

ÍNDICE

CONTENIDO DE LA VERSIÓN TAQUIGRÁFICA DE LA SESIÓN PÚBLICA ORDINARIA DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, CELEBRADA EL JUEVES 30 DE MARZO DE DOS MIL SEIS.

SECRETARÍA GENERAL DE ACUERDOS

1

NÚMERO	ASUNTO	IDENTIFICACIÓN DEBATE, Y RESOLUCIÓN. PÁGINAS.
1007/2005	<p data-bbox="500 739 1170 819" style="text-align: center;">LISTA OFICIAL ORDINARIA ONCE DE 2006.</p> <p data-bbox="446 954 1218 1330">AMPARO EN REVISIÓN promovido por Grupo Comercial Atlas, S. A. de C. V., contra actos del Congreso de la Unión y otras autoridades, consistentes en la expedición y aplicación del artículo Transitorio Tercero, fracciones IV, V, IX, y XI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1° de diciembre de 2004.</p> <p data-bbox="446 1384 1218 1505">(PONENCIA DEL SEÑOR MINISTRO SERGIO SALVADOR AGUIRRE ANGUIANO)</p>	3 A 54

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

TRIBUNAL EN PLENO

**SESIÓN PÚBLICA ORDINARIA, CELEBRADA EL JUEVES
TREINTA DE MARZO DE DOS MIL SEIS.**

PRESIDENTE: SEÑOR MINISTRO:

MARIANO AZUELA GÜITRÓN.

ASISTENCIA: SEÑORES MINISTROS:

**SERGIO SALVADOR AGUIRRE ANGUIANO.
MARGARITA BEATRIZ LUNA RAMOS.
JUAN DÍAZ ROMERO.
GENARO DAVID GÓNGORA PIMENTEL.
JOSÉ DE JESÚS GUDIÑO PELAYO.
GUILLERMO I. ORTIZ MAYAGOITIA.
SERGIO ARMANDO VALLS HERNÁNDEZ
JUAN N. SILVA MEZA.**

AUSENTES: SEÑORES MINISTROS:

**JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ.
OLGA MA. SÁNCHEZ CORDERO.**

(SE INICIÓ LA SESIÓN A LAS 11:05 HORAS)

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Se abre la sesión.

Señor secretario, sírvase dar cuenta con los asuntos listados para el día de hoy.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Sí señor, con mucho gusto.

Se somete a la consideración de los señores ministros los proyectos de las actas relativas a las sesiones públicas, número treinta y uno solemne y número treinta y dos ordinaria, celebradas el martes veintiocho de marzo en curso.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: A consideración del Pleno los proyectos de actas de las sesiones que especificó el señor secretario. Me permito preguntar ¿si en votación económica se aprueban?

(VOTACIÓN)

APROBADOS AMBOS PROYECTOS.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS:

AMPARO EN REVISIÓN NÚMERO 1007/2005. PROMOVIDO POR: GRUPO COMERCIAL ATLAS, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, CONTRA ACTOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN Y OTRAS AUTORIDADES, CONSISTENTES EN LA EXPEDICIÓN Y APLICACIÓN DEL ARTÍCULO TRANSITORIO TERCERO, FRACCIONES IV, V, IX, Y XI DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1º DE DICIEMBRE DE 2004.

La ponencia es del señor ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano y en ella se propone:

PRIMERO.- QUEDA FIRME EL SOBRESEIMIENTO DECRETADO EN LA SENTENCIA RECURRIDA, EN TÉRMINOS DE LO EXPUESTO EN EL CONSIDERANDO TERCERO DE LA PRESENTE RESOLUCIÓN.

SEGUNDO.- EN LA MATERIA DE LA REVISIÓN, SE REVOCA LA SENTENCIA RECURRIDA.

TERCERO.- LA JUSTICIA DE LA UNIÓN AMPARA Y PROTEGE A GRUPO COMERCIAL ATLAS, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, EN CONTRA DE LOS ACTOS Y AUTORIDADES PRECISADOS EN EL RESULTANDO PRIMERO DE ESTE FALLO, EN TÉRMINOS DE LO EXPUESTO EN SU ÚLTIMO CONSIDERANDO.

NOTIFÍQUESE; "..."

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Como ustedes recordarán, estamos en presencia de un Amparo en Revisión relacionado con un cuestionamiento, sobre inconstitucionalidad de leyes en materia tributaria, específicamente de Ley del Impuesto Sobre la Renta, en torno a un problema de una deducción prevista para las personas morales, que se considera inequitativa en su regulación en virtud de que, las personas físicas, con

actividades empresariales tienen una deducción diferente, y se piensa que esto supone romper con el principio de equidad tributaria, previsto en el artículo 31 fracción IV de la Constitución.

Este tema es uno de los ochenta y dos temas que se presentan en este asunto, pero lógicamente, conforme al principio de que si es violatoria o son violatorios estos preceptos del principio de equidad tributaria prevista en el artículo 31 fracción IV, esto sería suficiente para el otorgamiento del amparo, pues hemos iniciado con el debate en torno a este tema; ha habido ya dos sesiones en las que se han expuesto razones en torno a este problema, y cuando nos quedaban cinco minutos de la sesión anterior, y había solicitado el uso de la palabra la ministra Luna Ramos y el ministro Silva Meza, pues pensé que no debíamos presionarlos a que en tan poco tiempo, expresaran probablemente sus muy ricas y abundantes ideas, y entonces, levantamos la sesión, comprometiéndome a que les respetaría el orden en el uso de la palabra, en el tiempo en que lo solicitaron; de manera tal, que si no hay inconveniente, le daré el uso de la palabra a la señora ministra Luna Ramos que lo había solicitado, y enseguida al señor ministro Silva Meza.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Gracias señor presidente. Bien, primero que nada, quisiera mencionar que como usted lo ha señalado hace unos momentos estamos debatiendo prácticamente la constitucionalidad en materia de equidad, de lo que se refiere al artículo 29, fracción II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que establece la posibilidad de deducir el costo de lo vendido para las personas morales, y también de los artículos 45-A y 45-I, que de alguna manera están estableciendo la mecánica de esta deducción, así como el artículo Tercero Transitorio, fracciones IV, V y XI que de alguna manera están estableciendo la temporalidad con que debe de entrar en vigor esta reforma.

¿En qué consiste esta deducción?. Recordarán ustedes que cuando el señor ministro Díaz Romero expuso su criterio al respecto, nos hizo una exposición muy ilustrativa a partir de cuándo en nuestras leyes fiscales aparece prácticamente esta figura del Costo de lo Vendido, y él incluso se remontó hasta los años cuarentas, si no mal recuerdo, que se establece por primera vez el Costo de lo Vendido en nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta; y él hacía la aclaración, que en esa ocasión, aun cuando se había establecido esta figura, lo cierto es que no se hacía distinción alguna en si ésta era procedente respecto de personas físicas o personas morales, con lo cual estamos totalmente de acuerdo, porque incluso en esa época ni siquiera la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta hacía esta diferenciación.

Posteriormente entran en vigor algunos aspectos de manera económica, en la que nuestro país va retomando ciertos conceptos respecto de la empresa, del concepto de empresa y la distinción en que esta actividad pudiera llevarse a cabo tanto por personas físicas como por personas morales; y entonces vemos que en los años ochentas se vuelve a establecer esta figura del Costo de lo Vendido, incluso se establece en los años sesenta y tantos, pero en los años ochenta, ya se hace la diferenciación entre persona física y persona moral. En mil novecientos sesenta y cuatro se establece pero exclusivamente para las personas morales, y es en los años ochenta cuando se establece para las personas físicas y para las personas morales, determinando que de alguna manera el Costo de lo Vendido lo que implica es, que cuando una empresa o una persona física con actividades empresariales adquiere una mercancía no tiene que deducir la compra de esta mercancía, sino esperarse a venderla para deducir la venta correspondiente de esta mercancía, y entonces de alguna manera empatar lo que la Secretaría de Hacienda ha dicho que

en la exposición de motivos, también el Congreso de la Unión, que es empatar prácticamente la deducción con el ingreso. Y en este sentido, yo creo que tienen toda la razón. Yo no critico el sistema como tal, el sistema a mí se me hace correcto desde el punto de vista de una empresa, el hecho de que se determine que debe deducir el Costo de lo Vendido y no las compras correspondientes; pues yo creo que establece un sistema más acorde a la realidad, más acorde a la capacidad contributiva de las personas físicas y morales.

Sin embargo, ya en los años, si no mal recuerdo, en los años noventas, una cosa así, se quitó esta posibilidad de deducir el Costo de lo Vendido y se cambió porque la deducción se hiciera por compras. Se entendió que esta deducción de compras obedecía fundamentalmente, a situaciones de carácter económico que en ese momento prevalecían en el país y que la inflación era de tal grado, que de alguna forma era importante que las empresas estuvieran realmente recapitalizadas y por esta razón se quitó el hecho de que dedujeran el Costo de lo Vendido hasta que se llevara a cabo realmente la venta correspondiente. Entonces dio la oportunidad, de que tanto las personas físicas como morales pudieran deducir las compras correspondientes.

Es hasta la reforma de dos mil cuatro cuando desaparece prácticamente para las personas morales esta deducción y es precisamente la reforma que ahora nos ocupa, la que determina que se debe volver nuevamente a este sistema de deducción de Costo de lo Vendido, pero con la diferencia de que en esta reforma se establece únicamente para las personas morales, no así para las personas físicas con actividad empresarial.

El día de anteayer, los señores ministros que estuvieron interviniendo, precisamente para determinar su criterio respecto del problema de equidad, entiendo que presentaron razones

muy, muy importantes para precisar su postura respecto de si consideran que debe decretarse o no, que la reforma correspondiente es inequitativa. El proyecto que la Comisión, bajo la ponencia del señor ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano nos presentó. Evidentemente como ustedes saben, nos ha mencionado varias posibilidades, entre ellas, incluso, la negativa del amparo, pero la que estábamos analizando en este momento es precisamente si se viola o no el principio de equidad tributaria, y sobre la base de que de alguna manera la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha externado diversos criterios en los que ha determinado si realmente se estima o no que la persona física con actividad empresarial es semejante a la persona moral, anteayer, prácticamente la discusión se centró en este principio, respecto al cual yo me quisiera referir.

Los señores ministros Góngora Pimental, Díaz Romero y Ortiz Mayagoitia, se pronunciaron en el sentido de que ellos consideran que no es inequitativa la medida en que se establecen estos artículos sobre la base de que, no importa, se dijo, que en la exposición de motivos no se señale de manera sacramental, creo que fue algún término que se utilizó, “de manera sacramental” el hecho de que el eximir a las personas físicas con actividad empresarial, de la posibilidad de deducir el Costo de Ventas, tenga que establecerse de manera específica en la exposición de motivos; también se mencionó que existen diferencias específicas, tanto desde el punto de vista civil, como desde el punto de vista fiscal, entre una persona física y entre una persona moral; se dijo, incluso, que ambas cotizan en regímenes fiscales diferentes, y que de esta manera justifica plenamente el que alguna de ellas no se encuentre dentro de esta posibilidad.

Yo quisiera determinar cuál es mi visión de esta problemática, sobre todo tratando de alguna manera de ubicarme en los conceptos que ya los señores ministros han tomado en estos

aspectos, y sobre todo, determinar si considero que es o no inequitativo.

Por principio de cuentas se ha dicho que no se necesita que la exposición de motivos señale expresamente; sin embargo, creo que hay criterio específico del Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, que ha dicho que cuando se trata de establecer cuestiones de carácter extra fiscal, es precisamente el Congreso de la Unión en el que en la exposición de motivos correspondiente, debe determinar a qué obedecen los fines extra fiscales o de política fiscal, a los que de alguna manera debieran determinar por qué razón se exime a un contribuyente de cierta razón, o por qué se le da un beneficio. Situación que en este caso concreto no sucede. Si nosotros simplificamos lo que dice la exposición de motivos respecto de la reforma que ahora analizamos, veríamos que de alguna manera lo que está señalando es que se trata, primero que nada, de obtener mayor recaudación, con lo cual entendemos que prácticamente esta es una medida que no es que se obtuviera mayor recaudación, sino que a lo mejor se va a recaudar un poco anticipadamente esa cantidad, que no va a ser deducida desde el momento en que se realice la compra respectiva, sino hasta que se haya realizado la venta correspondiente.

Por otro lado, se dice que debido a la situación inflacionaria es necesario tener esta recaudación, pues sí, es muy probable que esto sí sea justificable y que de alguna manera implique la posibilidad de obtener una mayor recaudación, que quizás en su momento fue una de las razones que motivó que esta medida se estableciera. Se ha dicho que se simplificaría la tarifa para las personas físicas, yo no diría que se simplificaría, si para las personas físicas sigue siendo prácticamente la misma manera de llevar a cabo la deducción, no se está simplificando realmente gran cosa; ellos siguen deduciendo a través de las compras, no del Costo de lo Vendido, a los que no se les

simplificaría realmente nada, serían a las personas morales que tienen que incursionar más que nada en un concepto de naturaleza financiera y contable, para llegar a un concepto de naturaleza fiscal. Esto por lo que hace a la exposición de motivos en donde no se menciona de manera específica, o esto obedeciera, el eximir a las personas físicas con actividad empresarial, que obedeciera a algún fin de naturaleza extrafiscal; esto no se menciona en la exposición de motivos, no obstante eso, tenemos criterio expreso de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que cuando se trata de este tipo de fines, es necesario que el Congreso de la Unión, así lo manifieste en la exposición de motivos respectiva.

Otra de las situaciones que se ha mencionado, es que se trata de personas totalmente diferentes, las personas físicas, de las personas morales, con lo cual yo estoy totalmente de acuerdo, me parece muy correcto que se trata de personas totalmente distintas, eso ni siquiera entraría a discusión.

Sin embargo, si nosotros vemos la Ley del Impuesto Sobre la Renta, nosotros llegaríamos a la conclusión de que en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, existen pues muchas clasificaciones que se dan de acuerdo a los sujetos que están, pues valga la redundancia, sujetos a contribuir, por qué razón, nosotros vemos que existen diferencias entre los sujetos, por lo que hace al tipo de persona y es el caso específico de persona física y persona moral, existen diferencias entre las personas que tributan de acuerdo a la actividad a la que se dedican, de acuerdo al monto de los ingresos que ellas tienen, de acuerdo al objeto del propio tributo de que se trate, entonces encontramos que de veras existen muchas divisiones de acuerdo al tipo de personas, al monto de los ingresos al objeto del impuesto y sobre todo, dependiendo de la actividad.

Si nosotros nos vamos a la división de persona física y de persona moral, también vemos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que existen divisiones tajantes por lo que hace a estas personas, y por lo que hace a personas físicas, pues simple y sencillamente la Ley del Impuesto Sobre la Renta, nos está estableciendo un impuesto cedular, en el que dependiendo de la actividad, cada persona física tributa en un régimen, a veces diferente, así tenemos a las personas que se dedican a obtener ingresos por honorarios profesionales, las que se dedican al arrendamiento de inmuebles, las personas que se dedican únicamente a inversiones; es decir, a cualquier actividad que produzca la posibilidad de obtener un ingreso, están clasificadas específicamente dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y dentro de estas personas evidentemente encontramos también a las personas físicas con actividad empresarial.

Dentro de estas personas físicas con actividad empresarial, encontramos también otra división ¿cuál es esa división? Bueno, de alguna manera las que están catalogadas por el monto del impuesto, por el tamaño de los ingresos que perciben, se dividen en tres, que son: las que cotizan en régimen general, las que cotizan en régimen intermedio y los pequeños contribuyentes, o llamados también REPECOS.

Entonces, por principio de cuentas, tendríamos que establecer a qué se está refiriendo el problema de equidad que señala el proyecto que se nos presenta por la Comisión y por el ministro Aguirre Anguiano.

La diferencia en materia de equidad a que se refieren, es precisamente entre las personas morales que realizan, desde luego, actividades empresariales, por su propia naturaleza, pero también se está refiriendo a aquellas personas físicas que realizan una actividad empresarial, pero dentro de esas

personas físicas, quedan perfectamente excluidas aquellas que están relacionadas con los pequeños contribuyentes y con el régimen intermedio.

¿A cuáles se está refiriendo? A aquellas que cotizan de manera más alta, por qué, porque su actividad realmente está relacionada con las características inherentes a una empresa, el propio proyecto nos está definiendo conforme a la propia Ley Federal del Trabajo en su artículo 16, lo que se entiende por empresa, y tan empresa realiza una persona física como una persona moral que se dedica precisamente a una actividad de lucro.

Pero no solo eso, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en diferentes tesis que el proyecto nos hace favor de transcribir las partes correspondientes, nos ha mencionado de la semejanza que existe entre una persona física con actividad empresarial y una persona moral que obviamente se dedica a actividades empresariales, y en la página 103 del proyecto, vemos nosotros, que cita aquí una tesis en la que se está estableciendo una diferencia entre el servicio personal independiente para las personas físicas y las personas físicas con actividad empresarial.

Y si ustedes ven casi al final de la tesis, esta Suprema Corte de Justicia, nos dice claramente no se transgrede el problema de equidad, por qué razón, porque no se les obliga a acumular, ¿a quiénes? la ganancia inflacionaria en virtud de que no se encuentran en la misma situación de las personas morales y físicas dedicadas a actividades empresariales, pues el objeto primordial de éstas, ¿quiénes son éstas? personas físicas con actividad empresarial y personas morales, es el lucro mercantil. Mientras que las primeras, si bien obtienen ingresos, no especulan comercialmente, esto lo dijo la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Por otro lado, también encontramos y voy a leer nada más de manera ilustrativa algunas, para no cansarlos, pero también volvemos a la página 107 y encontramos otra tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, donde se dice: El objeto fundamental de aquéllas –se está refiriendo a las personas físicas con actividad empresarial- es el lucro mercantil, con lo que pueden equipararse a las personas morales mercantiles. Esto lo dice también la Suprema Corte de Justicia de la Nación en otra tesis jurisprudencial.

Y luego tenemos otras más, pero, bueno, quiero presentar las más ilustrativas. Dice en la página 111: “Esto es si se toma en consideración que las personas morales y físicas, dedicadas a actividades empresariales, tienen como objeto el lucro mercantil; mientras que las personas físicas que obtienen ingresos por los servicios que prestan, no especulan en ese ámbito.” Y hay otras más, que ya no los quiero cansar con leer, pero, finalmente, lo que ha dicho la Suprema Corte de Justicia en estas tesis es que las personas físicas con actividad empresarial, por lo que hace a su actividad, realmente son semejantes a las personas morales que de suyo se dedican a la actividad empresarial.

Se mencionó el día de anteayer por los señores ministros Góngora Pimentel, Díaz Romero y Ortiz Mayagoitia, que existían diferencias tajantes entre una persona física con actividad empresarial y una persona moral. Y entre ellas señalaron el tipo de régimen fiscal al que se encuentran sometidas cada una de ellas; y, además, el tipo de deducciones que cada una de ellas llega a tener. Los artículos en los que, de alguna manera se están especificando estas deducciones son, el 29 para personas morales y el 123, si no mal recuerdo, para personas físicas. Y decía el ministro Ortiz Mayagoitia: De entrada vemos que el artículo referido a deducciones de

personas morales está señalando diez fracciones y el otro señala siete; y si establecemos un comparativo entre unas y otras –decía- sólo tres son realmente iguales, sólo tres se parecen; y las señaladas en la fracción I, en la IV y en la VII. No siendo éstas, todas son totalmente diferentes y al tener un régimen fiscal distinto, esto las hace totalmente distintas.

Yo coincido perfectamente con él, y coincido con lo dicho por el señor ministro Díaz Romero en este sentido, y con el ministro Góngora Pimentel. Efectivamente, tienen, de alguna manera, diferencias en estos aspectos, pero esto quisiera decir o aceptar, que lo dicho en las tesis que hemos leído, es incorrecto; es incorrecto porque le hemos atribuido semejanzas a ambas personas, en aspectos, si ustedes quieren, de otra naturaleza. Y a eso es a lo que voy en este momento. ¿Cuándo, realmente, podemos entender que existe un problema de equidad? Yo creo que no podemos encontrar personas exactamente iguales en cuanto a régimen, en cuanto a monto de ingresos, en cuanto a actividad; pero eso la ley establece todas esas diferencias que ya habíamos marcado. Pero ¿qué es lo que hace inequitativo ya sea a un impuesto o un elemento esencial como viene a ser una deducción? Bueno, el tipo de actividad y la actividad preponderante que, en un momento dado, es importante para determinar si las actividades que realizan son o no iguales, independientemente de que otras cuestiones señaladas, como son otro tipo de deducciones, el tipo de tasa que se pueda llevar a cabo, puedan o no ser diferentes. ¿Por qué razón? porque de alguna manera, si la actividad es exactamente la misma, si realizan exactamente la misma función, pues se les debe de dar en ese aspecto, en el aspecto esencial de la contribución, las mismas facilidades a ambos contribuyentes. Cito un ejemplo. Un ejemplo que habíamos platicado con los señores de la Comisión, y que, de alguna manera, a mí me convence plenamente. Una persona física con actividad empresarial que de alguna manera se

dedica a la construcción de algo en especial, de casas, de puentes, de lo que ustedes quieran; y una persona moral que se dedica exactamente a esta misma situación. La pregunta es ¿hay una actividad empresarial? Por supuesto que la hay ¿La actividad es distinta? No, no es diferente. ¿Qué sucede si nos ponemos en el plan de que una deduzca Costo de lo Vendido y la otra deduzca compras? Pues muy sencillo, tendremos una actividad diferente en cada caso ¿por qué razón? y ahí, bueno, mencionaré un ejemplo a lo mejor muy simple, pero que de alguna manera trataré de ilustrar esta situación.

Vamos a pensar que el ingreso en el ejercicio de ambas personas por esa misma actividad, por la construcción de una situación específica es de cien pesos; ¿qué sucede con la persona moral?, la persona moral no va a poder de alguna manera deducir hasta que venda su producto, y vamos a pensar que su producto lo vendió a la mitad y de alguna manera lo único que pudo deducir es ese cincuenta por ciento; ¿cuál va a ser prácticamente la base del impuesto a pagar?, bueno, pues, ese cincuenta por ciento.

En cambio, la persona física que tuvo ese ingreso de cien y que en un momento dado por compras tuvo noventa, bueno, pues, va a tener una utilidad de diez, porque ella sí pudo de alguna manera deducir los noventa; ¿qué quiere decir?, bueno, que su utilidad es de diez; y por tanto, la base para el pago de sus impuestos es mucho más reducida.

Entonces, si bien es cierto que esto implica nada más una deducción anticipada porque no se está eximiendo del pago del impuesto, lo cierto es que, esto se está yendo a una deducción probablemente hasta el ejercicio siguiente, y esto implica por supuesto un problema de inequidad entre ambas personas.

Por estas razones, yo considero que el proyecto que se elaboró bajo la ponencia del señor ministro Aguirre Anguiano, por la Comisión de secretarios que la integran, en lo personal me parece excelente proyecto, bien desarrollado, y sobre todo, en el aspecto de equidad, perfectamente determinados los antecedentes en los que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, de alguna manera ha determinado que si se trata de un fin extrafiscal, tendríamos la necesidad de precisarlo en la exposición de motivos, situación que no sucede.

¡Ah!, y algo más respecto de la exposición de motivos, señalaba el señor ministro Góngora Pimentel, el día de anteayer, que en el año –creo- dos mil dos, se estableció una diferencia entre el régimen de personas físicas y de personas morales y que de alguna manera se quitó esa homologación que podríamos pensar existía entre ellas; yo lo que diría es: no se podría determinar en esta exposición de motivos una situación relativa al Costo de lo Vendido, ¿por qué razón?, pues, porque necesitaría haberse previsto dos años antes una reforma que se celebró hasta dos mil cinco; entonces, no es posible que en esta exposición de motivos se pudiera determinar una situación de esta naturaleza.

Y por otro lado, decía, las cuestiones accidentales relacionadas con la tasa, con la tarifa, son eso, cuestiones accidentales; en lo substancial, lo que es semejante entre una persona física con actividad empresarial y una persona moral, es precisamente la actividad; y tan es así, que la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta, en la reforma anterior a ésta que ahora estamos tratando en Costo de lo Vendido, establecía esta figura, tanto para persona física, como para persona moral; o sea, el propio legislador reconoció que era una manera de deducción acorde para ambas personas, ¿por qué razón?, porque la actividad –repito- es exactamente la misma.

Entonces, por estas razones, señor presidente, no sé si más adelante pudiera surgir alguna otra, pediría nuevamente el uso de la palabra.

Yo estoy de acuerdo con el proyecto que se presenta por el señor ministro Aguirre Anguiano y por la Comisión, a quienes felicito por la elaboración de ese proyecto tan completo; con que sí se trata de un problema de equidad en cuanto a las personas físicas con actividad empresarial, solamente personas físicas con actividad empresarial en régimen general y las personas morales.

Gracias, señor presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Muchas gracias, señora ministra.

Tiene la palabra ministro Silva Meza.

SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA: Gracias, señor presidente.

Yo quisiera señalar que, mi punto de vista, considero que es pertinente hacer este señalamiento previo, acoge una de las propuestas a las que se le dieron lectura el día de anteayer, algunos principios que estimo básicos, desde mi punto de vista para expresar mi posicionamiento.

Siento que, efectivamente hay que hacer énfasis en el principio de equidad tributaria, en su significado y alcances en relación con los diferentes elementos esenciales del impuesto sobre la renta, privilegiando el enfoque exclusivamente tributarista y partiendo de un método de análisis sistemático que nos lleva, con base a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a analizar el carácter de los sujetos pasivos de este tributo.

De esta suerte, con este énfasis, con ese método, con ese alcance y ese privilegio al enfoque tributarista, no comparto las

consideraciones que sustentan la propuesta del proyecto que estamos analizando, propuesta que consiste esencialmente en proponer la eventual concesión del amparo por violación a la garantía de equidad tributaria debido a que la Ley del Impuesto Sobre la Renta da un trato diferenciado a las personas morales frente a las personas físicas con actividades empresariales, particularmente por lo que se refiere al esquema de deducciones.

De lo mucho que ya se ha dicho de cada una de las caracterizaciones de estos diferentes sujetos pasivos de este tributo, desde mi punto de vista, pienso, que aunque es cierto que existan algunas similitudes, desde el punto de vista de la actividad que desarrollen las personas morales y las personas físicas con actividades empresariales, también es verdad que constituyen categorías distintas de contribuyentes y en esa medida no puede pretenderse un trato fiscal idéntico, en virtud de que como ya se ha mencionado, al comentar diversos artículos de la ley de la materia, las personas morales y las físicas, desde el punto de vista tributario, están obligadas, en virtud de situaciones fiscales diversas, precisamente porque el legislador reconoce las distintas características objetivas de dichas categorías de contribuyentes que ya han sido ampliamente comentadas; el principio de equidad tributaria exige que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, sobre esa premisa y debo insistir, privilegiando el enfoque tributarista y el método sistemático, debe inscribirse el análisis de la regulación fiscal para las dos categorías de sujetos obligados a las que nos hemos estado refiriendo, personas físicas con actividades empresariales por un lado y personas morales por el otro, respecto de las cuales la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta, pone de manifiesto que no están en igualdad de circunstancias, por toda la serie de características reiteradamente señaladas en las diversas intervenciones de los señores ministros que me han precedido,

partiendo de esta base, desde mi óptica, resulta obligado reconocer que el legislador sí está atendiendo las diferentes características, circunstancias de estos dos grupos de contribuyentes, según se advierte del análisis comparativo de los preceptos que regulan las bases de tributación y en esa medida puede afirmarse que el legislador sí respeta en este caso, el referido principio de equidad tributaria, porque al aplicar un trato diferenciado está atendiendo a las distintas características objetivas, reales y formales de las personas físicas con actividad empresarial y de las personas morales, no es sólo en lo que ve a la forma de manejo de esos recursos o los límites de su responsabilidad o la naturaleza de su patrimonio o su mayor o menor capacidad económica o si aplican una tarifa en lugar de una tasa, sino también, porque ese tratamiento fiscal diferenciado responde al reconocimiento por parte del legislador de la distinta capacidad contributiva que al final de cuentas se traduce en equidad tributaria, en tanto que, como hemos sostenido en otras ocasiones, la proporcionalidad y la equidad son dos conceptos jurídicos necesariamente vinculados.

Por lo tanto, no es únicamente a partir de las semejanzas entre las personas morales y las personas físicas con actividades empresariales como habremos de elucidar si existe o no respeto a la garantía de equidad tributaria, sino fundamentalmente, del análisis de las abundantes y significativas diferencias que existen en la ley entre estos dos grupos de contribuyentes. Es precisamente a partir de las señaladas diferencias contenidas y sistematizadas como dijimos en la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta, como podemos arribar a la conclusión de que las personas morales y las personas físicas con actividad empresarial, constituyen dos diferentes clases o categorías de contribuyentes, lo cual explica por qué el legislador ha establecido un distinto tratamiento

concretamente en lo que se refiere al esquema de deducción del gasto en la producción de bienes y servicios.

De manera sintética es en particular, en este tema de equidad. Ése es mi posicionamiento señor presidente, señores ministros. Gracias.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE.- Muchas gracias señor ministro Silva Meza.

Tiene la palabra el señor ministro Ortiz Mayagoitia.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA.- Gracias señor presidente.

Me ha resultado cita en cuanto a mi intervención del día de ayer, de anteayer, perdón y me doy cuenta de que no fui entendido y eso significa que no me supe expresar. Quienes han hablado en pro de declarar fundado el concepto de violación de inequidad, parten de la base de que las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales son semejantes por el tipo de actividades que desarrollan, con lo cual yo estoy totalmente de acuerdo, yo no quise significar que hay distinciones entre las personas físicas, con actividades empresariales, y las personas morales, aclaro, no fue ése mi propósito, aunque, desde luego, que sí las hay en los datos que nos proporcionó el señor ministro Valls, mientras dos millones trescientos mil contribuyentes, personas físicas, aportan un pago de aproximadamente el quince por ciento del impuesto sobre la renta; cuatrocientas y pico de mil empresas, personas morales, aportan el ochenta y cinco por ciento; el dato parte de declaraciones presentadas en el año de dos mil cinco y esto revela una disparidad en materia de ingresos, de posibilidades económicas y de gastos de administración, pero, insisto, mi propósito no fue establecer diferencias entre personas físicas, con actividades empresariales, y personas morales. Mi

propósito fue significar que están en regímenes fiscales diferentes; esto no es de ahora, ni por virtud de la reforma que se impugna en estos amparos. Esto viene ya de tiempo atrás y está consentido por las empresas quejasas, a menos de que sean de reciente registro y constitución; no pueden impugnar la legitimidad de haber separado en dos regímenes fiscales diferentes personas físicas, con actividades empresariales, y personas morales, con actividades empresariales. Esto ya está hecho y estando así la división, siendo compartimentos estacos, separados el uno del otro, no es posible ahora analizar la equidad de uno de estos regímenes, comparándolo con otro, porque esto significaría que la división, la clasificación estuvo mal hecha y que no debe haber un régimen distinto para personas físicas, con actividades empresariales, porque son iguales a las personas morales; no es ese el tema, no puede serlo. El tema es: la modificación de la deducción que se permite en uno solo de estos regímenes, se puede comparar con el de al lado, yo digo: no, ya estando divididos no hay por qué dar razones, ni fines fiscales, ni extrafiscales para tocar solamente uno de ellos; de lo contrario, tenían que decir: por qué no se modifica el cambio en relación con todos los regímenes.

Para el día de mañana, en la Segunda Sala, llevamos una propuesta de tesis, de asuntos ya votados, por unanimidad de cinco votos, que se refieren a otro impuesto, pero la razón de decidir, es exactamente la misma; esta tesis que ya sale de ejecutorias, que son cosa juzgada, dice:

“VALOR AGREGADO. LA FORMA DISTINTA DE ENTERAR ESTE IMPUESTO POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN GENERAL Y DE LOS PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.”

Texto: La circunstancia de que el artículo 2 letra C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se prevea un régimen y un procedimiento especiales para que los pequeños contribuyentes paguen el impuesto respectivo diferente al de los contribuyentes del régimen general, no transgrede el principio de equidad tributaria, contenido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, ya que no se ubican en un plano de igualdad. En efecto aunque ambos son sujetos del mismo impuesto, poseen características propias suficientes para clasificarlos en distintas categorías, atendiendo a sus diversas capacidades administrativas y operativas lo que fue considerado por el legislador.

Aquí ya hay dos regímenes establecidos y la propuesta de que se declare fundado el agravio, es que no se dieron razones por las cuales, el régimen de al lado no se toca; pues no se toca porque se está modificando solamente uno de ellos, tiene reglas necesariamente diferentes si no, la clasificación de régimen general para personas físicas con actividades empresariales o prestadores de servicios y régimen general, para personas morales, no tendría sentido, vamos todos los argumentos son iguales, hacen lo mismo, a qué nos lleva, está mal que estén en distintos regímenes, pero ese no es el tema de nuestra discusión, eso ya fue hecho así o no fue combatido, o ya se dijo que estaba bien, mi insistencia ahora es que si solamente se modifica un régimen, está bien, no hay por qué hacer consideraciones en cuanto a los colaterales que están sujetos necesariamente a reglas diferentes, para enfatizar esto de que las reglas de un régimen y el otro son diferentes, aludí a las diversas deducciones que pueden tomar los causantes de uno y de otro; solamente para eso, y con la consideración consecuente de que si ahora decimos que lo que se hizo respecto de la deducción que prevé el 29, fracción II, está mal, porque no incluyó a los del régimen de al lado, pues también van a estar mal todas aquellas deducciones que son diferentes

en uno y en otro, cuando la intención clara de separarlos, es darles un trato diferente, gracias señor presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Tiene la palabra el señor ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Gracias señor presidente. La diferencia no es solamente la societaria o la individual, hay una diferencia de régimen precedente a la reforma, dónde firmo, claro que sí, así es, pero de esto a que aquello que tenían de común en ambos regímenes pueda cambiar al aire del Legislador sin justificación alguna, esto ya no lo firmo, ¡cuidado!, cuando menos que se diga por qué y lo que se ha dicho aquí, es que son diferentes regímenes, bueno, yo digo pues esta es una petición de principio, eso no es el tema de la discusión, el tema a discusión es porqué, aquello que tenían de común, igual los dos regímenes, ahora cambia por designio del legislador, sin decir un porqué, y esto, es otro el tema, esto puede significar una inequidad que pueda no tener ni un fin extrafiscal ni un fin fiscal plausible, este es el tema, según mi parecer, y esto es lo que no aparece que esté justificado en forma alguna, y no veo que relación tenga esto con el impuesto al valor agregado, cómo los bienes susceptibles de producir utilidades, merecieron un tratamiento por la Segunda Sala, diferente por las personas físicas y por las personas morales, tratándose del enjuiciamiento de otra problemática, que no es esa.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Continúa el asunto a discusión. Señor ministro Díaz Romero, tiene la palabra.

SEÑOR MINISTRO DÍAZ ROMERO: Gracias señor ministro presidente. Nuevamente tomo el uso de la palabra para reiterar el criterio que ya antes propuse o mencioné, obviamente que no se trata como en algún momento se entendió, de un ataque

personal, estamos obligados a decir lealmente cuáles son nuestras ideas, no hay pues, de antemano lo digo, siempre lo hemos entendido así, que no se está personalizando con esto, pero sí tenemos la obligación y auténtica obligación, de decir lo que pensamos. Se dice, creo que una de las partes fundamentales en que se basa el proyecto, es en el sentido de que el Poder Legislativo, no estableció las razones por las cuales, trató en forma diferente a las personas morales empresariales y a las personas físicas empresarial, y se lleva hasta tal punto esto, que se me figura como si fuera una especie de necesaria fundamentación y motivación, como si fuera un acto concreto de aplicación, en donde conforme al artículo 16 constitucional, la autoridad aplicadora debe fundar y motivar su acto, y ciertamente lo ha dicho así la Suprema Corte, tratándose de autoridades legislativas, solamente que quisiera yo completar, no solamente tratándose de que haya necesidad de que el Poder Legislativo exprese las razones por las cuales da un tratamiento a uno y da un tratamiento distinto a otra categoría, sino también que no es necesario hacer esto cuando de una manera lógica, se desprende perfectamente del estado de las cosas que se mencionan en la propia ley, son dos aspectos diferentes. Pero regresando a lo primero, a lo que haya dicho o no haya dicho el Poder Legislativo en relación con este trato diferente, se pregunta, es que lo dijo en el año de dos mil dos, y el día de anteayer, mencioné como esta diferencia de tratamiento fiscal entre personas físicas empresariales y personas morales empresariales, en realidad se viene dando desde mil novecientos sesenta; pero se repitió en una forma clara, en una forma específica en relación con este aspecto que estamos viendo, a partir del año de dos mil dos, y luego se dice: bueno, y aquello que se dijo en dos mil dos, ¿vale para dos mil cinco, también? Y, yo contesto, sí, sí vale, sí vale porque estando marcadas en dos mil dos, las diferencias fundamentales, y existiendo todavía hasta la fecha, las mismas diferencias, es obvio que se están rigiendo por esas mismas

razones que se dieron en el año de dos mil dos, porque si no, en cada reforma habría que estar repitiendo lo mismo, yo creo que no, y luego llegamos a una cosa curiosa, cuando se trata de encontrar las diferencias fiscales, o de tratamiento fiscal entre una categoría y otra categoría, se empieza a estudiar la ley, y se dice: es que las personas físicas tienen que pagar conforme a una tarifa, mientras que las personas morales empresariales tienen que pagar conforme a una tasa, las personas físicas pueden hacer tal tipo de deducciones, las personas morales tienen que hacer esta otra, etcétera, y se van encontrando las diferencias, se dice: un momento, eso no se vale, estamos cometiendo un vicio de petición de principios, porque se está tratando que la ley dice una y otra cosa, y de lo que se trata es de saber, bueno, efectivamente tuvo razón o no tuvo razón, entonces se dice, vayamos pues a otra cuestión, vayamos a las cuestiones reales, las diferencias fundamentales que se tuvieron en consideración para que todo esto aterrizara en una y en otra parte de lo establecido en la ley, y entonces se dice, momento, esto tampoco se vale, esto porque ya estamos en los fines extra fiscales, y entonces resulta que si por un lado se impide que el tratamiento distintivo y por el otro también, entonces llegamos a la conclusión de que no puede existir ninguna diferencia, nunca se podrá justificar ninguna diferencia de trato, pero yo creo que sí la hay, esta diferencia de trato tiene que ver fundamentalmente con una cuestión de proporcionalidad, se ha dicho por parte de la Suprema Corte, que, el Poder Legislativo, en materia fiscal, no solamente puede, sino que está obligado a tratar en forma diferente, a los que son diferentes, y yo creo que sin ir a una cuestión extra fiscal, en la pura comparación entre una categoría y la otra, encontramos la razón fundamental por la cual se les da diferente trato y se justifica también el diferente trato en este caso, si el noventa y uno por ciento no fue en ochenta y tantos, de acuerdo con el dato que tengo aquí, el noventa y uno por ciento y fracción, que equivalen a ciento treinta y cinco mil

millones, son los que contribuyen las personas morales empresariales, contra doce mil millones de las personas físicas, que equivale al ocho por ciento, y esto proviene de los informes sobre la situación económica, las finanzas públicas y la deuda pública, de una manera objetiva, estamos viendo, y tendremos forzosamente que caer en la cuenta de que se trata de un elemento objetivo que conduce pero directamente al establecimiento de dos categorías diferentes de contribuyentes, y si son dos categorías de contribuyentes, el Estado, la Secretaría, el Poder Legislativo, no solamente tiene facultades, sino que está obligado a dar tratamiento también diferente, uno, para las personas físicas empresariales, y otro, para las personas físicas empresariales, de lo contrario, si se organizara de tal manera toda esta razón y estructura fiscal, exclusivamente con un tratamiento, cuidado, cuidado, estamos llegando a un riesgo, verdaderamente, de difícil aceptación, tendría que haber un solo tratamiento para todos los empresarios, nos olvidamos de los REPECOS, nos olvidamos de los contribuyentes intermedios, nos olvidamos de las personas empresariales físicas, no habría más que un solo tratamiento, cuando el estado de la capacidad contributiva nos está hablando de que hay diferentes categorías que ameritan diferente trato también.

Este riesgo no es posible correrlo, si en este momento sentamos lo que propone el proyecto, con todo respeto sea dicho, esto implicaría necesariamente que todas las demás diferencias entre las distintas categorías de contribuyentes han estado mal, y la Corte se ha equivocado desde siempre, y entonces tendríamos que ir para atrás para efecto de ir concediendo los amparos hasta el momento en que llegáramos a establecer que hay un solo tratamiento en impuesto sobre la renta para todos los empresarios, lo cual no es posible.

¿Cuál es, creo yo, esta razón fundamental, que ya no queremos encontrar en la Ley porque podría entenderse, yo no lo creo, pero podríamos entender, es una petición de principio, es la oportunidad de que los pequeños contribuyentes, y me estoy refiriendo a los empresarios, personas físicas, puedan tener mayor capitalización?

Las personas morales empresariales no tienen necesidad de eso, se les trata en una forma neutral, lo que tenían antes era un beneficio, en el momento en que compraban todo ahí podían, personas físicas y personas morales, tomar eso en cuenta para la deducción. Esto, según se nos ha explicado en reiteradas ocasiones, solamente en México se daba, en todas partes del mundo se sigue el criterio de que las deducciones son conforme al Costo de lo Vendido, como está ahora, y esa neutralidad que asume el Poder Legislativo en este momento, implica que aquellas categorías que tienen suficiente capital pueden hacerlo, eso ya están en condiciones de hacerlo, mientras que los otros, las personas físicas empresariales, tienen posibilidad de capitalizar, de favorecer su capitalización, si se quiere encontrar esto, pero yo creo que, si se quiere encontrar alguna razón real, pero creo que esas razones se dieron suficientemente por el Poder Legislativo desde 1960 y específicamente en 2002.

Gracias, señor presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Tiene la palabra el señor ministro Aguirre Anguiano.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Muy brevemente. Primero, para agradecer a los ministros Ortiz Mayagoitia y Díaz Romero, la reiteración con mayor explicación de sus posiciones, eso me hizo acordar de lo dicho por Lao-Tsé, en su “Arte de la Guerra”, según nos lo recordaba el ministro Góngora Pimentel hace algunos años.

Si la primera vez que les expliqué una instrucción no la entendieron, la culpa es de que yo no transmití bien la instrucción, y la vuelvo a repetir.

Esa modestia que tuvo Lao-Tsé, les costó después muy cara a sus enemigos, afortunadamente ahorita no hay amenaza de por medio, y por eso me quedo en el agradecimiento.

Y después, quiero decirles lo siguiente: Las desigualdades en materia fiscal son tan radicales que se necesitan normas especiales para que sean iguales respecto a cada una de las categorizaciones de la gran desigualdad preexistente.

Bueno, esto puede ser una realidad, yo diría que es una lamentable realidad, pero puede ser una realidad. En el mundo fiscal ideal no debían de existir esas desigualdades, y por tanto, todo debía de ser uniforme, y aquella desigualdad en sí misma significaría inequidad, pero estamos en el mundo de las realidades y para eso se legisla, para la realidad social que se vive. Entonces se ha aceptado la categorización, pero si en aras de aceptar y reconocer la categorización, aceptamos que ya no hay necesidad de decir por qué la norma es desigual para una categoría que para otra, sino que baste referir la categorización para dar por sentado que cualquier distingo es válido, se acabó el 31, fracción IV, y se acabó el principio de equidad.

Perdón, ese es mi punto de vista, perdón, esto así lo veo, culmino mi intervención diciendo: qué bueno que esté reglamentada la deducción conforme a costa de lo vendido, eso nadie lo ha rechazado hasta donde yo he escuchado.

Muchas gracias.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Continúa el asunto a discusión.

Como todos habrán advertido, el tema se ha discutido con una gran amplitud, y cada quien ha manifestado sus puntos de vista que los llevan en principio a una convicción que hasta el momento ha sido muy clara en todos los que han manifestado su punto de vista; yo pienso que lo complejo del tema, probablemente amerita que yo simplemente para justificar mi voto tenga que hacer una amplia exposición, aunque renunciando a leer los amplísimos documentos que tengo preparados al efecto.

Es claro que al advertir quienes han hecho uso de la palabra, pues hay cinco personas que se han manifestado porque no se viola el principio de equidad tributaria, hay tres personas, una de ellas en este momento ausente, que se han pronunciado en que sí se viola el principio de equidad tributaria, y desde luego surge para mí una tentación que a la mejor sería muy grata para alguno de los integrantes del Pleno, que simplemente dijera yo “me han convencido las extraordinarias razones que han dado los que dicen que sí se viola el principio de equidad” o “me han convencido ampliamente las razones de quienes se han pronunciado en el sentido de que es muy escrupuloso el precepto y no se viola el principio de equidad tributaria”, pero bien saben que no es precisamente mi estilo, que yo trato de dar mis puntos de vista, que como dijo el ministro Díaz Romero, primero tienden a ser muy respetuosos de las posiciones de quienes no coincidan con mi punto de vista, y por el otro lado, no pretendo triunfalmente que esta es la posición correcta, yo pienso que si el Pleno de la Suprema Corte ve como debatible un tema, pues esto mismo revela que el tema no es precisamente claro.

Hay algo que naturalmente que ha llamado la atención, quizás no solamente a mí, sino a todos los integrantes del Pleno y a quienes en estas sesiones han seguido o desde sus casas o aquí en el Salón estos debates, y es que prácticamente quienes han hecho uso de la palabra han dicho, la Suprema Corte ya señaló esto, pero como tuvieron posiciones diferentes, pues resulta que la Suprema Corte lo mismo les sirve de sustento a los que dicen que se viola el principio de equidad tributaria, que a los que dicen lo contrario, y entonces aquí se tendría la impresión de que la Suprema Corte de Justicia, está resolviendo unos días en un sentido, y otros días en sentido contrario, y esto para mí me parece grave, porque incluso quienes de alguna manera hemos estado cercanos a la materia tributaria, sabemos que ha habido una gran preocupación de la Suprema Corte por dar un contenido coherente al artículo 31, fracción IV de la Constitución, y sobre todo desde el ángulo jurídico, porque si bien dentro de las tesis que se han manejado, se habla de lo extra fiscal, pues lo cierto es que la Suprema Corte tiende a ser muy respetuosa de tareas que no le tocan al jurista, sino que le tocan al político, le tocan al economista y a muchos científicos que finalmente tienen que concurrir en la determinación de la materia tributaria, algo llama la atención y que viene a enaltecer la labor de la Suprema Corte de Justicia, desde que abandonó aquella postura quizás muy justificada en su época de Ignacio Vallarta; las cuestiones tributarias esas son cuestiones de urnas electorales, si las cuestiones tributarias han afectado al pueblo, eso se va a reflejar en las urnas electorales cuando se tenga que llegar a la votación y quienes sienten que se ha manejado mal la materia tributaria, lo van a reflejar votando en contra de quienes estén en el grupo político que ha llevado a estos descalabros, pero de pronto la Suprema Corte, aceptó un reto que derivaba de la propia Constitución que todo acto y toda ley es susceptible de impugnarse por violación de garantías y entonces vino esa labor de la Corte, que yo estimo que sustancialmente ha sido

coherente de ir enriqueciendo la interpretación del artículo 31, fracción IV y yo pienso que este debate se origina en que se tienen diferentes enfoques de lo que para mí la Suprema Corte ha establecido claramente y siento que en sus intervenciones algunos de los ministros lo han señalado y voy a tratar de referirme un poco a esta problemática.

Primero, yo quisiera abundar en la situación del artículo 31, fracción IV, primero destacar que no es un artículo que esté en el capítulo de garantías individuales, está en un artículo de obligación de los mexicanos, de modo tal que lo fundamental de este artículo, tiende a justificar que los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los Municipios sean sufragados por los mexicanos, esto llegó a dar lugar a aquella polémica de si los extranjeros debían o no contribuir a los gastos públicos de México, y la Suprema Corte dijo que debían contribuir y que para ese efecto debían considerarse como mexicanos y se acabó con ese debate y yo siento que sobre esto no se han vuelto a reabrir los temas; todos los que están en México y en fin, todos los que en un momento dado son considerados como sujetos de tributo, sean mexicanos o sean extranjeros, están obligados a contribuir a los gastos públicos.

Esto por lo pronto nos hace ver que a las autoridades les crea el problema de afrontar los gastos públicos a través de las leyes tributarias, aquí es donde se da la relación entre la Ley de Ingresos respaldada por toda la legislación tributaria y el presupuesto de egresos, esto desde luego debe llevarnos a abandonar esa postura muy simplista de pensar que los Legisladores y las autoridades hacendarias están viendo cómo dañan a los gobernados, cómo afectan a los mexicanos, no, al contrario porque lo que justifica los gastos públicos es el bien de la comunidad, luego hay la responsabilidad de las autoridades de diseñar un sistema que respetando el artículo 31, fracción IV, en la segunda parte a la que no me he referido,

permita recaudar lo necesario para todo lo que se necesita en la vida social, para que la comunidad pueda marchar eficazmente y entonces esto es lo que da sentido a la segunda parte del precepto, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, combinando ambas partes, la Suprema Corte ha dicho y este es un criterio que no se ha cuestionado, para cumplir con las garantías que otorga el artículo 31, fracción IV de la Constitución, que se debe entender como una ampliación a las garantías individuales, deben cumplirse con cuatro principios, el principio de legalidad, el principio de equidad, el principio de proporcionalidad y el principio de destino a gasto público y sobre cada una de estas distintas reglas a las que se debe someter la autoridad tributaria y el Legislador, ha ido abundando profundamente, yo siento que si uno analiza la riqueza de tesis en materia tributaria (la materia más rica de criterios de interpretación de la Suprema Corte y de los Tribunales Colegiados de Circuito) irá un observando que se ha ido perfeccionando la interpretación por el enriquecimiento y la ampliación de la materia tributaria y que lo que en principio era muy simple, se ha venido complicando por la multiplicidad de tributos que se han ido creando o se han ido sustituyendo, todos recordarán por ejemplo que existía el impuesto sobre ingresos mercantiles, que tenía sus reglas, y hay magníficos criterios establecidos por la Corte en torno a ingresos mercantiles, pero de pronto se acabó ingresos mercantiles, surge el impuesto al valor agregado y entonces se van dando una serie de situaciones que pueden ir variando las reglas muy generales que se establecieron en un principio, en torno a las garantías en materia tributaria y habría mucho que decir al respecto, todos recordarán que existió el impuesto al timbre, caso que ya es verdaderamente anacrónico y obsoleto, cómo aun hubo el momento histórico en que se trató de simplificar la legislación tributaria, se acabó con el régimen cedular que establecía la Ley del Impuesto Sobre la Renta y se estableció un régimen que buscó ser más simple y vaya paradoja, quien

de pronto ha propiciado que se multipliquen los asuntos en materia tributaria, ha sido la propia Corte, porque la Corte ofrece por un lado a las autoridades y por otro lado a los contribuyentes y a los abogados de los contribuyentes, la posibilidad de estar cuestionando la inconstitucionalidad de las leyes tributarias y estar creando determinados tributos, siguiendo las reglas que da la Corte y ahí es donde viene ese gran esfuerzo de someterse, de sujetarse a los principios que establece la Constitución; bueno vamos a sentarnos en el principio de equidad tributaria, aquí he oído muchas interpretaciones del principio de equidad tributaria, pues para mí, el principio de equidad tributaria, la Corte lo ha ido precisando pero con toda nitidez, como ha precisado el principio de proporcionalidad, hubo una época que revolvía estos principios y de pronto los dijo con toda claridad ¿qué es el principio de equidad tributaria? Tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales ¿qué es el principio de proporcionalidad tributaria? Que exista relación directa entre la capacidad contributiva y el tributo que se cubre, que son dos aspectos diferentes, puede respetarse la equidad tributaria, pero violentarse la proporcionalidad, o viceversa, aquí estamos en equidad tributaria, tratar igual a los iguales y entonces el problema radica en ver a qué atendemos y aquí es donde yo siento que está el secreto para resolver el problema, si yo admito que son desiguales, pues ya no puedo pretender que se les trate de manera igual, porque eso va en contra de lo establecido por la Suprema Corte y por ello esto nos lleva a un terreno curiosísimo, que empezamos hacer disquisiciones, sobre ¿qué es la igualdad? Aun decía alguno de los ministros, es que si vemos a los que asisten a este Salón, todos son diferentes y esto nos llevaría al absurdo de que debiera haber tantas categorías, como seres humanos hay, que tengan que tributar en México, eso es a lo que se debe atender o a qué se debe atender, igual a los iguales, pero no olvidemos que esto está relacionado con las demás características del artículo 31

fracción IV, que no podemos determinar el trato igual a los iguales, olvidarnos de la proporcionalidad que tiene que tener en cuenta la autoridad, en relación con el principio de legalidad y en relación con el principio de destino a gasto público, esto por lo pronto nos hace ver que la primera responsabilidad de la autoridad tributaria, es no manejar las cosas de tal manera, que no se cumpla con el objetivo de la carga tributaria; es decir, tener lo necesario para afrontar los gastos públicos, y eso ya establece un mecanismo que hace muy difícil, que la autoridad tributaria y el legislador que en este momento estoy considerando como autoridad tributaria, llegue a establecer una legislación que mande a la quiebra a todos los contribuyentes, porque no tendría el objetivo que pretende.

Tiene que tener la habilidad técnica, esto es económico, esto es contable, que le permita conseguir el objetivo, tengo que recaudar para afrontar estos gastos públicos, y tengo que recaudar de tal manera que no aniquile a todos ni algunos de los contribuyentes, y entonces, ahí es donde desde mi punto de vista, se va a poder ir precisando el concepto de equidad.

Se ha manejado sobre todo por la señora ministra Margarita Beatriz Luna Ramos, lo relacionado, con que lo esencial para determinar la igualdad, es la actividad preponderante; sin embargo, ha aceptado que esto de ninguna manera se refleja en que tengan que darse una sola categoría; no comparto ese punto de vista, porque si éste sería el elemento esencial para determinar la equidad, llegamos a las conclusiones que ya explicó el señor ministro Díaz Romero.

Con este criterio, no nos preocupemos de un planteamiento de la deducción del costo de lo vendido ¡no! los pequeños contribuyentes son empresas, la persona que tiene su pequeña empresa de venta de tacos, esa persona es una empresa mercantil, que tiene como actividad preponderante, el obtener

lucro a través de esa actividad; entonces me están tratando inequitativamente, porque los pequeños contribuyentes que son empresa y por lo mismo son igualitos que yo, para efectos tributarios, reciben un beneficio que no me están dando a mí, y ahí es donde yo siento que debe haber la coherencia.

Aquí está la habilidad naturalmente de quienes buscan obtener declaraciones de inconstitucionalidad, que si yo me aparto del sistema de la Ley Tributaria, voy a ir encontrando una serie de situaciones, que van a ser necesariamente contrarias a la igualdad tributaria, por qué, porque son regímenes diferentes, si yo estoy en un régimen, todo aquello que se conceda a otro régimen, no obstante, que tenemos la misma actividad preponderante, será inequitativo, con algún problema verdaderamente curioso, que de pronto con motivo de un amparo, vamos a tener situaciones de mayor inequidad, porque dentro de la propia categoría, unos van a seguir recibiendo el trato de su régimen y otros van a recibir un régimen modificado por la Suprema Corte, en donde de pronto algo que está concatenado a todo el sistema, a todo el sistema del régimen, le vamos a introducir un elemento de otro régimen y entonces vamos establecer, una situación verdaderamente peculiar y si unos plantean este tema respecto de una deducción y otros respecto de otra, los regímenes que el legislador ha considerado adecuados tomando en cuenta, la proporcionalidad tributaria, la capacidad contributiva, se desquicia en tantos regímenes como resulten de la combinación de la ley y de los criterios de la Suprema Corte, y llegamos al caos en materia tributaria, porque no solamente propiciaremos que se estén cuestionando todas las leyes tributarias, sino que crearemos mayores inequidades conforme a los criterios de la Suprema Corte, la Suprema Corte va estableciendo criterios en torno a situaciones específicas, si ustedes analizan las tesis que aquí se han mencionado, van a advertir que todas están en razón de determinados casos concretos, pero que no hay propiamente

ninguna tesis que de una manera genérica y clara haya dicho; “las personas físicas con actividades empresariales, son iguales o son distintas a las personas morales”, sí hay tesis como la que mencionó el señor ministro Góngora, que dice con sus claras letras, “no puede establecerse un trato igual entre las personas morales y las personas físicas con actividades empresariales, dado que se encuentran obligadas en virtud de situaciones fiscales diversas; toda vez que el régimen general de tributación de las primeras, está regulado en el Título Segundo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir al primero de enero de dos mil dos, en tanto que las personas físicas con actividades empresariales, deben enterar el tributo, atendiendo al Título Cuarto de la propia Ley”, lógicamente, esto lo hacen en relación con los artículos 17, primer párrafo etc., de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, están viendo ese tema específico, pero sí establecen un criterio general muy importante; las otras tesis que se van manejando, van viendo diferentes tributos, pero en fin, estamos ante este problema tan interesante de la equidad en materia tributaria, ¿cómo lo vamos a resolver?, y yo, apunto la misma preocupación, que si manejamos estas tesis de manera aislada, respecto de cada deducción, respecto de las formas de deducción, no será posible emitir leyes tributarias constitucionales, ya alguna vez manifesté, cómo el principio de legalidad, en ocasiones se maneja para lograr la inconstitucionalidad de una ley, en contra del principio de proporcionalidad, si el legislador, es tan preciso en su ley, que dice todo con detalle, se viola el principio de proporcionalidad, porque el legislador no atendió que en una economía dinámica, una economía con inflación, los fenómenos que se dan en un mes son diferentes a los que se van a dar en otro mes, y como es posible que haya legislado con tanto detalle, porque está desconociendo que la capacidad contributiva, está sujeta a las eventualidades, y entonces se viola el principio de proporcionalidad tributaria, pero si el legislador trata de prever situaciones que ya la autoridad

administrativa tenga que determinar, entonces se viola el principio de legalidad, pues si todo debe estar en la Ley, y aquí es donde esto me lleva a un tema, que es el tema de las justificaciones legislativas, ¿cuándo se deben dar las justificaciones legislativas?, cuando se establece un beneficio entre los iguales, en otras palabras, si se estableciera un beneficio a algunos de los REPECOS por una situación excepcional que hubiera considerado el legislador, ahí sí se tiene que decir, aunque son personas que tienen un régimen específico dentro del genérico de personas físicas con actividades empresariales, como voy a otorgarles una exención, como voy a otorgarles un subsidio, ahí sí tengo que referirme a esa situación, porque estamos entre iguales, pero si estamos entre diferentes, pues esto solamente se tuvo que haber justificado cuando se establecieron las diferencias de regímenes, porque de otra manera también conducimos al legislador a algo imposible, o al menos muy difícil de establecer, que habría que establecer en relación con cada situación que se introdujera en cualquier de los regímenes establecidos en la ley, porque eso mismo no se establece en relación con todos los demás regímenes, porque en principio yo soy contribuyente con estas características, pues que diga por qué a mí no me están concediendo la situación que le están concediendo al que está en otro régimen.

Yo pienso que esto además, como lo dijo el señor ministro Valls, como lo dijo el ministro Silva Meza, como lo dijo el ministro Góngora, el ministro Díaz Romero y el ministro Ortiz Mayagoitia, tiene datos objetivos. Yo simplemente pienso si serán de la misma capacidad contributiva algún mexicano que aparece en una lista que por ahí se publica y que lo señala en un lugar muy importante de ingresos y el que tiene su negocio de venta de tacos. ¿Establecemos que todos deben tener el régimen de éstos que les han llamado REPECOS? Pues la recaudación no va a poder afrontar los gastos públicos y ahí

están las estadísticas. Luego, objetivamente tenemos que entender que hay un régimen distinto. Ya sobre esto no abundo porque han dicho suficiente. Cómo voy yo a introducir una variación en un régimen que tiene una gran cantidad de diferencias; es romper totalmente con el principio de simetría fiscal, metiendo características de otro régimen a un régimen diferente. ¿Por qué? Porque el régimen se debe ver en su totalidad. Algo apuntó el ministro Ortiz Mayagoitia: Si yo pretendo que soy igual al otro, debo impugnar que me estén considerando este régimen diferente. Y eso se debió haber hecho desde el primer momento en que se puso un régimen para personas físicas con actividades empresariales y personas morales con actividades empresariales. Desde ese momento debió haber impugnado la totalidad del régimen y haber dicho: Es inconstitucional el que estén creando el régimen de personas físicas con actividades empresariales porque son idénticas a personas morales, que obviamente son con actividades empresariales. Entonces ya la Corte tendría que haber examinado el problema, pero no en la retacería; te vamos a ver si este pedacito, que es una deducción, es inequitativo o no. No, porque eso no forma parte del régimen general. Esto es todo el régimen o nada. ¿Por qué? Porque de otra manera ya es estar introduciendo características de uno en el otro. ¿A qué es a lo que voy? Que claro que es importante que tengan que tener en cuenta las actividades preponderantes, y eso lo tuvo en cuenta el legislador desde el tres de agosto de mil novecientos veintiuno, en que se crea la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Desde ese momento aparecieron las cédulas que el legislador consideró que había quienes se dedicaban a la agricultura, quienes se dedicaban a la industria, quienes se dedicaban al comercio. Yo comerciante ¿por qué me están distinguiendo del que se dedica a la industria? Bueno, no estoy de acuerdo, en ese momento impugno la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Digo ¿por qué me estás creando una cédula? Yo, comerciante, si soy igualito

al industrial. Bueno, darían sus razones, pero todo el régimen, no después salir: Oye, pero por qué me estás haciendo que yo tenga esta deducción. Pues porque el sistema que tienes nos hace coherente el sistema en relación con la proporcionalidad tributaria. Si a ti te trato como a las personas morales, pues te mando a la quiebra más absoluta. Que es en el fondo lo que he oído que han dicho, porque aun decía el ministro Aguirre Anguiano: Todos hemos dicho que el sistema adecuado de deducción es el Costo de lo Vendido, ése es maravilloso sistema, pero por vía de mientras hay que proteger a este señor, porque eso que consideramos que es maravilloso no se le puso a las personas morales. Se les puso una cosa mucho más agradable, pues entonces que esta persona moral goce de eso que le establecieron a la persona física. Pero que eso desquicia todas las cuentas que están previstas para las personas físicas, pues sí, ¿que desquicia las cosas para las personas morales?, pues sí, pero es que es inequitativo, y para mí en el fondo, y con esto concluyo, se está olvidando el principio elemental que estableció la Corte desde que examinó el tema de las reglas del 31, fracción IV: tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. ¿Por qué no son iguales?, pues, aun quienes han defendido la postura del proyecto, han reconocido que no son iguales, porque, dicen, ¡ah!, es que son iguales en este pedacito, es que aquí hay una deducción; no pero es que esa deducción está obedeciendo al sistema, al sistema diferente. En esto abundó mucho el ministro Ortiz Mayagoitia, es un sistema de deducciones diferentes. ¿Cómo vamos a determinar la situación del contribuyente?, ¿qué es el ingreso gravable?, el ingreso gravable es el ingreso menos las deducciones autorizadas por la ley, si esto lo altero, pues ya estoy alterando lo que el legislador tuvo obligación de tener en cuenta en torno a la capacidad contributiva, y yo tengo que explicarlo, ¿para qué lo tengo que explicar?, pues le estoy dando un régimen propio de la capacidad contributiva, y eso se sigue del propio sistema que se está reconociendo. ¿Por qué

a los pequeños contribuyentes les doy todavía un régimen más benévolo?, pues porque sobre todo cuando se están incentivando campañas de pequeños empresarios, de personas que pongan su negocito, pues imagínense ustedes si la primera complicación es que tienen que tener un equipo de contadores que les vaya a tener que establecer cómo van a determinar estas cuestiones tan complejas, y ahí vienen todas las distinciones que las distintas intervenciones que se han dado, han enriquecido; hay diferencia de administración, hay diferencia de tantas cosas, pero simplemente yo me quedo en la ley, cómo van a ser iguales si están desde hace muchísimo en regímenes diferentes, y esto se explicó suficientemente en el año de dos mil dos, ¡ah!, qué no se podía referir a la deducción tal, no, ni se podía referir a muchas otras cuestiones que se van introduciendo en cada uno de los regímenes, pero que son ya consecuencia de estar en esos regímenes que tienen su propio sistema. El legislador podrá en un momento decir, vamos también a lograr que ellos deduzcan sólo el costo de lo vendido, pero pues así lo podrá hacer, y entonces vendrán nuevos amparos, diciendo eso es inconstitucional, y tendremos que resolverlos. Yo estimo que la Suprema Corte ha tratado de ser coherente, no desconozco que de repente puede haber algunas tesis cuestionables, pero que cuando éstas se reconsideran, se llegan a hacer las rectificaciones pertinentes. Alguna vez lo he dicho, lo he repetido, hoy lo digo de nuevo, yo creo que la materia tributaria nos debe llevar al absurdo de que impidamos que se recauden los recursos públicos, porque esto finalmente a quien dañaría sería a la población, ni tampoco debe ser vista de tal modo que aniquilemos las garantías que los contribuyentes tienen, dadas por ese artículo 31, fracción IV. Cuando, como lo dice alguna vieja tesis de la Corte, se establezcan leyes tributarias que lleven a la ruina a los contribuyentes, que desquicien el sistema de equidad tributaria, estableciendo tantas categorías, que ahí propiamente se de una injusticia porque se esté tratando desigual a los desiguales, en

ese momento la Corte tiene que intervenir, y tiene que evitar que se cometan esas injusticias, pero el artículo 31, fracción IV, no es exclusivamente un artículo que tienda a la defensa del contribuyente; es un artículo que en principio tiende a la defensa de todos los mexicanos que con los recursos públicos pueden ir avanzando en el desarrollo social y económico. Por ello, a mí, insisto, respetando plenamente las posiciones de quienes sostienen lo contrario, estimo, no solamente inaceptable ese criterio, sino de un peligro extraordinario, porque vendría el desquiciamiento en el análisis de la equidad tributaria en torno a las leyes de la materia y so pretexto de que en este caso se acepte; bueno, pues que estos contribuyentes que en última instancia serán, se ha hablado de la cifra de que hay ocho mil asuntos con estas características; bueno, pues son ocho mil, pues esto va a representar un problema de unos miles de millones de pesos y en última instancia, pues el Estado tendrá que encontrar las fórmulas para hacer sus reformas en materia tributaria y tendrá que ingeniarse, pues para cumplir con el dispositivo constitucional que dice: "recaudar los fondos públicos, los mexicanos tienen obligación de cubrir los tributos para que se tengan los recursos públicos fundamentales" .

Yo he sostenido que en esto debemos ser especialmente escrupulosos, porque las tesis en materia tributaria pueden contribuir o pueden obstaculizar que México pueda seguirse desarrollando y así como hay casos en que indudablemente yo he votado por la inconstitucionalidad de las leyes tributarias, pues en este caso aunque se toque el principio de equidad, en absoluto me convence, no quito mérito a la Comisión, yo creo que la Comisión ha hecho un esfuerzo muy importante por presentarnos una serie de argumentaciones que a ellos les parecieron idóneas, que fueron respaldadas desde luego por el ministro ponente, pero que a mí evidentemente no me han convencido.

Más aún, pienso que de aceptar este criterio, en cadena se vendrán una serie de criterios, que afectarán terrible, terriblemente lo que es la lógica de un sistema que deriva del artículo 31, fracción IV de la Constitución, en donde se busca ese equilibrio, entre el bien de la comunidad y el bien de la persona; ni interpretar las leyes tributarias de tal modo que se aniquile y se disminuya a los gobernados e incluso se les mande a la ruina, ni tampoco interpretarlas de tal manera que se desquicie de tal manera la legislación tributaria que, pues no haya recursos públicos, lo cual a quien va evidentemente a afectar, es propiamente a la comunidad.

Y en este caso, independientemente de los demás temas que previsiblemente se tengan que examinar, porque sí conservan su posición los que han hecho uso de la palabra, pues previsiblemente ya se pudiera dar una mayoría en un sentido determinado; pero lógicamente, aunque yo haya tenido mi intervención definiendo mi posición, pues todavía hay mucha posibilidad de que sigan argumentando y que sigamos debatiendo este tema.

Veo que tanto el ministro Aguirre Anguiano como la ministra Luna Ramos, desean hacer uso de la palabra. Señor ministro Aguirre Anguiano, tiene el uso de la palabra.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Gracias señor presidente.

Yo pensaba que se iba a votar y estaba ciertamente un poco inquieto, por justificar el sentido de lo que será que probablemente será voto particular.

En primer lugar, sostengo que por obra y gracias de golpes de jurisprudencia en la Suprema Corte de Justicia de la Nación; hoy por hoy, el artículo 31 tiene garantías individuales en materia tributaria, ese es el eje del sistema del artículo 31,

fracción IV, el ser garantías individuales en materia fiscal tributaria.

Por otra parte, pienso que de aceptar el criterio aparentemente mayoritario llegamos a conclusión, a mi juicio equivocada; es que matizaría así: "Como existen garantías diferentes de contribuyentes, aun cuando algunas de las normas tributarias hoy sean iguales, mañana el legislador puede bifurcarlas en dos o más para aplicar cada una de las resultantes a una de las categorías preexistentes, desiguales estas normas desde luego y como son categorías diferentes nunca podrá haber inequidad y nada necesita justificar el legislador, así resulten cargas asimétricas por cada norma que se aplique a esas categorías diferentes.

No, yo pienso que al darse la diferencia necesita el decirse, ¿por qué esta diferencia no resulta en una inequidad?

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Tiene la palabra la ministra Luna Ramos.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Gracias señor presidente. Yo quisiera mencionar que una de las cosas que más he disfrutado de mi llegada a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, es precisamente el escuchar a los señores ministros, la elocuencia con que se producen, la erudición de sus conocimientos siempre me ha impactado, y creo que todos los días me impacta más, aunque no comparta sus argumentos; por esta razón, debo decir, que el problema que se nos presenta en este caso concreto, es la aplicación del artículo 31, fracción IV; qué es lo que trae como consecuencia la aplicación de este artículo; los principios de justicia aristotélica, justicia distributiva y justicia conmutativa, ese es realmente el problema, que a cada quien se le dé lo que corresponda, pero que a todos se les dé también, vaya, que finalmente se le dé

trato igual a los iguales y trato desigual a los desiguales; cuando hablamos de que a todos se les dé lo que corresponda, normalmente lo hemos ligado, al menos así lo he entendido yo, con proporcionalidad, cuando nos referimos a trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, nos estamos refiriendo como bien lo señaló el señor presidente, a equidad tributaria. Si en un momento dado nosotros estamos ahorita en un problema de equidad tributaria, y fuera así de simple de decir, basta con que sean diferentes, para que en un momento dado, el artículo cuya constitucionalidad se juzga, se determine que es constitucional, pues, yo creo que sería muy fácil, y no tendríamos tantos criterios en la Suprema Corte, que nos presten a tantas confusiones en ocasiones, y no porque la Corte esté mal, sino porque también el señor presidente mencionó algo, que a mí me parece muy importante y muy puesto en razón, porque finalmente siempre tenemos que ir al caso concreto, si tomáramos como punto de partida, que las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales tributan en regímenes tributarios diferentes, y ésta fuere exclusivamente la razón por la cual tuviéramos que determinar que es suficiente para estimar que el artículo es equitativo, pues, yo creo que entonces, estaríamos desconociendo algunos otros criterios que en esta misma materia en situaciones jurídicas concretas, hemos dicho que no es así; por esa razón yo opinaba, de que en un momento dado tendríamos que estar a la situación preponderantemente relacionada con la actividad; y por qué preponderantemente relacionada con la actividad, mencionaba el señor presidente, mencionaba también el señor ministro Ortiz Mayagoitia, hace rato, que no es lo mismo un empresario que aparece incluso, en revistas económicas como personas que tienen una gran capacidad económica, con un vendedor de tacos, que quizás jamás pudiera aspirar a una anotación de esta naturaleza; yo no establecería una diferenciación de este tipo, porque a lo mejor no me supe explicar en mi intervención, pero yo lo que decía

era: no estamos estableciendo esta diferencia entre pequeños contribuyentes ni medianos contribuyentes, simplemente aquellas personas físicas, con actividad empresarial, que tributan en régimen general, exclusivamente, ni REPECOS, ni medianos, por qué razón, porque de alguna manera, aun cuando se trata de contribuyentes que se encuentran en la misma categoría, porque son personas físicas con actividad empresarial, tenemos otra diferenciación muy importante, que es precisamente el monto de sus ingresos y en ocasiones sus actividades, las que hacen la diferencia con los otros que sí se dedican en régimen general a actividades empresariales, entonces, por principio de cuentas, si nosotros vemos a estos contribuyentes que están dentro de las personas físicas, vamos a encontrar que ellas mismas tienen un sinnúmero de diferencias, en la manera de tributar, en la tasa, en la manera de llevar su administración, en la tarifa que en ocasiones tienen que pagar, entonces, qué quiere esto decir, que el régimen en el que tributan no es una situación determinante para establecer si un artículo es o no equitativo, por esa la razón yo les decía, finalmente yo sé que son regímenes diferentes, yo sé que hay deducciones distintas, sin embargo, la actividad preponderante es, precisamente la actividad empresarial y yo me refería a la actividad empresarial de personas físicas que tributan en régimen general, por principio de cuentas, nunca a las otras dos categorías; por otro lado, también se ha dicho que de alguna manera, la idea es perjudicarlos con esta idea de que pudiera estimarse que es inequitativa la deducción que estamos analizando, yo creo que no, todos hemos dicho que nos parece un sistema muy adecuado y muy correcto la deducción a través del Costo de lo Vendido, pero el hecho de que se trate de ingresar a México en el concepto internacional, en la misma manera en que llevan a cabo este tipo de deducciones otros países del mundo, incluyendo aquellos que se encuentran establecidos en el primer mundo y que México aspire a tener regímenes fiscales pues cada vez más perfectos, yo creo que

esto no es criticable, al contrario, esto es algo que da gusto que México trate de ingresar a este tipo de regímenes y, sobre todo dijimos, el régimen de Costo de lo Vendido no es algo malo, es un buen sistema en el que de alguna manera se está tratando de empatar la deducción con el ingreso, entonces esto no es incorrecto, lo que en un momento dado, al menos yo quiero decir, es que el hecho de que exista un sistema adecuado no quiere decir que va a reñir con el 31, fracción IV y, en este caso concreto, si determinamos en algunos otros precedentes que sí el legislativo tenía que señalar situaciones de carácter extrafiscal para justificar una desigualdad de esta naturaleza, yo me inclinaba por continuar con ese tipo de precedentes, no porque se esté señalando la necesidad de una fundamentación y motivación de los actos legislativos, sino porque de alguna manera así se ha expresado en la jurisprudencia, así se ha expresado y por qué ha sido hasta ahorita la única diferenciación que en esta materia se ha dado de naturaleza extrafiscal; entonces por esa razón decía sí me parece justificable que el legislador lo hubiera dicho, que lo dijo en dos mil dos cuando estableció la diferencia de regímenes, bueno pues entonces estaríamos en la tesitura que señaló el señor ministro Aguirre Anguiano, que basta con que sean de un régimen diferente para que todo artículo sea equitativo, independientemente de que se tomen o no las situaciones establecidas en el artículo 31, fracción IV; por esas razones yo considero que finalmente la idea no es que estemos en el caso de determinar una situación de descapitalización ni para el fisco ni de llevar a la ruina a los contribuyentes, tan fue así que el propio legislador entre ochenta y ochenta y siete determinó que esta deducción era llevable de la misma manera para personas físicas y para personas morales; para personas físicas con actividad empresarial y para personas morales, y que yo sepa no fue motivo ni de declaración de inconstitucionalidad, ni fue motivo de impugnación específica porque no se conserva un precedente específico en esa

materia, salvo alguna cuestión relacionada con el régimen transitorio, pero se estableció para los dos, para las personas físicas con actividad empresarial y para las personas morales, y este régimen no ha variado, lo vimos en la exposición del ministro Díaz Romero, desde mil novecientos cuarenta la Ley del Impuesto Sobre la Renta empezó a tratar este problema, pero cuándo aparece prácticamente este régimen de Costo de lo Vendido, en sesenta y cuatro, en sesenta y tantos, lo menciona el ministro Díaz Romero, y entonces no se hace diferenciación, por qué, porque la propia ley no lo había establecido de esta manera, es hasta mil novecientos ochenta cuando lo determina, ahora dicen en dos mil dos establece esta diferenciación en los regímenes, no, el régimen ya estaba establecido simplemente se establece una reforma en la que se perfecciona quizás este régimen, pero esto no nos da la idea de que necesariamente por pertenecer a uno o a otro sea equitativo un artículo, tan es así que, precisamente por eso se aduce la inequidad cuando se considera que estando en situaciones semejantes, al menos en los aspectos preponderantes, no se tienen los mismos beneficios que el otro, esa es la razón de ser de la impugnación de la inequidad, y se dijo, son distintos en muchas otras cosas, en administración, en inventarios, y en la Ley que de alguna así lo establece, pues yo diría, pues no son tan distintos porque administración los dos están obligados a llevar; contabilidad, los dos están obligados a llevar; inventarios, los dos están obligados a llevar. Entonces, la capacidad económica, yo diría es muy subjetivo, porque una persona física con actividad empresarial, puede tener una potencia tan altamente económica, como una empresa, que quizás pudiera estar en situaciones no tan solventes de manera económica; entonces, no es un parámetro, por eso hago la aclaración, no es el hecho de que se establezcan los regímenes exclusivamente por separado, para determinar tajantemente la equidad, porque si así fuera, entonces estaríamos en la tesitura de que todo sería equitativo, simplemente con el simple hecho

de que se determine en uno o en otro régimen, y creo que no ha sido la idea de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y así se ha externado en algunas tesis en las que de manera concreta, a la mejor en el caso específico se ha determinado, que hay o no hay equidad, o se ha determinado, que existe o no semejanza alguna.

Por estas razones yo ofrezco una disculpa, pero me convenzo cada vez más del problema de equidad, que se presenta en este tipo de reforma, y finalmente, bueno, se resolverá esto como la mayoría del Pleno lo determine, respetando siempre desde luego, los criterios de los señores ministros, y suplicando que en un momento dado, que se nos dé la oportunidad de externar este criterio a través de un voto minoritario.

Gracias señor presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Desde luego, aclarando que mientras un asunto no sea votado, no puede uno precipitar conclusiones, como con cierto pesimismo está señalando la señora ministra, y yo creo que mientras esté abierta la discusión todavía todo puede suceder, precisamente ha solicitado el uso de la palabra el señor ministro Góngora, yo pienso que conviene hacer un receso, no porque se hayan agotado con mi exposición que algo debe haber habido de ello, sino simplemente por prudencia, para que estemos con la mente muy clara, para escuchar sus argumentos.

(SE DECRETÓ UN RECESO A LAS 13:00)

(SE REANUDÓ LA SESIÓN A LAS 13:25)

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Se levanta el receso y se concede el uso de la palabra al señor ministro Góngora Pimentel que la había solicitado con anterioridad a decretar el mismo.

SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL: Gracias señor presidente. Anteriormente se señalaba que no se puede acudir a las razones que tuvo en cuenta el legislador en la exposición de motivos del año de dos mil dos. Esas razones las pasó por alto la Comisión al redactar el proyecto, para justificar el trato distinto a las personas físicas con actividades empresariales respecto de las personas morales, puesto que no era posible que el legislador hubiera previsto la reforma del Costo de lo Vendido desde entonces.

Es evidente que el legislador no pudo prever desde el dos mil dos que habría una reforma en la que se establecería un sistema de deducción de Costo de Ventas para las personas morales y que hubiera establecido una razón específica para justificar la reforma en la que se establece el sistema de deducción del Costo de Ventas para las personas morales. Sin embargo, en la exposición de motivos del año dos mil dos, lo que se estableció, fue la intención de incentivar las actividades empresariales de las personas físicas; esto es, no se puede negar que el sistema de deducción de adquisiciones constituye una facilidad fiscal, tan es así, que los quejosos pretenden que se les incluya en dicho sistema. Y es por esto que resulta evidente que el sistema de deducción del costo de adquisiciones que se mantiene a favor de las personas físicas con actividades empresariales, constituye una medida que corresponde a la finalidad de otorgar instrumentos que incentiven fiscalmente a dichos contribuyentes.

Esta finalidad de incentivar, como lo leímos en su momento al leer la exposición de motivos, se estableció en dos mil dos de manera general; es decir, fue una de las razones que tuvo el legislador para categorizar a estos dos contribuyentes, personas físicas con actividades empresariales respecto de personas morales.

Conforme a lo anterior, se debe señalar que no se ha afirmado que en la exposición de dos mil dos exista una justificación específica para adoptar la medida de un sistema de deducción del Costo de lo Vendido para las personas morales, sino que por el contrario, lo que se sostiene es que el legislador al haber permitido que las personas físicas con actividades empresariales mantengan un sistema de deducción de adquisiciones, es acorde con la finalidad que persigue el régimen de personas físicas con actividades empresariales, puesto que constituye un incentivo fiscal para estos contribuyentes.

Ahora bien, también es cierto que en su momento, tanto las personas físicas con actividades empresariales como las personas morales se encontraban sometidas a un sistema de deducción del Costo de lo Vendido; sin embargo, debe tenerse en cuenta que en esos momentos no existía una categorización de estos dos contribuyentes, ni tampoco existía un régimen de tributación de las personas físicas con actividades empresariales con características específicas.

Esto es para tratar de poner en claro mi intervención.

Gracias señor presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Muchas gracias señor ministro Góngora Pimentel.

Continúa el asunto a discusión.

Ministra Luna Ramos, tiene la palabra.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Gracias señor presidente. Nada más para hacer una precisión. Tengo a la mano la Ley

del Impuesto Sobre la Renta de mil novecientos ochenta y cinco, y leo el capitulado, dice: "DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES.

Disposiciones Generales.

"Capítulo III.- De las personas morales con fines no lucrativos".

"Capítulo IV.- De las personas físicas"; y aquí hace la clasificación, "con salarios, con ingresos, con honorarios", nada mas quería precisar eso, gracias señor presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Continúa el asunto a debate. Consideran que está suficientemente discutido.

SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL: Sí, señor presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Obviamente se trata sólo del tema relacionado con la violación al principio de equidad tributaria. Tenemos muchos temas que tendremos que seguir debatiendo.

Por favor, tome la votación señor secretario.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Sí señor, con mucho gusto.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Estoy a favor del proyecto.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: En los mismos términos.

SEÑOR MINISTRO DÍAZ ROMERO: Voto en el sentido de que es infundado el concepto de violación o de agravio que se estudió sobre inequidad.

SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL: En el mismo sentido.

SEÑOR MINISTRO GUDIÑO PELAYO: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Voto en contra del proyecto, y porque se declare infundado este concepto de violación referido a la equidad del precepto.

SEÑOR MINISTRO VALLS HERNÁNDEZ: En los mismos términos.

SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA: En igual sentido.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE AZUELA GÜITRÓN: En el mismo sentido.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor ministro presidente, hay mayoría de seis votos en el sentido de que es infundado el agravio en que se hace valer, que se viola el principio de equidad tributaria.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Bien, lógicamente como lo habíamos anunciado, si la posición mayoritaria hubiera sido en el sentido adverso, ya se habría concluido el análisis del problema, pues la mecánica del amparo refleja en que cuando un concepto es fundado, para demostrar la inconstitucionalidad de una norma, basta el análisis del concepto relativo; por el contrario, cuando se estima infundado, tiene que seguirse analizando toda la problemática. En relación con este punto, concedo el uso de la palabra al señor ministro Ortiz Mayagoitia, que habiendo hecho el favor al Pleno, de coordinar a la Comisión de secretarios, que llevó adelante el estudio de toda esta temática, probablemente nos pudiera orientar qué es lo que él estima pertinente que realicemos para que finalmente se

tenga el estudio completo de estos temas, y que seguramente tendremos que ir recalcando que si no hay un tema que lleve a la conclusión del otorgamiento del amparo, tendremos que seguir avanzando.

Señor ministro Ortiz Mayagoitia, tiene la palabra.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Gracias señor presidente. Efectivamente señores ministros este tema del concepto de violación de equidad era un punto crucial del trabajo de la Comisión, porque de haberse alcanzado la propuesta de declarar fundado el concepto de violación, ahí se agotaba el trabajo; entonces por este principio de economía, de esfuerzos, estuve de acuerdo en que se listara, desarrollada, solamente esta parte del proyecto, que es de su conocimiento, pero también sabemos todos nosotros que son ochenta y dos temas los que hay que desarrollar, respecto de los cuales la Comisión hace proposiciones sobre el sentido en que estima que se deben resolver los demás planteamientos, e incluso, propone también cómo quedarían las tesis para el caso de que estos criterios de orientación prevalecieran.

Yo creo que es conveniente que no nos quedemos con estos dos elementos que son propiamente de esquema, sino pedirle, si el Pleno está de acuerdo en esto, pedirle a la Comisión que desarrollen los Considerandos correspondientes, lo cual nos llevaría a suspender la discusión de este asunto para cuando el problemario aparezca completa y totalmente desarrollado.

Esa sería mi propuesta señor presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Bueno, a mí me parece muy atendible, no sólo porque el señor ministro Ortiz Mayagoitia, ha prestado este servicio al Pleno en cuanto a coordinar a la Comisión, y que además lo ha hecho con mucha lógica, y que aún la discusión tan intensa que se tuvo y una

votación dividida revelan que hubo una gran prudencia de no trabajar inútilmente, porque de otro modo, pues habría habido una gran frustración, que si se hubiera considerado por la mayoría, que se dio la violación al principio de equidad tributaria, pues quedara solamente este aspecto y se hubiera invertido mucho tiempo en lo restante.

Por ello yo me sumaría a la proposición del ministro Ortiz Mayagoitia, porque si bien han realizado los miembros de la Comisión un trabajo de una gran importancia, porque a través de las tesis pues de algún modo han adelantado y nos han permitido asomarnos a toda la temática amplísima que se plantea. Sin embargo, como lo destaca el ministro Ortiz Mayagoitia, sobre esto no hay proyecto y no es el caso de ponernos a discutir tesis que normalmente derivan del proyecto y no a la inversa.

Además como lo que sí es palpable y que esto también va en reconocimiento a la Comisión, para redactar una tesis, necesariamente se han tenido que estudiar los temas, y entonces será relativamente fácil el aterrizar ya en torno al caso concreto, a los conceptos específicos que se plantean, etc., etc.

Así es que yo agradezco al señor ministro Ortiz Mayagoitia, que se hubiera anticipado ante este planteamiento, agradezco y felicito a la Comisión que pudo haber jugado una situación muy práctica. Primero.- que defina el Pleno si nos aceptan o no nuestro punto de vista, aceptado por el ministro ponente, y luego ya nos echaremos a cuestras otra tarea, si es que no nos lo acepta, no trabajaron con el riesgo de que su trabajo hubiera sido sólo algo que a ellos les quedara en su historia de formulación de proyectos, de redacción de tesis, pero lo que ha ocurrido, es que va a ser imprescindible ese trabajo y entonces les agradeceríamos que lo llevaran adelante y que a la brevedad posible en tanto que pues todos sus integrantes del

Pleno ya han tenido que analizar estas tesis, o sea, los criterios fundamentales que se están proponiendo, pudieran darnos la parte complementaria de este proyecto y pudiéramos continuar con el estudio del asunto.

Pregunto al señor ministro ponente Sergio Salvador Aguirre Anguiano ¿cuál sería su punto de vista en relación con lo propuesto por el ministro Ortiz Mayagoitia?

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Estoy totalmente de acuerdo, me parece de la máxima de sensatez y aprovechamiento que tengo el uso de la palabra para hacer una puntualización que al referirla constará en su momento en el acta que se elabore de esta sesión, es: hemos resuelto el problema de equidad solamente por lo que atañe al artículo 29 fracción II, porque hay otras impugnaciones de equidad respecto al régimen de tránsito, y eso no lo hemos discutido.

Era la puntualización que quería hacer, gracias señor presidente y gracias al señor ministro Ortiz Mayagoitia y por supuesto a la Comisión.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Bien, pues habiendo llegado a esta determinación que propiamente nos impide seguir debatiendo los asuntos listados, me permito proponer al Pleno si están de acuerdo que levantemos la sesión y que citemos a la que tendrá lugar el próximo lunes a las once de la mañana en punto ¿están de acuerdo?

(VOTACIÓN FAVORABLE)

Bien, entonces esta sesión se levanta y se les cita para la sesión indicada.

(TERMINÓ LA SESIÓN A LAS 13:40 HRS.)