable la

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

> ***limitación impositiva son las que correspondan al giro propio del negocio, es decir, no se trata de cualquier clase de financiamiento, sino de las deudas que son parte del giro o finalidad del negocio; 3) los integrantes del sistema financiero –por disposición de las leyes especiales que los rigen– están sujetos a la vigilancia permanente de las autoridades financieras competentes; 4) los integrantes del sistema financiero tienen sus reglas específicas de capitalización en las leyes de la materia respectiva; aunado a que la exclusión de la limitante es en cuanto a 'la realización de las operaciones propias de su objeto', pero no de otra clase de financiamiento y siempre que dichas entidades financieras cumplan con las reglas de capitalización correspondientes."*** *(No. Registro: 172,358. Jurisprudencia. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XXV, Mayo de 2007. Tesis: 2a./J. 79/2007. Página: 1097.)*

Sin embargo, la sola diferencia entre sujetos –por sí – no conduciría a justificar el trato diferenciado reclamado, ya que lo realmente trascendente en el caso es que tratándose de las instituciones del sistema financiero, por lo que se refiere en particular a las operaciones de intermediación que dan lugar al cobro y pago de intereses, la configuración de la base del impuesto requiere un tratamiento específico que no se presenta

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

para el caso de los demás contribuyentes por no pertenecer a dicha categoría.

En ese sentido, la ley reclamada reconoce la realidad económica y financiera de las operaciones de intermediación que constituyen la principal actividad de las instituciones del sistema financiero, en donde éstas fungen como interconexión entre los recursos económicos que les aportan los ahorradores (operaciones pasivas) y el financiamiento que requieren los clientes acreditados (operaciones activas) a cambio de una ganancia que es, precisamente, el margen de intermediación financiera, derivado de las operaciones a través de las cuales se obtienen recursos a cambio del pago de una tasa de interés baja a los ahorradores, contra el cobro de una tasa de interés alta por el financiamiento otorgado a los acreditados. Bajo esta perspectiva, los intereses pagados y los intereses cobrados no son el fruto de la actividad, sino la materia prima misma que da origen a la ganancia.

De no considerarse el margen de intermediación financiera como si se tratara de una prestación de servicio independiente, no calificaría como actividad gravada para efectos del impuesto empresarial a tasa única y, por ende, implicaría un ingreso obtenido por las instituciones del sistema financiero no sujeto a imposición en dicho tributo, cuando es evidente que esa ganancia (derivada del diferencial entre intereses cobrados y pagados), entraña una manifestación de riqueza susceptible de ser gravada.

En razón de lo expuesto, es que el legislador decidió implementar una configuración mixta para determinar la base del

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

impuesto tratándose de los integrantes del sistema financiero, de modo que para el caso específico del margen de intermediación financiera que perciben, se utilizara el criterio de "devengado", a fin de que implicara un concepto acumulable en caso de ser positivo, o bien, un concepto deducible en caso de ser negativo, acorde con ***"las prácticas contables utilizadas por las instituciones o personas que realizan actividades de intermediación financiera, toda vez que las características propias de dichas actividades exigen el reconocimiento de los derechos y obligaciones devengados, por lo que, para no generar distorsiones en las decisiones relacionadas con la captación y colocación de recursos financieros, esta Comisión considera que el cálculo del margen de intermediación financiera de las instituciones en comento, debe realizarse en devengado."***, según se expresa en el proceso legislativo relativo a la norma reclamada.

Tal situación no se presenta en relación con los demás contribuyentes del impuesto empresarial a tasa única debido a que no llevan a cabo ese tipo de operaciones y, por tanto, no requieren de ese tratamiento específico (mixto) para configurar la base del impuesto.

El panorama expuesto explica suficiente y objetivamente el trato diferenciado derivado de la configuración normativa de los preceptos reclamados y que acertadamente advirtió la quejosa al señalar que conllevaría a la aplicación de una deducción a favor de los integrantes del sistema financiero –pero sólo en caso de que el margen de intermediación obtenido fuera negativo–; sin embargo, ello no implica violación al principio de equidad

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

tributaria, en razón de que tratándose de ese tipo de operaciones, unos y otros contribuyentes no se encuentran en igualdad de circunstancias o siquiera comparables, ya que los sujetos pasivos del impuesto empresarial a tasa única que no formen parte del sistema financiero, en ningún caso considerarán al margen de intermediación financiera como un concepto deducible, pero tampoco como un concepto acumulable, pues es claro que no realizan ese tipo de actividad, la cual solamente califica como prestación de servicios independientes para el caso de quienes sí forman parte del sistema financiero en términos del dispositivo reclamado.

En todo caso, aplicando la lógica del argumento esgrimido, si la quejosa aduce que se encontraría en desventaja por no gozar de una deducción adicional –margen de intermediación financiera negativo–, cabría afirmar que se encuentra en una situación favorable o ventajosa frente a las instituciones del sistema financiero, ya que no se verá en la necesidad de acumular un concepto adicional para efectos del impuesto empresarial a tasa única –margen de intermediación financiera positivo–. Por ello, no resulta válida la comparación que pretende si se apoya en una visión parcial de la regulación impugnada.

En tales condiciones, la circunstancia de que la ley reclamada prevea una configuración normativa mixta en cuanto a la integración de la base tributaria para cierto tipo de contribuyentes en función de las actividades que realizan, se encuentra razonablemente justificada.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Al respecto, cabe destacar que tal proceder –en la configuración normativa de la base de un impuesto para determinado tipo de contribuyentes– ha sido reconocido y encontrado como justificado por este Alto Tribunal, tal como se aprecia en la jurisprudencia que señala:

> ***"ACTIVO. LOS ARTÍCULOS 1o. Y 5o.-B DE LA LEY RELATIVA A ESE IMPUESTO, QUE ESTABLECEN UN RÉGIMEN ESPECIAL PARA LA DETERMINACIÓN DE LA BASE DEL TRIBUTO A CARGO DE LAS EMPRESAS QUE COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL 10 DE MAYO DE 1996). Los artículos 1o., párrafo tercero y 5o.-B de la Ley del Impuesto al Activo establecen un régimen especial para las empresas que componen el sistema financiero, en cuanto a la determinación de la base gravable del impuesto, en la medida en que el precepto citado en primer término dispone que las empresas indicadas están obligadas al pago del tributo por su activo no afecto a la intermediación financiera, a diferencia del régimen que en ese aspecto rige para los demás contribuyentes, que deben pagar respecto de la totalidad de sus activos, pero este tratamiento especial concedido a las empresas que integran el sistema financiero es acorde al principio constitucional de equidad tributaria: a) porque vincula a todas las empresas que están incluidas dentro de dicho sistema; y b)***

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

porque tales empresas forman parte de un grupo de contribuyentes con características tan peculiares que se consideran suficientes para justificar el trato desigual existente en la determinación de la base gravable. Así, los aspectos que inciden esencialmente en la distinción entre las empresas que componen el sistema financiero y el resto de los contribuyentes, radican en lo siguiente: 1) la actividad de intermediación financiera que realizan requiere de autorización, cumplimiento de múltiples requisitos y vigilancia constante de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores; 2) en los artículos 52 al 54-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el legislador estableció un tratamiento especial para algunas de las empresas del sistema financiero, respecto a la determinación de la base gravable; y 3) los activos afectos a la intermediación financiera no son recursos propios de las empresas del sistema financiero, de tal manera que si esas empresas consideraran aquellos activos dentro de su base gravable, se correría el riesgo de gravar con un mismo tributo a dos o más contribuyentes por los mismos recursos, según figuraran como activos del ente financiero, del que obtuviere un préstamo y del depositante. Por tanto, los artículos 1o., párrafo tercero y 5o.-B de la Ley del Impuesto al Activo, al prever un tratamiento especial para el cálculo de la base gravable del impuesto al activo a cargo de las empresas que componen el sistema

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

financiero, no son contrarios al principio de equidad tributaria previsto en la fracción IV del artículo 31 constitucional.” *(No. Registro: 197,480. Jurisprudencia. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: VI, Octubre de 1997. Tesis: P./J. 80/97. Página: 5.)*

Similar postura deriva del análisis efectuado en el mecanismo de acreditamiento del impuesto al valor agregado para el caso de las instituciones del sistema financiero, según se desprende de la jurisprudencia que a continuación se transcribe:

“VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 4o.-C DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL OTORGAR UN TRATO DIFERENCIADO ENTRE DETERMINADAS INSTITUCIONES DEL SISTEMA FINANCIERO Y LOS DEMÁS CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO RELATIVO, PARA EFECTOS DEL CÁLCULO DE LA PROPORCIÓN ACREDITABLE, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (DECRETO PUBLICADO EL 1o. DE DICIEMBRE DE 2004). El primer párrafo del citado precepto establece que para calcular la proporción a que se refieren los artículos 4o., fracción II, incisos c) y d), numeral 3; 4o.-A, fracción I, incisos c) y d), fracción II, incisos c) y d), y 4o.-B de dicha Ley, no deberán incluirse en los valores señalados en dichos preceptos los conceptos enunciados en sus

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

diferentes fracciones, y como excepción a esa regla, su último párrafo señala que las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, almacenes generales de depósito, administradoras de fondos para el retiro, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa, casas de cambio, sociedades financieras de objeto limitado y las sociedades para el depósito de valores, para calcular la proporción acreditable de referencia no deberán excluir los valores siguientes: las enajenaciones de acciones o partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, siempre que su enajenación no implique la transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo; las enajenaciones de moneda nacional y extranjera, así como la de piezas de oro o de plata que hubieran tenido tal carácter y la de piezas denominadas "onza troy"; los intereses percibidos ni la ganancia cambiaria; y los que se originen de operaciones financieras derivadas a que se refiere el artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación. Sin embargo, el artículo 4o.-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado no transgrede el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues la razón esencial expresada en su momento en la exposición de motivos para otorgar un trato diferenciado entre contribuyentes

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

pertenecientes al sector financiero y aquellos que no pertenecían a éste, fue que debía adecuarse el factor de prorrateo para el acreditamiento del impuesto, excluyendo de la base para su cálculo el valor de diversos actos que no corresponden a las actividades propias de los contribuyentes, haciendo la salvedad respecto del sistema financiero, toda vez que para este sector, las actividades excluidas sí son preponderantes. En consecuencia, se justifica la razón expuesta por el legislador para establecer el aludido trato diferenciado, el cual atiende a las actividades realizadas por los contribuyentes del sector financiero, pues de una u otra forma, directa o indirectamente, corresponden a las que les son propias de acuerdo con la ley que regula su objeto social, de modo que el sistema de acreditamiento del impuesto al valor agregado en uno y otro caso no puede ser el mismo.” *(Novena Época. Registro: 171572. Instancia: Segunda Sala. Jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XXVI, Agosto de 2007. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: 2a./J. 131/2007. Página: 622.)*

Además, conviene tener presente las consideraciones expuestas en el dictamen fechado el once de septiembre de dos mil siete que formuló la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados a la correspondiente iniciativa de ley en los siguientes términos:

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

"3. Base de los servicios de intermediación financiera.

La Iniciativa señala que en el caso de las instituciones de crédito y otros integrantes del sistema financiero que llevan a cabo servicios de intermediación financiera, se establece que respecto de los servicios por los que paguen y cobren intereses, se considerará como ingreso por la prestación de servicios independientes, el margen de intermediación financiera correspondiente a dichas operaciones.

Al respecto, se dice en la Iniciativa en estudio, que los pagos netos de intereses que efectúan los intermediarios financieros son negativos, dado que los intereses que pagan son inferiores que los intereses que cobran. Por lo tanto, de seguirse el principio general de que la base de la contribución empresarial a tasa única es equivalente a los pagos netos a los factores de la producción, antes de deducir la formación de capital en el sistema financiero, se estaría subestimando la contribución de dicho sector al ingreso nacional y su capacidad para tributar.

En virtud de lo anterior, esta Comisión coincide con la Iniciativa en el sentido de que tratándose de las instituciones prestadoras de servicios de intermediación financiera resulta necesario un tratamiento específico para determinar la base de la contribución empresarial a tasa única.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

En efecto, como lo manifiesta el Ejecutivo Federal, debe considerarse que el servicio de intermediación financiera consiste en facilitar el contacto entre prestatarios y los prestamistas, por parte de las instituciones financieras. Sin embargo, estas instituciones no hacen cargos explícitos a los ahorradores y acreditados por dichos servicios de intermediación financiera, sino que cobran a los prestatarios tasas de interés mayores que las tasas interbancarias, al adicionarles implícitamente un cargo por servicios de intermediación, y pagan a los prestamistas de recursos financieros tasas de interés inferiores que las tasas de interés interbancarias, al deducir de éstas un cargo implícito por servicios de intermediación.

En tal virtud, 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, esta Dictaminadora considera conveniente la propuesta planteada por el Ejecutivo Federal respecto a que en el caso de instituciones que ofrecen servicios de intermediación financiera, la contribución empresarial a tasa única considere, entre otros conceptos, como prestación de servicios independientes, al margen de intermediación financiera que obtengan las instituciones citadas.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Es este sentido resulta conveniente reiterar, como se manifiesta en la Iniciativa materia del presente dictamen, 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.

Sin embargo esta Comisión Dictaminadora estima necesario efectuar las modificaciones siguientes:

Se estima necesario establecer en la fracción II del artículo 3 que el margen de intermediación financiera se calcule sobre la base de intereses devengados a favor y a cargo del contribuyente. Ello con el fin de homologar el régimen fiscal de la contribución empresarial a tasa única con las prácticas contables utilizadas por las instituciones o personas que realizan actividades de intermediación financiera, toda vez que las características propias de dichas actividades exigen el reconocimiento de los derechos y obligaciones devengados, por lo que, para no

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

generar distorsiones en las decisiones relacionadas con la captación y colocación de recursos financieros, esta Comisión considera que el cálculo del margen de intermediación financiera de las instituciones en comento, debe realizarse en devengado.

Así mismo (sic)***, se considera necesario establecer que se consideran como intereses para los efectos del cálculo de intermediación financiera, aquéllos considerados como tales en la Ley del Impuesto sobre la Renta, en virtud de que en el marco de la legislación fiscal, esta definición contempla las operaciones que realizan las instituciones financieras en su carácter de intermediarios y, por lo tanto, dicha definición refleja los ingresos y gastos inherentes a los servicios de intermediación que estos ofrecen. Lo anterior, hace necesario incluir, en el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 3 que se propone en la Iniciativa a las casas de bolsa y a las personas que realizan operaciones de cobranza de cartera de créditos, como Instituciones que ofrecen servicios de intermediación financiera y, por lo tanto, estas instituciones deberán calcular el margen de intermediación financiera por los servicios que prestan, entre otros, por las primas y premios de operaciones de reporto y de préstamo de valores.***

En la Iniciativa en estudio se reconoce que pueden existir pérdidas en las actividades contempladas para el cálculo del margen de intermediación

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

financiera, por lo tanto, es conveniente aclarar que estas pérdidas podrá ser deducibles de los demás ingresos afectos al pago de la contribución empresarial a tasa única, con el fin otorgar certidumbre jurídica a los contribuyentes que tienen que calcular el referido margen de intermediación.

Esta Comisión coincide en que el tratamiento antes descrito sólo es aplicable a los servicios por los que cobren y paguen intereses las instituciones 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 y que, de igual manera, la enajenación de bienes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes que realicen las instituciones que prestan servicios de intermediación financiera, quedarán gravadas conforme a las disposiciones aplicables a dichas actividades. Sin embargo, para evitar que existan confusiones sobre ello esta Dictaminadora estima conveniente incluir en el artículo 2 una norma que aclara que tratándose de las personas que integran el sistema financiero, además de los ingresos por el margen de intermediación financiera, deberán considerar como ingresos gravados los que

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

obtengan por la realización de las actividades objeto del gravamen, distintas de la prestación de los servicios por los que paguen o cobren intereses.”

Como se puede observar, si bien la diferencia entre los integrantes del sistema financiero y los demás contribuyentes que no pertenecen a ese grupo no encontraría sustento propiamente a la luz del objeto gravado por el impuesto, lo cierto es que sí se encuentra plenamente justificada a partir del tipo de operaciones que cada uno de ellos realiza y, en especial, de aquellas que el legislador tomó en consideración adicionalmente para la configuración mixta de la base tributaria que los integrantes del sistema financiero habrán de tomar en cuenta como acumulable o deducible, según corresponda.

Así, para efectos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, la diferencia entre unos y otros contribuyentes se encuentra exclusivamente a partir del margen de intermediación financiera que sólo los integrantes del sistema financiero deben considerar como prestación de servicio independiente bajo el criterio de “devengado”, pues tratándose de otro tipo de actividades se encuentran en igualdad de condiciones que los demás contribuyentes, según se desprende del artículo 2, párrafo cuarto de dicha ley, cuyo texto señala:

“Artículo 2. (...).
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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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.”

En consecuencia, al encontrar justificación objetiva y razonable el trato diferenciado que denuncia la quejosa entre los integrantes del sistema financiero respecto del denominado margen de intermediación financiera, frente a los demás contribuyentes que por no formar parte de esa categoría no podrán tomarlo en consideración, sea como concepto acumulable o deducible, no existe una violación al principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal; por ende, deviene **infundado** el concepto de violación analizado.

DÉCIMO QUINTO. Trato diferenciado entre contribuyentes, según se consideren partes relacionadas o independientes, para efectos de deducir los pagos por regalías. Equidad tributaria.

En el tercer agravio del escrito respectivo, insiste la recurrente en que el artículo 6, fracción I, en relación con el artículo 3, fracción I, párrafo segundo, ambos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, violan la garantía de equidad tributaria, al establecer un trato diferente e injustificado para aquellos contribuyentes que otorgan el uso o goce temporal de bienes entre partes relacionadas residentes en México o en el extranjero que den lugar al pago de regalías, frente a quienes se

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

consideren partes independientes, pues al excluir del objeto del impuesto las operaciones entre partes relacionadas, los ingresos respectivos no serán acumulables y, por ende, los pagos efectuados no serán deducibles, mientras que tal situación no ocurre tratándose de operaciones entre partes independientes.

Son **infundados** los argumentos de referencia, en tanto que este Tribunal Pleno al resolver los amparos en revisión 501/2009, 494/2009, 415/2009, 508/2009 y 345/2009, en las sesiones celebradas los días veintiocho de enero, dos, cuatro, ocho y nueve de febrero, todos ellos de dos mil diez, determinó que se encuentra objetivamente justificado el trato diferenciado entre partes relacionadas e independientes, en relación con el tratamiento que los preceptos reclamados efectúan para considerar como operaciones gravadas o no –y, por ende, deducibles o no– aquellas que den lugar al pago de regalías.

Las consideraciones en que se apoyó para sostener la conclusión anterior, son las siguientes:

“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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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 2º de la ley que regula ese tributo se precisa que para calcularlo se considera ingreso gravado el precio o contraprestación a favor

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 3º 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:

> ***"ARTÍCULO 64-A. Los contribuyentes de este Título que celebren operaciones con partes relacionadas están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.***
>
> ***En 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***

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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;

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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

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 cubra más de un ejercicio, se podrán considerar operaciones comparables correspondientes de dos o más ejercicios anteriores o posteriores.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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.

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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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.

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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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.***
> ***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.***

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

> ***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 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:

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

"[…]

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.

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.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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.

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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 tesis de 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 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***

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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,

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

> ***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".*** *(Novena Época. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIV, Noviembre de 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 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 la sociedad mercantil 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 SEXTO. Trato diferenciado en cuanto al plazo para aplicar el crédito fiscal por pérdidas en relación con contribuyentes que cuenten con una concesión para la explotación de bienes de dominio público o la prestación de un servicio público. Equidad tributaria.

La recurrente insiste en el agravio noveno de su escrito de revisión, que el Juez A quo viola el principio de congruencia de las sentencias, porque omite el debido estudio del concepto de violación en que se planteó que el artículo 11 de la ley reclamada viola el principio de equidad tributaria, en razón de que otorga un beneficio únicamente a favor de aquellos contribuyentes que cuenten con una concesión para la explotación de bienes de dominio público o la prestación de un servicio público, consistente en aplicar el crédito fiscal generado para efectos de este impuesto cuando el monto de las deducciones autorizadas por la ley de la

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

materia sea mayor a los ingresos gravados por la misma, percibidos en el ejercicio, por todo el tiempo que dure la concesión; mientras que los contribuyentes que no cuentan con una concesión, sólo pueden aplicar dicho crédito por un plazo de diez ejercicios.

Sobre el particular, la recurrente intenta desvirtuar las consideraciones de la sentencia impugnada al señalar que no es restrictivo de los concesionarios el hecho de efectuar inversiones elevadas para efectos de iniciar una negociación, ya que de la misma manera, contribuyentes que no cuentan con concesiones o permisos, también realizan fuertes inversiones para el inicio de la operación de su negocio, por lo que estos contribuyentes también requieren de varios años de maduración de su negocio para que empiecen a generar ingresos. Por tanto, en aras de justificar el tratamiento diferenciado entre contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica, el Juez A quo asume *a priori* que todos los concesionarios de bienes del dominio público realizan grandes inversiones –mayores que las que los otros contribuyentes–, y que el Estado les debe otorgar mayores incentivos tributarios para recuperar su inversión; esto es, bajo una apreciación subjetiva el Juez consideró que era válida tal distinción, pues se apoya en un criterio económico (tomando en consideración el nivel de inversión y años requeridos para madurar la negociación y obtener ingresos) que no es objetivo, puesto que grandes inversiones efectúan tanto los concesionarios como los que no lo son, de modo que no es una circunstancia exclusiva de los primeros.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Por otra parte –según argumenta la recurrente–, la mayoría de las veces ambos tipos de contribuyentes pueden disponer de sus bienes; de no ser así, caeríamos en el absurdo de considerar que el tener una concesión es una limitación a la propiedad privada, sin que pueda dejarse de considerar que para efectos del impuesto, dichos concesionarios y el resto de los contribuyentes se encuentran en igualdad de circunstancias, ya que la ley que regula el pago del impuesto empresarial a tasa única, particularmente en los artículos 1 y 2, en los que se regulan sujetos, objeto y tasa del impuesto, no existe disposición que permita reconocer una distinción entre concesionarios y el resto de los contribuyentes; por el contrario, ambos contribuyentes (concesionarios y no) están obligados por igual al pago del impuesto por la obtención de ingresos por la realización de actividades gravadas.

Pues bien, para verificar si asiste o no la razón a la recurrente, es necesario acudir al texto del artículo 11 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, que en sus párrafos primero y segundo dispone:

> ***"Artículo 11. <u>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</u> 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.***

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

> ***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.***
> ***(…).”***

Como se puede observar, el precepto reclamado establece un crédito fiscal para el caso de que el monto de las deducciones autorizadas supere a los ingresos gravados en el ejercicio (“por pérdidas”), que se calculará aplicando a la diferencia, la tasa del impuesto (16.5% para el ejercicio dos mil ocho). El monto resultante debidamente actualizado (esto es, el remanente que no alcance a aplicarse en el periodo de que se trate), podrá acreditarse contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio (en términos del artículo 8), así como contra los pagos provisionales (conforme al artículo 10), en los siguientes diez ejercicios hasta agotarlo y, 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 para aplicar dicho crédito “por pérdidas” será igual al de la concesión otorgada.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

En relación con el tema que nos ocupa, conviene precisar en primer término —como ya se señaló en apartados anteriores de esta resolución—, que 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 minoraciones 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

establecer ciertos beneficios tributarios destinados a satisfacer diversos fines económicos o de otra índole.

De lo anterior se obtiene como primera conclusión, que el crédito fiscal “por pérdidas” previsto en el precepto reclamado constituye un beneficio tributario otorgado a los contribuyentes del impuesto empresarial a tasa única que no resulta exigible en términos del principio de proporcionalidad tributaria. Sin embargo, una vez que el legislador otorga dicho beneficio, resulta procedente el análisis desde la perspectiva del diverso principio de equidad tributaria para determinar si existe o no el trato diferenciado injustificado que denuncia la recurrente.

No se pone en tela de juicio la posibilidad que tienen todos los contribuyentes de utilizar el crédito fiscal “por pérdidas” en caso de resultar procedente; más bien, la diferencia de trato se concreta al plazo en que los contribuyentes podrán aplicarlo, ya que mientras la generalidad de los contribuyentes podrán utilizarlo en un periodo de diez ejercicios, aquellos que tengan concesión para la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público, tendrán la posibilidad de aplicarlo por un plazo que será igual al de la concesión otorgada.

En consecuencia, debido a que la diferencia en el plazo para agotar el crédito fiscal “por pérdidas” se cifra en el hecho de que los contribuyentes tengan o no una concesión para explotar bienes del dominio público o prestar un servicio público, es necesario efectuar algunas consideraciones relativas a dicha figura.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Con tal finalidad, es necesario acudir al texto de los artículos 25, 27, párrafos cuarto, quinto y sexto, y 28, párrafos cuarto, quinto y décimo, de la Constitución Federal, los cuales disponen:

> ***"Artículo 25. Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución.***
> ***El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará al cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución.***
> ***Al desarrollo económico nacional concurrirán, con responsabilidad social, el sector público, el sector social y el sector privado, sin menoscabo de otras formas de actividad económica que contribuyan al desarrollo de la Nación.***
> ***El sector público tendrá a su cargo, de manera exclusiva, las áreas estratégicas que se señalan en el Artículo 28, párrafo cuarto de la Constitución, manteniendo siempre el Gobierno Federal la propiedad y el control sobre los organismos que en su caso se establezcan.***

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Asimismo podrá participar por sí o con los sectores social y privado, de acuerdo con la ley, para impulsar y organizar las áreas prioritarias del desarrollo.

Bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas de los sectores social y privado de la economía, sujetándolos a las modalidades que dicte el interés público y al uso, en beneficio general, de los recursos productivos, cuidando su conservación y el medio ambiente.

La ley establecerá los mecanismos que faciliten la organización y la expansión de la actividad económica del sector social: de los ejidos, organizaciones de trabajadores, cooperativas, comunidades, empresas que pertenezcan mayoritaria o exclusivamente a los trabajadores y, en general, de todas las formas de organización social para la producción, distribución y consumo de bienes y servicios socialmente necesarios.

La ley alentará y protegerá la actividad económica que realicen los particulares y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico nacional, en los términos que establece esta Constitución.”

“Artículo 27. (…).

Corresponde a la Nación el dominio directo de todos los recursos naturales de la plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas;

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

de todos los minerales o substancias que en vetas, mantos, masas o yacimientos, constituyan depósitos cuya naturaleza sea distinta de los componentes de los terrenos, tales como los minerales de los que se extraigan metales y metaloides utilizados en la industria; los yacimientos de piedras preciosas, de sal de gema y las salinas formadas directamente por las aguas marinas; los productos derivados de la descomposición de las rocas, cuando su explotación necesite trabajos subterráneos; los yacimientos minerales u orgánicos de materias susceptibles de ser utilizadas como fertilizantes; los combustibles minerales sólidos; el petróleo y todos los carburos de hidrógeno sólidos, líquidos o gaseosos; y el espacio situado sobre el territorio nacional, en la extensión y términos que fije el Derecho Internacional.

Son propiedad de la Nación las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fije (sic) Derecho Internacional; las aguas marinas interiores; las de las lagunas y esteros que se comuniquen permanente o intermitentemente con el mar; las de los lagos interiores de formación natural que estén ligados directamente a corrientes constantes; las de los ríos y sus afluentes directos o indirectos, desde el punto del cauce en que se inicien las primeras aguas permanentes, intermitentes o torrenciales, hasta su desembocadura en el mar, lagos, lagunas o esteros

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

de propiedad nacional; las de las corrientes constantes o interminentes (sic) y sus afluentes directos o indirectos, cuando el cauce de aquéllas en toda su extensión o en parte de ellas, sirva de límite al territorio nacional o a dos entidades federativas, o cuando pase de una entidad federativa a otra o cruce la línea divisoria de la República; la de los lagos, lagunas o esteros cuyos vasos, zonas o riberas, estén cruzadas por líneas divisorias de dos o más entidades o entre la República y un país vecino, o cuando el límite de las riberas sirva de lindero entre dos entidades federativas o a la República con un país vecino; las de los manantiales que broten en las playas, zonas marítimas, cauces, vasos o riberas de los lagos, lagunas o esteros de propiedad nacional, y las que se extraigan de las minas; y los cauces, lechos o riberas de los lagos y corrientes interiores en la extensión que fija la ley. Las aguas del subsuelo pueden ser libremente alumbradas mediante obras artificiales y apropiarse por el dueño del terreno, pero cuando lo exija el interés público o se afecten otros aprovechamientos; el Ejecutivo Federal podrá reglamentar su extracción y utilización y aún establecer zonas vedadas, al igual que para las demás aguas de propiedad nacional. Cualesquiera otras aguas no incluidas en la enumeración anterior, se considerarán como parte integrante de la propiedad de los terrenos por los que corran o en los que se encuentren sus depósitos, pero si se

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

localizaren en dos o más predios, el aprovechamiento de estas aguas se considerará de utilidad pública, y quedará sujeto a las disposiciones que dicten los Estados.

En los casos a que se refieren los dos párrafos anteriores, el dominio de la Nación es inalienable e imprescriptible y la explotación, el uso o el aprovechamiento de los recursos de que se trata, por los particulares o por sociedades constituidas conforme a las leyes mexicanas, no podrá realizarse sino mediante concesiones, otorgadas por el Ejecutivo Federal, de acuerdo con las reglas y condiciones que establezcan las leyes. Las normas legales relativas a obras o trabajos de explotación de los minerales y substancias a que se refiere el párrafo cuarto, regularán la ejecución y comprobación de los que se efectúen o deban efectuarse a partir de su vigencia, independientemente de la fecha de otorgamiento de las concesiones, y su inobservancia dará lugar a la cancelación de éstas. El Gobierno Federal tiene la facultad de establecer reservas nacionales y suprimirlas. Las declaratorias correspondientes se harán por el Ejecutivo en los casos y condiciones que las leyes prevean. Tratándose del petróleo y de los carburos de hidrógeno sólidos, líquidos o gaseosos o de minerales radioactivos, no se otorgarán concesiones ni contratos, ni subsistirán los que en su caso se hayan otorgado y la Nación llevará a cabo la explotación de esos productos, en

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

los términos que señale la Ley Reglamentaria respectiva. Corresponde exclusivamente a la Nación generar, conducir, transformar, distribuir y abastecer energía eléctrica que tenga por objeto la prestación de servicio público. En esta materia no se otorgarán concesiones a los particulares y la Nación aprovechará los bienes y recursos naturales que se requieran para dichos fines.

(…).”

“Artículo 28. (…).

No constituirán monopolios las funciones que el Estado ejerza de manera exclusiva en las siguientes áreas estratégicas: correos, telégrafos y radiotelegrafía; petróleo y los demás hidrocarburos; petroquímica básica; minerales radioactivos y generación de energía nuclear; electricidad y las actividades que expresamente señalen las leyes que expida el Congreso de la Unión. La comunicación vía satélite y los ferrocarriles son áreas prioritarias para el desarrollo nacional en los términos del artículo 25 de esta Constitución; el Estado al ejercer en ellas su rectoría, protegerá la seguridad y la soberanía de la Nación, y al otorgar concesiones o permisos mantendrá o establecerá el dominio de las respectivas vías de comunicación de acuerdo con las leyes de la materia.

El Estado contará con los organismos y empresas que requiera para el eficaz manejo de las áreas

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

estratégicas a su cargo y en las actividades de carácter prioritario donde, de acuerdo con las leyes, participe por sí o con los sectores social y privado.

(…).

El Estado, sujetándose a las leyes, podrá en casos de interés general, concesionar la prestación de servicios públicos o la explotación, uso y aprovechamiento de bienes de dominio de la Federación, salvo las excepciones que las mismas prevengan. Las leyes fijarán las modalidades y condiciones que aseguren la eficacia de la prestación de los servicios y la utilización social de los bienes, y evitarán fenómenos de concentración que contraríen el interés público.

(…).”

De los preceptos previamente transcritos derivan los siguientes aspectos:

1) El Estado tiene a su cargo la planeación, conducción, coordinación y orientación de la actividad económica nacional, y debe llevar a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el **interés general**;

2) Al desarrollo económico nacional concurrirán, con responsabilidad social, los sectores público, social y privado;

3) El sector público tiene a su cargo de manera exclusiva las áreas estratégicas del desarrollo nacional (entre otras, el petróleo,

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

la energía nuclear y la electricidad, sin que se consideren monopolios), en tanto que en las áreas prioritarias puede intervenir por sí, o con los sectores social y privado;

4) La ley alentará y protegerá la actividad económica que realicen los particulares y proveerá para el desenvolvimiento del sector privado;

5) Corresponde a la Nación el dominio directo de los recursos naturales ubicados en el territorio nacional, de manera inalienable e imprescriptible;

6) En casos de **interés general**, el uso, explotación o aprovechamiento de los bienes de la Nación por los particulares o sociedades mexicanas, así como la prestación de servicios públicos, en tanto no encuadren como áreas estratégicas, sólo podrán realizarse mediante **concesión otorgada por el Ejecutivo Federal**; en todo caso, la ley fijará las modalidades y condiciones que aseguren la eficacia de la prestación de los servicios y la utilización de los bienes señalados.

Con apoyo en dichas disposiciones constitucionales, este Alto Tribunal ha considerado[23] que la gestión de los servicios públicos por particulares –sea de manera individual o como sociedades–, así como la explotación, uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público, supone normalmente la existencia

[23] Amparo en revisión 159/2003 (quejoso: Aeropuerto de Los Mochis, Sociedad Anónima de Capital Variable), fallado por el Tribunal Pleno en sesión del treinta de marzo de dos mil cuatro; y Acción de inconstitucionalidad 26/2006 (promoventes: Senadores integrantes de la Quincuagésima Novena Legislatura del Congreso de la Unión), fallado por el Tribunal Pleno en sesión del siete de junio de dos mil siete; en ambos casos fue ponente el señor Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

previa de una concesión, figura jurídica típica del derecho administrativo, cuya naturaleza es definida por la doctrina como:

"La concesión administrativa es el acto por medio del cual se concede a un particular el manejo y explotación de un servicio público o la explotación y aprovechamiento de bienes del dominio del Estado." (*Gabino Fraga, Derecho Administrativo, Edit, Porrúa, pág. 242).*

De lo anterior, se desprende que puede existir, por un lado, la concesión para la prestación de un servicio público y la relativa a la explotación de bienes del dominio público por otro, o bien, la concesión mixta, que implica ambas actividades.

Respecto a la naturaleza jurídica de esta figura, la doctrina sostiene que si bien es cierto que mediante la concesión se crea un derecho a favor del particular concesionario que antes no tenía –a diferencia de la autorización que permite el ejercicio de un derecho preexistente–, no es factible concebirla como un simple acto contractual, sino que se trata de un acto administrativo mixto, en el cual coexisten elementos reglamentarios y contractuales.

La cláusula o elemento reglamentario, es en donde se fijan las normas a que ha de sujetarse la organización y funcionamiento del servicio y el Estado puede modificar éstas en cualquier instante, de acuerdo con las necesidades que requiera la prestación del servicio sin que sea necesario el consentimiento del concesionario (horarios, modalidades de la prestación del servicio, derechos de los usuarios, etcétera).

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Por su parte, el elemento contractual, tiene como propósito proteger los intereses legítimos del concesionario, creando a su favor una situación jurídica individual que no puede ser modificada unilateralmente por el Estado. Este elemento se constituye por las cláusulas que conceden ventajas económicas que representan para el concesionario la garantía de sus inversiones y con ello la posibilidad de mantener el equilibrio financiero de la empresa.

Al respecto algunos autores sostienen que es indudable que en la concesión existe una situación reglamentaria-contractual, correspondiendo a la primera, las normas que determinan la prestación del servicio y que el Estado puede modificar atendiendo al fin de utilidad pública que en esencia lleva consigo la concesión; y el elemento contractual, aun cuando no se consigne o exprese en la concesión, lo constituye, además del aspecto pecuniario del concesionario, el implícito derecho a que obtenga el restablecimiento del equilibrio financiero de su inversión o empresa, llegando incluso a la indemnización para el caso de que la Administración modifique unilateralmente la organización y funcionamiento de la explotación, potestad ésta que el Estado no podrá renunciar como titular del servicio o bien público. De esta suerte, a través del elemento contractual el concesionario tiene la garantía de la protección de sus intereses y respaldo de su inversión, con la obligación del concedente de restablecer el equilibrio financiero en el caso de la modificación de la explotación, condición ésta necesaria para que no existan perjuicios tales que puedan incidir en el quebranto de la economía privada de los particulares concesionarios; de este modo, sirve de

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

honesta equivalencia entre lo que otorga y lo que se pide al concesionario, entre los provechos y las cargas.

Así pues, se concluye que toda concesión como acto jurídico administrativo mixto, se encuentra sujeta a las modificaciones del orden jurídico que regulan el servicio público que debe prestarse o el bien público por explotar, al mismo tiempo que garantiza los intereses legítimos de los concesionarios, por lo que las modificaciones legales no podrán establecer cargas que afecten desproporcionada o injustificadamente su esfera jurídica y patrimonio.

Ahora bien, entre los principios que rigen a la concesión, tenemos a los siguientes:

A) Capacidad del concesionario: Se aprecia a través del estudio del régimen jurídico correspondiente y que puede ser más o menos restringido. Hay leyes secundarias que exigen al concesionario la nacionalidad mexicana, o de las sociedades a las que se pueden otorgar dichas concesiones, que estén exclusivamente constituidas por ciudadanos mexicanos;

B) Capacidad técnica del concesionario: Puede apreciarse en dos aspectos: a) Personal: El concesionario debe reunir ciertos requisitos mínimos de capacidad técnica, ya sea en lo particular, o mediante el personal que contrate para desarrollar la actividad concedida, especialmente si se trata de servicio público; y b) Material: El concesionario debe contar con los medios tangibles e intangibles necesarios para desarrollar la actividad objeto de la concesión.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

c) Capacidad Financiera: Consiste en que el concesionario debe tener el capital necesario que le permita contratar al personal que va a prestar el servicio, el que va a dedicar a la explotación de los bienes del Estado, y adquirir el equipo, y los bienes que también se destinarán a ese efecto. Hay casos en que las leyes exigen al solicitante de una concesión, la constitución de depósitos o el otorgamiento de garantías para asegurar la capacidad técnica y financiera del propio solicitante.

d) Plazo: Generalmente las concesiones se otorgan por un plazo determinado previsto en la legislación respectiva, es decir, por un lapso más o menos largo durante el cual, el concesionario disfruta de los derechos derivados de este acto[24]; sin embargo,

---

[24] De manera ilustrativa, a continuación se citan algunos preceptos legales que prevén plazos al respecto:
Ley Federal de Radio y Televisión:
"ARTÍCULO 16.- El término de una concesión será de 20 años y podrá ser refrendada al mismo concesionario que tendrá preferencia sobre terceros. El refrendo de las concesiones, salvo en el caso de renuncia, no estará sujeto al procedimiento del artículo 17 de esta ley."
Ley de Aguas Nacionales:
"ARTÍCULO 24.- El término de la concesión o asignación para la explotación, uso o aprovechamiento de las aguas nacionales no será menor de cinco ni mayor de treinta años, de acuerdo con la prelación del uso específico del cual se trate, las prioridades de desarrollo, el beneficio social y el capital invertido o por invertir en forma comprobable en el aprovechamiento respectivo. En la duración de las concesiones y asignaciones, 'la Autoridad del Agua' tomará en consideración las condiciones que guarde la fuente de suministro, la prelación de usos vigentes en la región que corresponda y las expectativas de crecimiento de dichos usos.
Las concesiones o asignaciones en los términos del artículo 22 de esta Ley, serán objeto de prórroga hasta por igual término y características del título vigente por el que se hubieren otorgado, siempre y cuando sus titulares no incurrieren en las causales de terminación previstas en la presente Ley, se cumpla con lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 22 de esta Ley y en el presente artículo y lo soliciten dentro de los últimos cinco años previos al término de su vigencia, al menos seis meses antes de su vencimiento.
(…)."
Ley de Aviación Civil:
"Artículo 10. Las concesiones se otorgarán hasta por un plazo de treinta años y podrán ser prorrogadas en una o varias ocasiones, siempre que cada una de dichas prórrogas no exceda el plazo a que se refiere este artículo, y el concesionario:
I. Hubiere cumplido con las obligaciones señaladas en la concesión que se pretenda prorrogar;
II. Lo solicite a más tardar un año antes de su conclusión;
III. Hubiere realizado un mejoramiento en la calidad de los servicios prestados durante la vigencia de la concesión, de acuerdo con las verificaciones sistemáticas practicadas conforme a los indicadores de eficiencia y seguridad que se determinen en los reglamentos respectivos y demás disposiciones aplicables, y
IV. Acepte las nuevas condiciones que establezca la Secretaría, con base en esta Ley."
Ley de Caminos, Puentes y Autotransporte Federal:

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

hay concesiones que no están sujetas a un plazo determinado, sobre todo las que se refieren a la prestación de un servicio público.

e) Derechos y obligaciones del concesionario: Nacen y se generan con el acto de la concesión. Desde este punto de vista, la concesión es constitutiva y esa característica la distingue del régimen de permisos, licencias y autorizaciones.

Una vez otorgada la concesión, ésta genera una serie de derechos al particular; en la de servicio público, el de establecerlo y explotarlo; en la de bienes del Estado, el de utilizarlos y, en ciertas ocasiones, apropiárselos; se reconoce que el concesionario es propietario de los bienes afectados a la explotación de la concesión, aunque se encuentran sujetos a ciertas modalidades y, en casos específicos, a la reversión. Los derechos derivados de la concesión generalmente son personalísimos y amplían el ámbito patrimonial del concesionario y le permiten obtener una utilidad derivada de su actividad personal y un rendimiento a sus inversiones, que es el incentivo que tienen para dedicarse a esa actividad.

Entre las obligaciones del concesionario, se encuentran las siguientes:

"ARTÍCULO 6o.- Se requiere de concesión para construir, operar, explotar, conservar y mantener los caminos y puentes federales.
Las concesiones se otorgarán a mexicanos o sociedades constituidas conforme a las leyes mexicanas, en los términos que establezcan esta Ley y los reglamentos respectivos.
Las concesiones se otorgarán hasta por un plazo de 30 años, y podrán ser prorrogadas hasta por un plazo equivalente al señalado originalmente, siempre que el concesionario hubiere cumplido con las condiciones impuestas y lo solicite durante la última quinta parte de su vigencia y a más tardar un año antes de su conclusión. (…)."

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

a) Ejercitar personalmente los derechos derivados de la concesión (o supervisar su ejercicio);

b) No transferir, enajenar o gravar los derechos derivados de la concesión sin el previo consentimiento de la autoridad concedente;

c) Contar con los elementos personales, materiales y financieros para prestar los servicios públicos o efectuar la explotación de los bienes respectivos en condiciones óptimas;

d) No ceder, traspasar o gravar el equipo o los bienes destinados a la concesión, sin consentimiento de la autoridad concedente;

e) Realizar las obras necesarias para prestar el servicio público o la explotación de los bienes;

f) Prestar el servicio público o la explotación de los bienes del Estado en los términos y condiciones que señalan las disposiciones legales y el título respectivo.

Entre las leyes administrativas que regulan la figura jurídica que nos ocupa, se pueden mencionar: Ley General de Bienes Nacionales, Ley Federal de Telecomunicaciones, Ley Federal de Radio y Televisión, Ley de Vías Generales de Comunicación, Ley de Caminos, Puentes y Autotransporte Federal, Ley de Aviación Civil, Ley de Aguas Nacionales; en esos cuerpos normativos, se reflejan de manera específica las consideraciones generales anteriormente expuestas.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Como se puede observar, el régimen jurídico de la concesión implica ciertas peculiaridades y exigencias con la finalidad de que la explotación de los bienes del dominio público, o bien, la prestación de servicios públicos se realice en las mejores condiciones cualitativas y cuantitativas, tanto a favor del propio concesionario en la medida en que debe gozar de garantías en la protección de sus intereses y respaldo de su inversión, quien de manera correlativa deberá dar cumplimiento a las diversas disposiciones en el ámbito administrativo y respetar las limitaciones que se le impongan; como a favor de la autoridad concedente que, en última instancia debe proveer a la satisfacción del **interés general**, sin dejar de observar la responsabilidad que tiene de restablecer el equilibrio financiero en el caso de la modificación de la explotación de bienes o prestación de servicios respectivos, con la finalidad de que no existan perjuicios que puedan incidir en el quebranto de la economía privada de los particulares concesionarios, esto es, sin establecer cargas que afecten desproporcionada o injustificadamente su esfera jurídica y patrimonio. De este modo, existirá una adecuada equivalencia entre lo que otorga y lo que se exige al concesionario, con la consecuente repercusión en beneficio de la colectividad.

Lo anterior pone de manifiesto que la figura jurídica de la concesión administrativa se encuentra regulada de manera especial y estricta a partir de la propia Constitución Federal, y se desarrolla en diversas leyes administrativas; con base en lo anterior, se advierte que quienes poseen un título administrativo de esa naturaleza, es decir, los concesionarios, se colocan en una

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

situación objetiva y cualitativamente distinta de aquellos sujetos que, por no tener esa clase de títulos y, por ende, no ser concesionarios, sólo deben observar la normatividad imperante desde el punto de vista civil o mercantil.

Es importante destacar que, si bien toda actividad económica debe ser alentada y protegida por parte del Estado, motivo por el cual pudieran considerarse en un plano de igualdad concesionarios y no concesionarios, también lo es que existe un especial énfasis —a nivel constitucional— respecto del uso, aprovechamiento o explotación de bienes del dominio público o en la prestación de servicios públicos concesionados por encuadrarse en ciertas áreas prioritarias del desarrollo nacional con miras a la satisfacción del **interés general**.

De este modo, el particular que solicita una concesión y le es otorgada para usar, aprovechar o explotar bienes del dominio público del Estado, o para prestar un servicio público, contribuye a la realización de ese **interés general** en donde es mucho más clara la satisfacción de una necesidad colectiva, al mismo tiempo que se somete a la rigurosa y excepcional normatividad sobre la materia; tales circunstancias no se presentan para quienes se dedican a la realización de actividades —civiles o mercantiles, por ejemplo— no concesionadas.

Todo este fondo subyacente inmerso en la realización de las actividades de los sujetos titulares de concesiones otorgadas por el Estado mexicano, que se traducirán en la realización de los supuestos del hecho imponible para efectos del impuesto empresarial a tasa única, se ve reflejado en el otorgamiento de la

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

posibilidad de aplicar el crédito fiscal “por pérdidas” por todo el tiempo que dure la concesión, de modo que resulta suficientemente justificado el trato diferenciado derivado del precepto reclamado, frente a los demás contribuyentes que no son titulares de concesiones y, por ende, que no están sujetos a dicho marco regulatorio.

En efecto, debido a los requerimientos de carácter jurídico y económico en que se encuentra inmerso el desarrollo de las actividades propias de la concesión, que de suyo busca la explotación de los bienes de dominio público o la prestación de servicios públicos por largos periodos, es que resulta razonable que para efectos del impuesto empresarial a tasa única se otorgue a los contribuyentes concesionarios la posibilidad de amortizar las pérdidas en que pudieran incurrir para efectos de dicho tributo por todo el tiempo que dure la concesión, a fin de preservar su equilibrio financiero y, en su caso, superar de manera eficaz etapas de adversidad, a fin de resguardar las entidades económicas que coadyuvan con el Estado en áreas prioritarias para el desarrollo nacional, y garantizar la eficaz, óptima y continua realización de sus actividades a favor de la colectividad, en las cuales se sitúa como eje rector la satisfacción del **interés general**.

La concesión es un medio adecuado y eficaz del que se vale el Estado para entregar a los particulares ciertas actividades que la administración pública no está en condiciones de realizar de manera efectiva por razones de diversa índole. Además, a través de dicha figura se generan empleos y se estimula la actividad económica por parte de los particulares, de modo que con su

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

propio esfuerzo y recursos podrá explotar bienes de dominio público y prestar servicios públicos en colaboración con el Estado.

Por ello es que, sin desdeñar que el plazo de 10 ejercicios otorgado a los demás contribuyentes que no son titulares de concesiones para utilizar el crédito fiscal "por pérdidas", resulta suficiente y constitucionalmente razonable, es que resulta acorde con el régimen jurídico establecido en derecho mexicano para la concesión que los contribuyentes sometidos a esa regulación se vean beneficiados con un plazo —mayor— equivalente al de la vigencia de su título para que puedan aplicar dicho crédito fiscal y, en última instancia, preservar el equilibrio financiero y subsistencia de las entidades económicas que colaboran de manera más cercana y directa con el Estado en el desarrollo de ciertas actividades amplia y estrictamente reguladas.

Con base en lo anterior, es verdad que podría asistir la razón parcialmente al Juez de Distrito en cuanto consideró que debido al gasto tan elevado (inversión) que implica madurar una actividad concesionada, se permite a este tipo de contribuyentes recuperar la erogación para estar en posibilidad de enterar el impuesto empresarial a tasa única conforme a su verdadera capacidad contributiva, argumento que en términos generales coincide con las razones dadas en el dictamen de once de septiembre de dos mil siete que formuló la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados a la correspondiente iniciativa de ley en los siguientes términos:

"2.3. Crédito fiscal por deducciones superiores a los ingresos.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Esta Comisión Dictaminadora considera adecuada la incorporación de un crédito fiscal el cual podrán aplicar los contribuyentes cuando en el ejercicio fiscal el monto de las deducciones autorizadas sea superior a los ingresos; dicho crédito fiscal se determinará aplicando la tasa del gravamen al excedente de las deducciones sobre los ingresos y se actualizará por inflación.

Se prevé así mismo (sic)***, que el referido crédito fiscal pueda aplicarse contra la contribución empresarial a tasa única del ejercicio, así como contra los pagos provisionales, en los diez ejercicios siguientes a aquél en que se originó, hasta agotarlo, y en caso de que el contribuyente no acredite en un ejercicio el crédito fiscal, pudiendo haberlo hecho, perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores y hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.***

La aplicación del crédito fiscal será sin perjuicio de la determinación del saldo a favor que se genere, en su caso, por los pagos provisionales efectuados en el ejercicio fiscal de que se trate.

No obstante lo anterior, la que dictamina observa que el plazo de diez ejercicios que se otorga para aplicar el crédito fiscal no resulta suficiente para el caso de contribuyentes que realizan inversiones para la explotación de bienes de dominio público o la prestación de un servicio público concesionado, dado que la magnitud de dichas inversiones requieren de varios años de maduración para que

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

> ***empiecen a generar ingresos y, por ende, que se determine una base gravable contra la cual aplicar dicho crédito fiscal.***
> ***En este sentido, esta Comisión considera necesario modificar el segundo párrafo del artículo 11 de la Iniciativa, con el fin de establecer que tratándose de contribuyentes que cuenten con concesiones para la explotación de bienes de dominio público o la prestación de un servicio público, puedan aplicar el crédito en el mismo número de años que dure su concesión.”***

En efecto, tal como lo hace notar la recurrente, no es restrictivo de los concesionarios el hecho de efectuar inversiones elevadas para efectos de iniciar una negociación, ya que de la misma manera, contribuyentes que no cuentan con concesiones, también realizan fuertes inversiones para el inicio de la operación de su negocio, por lo que estos contribuyentes también requieren de varios años de maduración de su negocio para que empiecen a generar ingresos, de modo que tal circunstancia no es exclusiva de aquéllos.

Sin embargo, resulta razonable que sólo a los concesionarios se les otorgue el beneficio de contar con un plazo equivalente al de la concesión respectiva para aplicar el crédito fiscal “por pérdidas”, porque ello redundará y será acorde con la finalidad de preservar la unidad económica que de manera cercana al Estado participa en la explotación de bienes del dominio público o la prestación de servicios públicos situados en áreas prioritarias del desarrollo nacional reguladas amplia y

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

rigurosamente en las disposiciones jurídicas relativas a la concesión.

Por otra parte, en relación con la consideración del Juez A quo relativa a que los contribuyentes que cuentan con una concesión o permiso para explotar un bien del dominio público o presten un servicio público no se encuentran en las mismas condiciones jurídicas respecto de los demás contribuyentes, ya que los primeros no pueden disponer generalmente de manera libre de las inversiones que realizan debido a que los títulos de concesión o normatividad vigente, en la mayoría de los casos, prohíbe, restringe o condiciona que dichos bienes y la consecuente explotación pase a manos de otra persona; sostiene la recurrente que el Juez Federal partió de una premisa errónea, debido a que la mayoría de las veces ambos tipos de contribuyentes pueden disponer de sus bienes y, de no ser así, caeríamos en el absurdo de que, el hecho de tener una concesión, es una limitación a la propiedad privada.

Sin embargo, se estima que tal forma de resolver por parte del Juez de Distrito es objetivamente correcta, si se considera que la titularidad de una concesión sí impone determinadas limitaciones que recaen sobre los bienes afectos a ella, tal como de manera ejemplificativa se desprende de los siguientes dispositivos legales en materia de concesiones:

LEY DE AVIACIÓN CIVIL

“Artículo 14. Las concesiones o los permisos terminan por:

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

I. Vencimiento del plazo establecido en la concesión o de la prórroga que, en su caso, se hubiere otorgado;
II. Renuncia del titular;
III. Revocación;
IV. Desaparición del objeto de la concesión o el permiso, y
V. Liquidación o quiebra del titular.
La terminación de la concesión o del permiso no extingue las obligaciones contraídas por el titular durante su vigencia."

"Artículo 15. Las concesiones o los permisos se podrán revocar por:
I. No ejercer los derechos conferidos durante un período mayor de ciento ochenta días naturales, contado a partir de la fecha de su otorgamiento;
II. No mantener vigentes los seguros a que se refiere esta Ley;
III. El cambio de nacionalidad del concesionario o permisionario;
IV. Ceder, hipotecar, gravar, transferir o enajenar las concesiones, los permisos, o los derechos en ellos conferidos, a algún gobierno o Estado extranjero;
V. Ceder, hipotecar, gravar, transferir o enajenar las concesiones, los permisos, o los derechos en ellos conferidos a otros particulares, nacionales o extranjeros sin autorización de la Secretaría;

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

VI. Aplicar tarifas diferentes a las registradas, o en su caso, aprobadas;

VII. Alterar o falsificar documentos oficiales relacionados con esta Ley;

VIII. Suspender, en forma total, la prestación de los servicios sin autorización de la Secretaría, salvo en caso fortuito o de fuerza mayor;

IX. Prestar servicios distintos a los señalados en la concesión o permiso respectivo;

X. Infringir las condiciones de seguridad en materia de aeronavegabilidad;

XI. Incumplir con las obligaciones de pago de las indemnizaciones por daños que se originen en la prestación de los servicios;

XII. Ejecutar u omitir actos que impidan la prestación de los servicios concesionados o permisionados entre quienes tengan derecho a ello, y

XIII. En general, incumplir cualquiera de las obligaciones o condiciones establecidas en esta Ley, en sus reglamentos y en el título de concesión o permiso respectivos, siempre que por el incumplimiento se haya impuesto una sanción y ésta haya quedado firme en términos de ley.

La Secretaría revocará las concesiones o permisos de manera inmediata únicamente en los supuestos de las fracciones I a V y VII anteriores.

La Secretaría revocará las concesiones o permisos de manera inmediata únicamente en los supuestos de las fracciones I a V y VII anteriores. De igual

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

forma procederá en el caso de la fracción X cuando a su juicio sea grave la infracción para la seguridad de la operación.

En los casos de las fracciones VIII, IX y XI, la Secretaría sólo revocará la concesión o permiso cuando previamente hubiese sancionado al respectivo concesionario o permisionario, por lo menos en tres ocasiones por las causas previstas en la misma fracción. Para los supuestos de las fracciones VI, XII y XIII, se requerirá que la sanción se haya impuesto por lo menos en cinco ocasiones por las causas previstas en la misma fracción.

El titular de una concesión o permiso que hubiere sido revocado no podrá obtener, directa o indirectamente, otra concesión o permiso de los contemplados en la presente Ley dentro de un plazo de cinco años, contado a partir de la fecha en que hubiere quedado firme la resolución respectiva."

"Artículo 16. La Secretaría autorizará la cesión total o parcial de los derechos y obligaciones establecidos en las concesiones o permisos, dentro de un plazo de noventa días naturales contado a partir de la presentación de la solicitud, siempre que el cesionario se comprometa a realizar las obligaciones que se encuentren pendientes, y asuma las condiciones que, al efecto, establezca la Secretaría.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Los concesionarios o permisionarios en ningún caso podrán ceder, ni en forma alguna gravar, transferir o enajenar la concesión o el permiso o los derechos en ellos conferidos, a ningún gobierno o Estado extranjero.”

LEY DE CAMINOS, PUENTES Y AUTOTRANSPORTE FEDERAL

“ARTÍCULO 16. Las concesiones terminan por:
I. Vencimiento del plazo establecido en el título o de la prórroga que se hubiera otorgado;
II. Renuncia del titular;
III. Revocación;
IV. Rescate;
V. Desaparición del objeto o de la finalidad de la concesión;
VI. Liquidación;
VII. Quiebra, para lo cual se estará a lo dispuesto en la Ley de la materia; y
VIII. Las causas previstas en el título respectivo.
Para la terminación de los permisos son aplicables a las fracciones II, III y VI a VIII.
La terminación de la concesión o el permiso no exime a su titular de las responsabilidades contraídas, durante su vigencia, con el Gobierno Federal y con terceros.”

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

"ARTÍCULO 17. Las concesiones y permisos se podrán revocar por cualquiera de las causas siguientes:

I. No cumplir, sin causa justificada, con el objeto, obligaciones o condiciones de las concesiones y permisos en los términos establecidos en ellos;

II. Interrumpir el concesionario la operación de la vía total o parcialmente, sin causa justificada;

III. Interrumpir el permisionario la prestación del servicio de autotransporte de pasajeros total o parcialmente, sin causa justificada;

IV. Reincidir en la aplicación de tarifas superiores a las autorizadas o registradas;

V. Ejecutar actos que impidan o tiendan a impedir la actuación de otros prestadores de servicios o permisionarios que tengan derecho a ello;

VI. No cubrir las indemnizaciones por daños que se originen con motivo de la prestación de los servicios;

VII. Cambiar de nacionalidad el concesionario o permisionario;

VIII. Ceder, hipotecar, gravar o transferir las concesiones y permisos, los derechos en ellos conferidos o los bienes afectos a los mismos, a algún gobierno o estado extranjero o admitir a éstos como socios de las empresas concesionarias o permisionarias;

IX. Ceder o transferir las concesiones, permisos o los derechos en ellos conferidos, sin autorización de la Secretaría;

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

X. Modificar o alterar substancialmente la naturaleza o condiciones de los caminos y puentes o servicios sin autorización de la Secretaría;
XI. Prestar servicios distintos a los señalados en el permiso respectivo;
XII. No otorgar o no mantener en vigor la garantía de daños contra terceros;
XIII. Incumplir reiteradamente cualquiera de las obligaciones o condiciones establecidas en esta Ley o en sus reglamentos; y
XIV. Las demás previstas en la concesión o el permiso respectivo.
El titular de una concesión o permiso que hubiere sido revocado, estará imposibilitado para obtener otro nuevo dentro de un plazo de 5 años, contado a partir de que hubiere quedado firme la resolución respectiva.”

LEY FEDERAL DE RADIO Y TELEVISIÓN

“ARTÍCULO 23. No se podrá ceder ni en manera alguna gravar, dar en fideicomiso o enajenar total o parcialmente la concesión o permiso, los derechos en ellas conferidos, instalaciones, servicios auxiliares, dependencias o accesorios, a un gobierno o persona extranjeros, ni admitirlos como socios o asociados de la sociedad concesionaria o permisionaria, según corresponda.”

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

"ARTÍCULO 30. Las concesiones otorgadas para el funcionamiento de las estaciones de radio y televisión, caducarán por las causas siguientes:

I.- No iniciar o no terminar la construcción de sus instalaciones sin causa justificada, dentro de los plazos y prórrogas que al efecto se señalen;

II.- No iniciar las transmisiones dentro de los plazos fijados en la concesión, salvo causa justificada;

III.- No otorgar la garantía a que se refiere el artículo 19 de esta Ley."

"ARTÍCULO 31. Son causas de revocación de las concesiones:

I.- Cambiar la ubicación del equipo transmisor sin previa autorización de la Secretaría de Comunicaciones y Transportes;

II.- Cambiar la o las frecuencias asignadas, sin la autorización de la Secretaría de Comunicaciones y Transportes;

III.- Enajenar la concesión, los derechos derivados de ella o el equipo transmisor, sin la aprobación de la Secretaría de Comunicaciones y Transportes.

IV.- Enajenar, ceder o transferir, hipotecar, dar en garantía o en fideicomiso o gravar de cualquier modo, íntegra o parcialmente, la concesión y los derechos derivados de ella, el equipo transmisor, o los bienes afectos a su actividad, a Gobierno, empresa o individuo extranjeros, o admitirlos como socios de la negociación concesionaria.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

V.- Suspender sin justificación los servicios de la estación difusora por un período mayor de 60 días;
VI.- Proporcionar al enemigo, en caso de guerra, bienes o servicios de que se disponga, con motivo de la concesión;
VII.- Cambiar el concesionario su nacionalidad mexicana o solicitar protección de algún gobierno, empresa o persona extranjeros.
VIII.- Modificar la escritura social en contravención con las disposiciones de esta ley;
IX.- Cualquier falta de cumplimiento a la concesión, no especificada en las fracciones anteriores."

"ARTICULO 32. En los casos de los artículos anteriores, y cuando la causa sea imputable al concesionario, éste perderá a favor de la nación el importe de la garantía que hubiese otorgado conforme al artículo 18 o al 19 en su caso."

"ARTÍCULO 33. En los casos de las fracciones IV, VI y VII del artículo 31, el concesionario perderá la propiedad de los bienes en favor de la nación. En los demás casos de caducidad y de revocación, el concesionario conservará la propiedad de los bienes pero tendrá obligación de levantar las instalaciones en el término que al efecto le señale la Secretaría de Comunicaciones y Transportes, la cual podrá efectuar dicho levantamiento a costa del concesionario, siguiendo el procedimiento

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

administrativo establecido en el Código Fiscal de la Federación.”

“ARTÍCULO 34. El Ejecutivo Federal, en los casos a que se refiere el artículo anterior, tendrá en todo tiempo, derecho de adquirir los bienes que el concesionario conserve en propiedad, previo pago de su valor, fijado por peritos nombrados conforme al procedimiento judicial señalado en materia de expropiación, que los valúen conforme a las normas de la misma.”

Como se ve, la regulación en materia de concesiones establece determinadas limitantes que recaen sobre los derechos generados a partir del otorgamiento del título respectivo, en particular, sobre los atributos de la propiedad que detentan los concesionarios (disposición, uso o goce y disfrute); en ese tenor, resulta válido que el Juez Federal hubiese atendido a tal característica del régimen de concesiones para advertir que existe una diferencia objetiva frente a los contribuyentes que no son titulares de una concesión, ya que si los primeros desean conservar el título respectivo, habrán de sujetarse a tales limitantes, las cuales no existen para los segundos.

En ese sentido es necesario aclarar que, si bien dicha normatividad no prohíbe la realización de cualquier acto traslativo o de afectación cualquiera que pudiera recaer sobre los bienes propiedad de los concesionarios, de forma tal que éstos pueden libremente disponer, usar y disfrutar de sus bienes como lo haría cualquier otro contribuyente, lo cierto es que las disposiciones

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

respectivas sí sancionan con la caducidad o revocación de la concesión el hecho de que los concesionarios realicen o incurran en actos de esa naturaleza en los términos y condiciones precisados en la normatividad aplicable cuando, en términos generales, no es lo deseable.

En conclusión, la concesión administrativa se encuentra regulada de manera especial y estricta a nivel constitucional y desarrolla de la misma forma en diversas leyes administrativas, de forma tal que quienes poseen un título de esa naturaleza, es decir, son concesionarios, se colocan en una situación objetiva y cualitativamente distinta de aquellos que, por no tener esa clase de títulos y, por ende, no ser concesionarios, sólo deben observar la normatividad imperante desde el punto de vista civil o mercantil.

De ahí que, si bien toda actividad económica debe ser alentada y protegida por parte del Estado, lo cual podría colocar en un plano de igualdad a concesionarios y no concesionarios, también lo es que existe un especial énfasis —a nivel constitucional— respecto del uso, aprovechamiento o explotación de bienes del dominio público o en la prestación de servicios públicos concesionados por encuadrarse en ciertas áreas prioritarias del desarrollo nacional con miras a la satisfacción del **interés general**.

Por ello, si lo que se pretende en última instancia es preservar la continuidad en la explotación de los bienes del dominio público o la prestación de servicios públicos a través de la subsistencia de la unidad económica respectiva y mantener su equilibrio financiero, es razonable y acorde con esa finalidad que

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

el artículo 11, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, permita a los concesionarios la aplicación del crédito fiscal “por pérdidas” por todo el tiempo que dure la concesión, esto es, que a través de esa medida instrumental se provea para que el contribuyente continúe en el desarrollo de sus actividades en áreas prioritarias para el desarrollo nacional en las cuales subyace como eje rector la satisfacción del **interés general**, sin que pudiera constituir un obstáculo que quedara en imposibilidad de dar efectos a las pérdidas en que eventualmente pudiera incurrir a fin de que, dentro del plazo que dure la concesión, tenga mayor oportunidad de generar ingresos gravados por dicho tributo.

Lo anterior, en oposición a los contribuyentes que no sean titulares de una concesión, quienes al no colaborar de manera cercana con el Estado en la realización de actividades consideradas como prioritarias en el desarrollo nacional y, por ende, no verse en la necesidad de cumplir con la normatividad aplicable en materia concesiones en la que subyace el interés general, sólo tendrán 10 ejercicios para aplicar el crédito fiscal “por pérdidas”, en el entendido de que este último plazo, contrariamente a lo afirmado por la recurrente, se estima constitucionalmente razonable.

De ahí que por las razones expuestas resulten **infundados** los agravios hechos valer por la recurrente, pues el artículo 11, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, no resulta violatorio del principio de equidad tributaria al otorgar un trato diferenciado entre contribuyentes concesionarios

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

y quienes no lo son, en cuanto al plazo que cada uno de ellos tiene para aplicar el crédito fiscal “por pérdidas”.

DÉCIMO SÉPTIMO. Trato diferenciado para realizar la deducción de inversiones nuevas realizadas del uno de septiembre al treinta y uno de diciembre de dos mil siete. Equidad tributaria.

Sostiene la recurrente en su décimo segundo agravio (inciso C de la síntesis respectiva) que el Juez de Distrito habría omitido el análisis del concepto de violación en el cual adujo que el artículo Quinto Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única viola la garantía de equidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, por lo siguiente:

a) Establece, sin causa justificada, 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 no poseen inversiones con esa característica en el periodo mencionado.

b) Establece, sin causa justificada, 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 con esa característica en un periodo diferente.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Con independencia de lo que al respecto se hubiese considerado en la sentencia recurrida en relación a los anteriores planteamientos, debe destacarse que al resolver los amparos en revisión 501/2009, 494/2009, 415/2009, 508/2009, 345/2009, 370/2009, 404/2009, 527/2009, 547/2009 y 561/2009, en las sesiones celebradas los días veintiocho de enero, dos, cuatro, ocho y nueve de febrero, todos ellos de dos mil diez, este Tribunal Pleno se pronunció sobre la constitucionalidad de los artículos Quinto y Sexto Transitorios de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, considerando que el trato diferente que en los mismos se establece, por un lado, para los contribuyentes que tienen inversiones realizadas antes de la vigencia de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única respecto del otorgado a los contribuyentes que poseen inversiones realizadas a partir de la vigencia de esa Ley y, por el otro, 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.

Las consideraciones utilizadas en los asuntos especificados, a las que a continuación se hará referencia, dan contestación a los planteamientos de inconstitucionalidad resumidos en los incisos a) y b) precedentes, en tanto que en ellas se expresan las razones que justifican que el artículo Quinto Transitorio reclamado establezca una deducción adicional precisamente tratándose de erogaciones efectuadas en inversiones nuevas adquiridas en el periodo comprendido del uno de septiembre al treinta y uno de diciembre de 2007. Lo anterior resulta aplicable para desestimar

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

la inequidad que se hace derivar del trato distinto para los contribuyentes con inversiones nuevas realizadas en el último cuatrimestre de dos mil siete frente a los que no tienen inversiones nuevas en este periodo y que, por tanto, se colocan en los supuestos del artículo Sexto Transitorio si las inversiones que tienen son anteriores a la vigencia de la Ley reclamada, o bien, en las hipótesis de los artículos 5, fracción I, y 6, fracciones I, II y III, de dicha Ley, si las inversiones son posteriores. Lo ya examinado por este Tribunal Pleno también se aplica a la inequidad derivada del trato distinto contemplado para los causantes con inversiones en el último cuatrimestre de dos mil siete frente al otorgado a quienes tienen inversiones nuevas en un periodo distinto, ya que éstos se colocan en los supuestos del artículo Quinto Transitorio si sus inversiones se realizaron con anterioridad a la vigencia de la Ley combatida, y si se efectuaron con posterioridad a esa vigencia, en las hipótesis de los citados artículos 5, fracción I, y 6, fracciones I, II y III.

Esto es, tratándose de inversiones, si éstas se realizaron después de la vigencia de la Ley reclamada, siempre se colocarán en las hipótesis de los artículos 5, fracción I, y 6, fracciones I, II y III, por lo que serán deducibles, pero si las inversiones se efectuaron con anterioridad a esa vigencia, los contribuyentes podrán realizar la deducción adicional prevista en el artículo Quinto Transitorio si se trata de inversiones nuevas realizadas en el último cuatrimestre de dos mil siete, o tendrán derecho al crédito fiscal previsto en el artículo Sexto Transitorio si son inversiones realizadas en los años de mil novecientos noventa y ocho a dos mil siete, salvo que sean inversiones nuevas del último cuatrimestre de dos mil siete.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Por tanto, todos los supuestos de inequidad derivados del trato distinto que se otorga a los contribuyentes colocados en el supuesto previsto en el artículo Quinto Transitorio han quedado ya examinados por este Tribunal Pleno en los términos siguientes:

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;

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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.

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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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 efectuadas 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:

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

- 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.

- 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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.”

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.”

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

“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 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)

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

de deducir que tengan dichas inversiones, sin importar si se encuentran efectivamente pagadas.

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 los mismos se hayan realizado con

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 —en tanto que las inversiones anteriores pudieron 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—.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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.

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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y por nuevas las que se utilizan por primera vez en México.

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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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".

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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

plazo, de ahí que se plantea distribuir el efecto fiscal de las inversiones nuevas en un periodo de tres años.”

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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

ocho, que no equivale al total de los gastos por dichas inversiones, resulta genuina y lógica la preocupación respecto al 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 en una razón objetiva y razonable, por lo que no existe transgresión al principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución.

Por las razones señaladas, en última instancia deviene **infundado** el argumento de inconstitucionalidad hecho valer.

DÉCIMO OCTAVO. Trato diferenciado para deducir erogaciones (inventarios) que se hayan devengado con anterioridad al uno de enero de dos mil ocho, aun cuando el pago se efectúe con posterioridad a esta fecha. Equidad tributaria.

Este Órgano Colegiado considera en última instancia **inoperante** el séptimo agravio consistente en que el artículo Noveno Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única viola el principio de equidad tributaria porque otorga un trato diferente a los contribuyentes que realizaron erogaciones que correspondan a enajenación de bienes, prestación de

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

servicios independientes y uso o goce temporal de bienes utilizados para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1 de dicha Ley, devengados con anterioridad al primero de enero de dos mil ocho, aun cuando el pago se efectúe con posterioridad, respecto del otorgado a los causantes que se ubican en los supuestos de la fracción I del artículo 5 de la Ley mencionada y que se encuentran en iguales circunstancias por haber realizado las mismas erogaciones sólo que no se devengaron antes de la citada fecha, ya que los primeros no podrán deducir las erogaciones y pagarán el impuesto sobre un ingreso ficticio mientras que los segundos sí las podrán deducir y, por tanto, cubrirán el impuesto sobre un ingreso real.

En efecto, 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 P./J. 41/97, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo V, Junio de 1997, página 43, que en su rubro señala:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.”

De igual forma, este Tribunal Pleno ha destacado que los poderes públicos deben considerar un mismo trato entre

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 tesis jurisprudenciales P./J. 42/97 y P./J. 24/2000, publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo V, Junio de 1997, página 36, y Tomo XI, Marzo de 2000, página 35, respectivamente, cuyos rubros señalan lo que a continuación se transcribe:

> ***"EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES."***
>
> ***"IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL."***

Ahora bien, la inoperancia del agravio se produce porque el planteamiento en que descansa deriva de la distinción de trato respecto a la procedencia de la deducción de erogaciones por un concepto que afecta a la base del tributo y que depende del momento en que se devengan, sin confrontar la situación jurídica en la que se encuentran dos o más contribuyentes diferentes.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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 a la parte que promueve el juicio de garantías.

No obstante lo anterior, este Tribunal Pleno considera que en el presente caso no procede realizar el análisis de equidad tributaria en los términos en que se plantea pues se refiere al trato distinto respecto a la deducción de los gastos por inventarios dependiendo del momento en que son devengados –antes o después de la vigencia de la ley reclamada–; además de que es un mismo contribuyente el que puede encontrarse en los dos supuestos respecto de los que se plantea el trato diferente.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

No explica la parte quejosa, ahora recurrente, las razones que conducen a evidenciar que la imposibilidad de deducir las erogaciones por la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y al uso o goce temporal de bienes que se utilicen para realizar las actividades previstas en la Ley reclamada, que se hayan devengado con anterioridad a su vigencia, aun cuando el pago se efectúe con posterioridad, y que considera constituyen gastos necesarios e indispensables para la producción, tenga como consecuencia la existencia de un trato inequitativo entre la parte agraviada y algún otro contribuyente, ya que aquélla, en todo caso, puede colocarse en el supuesto del artículo Noveno Transitorio, además de hacerlo en la hipótesis de la fracción I del artículo 5 de la Ley reclamada.

Constituye un error el planteamiento relativo a la violación a la garantía de equidad tributaria en los términos propuestos por la parte recurrente pues no repara que la confrontación de trato diferente debe darse entre contribuyentes distintos y no respecto de erogaciones en la adquisición de inventarios según el momento en que se devengan, toda vez que se trata de un concepto que afecta a la base del tributo, además de que el mismo contribuyente puede tener erogaciones por inventarios devengados antes o después de la vigencia de la ley reclamada.

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 las erogaciones de uno solo o de un grupo de ellos, por lo que, con independencia de los razonamientos expresados en la sentencia recurrida para desestimar el argumento de inequidad planteado por la parte

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

quejosa, el agravio debe calificarse como inoperante porque se sustenta en la distinción entre erogaciones según el momento en que se devengan y que son efectuadas por un mismo contribuyente.

DÉCIMO NOVENO. Trato diferenciado en el otorgamiento de un estímulo fiscal por pérdidas generadas en los ejercicios de dos mil cinco a dos mil siete, por erogaciones en inversiones de activo fijo, dependiendo de la manera en que se dedujeron para efectos del impuesto sobre la renta. Equidad tributaria.

Argumenta la recurrente en su décimo segundo agravio (inciso D de la síntesis respectiva) que el Juez de Distrito habría omitido el estudio del concepto de violación en que sostuvo que el artículo Segundo del Decreto de beneficios fiscales publicado en el Diario Oficial de la Federación de cinco de noviembre de dos mil siete, viola la garantía de equidad tributaria pues otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes del impuesto empresarial a tasa única por las pérdidas pendientes de disminuir en el impuesto sobre la renta, generadas en los ejercicios fiscales de dos mil cinco, dos mil seis y dos mil siete, por las erogaciones en inversiones de activo fijo, pero limita el estímulo a aquellos contribuyentes que hayan efectuado la deducción de sus inversiones conforme a los artículos 220 (deducción inmediata), 136 (deducción de inversiones para contribuyentes intermedios) y/o 225 (deducción de terrenos por desarrolladores inmobiliarios), todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, excluyendo a otros contribuyentes que hayan efectuado la deducción de sus inversiones de diferente forma, como sería a través de la

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

aplicación de los porcentajes máximos de deducción autorizados en los artículos 40 y 41 de dicha Ley, a pesar de que también tengan pérdidas fiscales generadas en los citados ejercicios fiscales.

Con independencia de lo que al respecto se hubiese sostenido en la sentencia recurrida, este Tribunal Pleno estima que el argumento de inconstitucionalidad señalado deviene **infundado** por las siguientes razones.

El artículo Segundo del Decreto de beneficios reclamado dispone:

> ***"Artículo Segundo. 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 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***

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 deducción autorizados en los términos de los artículos 40 o 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 o 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 o 2006, efectuada en los términos de la fracción II del artículo 10 de la Ley 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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. 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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.”

Como se advierte, la norma transcrita otorga como estímulo fiscal un crédito fiscal contra el impuesto empresarial a tasa única que deberá determinarse en los términos que prevé, a los contribuyentes que tengan pérdidas fiscales pendientes de disminuir a partir del ejercicio fiscal de dos mil ocho para los efectos del impuesto sobre la renta, generadas en cualquiera de los ejercicios fiscales de dos mil cinco a dos mil siete, por las erogaciones en inversiones de activo fijo por las que se hubiera optado por efectuar la deducción en los términos previstos en los artículos 220 (deducción inmediata), 136 (deducción de

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

inversiones para contribuyentes intermedios) y/o 225 (deducción de terrenos por desarrolladores inmobiliarios), todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por tanto, la norma reclamada efectivamente excluye del beneficio fiscal que estable a los contribuyentes con pérdidas fiscales pendientes de disminuir en dos mil ocho para efectos del impuesto sobre la renta, generadas en cualquiera de los ejercicios fiscales de dos mil cinco a dos mil siete, por las erogaciones en inversiones de activo fijo respecto de las que no se hubiera optado por realizar su deducción en los términos de los citados artículos 136, 220 y 225 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sino que se hubiera preferido la aplicación de los porcentajes máximos de deducción autorizados en los artículos 40 y 41 de dicha Ley.

Sin embargo, la distinción de tratamiento respecto del otorgamiento del estímulo fiscal no se traduce en violación al principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución.

Efectivamente, conforme a la jurisprudencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación el aludido principio de equidad exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma situación sean tratados de manera igual y quienes se encuentren en distinta situación sean tratados de manera diferente. A la luz de este principio, el legislador no sólo está facultado sino obligado a crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición que no sean caprichosas o arbitrarias. La equidad tributaria existe tanto al

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

otorgar un trato igual o semejante a situaciones análogas como al 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.

La lectura de la parte considerativa del Decreto de beneficios reclamado permite advertir la razón por la que el estímulo fiscal por las pérdidas pendientes de disminuir en el impuesto sobre la renta por erogaciones en inversiones de activo fijo generados en los ejercicios de dos mil cinco a dos mil siete, se otorga sólo a los contribuyentes que hayan optado por efectuar la deducción relativa en los términos previstos en los artículos 136, 220 y 225 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. La referida parte considerativa señala:

> ***"(…) Que el Plan Nacional de Desarrollo 2007-2012 establece como objetivo desarrollar instrumentos tributarios que permitan promover y estimular a la inversión productiva, sin distorsionar el costo del capital dentro de un contexto de competitividad global; así como la necesidad de adoptar una política tributaria que facilite el cumplimiento, promueva la equidad y la eficiencia y, principalmente, que incremente la competitividad del país;***
>
> ***Que como parte de la reforma integral de la Hacienda Pública se aprobó el impuesto empresarial a tasa única, como un instrumento***

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

tributario flexible, neutral y competitivo, con el objeto de obtener mayores recursos fiscales con efectividad, equidad y proporcionalidad, así como de establecer las bases para impulsar el desarrollo sostenido del país;

Que el impuesto empresarial a tasa única incentiva la inversión, ya que permite la deducción total de las inversiones de bienes de capital de las empresas, como terrenos y activos fijos, así como de los inventarios;

Que para lograr que el impuesto empresarial a tasa única coadyuve en el incremento del acervo de bienes de capital de las empresas, el Ejecutivo Federal a mi cargo ha considerado conveniente otorgar estímulos fiscales en materia de inventarios e inversiones cuyas erogaciones se efectuaron con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley, inclusive aquéllas que se realizaron dentro del régimen simplificado que estuvo vigente en la Ley del Impuesto sobre la Renta hasta el 31 de diciembre de 2001;

Que en este contexto, se otorga un crédito fiscal calculado sobre el valor de los inventarios de materias primas, productos semiterminados, productos terminados o mercancías que los contribuyentes tengan al 31 de diciembre de 2007;

Que, en el mismo sentido, se otorga un crédito fiscal sobre las inversiones, con el propósito de reconocer aquéllas realizadas en los ejercicios fiscales anteriores sobre las que se ejerció la

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

deducción inmediata y que originaron pérdidas fiscales;

Que para acotar el impacto económico que tendría el otorgamiento de dichos estímulos en la recaudación del impuesto, los mismos serán aplicados gradualmente durante un periodo de diez años; (…)”

Como se advierte, el Ejecutivo Federal señaló en el Decreto de beneficios impugnado, que el impuesto empresarial a tasa única incentiva la inversión pues permite la deducción total de las inversiones de bienes de capital de las empresas, como terrenos y activos fijos, y de los inventarios, así como que ha determinado otorgar estímulos fiscales en materia de inventarios e inversiones cuyas erogaciones se efectuaron con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley que regula el mencionado impuesto para lograr que el mismo coadyuve en el incremento del acervo de bienes de capital de las empresas, para lo cual, entre otros, determina conceder “un crédito fiscal sobre las inversiones, con el propósito de reconocer aquéllas realizadas en los ejercicios fiscales anteriores sobre las que se ejerció la deducción inmediata y que originaron pérdidas fiscales”.

Este Tribunal Pleno considera que la razón expresada por el Ejecutivo Federal para otorgar el estímulo fiscal a los contribuyentes que hubieran optado por realizar la deducción inmediata de las inversiones de activo fijo resulta objetiva y razonable en la medida que precisamente esas inversiones originaron las pérdidas fiscales que se consideran deben ser

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

motivo de apoyo para incentivar la inversión y coadyuvar en el incremento del acervo de bienes de capital de las empresas.

Debe destacarse que en el proceso legislativo que dio lugar a la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, tanto en el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Pública de la Cámara de Diputados como en el dictamen de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos de la Cámara de Senadores se destacó que dado que no era posible conceder un régimen de transición para los inventarios de materias primas, productos semiterminados, productos terminados o mercancías que los contribuyentes tuvieran al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, se estimaba que "el Ejecutivo Federal, en uso de sus facultades, deberá evaluar el instrumento jurídico adecuado mediante el cual se otorguen beneficios fiscales que permitan dar un tratamiento que reconozca el valor de los inventarios que tengan los contribuyentes al 31 de diciembre de 2007, así como el reconocimiento de las pérdidas pendientes de amortizar en que hayan incurrido los contribuyentes en los ejercicios fiscales de 2005 a 2007 por haber aplicado la deducción inmediata de las inversiones para los efectos del impuesto sobre la renta. Lo anterior, con el fin de mantener de manera adecuada la carga fiscal de los contribuyentes derivado de la aplicación del gravamen que se propone."

Así, desde antes de la emisión del Decreto de beneficios reclamado, durante el proceso legislativo del que surgió la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única se destacó la importancia de que el Ejecutivo Federal otorgara un estímulo fiscal a través del cual se reconocieran las pérdidas pendientes de amortizar de los

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

ejercicios de dos mil cinco a dos mil siete por haber aplicado la deducción inmediata de las inversiones para los efectos del impuesto sobre la renta.

Por otro lado, es importante destacar que el tratamiento diferenciado se justifica plenamente, al analizar los efectos de la disposición reclamada, en conjunto con lo establecido por el artículo Sexto Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, en el que se establece un crédito por las inversiones adquiridas entre enero de mil novecientos noventa y ocho y diciembre de dos mil siete, mismo que se calcula con base en el saldo *pendiente de deducir* de cada una de las inversiones de que se trate.

En efecto, el artículo Sexto transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única establece lo que a continuación se transcribe:

> ***"Artículo Sexto. 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 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***

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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.

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.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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”.

Como puede apreciarse, los contribuyentes a los que se otorga un crédito por las pérdidas fiscales que se hubieren sufrido en materia de impuesto sobre la renta entre los ejercicios fiscales de dos mil cinco y dos mil siete, aprovecharon un beneficio otorgado en materia de impuesto sobre la renta, por virtud del cual realizaron la deducción de la inversión en una temporalidad menor, la cual es diversa a la que correspondería, en caso de que hubieren optado por la deducción “lineal” de la inversión —es decir, durante la vida útil del bien, conforme se vaya depreciando y utilizando para la generación de ingresos, de acuerdo con los porcentajes máximos que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta—.

De esta forma, quienes aprovecharon los estímulos fiscales y realizaron la deducción inmediata en los términos del artículo 220 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; la deducción de inversiones para contribuyentes del régimen intermedio, conforme al numeral 136 de dicho ordenamiento; o la deducción de terrenos en condiciones particulares para desarrolladores inmobiliarios, conforme al artículo 225 de la Ley, ya tienen reflejado el efecto de dichas deducciones, justamente, en una pérdida fiscal.

En cambio, los contribuyentes que optaron por la deducción lineal, a lo largo de la vida útil del bien, conforme a los porcentajes máximos que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta, aun

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

no reflejan la deducción en una pérdida, sino que tienen un “saldo pendiente de deducir”, que aplicarán en materia de impuesto sobre la renta, y que constituye la base del diverso crédito que otorga el artículo Sexto Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Así, el tratamiento diferenciado se encuentra justificado, pues mientras los contribuyentes beneficiados por el Decreto del Ejecutivo ya realizaron la deducción en materia de impuesto sobre la renta —misma que se encuentra incluida en la pérdida fiscal—, los contribuyentes que no optaron por la deducción inmediata o en condiciones particulares (conforme a los artículos 220, 136 y 225 de la Ley) aun tienen un saldo pendiente de deducir por las inversiones correspondientes, motivo por el cual pueden aplicar el crédito que se establece en el artículo Sexto Transitorio, sin que exista una razón válida para extenderles el beneficio de acreditar las pérdidas fiscales en los términos del artículo Segundo del Decreto reclamado.

Consecuentemente, puede apreciarse que, en realidad, el artículo Segundo del Decreto no otorga un crédito por pérdidas fiscales indiscriminadamente, excluyendo a otros causantes que pudieran haber sufrido pérdidas en materia de impuesto sobre la renta, sino que otorga el crédito a los causantes que ya no tendrían un saldo pendiente de deducir y que, por ende, quedarían excluidos del crédito por deducción de inversiones efectuadas entre mil novecientos noventa y ocho y dos mil siete.

Por tanto, al existir razones objetivas que justifican que el artículo Segundo del Decreto de beneficios reclamado contemple

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

el estímulo fiscal sólo para los contribuyentes con pérdidas pendientes de disminuir de los ejercicios de dos mil cinco a dos mil siete, que hubieran optado por deducir las inversiones de activo fijo en los términos previstos en los artículos 136, 220 y 225 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no resulta violatorio del principio de equidad tributaria en la medida que dichas pérdidas derivan precisamente de la aplicación de la deducción en los términos aludidos.

VIGÉSIMO. Devolución del impuesto al activo. Irretroactividad de la ley.

En el décimo agravio esgrimido por la recurrente, insiste en que los artículos Segundo y Tercero Transitorios de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, violan la garantía de irretroactividad de la ley, en razón de que dichos preceptos pretenden modificar de manera substancial la mecánica y, por ende, el monto del impuesto al activo que tienen derecho a recuperar al momento de que se de la condición suspensiva consistente en el entero de impuesto sobre la renta, no obstante que la mecánica para determinar las cantidades que pueden ser recuperadas de impuesto al activo pagado en los 10 ejercicios anteriores ya había sido fijada conforme a la normatividad que estuvo vigente con anterioridad (artículo 9 de la abrogada Ley del Impuesto al Activo).

Así –sostiene la recurrente–, al haber pagado impuesto al activo en ejercicios anteriores, es claro que existe un derecho adquirido a favor de la quejosa para obtener la devolución de las cantidades pagadas por dicho concepto conforme a la norma

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

vigente; al variar una situación jurídica anterior estableciendo nuevas bases para obtener la devolución, se viola la garantía de irretroactividad de las leyes. Además, una situación jurídica creada en forma válida al amparo de una norma que estuvo vigente en el ejercicio fiscal correspondiente, y cuyos efectos únicamente se encuentran suspendidos hasta en tanto no se diera la condición suspensiva, no puede ser modificada ni desconocida por una norma posterior.

Este Órgano Colegiado estima **infundado** el anterior agravio, de conformidad con las consideraciones que se pasan a exponer:

El derogado 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***

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

los Títulos II o II-A o del Capítulo VI del Título IV de 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.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Las diferencias del impuesto sobre la renta que resulten en los términos del segundo párrafo y el 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.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

II.- Cuando su acreditamiento dé lugar a la devolución del impuesto establecido en esta Ley, 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.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Los derechos al acreditamiento y a la devolución 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.”

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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

mes del ejercicio en el que el impuesto sobre la renta exceda al impuesto al activo.

- 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, los artículos Segundo y Tercero Transitorios de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única disponen:

> ***"Artículo Segundo. Se abroga la Ley del Impuesto al Activo publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1988.***
> ***A partir de la entrada en vigor de la presente Ley, 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 que se abroga.***

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Las obligaciones derivadas de la Ley que se abroga conforme a esta fracción, que hubieran nacido por la realización durante su vigencia, de las situaciones jurídicas o de hecho previstas en dicha Ley, 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 a que se refiere el párrafo anterior.”

“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 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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,

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 diferencia a que se refiere el segundo párrafo de este artículo.”

Del primer precepto transitorio aludido deriva la abrogación de la Ley del Impuesto al Activo y que a partir del primero de enero de dos mil ocho, dejaron de tener vigencia todas las

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

disposiciones regulatorias relativas al impuesto al activo; en tanto que del segundo precepto transitorio antes transcrito, en lo que interesa, se desprende 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.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

- 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.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

- 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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, las disposiciones transitorias reclamadas no vulneran la garantía de irretroactividad en perjuicio del gobernado.

Lo anterior se afirma en virtud de que, por una parte, el artículo Segundo Transitorio reclamado sólo dispone la terminación de la vigencia de las disposiciones que regulan el impuesto al activo; en tanto que el artículo Tercero Transitorio 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 referida en segundo término 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

hubiera perdido el derecho a solicitar su devolución conforme a la Ley del Impuesto al Activo derogada.

El derecho a solicitar la devolución a que se refiere el artículo transitorio reclamado sólo puede surgir de una situación 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 derogado 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

supuestos legales deriven y, por tanto, la regulación de sus derechos está también sujeta a los términos previstos en la legislación derogada.

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 derogarse 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

legislación derogada, 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 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 derogada 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

independencia de las que respecto de situaciones surgidas con anterioridad a su vigencia haya regulado en una ley derogada.

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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado en el impuesto al activo en los diez ejercicios inmediatos anteriores y 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

transitorio de la Iniciativa con el objeto de establecer que el impuesto al activo de los diez ejercicios inmediatos anteriores por el cual se 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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.

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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

por el que se tenga derecho a dicha devolución. (…)”

Dictamen de la Cámara Revisora:

“(…) 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

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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.

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 derogando la Ley del Impuesto al Activo, resulta conveniente que en lugar de que se calcule un

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

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 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 el artículo Tercero Transitorio combatido y conforme a ellas establecer condiciones diferentes a las que establecía el derogado artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo –debido a la terminación de su vigencia dispuesta por el artículo Segundo Transitorio–, 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.

De ahí que por las razones expuestas, las cuales son similares a las sustentadas por este Tribunal Pleno al resolver los amparos en revisión 501/2009, 494/2009, 415/2009, 508/2009,

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

345/2009, 370/2009, 404/2009, 527/2009, 547/2009 y 561/2009, en las sesiones celebradas los días veintiocho de enero, dos, cuatro, ocho y nueve de febrero, todos ellos de dos mil diez, devienen infundados los agravios relacionados con la mecánica diseñada para obtener la devolución del impuesto al activo.

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 ********** y **********, 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 Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por unanimidad de nueve votos de los señores Ministros Cossío Díaz, Franco González Salas, Zaldívar Lelo de Larrea, Gudiño Pelayo, Aguilar Morales, Valls Hernández, Sánchez Cordero de García Villegas, Silva Meza y Presidente en funciones Aguirre Anguiano.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Excepto por lo que se refiere a negar el amparo respecto de los siguientes preceptos:

Artículos 3, 5 y 6 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, por considerar que no son violatorios del principio de proporcionalidad tributaria, negativa que se aprobó por mayoría de cinco votos de los señores Ministros Zaldívar Lelo de Larrea, Gudiño Pelayo, Aguilar Morales, Sánchez Cordero de García Villegas y Silva Meza; los señores Ministros Cossío Díaz, Franco González Salas, Valls Hernández y Presidente en funciones Aguirre Anguiano votaron en contra.

Artículo 6, fracción I, en relación con el artículo 3, fracción I, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, por no ser violatorios de la garantía equidad tributaria, negativa que se aprobó por mayoría de ocho votos de los señores Ministros Cossío Díaz con salvedades, Franco González Salas con salvedades, Zaldívar Lelo de Larrea, Gudiño Pelayo, Aguilar Morales, Valls Hernández, Sánchez Cordero de García Villegas con salvedades y Silva Meza; el señor Ministro Presidente en funciones Aguirre Anguiano votó en contra.

Artículo 11 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, por no ser violatorio del principio de equidad tributaria, negativa que se aprobó por mayoría de ocho votos de los señores Ministros Cossío Díaz, Franco González Salas, Zaldívar Lelo de Larrea, Gudiño Pelayo, Aguilar Morales, Valls Hernández, Sánchez Cordero de García Villegas y Silva Meza; el señor Ministro Presidente en funciones Aguirre Anguiano votó en contra.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

Artículo Quinto Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, por no ser violatorio del principio de equidad tributaria, negativa que se aprobó por mayoría de siete votos de los señores Ministros Cossío Díaz, Franco González Salas, Zaldívar Lelo de Larrea, Valls Hernández, Sánchez Cordero de García Villegas, Silva Meza y Presidente en funciones Aguirre Anguiano; los señores Ministros Gudiño Pelayo y Aguilar Morales votaron en contra.

Artículos Segundo y Tercero Transitorios de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, por no ser violatorios de la garantía de irretroactividad de la ley; negativa que se aprobó por mayoría de seis votos de los señores Ministros Franco González Salas, Zaldívar Lelo de Larrea, Gudiño Pelayo, Aguilar Morales, Valls Hernández y Silva Meza; los señores Ministros Cossío Díaz, Sánchez Cordero de García Villegas y Presidente en funciones Aguirre Anguiano votaron en contra.

Por unanimidad de nueve votos de los señores Ministros Cossío Díaz, Franco González Salas, Zaldívar Lelo de Larrea, Gudiño Pelayo, Aguilar Morales, Valls Hernández, Sánchez Cordero de García Villegas, Silva Meza y Presidente en funciones Aguirre Anguiano, se acordó reiterar los votos concurrentes y particulares anunciados por los señores Ministros en los precedentes respectivos.

El señor Ministro Presidente en funciones Sergio Salvador Aguirre Anguiano declaró que el asunto se resolvió en los términos propuestos.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

2503-113571

No asistieron los señores Ministros Presidente Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Margarita Beatriz Luna Ramos por estar cumpliendo con una comisión de carácter oficial.

Firman el señor Ministro Presidente en funciones y el señor Ministro encargado del engrose, con el Secretario General de Acuerdos que autoriza y da fe.

MINISTRO PRESIDENTE EN FUNCIONES

SERGIO SALVADOR AGUIRRE ANGUIANO

MINISTRO ENCARGADO DEL ENGROSE

JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ

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.

CnIzg80m6VKHJA6nvQd58bwoloYPvNHIAPrsDxh9d2o=

Firmado por: Sistema de Informática Jurídica
No. serie: 567562890020387780519933048794577679088376349761
Fecha: 28/03/2025 18:19:33.631 -06:00

2503-113571