

ÍNDICE

CONTENIDO DE LA VERSIÓN TAQUIGRÁFICA DE LA SESIÓN PÚBLICA ORDINARIA DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, CELEBRADA EL MARTES 9 DE SEPTIEMBRE DE DOS MIL OCHO.

SECRETARÍA GENERAL DE ACUERDOS

1

NÚMERO	ASUNTO	IDENTIFICACIÓN, DEBATE Y RESOLUCIÓN. PÁGINAS.
107/2008.	<p data-bbox="477 755 1177 849" style="text-align: center;">LISTA OFICIAL EXTRAORDINARIA CATORCE DE 2008.</p> <p data-bbox="386 951 1268 1292">AMPARO EN REVISIÓN promovido por Cemex Net, S.A. de C.V. y coagraviadas, contra actos del Congreso de la Unión y otras autoridades, consistentes en la expedición y aplicación de los artículos 212, 213, y 214 de la ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor a partir del 1° de enero de 2005.</p> <p data-bbox="386 1338 1268 1435">(PONENCIA DEL SEÑOR MINISTRO SERGIO ARMANDO VALLS HERNÁNDEZ)</p>	3 A 74

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

TRIBUNAL EN PLENO

**SESIÓN PÚBLICA ORDINARIA, CELEBRADA EL MARTES
9 DE SEPTIEMBRE DEL DOS MIL OCHO.**

A S I S T E N C I A:

PRESIDENTE: SEÑOR MINISTRO:

GUILLERMO I. ORTIZ MAYAGOITIA.

SEÑORES MINISTROS:

**SERGIO SALVADOR AGUIRRE ANGUIANO.
JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ.
MARGARITA BEATRIZ LUNA RAMOS.
JOSÉ FERNANDO FRANCO GONZÁLEZ SALAS.
GENARO DAVID GÓNGORA PIMENTEL.
JOSÉ DE JESÚS GUDIÑO PELAYO.
MARIANO AZUELA GÜITRÓN.
SERGIO ARMANDO VALLS HERNÁNDEZ.
OLGA MA. DEL CARMEN SÁNCHEZ CORDERO.
JUAN N. SILVA MEZA.**

(SE INICIÓ LA SESIÓN A LAS 11:15 HORAS).

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Se abre la sesión.

Señor secretario dé cuenta con los asuntos del día.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Sí señor, con mucho gusto. Se somete a la consideración de los señores ministros el proyecto del acta relativa a la sesión pública número 91, ordinaria, celebrada ayer.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: A consideración de los señores ministros el acta con la que se dio cuenta.

No habiendo observaciones les consulto su aprobación en votación económica.

(VOTACIÓN FAVORABLE)

QUEDÓ APROBADA EL ACTA, señor secretario.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS:
Sí, cómo no.

**AMPARO EN REVISIÓN NÚMERO 107/2008.
PROMOVIDO POR CEMEX NET, S. A. DE C.
V. Y COAGRAVIADAS, CONTRA ACTOS
DEL CONGRESO DE LA UNIÓN Y OTRAS
AUTORIDADES, CONSISTENTES EN LA
EXPEDICIÓN Y APLICACIÓN DE LOS
ARTÍCULOS 212, 213 Y 214, DE LA LEY DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN VIGOR A
PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2005.**

La ponencia es del señor ministro Sergio Valls Hernández.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Estamos señores ministros en la discusión de este asunto, con el tema todavía de legalidad tributaria, y quedó en el uso de la voz para iniciar la sesión de esta mañana el señor ministro Góngora Pimentel.

Tiene usted la palabra señor ministro.

SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL: Gracias señor presidente. El tema de legalidad tributaria, el tema planteado por el señor ministro Aguirre Anguiano, para defender el punto de vista contrario del proyecto de don Sergio Valls.

El artículo 212 señala que debe tomarse en consideración el impuesto efectivamente causado y pagado, por lo que al referirse al término jurídico de causación, el señor ministro Aguirre Anguiano el día de ayer afirmó que el cuarto párrafo del artículo 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su opinión genera inseguridad jurídica para el contribuyente, porque la fórmula para determinar el régimen de aplicación – dice don Sergio Salvador– es complicada y difícil de prever la verificación del monto de la obligación tributaria.

Para dar respuesta al planteamiento del señor ministro es conveniente acudir al cuarto párrafo del artículo 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que dice: “212. Los residentes en México y los residentes en el extranjero, con establecimiento permanente en el país, están obligados a pagar el impuesto conforme a lo dispuesto en este capítulo por los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen directa o indirectamente en la proporción que les corresponda por su participación en ellas, así como por los ingresos que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero – dice el párrafo mencionado– se considerará que los ingresos están sujetos a un régimen fiscal preferente cuando el impuesto sobre la renta efectivamente causado y pagado en el país o jurisdicción de que se trate, sea inferior al impuesto causado en México, en los términos de este artículo por la aplicación de una disposición legal, reglamentaria, administrativa de una resolución, autorización, devolución, acreditamiento o cualquier otro procedimiento.

De este cuarto párrafo, advertimos lo siguiente: “son ingresos sujetos al régimen fiscal preferente, cuando el impuesto sobre la renta efectivamente causado y pagado en el extranjero sea menor al causado en México; según dispone el artículo 212 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta por la aplicación de una disposición legal reglamentaria, administrativa de una resolución, autorización, devolución, acreditamiento o cualquier otro procedimiento.

La dificultad de la fórmula que advierte el señor ministro Aguirre, me parece que puede superarse, si damos respuesta a las siguientes interrogantes; ¿cuándo el impuesto sobre la renta efectivamente causado y pagado en el extranjero es menor al causado en México? ¿con qué elementos cuenta el contribuyente mexicano para conocer si se aplicó o no alguna disposición legal reglamentaria, administrativa de una resolución, autorización, devolución, acreditamiento o cualquier otro procedimiento? Estas interrogantes me parece, pueden responderse sin mayor dificultad, siempre que partamos de la premisa de que el contribuyente mexicano por su participación accionaría de por lo menos el 51% en la empresa residente en el extranjero, tiene la posibilidad jurídica, administrativa y material de contar con la información fiscal y contable generada por ésta, -a esto nos referimos en la sesión anterior-; dicha información, será la fuente, -insisto-, la fuente es la información generada y proporcionada por la empresa residente en el extranjero, de la cual, la empresa mexicana es accionista mayoritaria. A partir de dicha información y no de otra, la empresa mexicana conoce en forma objetiva el monto del impuesto causado y pagado en el extranjero, así como el fundamento legal para determinar dicho impuesto; de esta manera, la empresa mexicana conoce el monto del impuesto efectivamente causado y pagado.

Como ven señores ministros, la empresa mexicana, en ningún momento tuvo que instalar en el extranjero alguna oficina, ni pedir asesoría para conocer la legislación extranjera, porque su fuente es la información generada por la residente en el extranjero; ahora, para aplicar la fórmula, ya conoce la empresa un dato, el monto del impuesto efectivamente causado y pagado por la empresa residente en el extranjero, ¿qué falta?

Comparar dicho impuesto con el que se hubiera causado en México, esto es, aplicar la tasa que establece el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y luego aplicar la regla de tres, ejemplo: si la empresa residente en el extranjero pagó efectivamente un impuesto equivalente a diez pesos mexicanos y aplicando la tasa del artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en México se hubiera pagado veinte pesos; la conclusión es, que la empresa mexicana debe acumular el ingreso en la proporción que le corresponda, porque el impuesto causado y pagado en el extranjero es menor al 75% del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en México.

Como ven ustedes la dificultad planteada se supera con facilidad, esa es mi opinión.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: ¿Alguien más de los señores ministros desea participar en este tema de legalidad tributaria?

Señor ministro Azuela.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRÓN: Muy brevemente. Primero, no olvidar que tenemos un problema de constitucionalidad de ley y que hay jurisprudencia de la Corte en el sentido de que lo que ocurre con algún contribuyente no puede ser motivo para que se llegue a una conclusión de si la ley es constitucional o inconstitucional, la generalidad de la norma debe prever que para cualquier destinatario, independientemente de la situación específica de los mismos, sea constitucional o sea inconstitucional.

Ahora, en relación al tema de la legalidad, yo quiero pues reiterar lo que normalmente he sostenido en otros casos, que para mí me resulta muy difícil el llegar a determinar si se viola el principio de legalidad, cuando no conoce uno la situación concreta, yo pienso que cuando una ley tributaria no es lo suficientemente clara, y debemos entender que estamos además ante materias técnicas, no podemos pretender que la claridad sea para todo gobernado, sino debemos entender que la claridad debe ser para quienes manejan las cuestiones de contabilidad, los que manejan las cuestiones financieras, etcétera.

Y entonces pienso que dentro de este margen, el contribuyente siempre está en posibilidad de aplicar la norma y si hay algún aspecto confuso, yo lo veo más bien como ventaja del contribuyente porque podrá interpretarlo favorablemente a sus intereses, y entonces esto le permitirá ya en un acto concreto, el tomar estas decisiones que se van a traducir en la posibilidad de que si la autoridad tributaria no está de acuerdo con la manera como hizo sus determinaciones, pues entonces le va a fincar alguna diferencia, va a dictar una resolución, en la que diga: no hiciste bien tus determinaciones, y entonces sí es el momento idóneo para que pueda plantear la inconstitucionalidad de la ley y usar la situación concreta como ejemplo de que es algo confuso para todos los destinatarios de la norma.

Pero cuando no se han dado estas situaciones, para mí, en principio es muy difícil demostrar que se viola el principio de legalidad tributaria, tomando en cuenta como digo, que se tratan de cuestiones técnicas, que se trata de situaciones que

se dan en torno a contribuyentes y por lo mismo es para ellos para quienes la norma debe resultar clara.

Por ello yo en este aspecto coincido con el proyecto del señor ministro Valls.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: ¿Alguien más de los señores ministros?

Señora ministra Luna Ramos.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Gracias señor presidente, bueno, yo nada más quisiera mencionar también mi conformidad con esta parte del proyecto del señor ministro Valls, en relación con el aspecto que analiza la legalidad del impuesto que se está analizando.

Las razones por las cuales coincido con él son las siguientes: Si nosotros vemos en la página 80 del proyecto lo que nos está diciendo por qué considera que se viola el principio de legalidad tributaria, nos dice de manera específica: "Porque la determinación del objeto y del sujeto depende de la situación particular de cada contribuyente y de que sus ingresos estén grabados en el extranjero".

La segunda, porque dice: "Que la ley obliga al contribuyente a tener un conocimiento profundo de la legislación extranjera y en caso de discrepancia entre ésta y la mexicana el impuesto lo determinará la autoridad fiscal de manera arbitraria.

Y la tercera: Porque la ley no precisa cómo aplicar figuras fiscales mexicanas a rendimientos en el extranjero como el ajuste anual por inflación, por ejemplo.

El proyecto se ocupa de manera muy puntual de la contestación de cada una de estas argumentaciones y fundamentalmente nos va explicando pues todo lo que la Corte ha determinado respecto de lo que se entiende a través de la vía jurisprudencial por legalidad tributaria, y con posterioridad nos va diciendo cuáles son las premisas que se establecen de manera específica en el artículo 212 y 213; sobre todo en el 212, que es el que determina de manera precisa, cuáles son el objeto, el sujeto, la base del impuesto y que evidentemente son los elementos esenciales del impuesto y que se encuentran comprendidos en esta parte del artículo combatido; y las premisas fundamentales que nos está dando, es: quiénes son los contribuyentes que están obligados al pago de este impuesto; que son los contribuyentes con establecimiento permanente en México, y que deben de pagar impuesto sobre la renta por los ingresos obtenidos en regímenes fiscales preferentes; que tienen esa naturaleza los ingresos que no estén gravados en el extranjero y lo estén con un impuesto inferior al setenta y cinco por ciento del impuesto que se causaría; que cuando menos los ingresos que se generen de manera indirecta, deben considerarse los impuestos efectivamente pagados.

Y aquí, hago un alto porque ésta es una parte muy importante relacionada con la legalidad de este impuesto ¿por qué razón?, porque se ha dicho que una de las argumentaciones más importantes que se vierten en el proyecto respecto de por qué se viola el principio de legalidad tributaria, es precisamente el que se está obligando a los particulares a tener un conocimiento directo del Derecho Fiscal extranjero; sin embargo, la realidad no es ésa, porque el propio artículo 212, lo

que nos está determinando es: que para que en un momento dado se pueda establecer esta equiparación entre el setenta y cinco por ciento de lo que se consideraría el impuesto pagado en otro país, y con el que tendría que compararse sería con el mexicano, no es porque tenga que conocer el Derecho extranjero, ¿por qué razón?, porque el propio artículo 212, nos dice que este impuesto debe de haber sido causado y pagado; entonces, decir, lo único que tiene que conocer el causante del impuesto, es: cuál es el monto del impuesto que va a pagar, y por qué razón, la operación en cual se está detectando; pero no le está forzando al conocimiento de otro tipo de derecho, en el que evidentemente está teniendo o realizando una operación y que por esta razón está causando el impuesto correspondiente, el cual está siendo ya determinado y causado por el propio Estado extranjero.

Entonces, no se le está obligando a su conocimiento, sino simple y sencillamente se está determinando que una vez que tenga el monto de ese impuesto que va a cubrir, haga la comparación para ver si se encuentra dentro del porcentaje que el propio artículo está exigiendo para determinar si en un momento dado debe o no encontrarse dentro del régimen fiscal preferente.

Por otro lado, también se maneja como premisa principal, que si el país en el que se generan los ingresos, tiene un acuerdo amplio de intercambio de información con México, los ingresos no se consideran sujetos a régimen fiscal preferente.

Y aquí quiero mencionar que dentro del expediente de Cemex, aparece una comunicación en la que se está determinando que

hay un acuerdo de información expedido de manera directa a Cemex, precisamente por el país en el cual está –y esto es concretamente de FEDERAL TAX ADMINISTRATION, donde está diciendo que el propósito de esta carta, es comunicar que: hemos recibido de Cemex Trade Marks Holding, la autorización para intercambiar con la autoridad competente mexicana, la información fiscal de las transacciones que Cemex tiene con otras empresas, que, o evidentemente son relacionadas y en las que se da el supuesto de la causación del impuesto.

Este intercambio de información fiscal no está sujeto a otras limitaciones que las del artículo 26 del Convenio Fiscal Modelo de la OCDE, no incluyendo las reservas y observaciones.

En nuestro entendimiento, que con este Acuerdo proporcionado por Cemex, para el intercambio de información, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de México, considerará que las subsidiarias suizas, tienen un acuerdo de intercambio de información amplio para efectos del artículo 212, párrafo ocho, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Y por lo que se refiere a las demás premisas, está diciendo que son ingresos gravables, los generados en regímenes fiscales preferentes en el ejercicio al que correspondan en el momento en que se generen dichos ingresos; se determinan cada año de calendario; el contribuyente puede disminuir proporcionalmente estas deducciones; el contribuyente considerará ingreso gravable el interés obtenido.

De tal manera que, tanto en el artículo 212, como en el artículo 213, está señalando de manera específica cuál es la forma de

causación de este impuesto; cuál es la fórmula de cálculo: a quién está dirigido, respecto, en qué circunstancias y bajo qué requisitos está dirigido, y por estas razones, yo creo que el proyecto del señor ministro Valls, en este sentido es muy puntual en el desarrollo de cada uno de estos argumentos, independientemente de que el día de ayer en la intervención que tuvo el señor ministro José Ramón Cossío, apuntó algunas cuestiones adicionales respecto del principio de legalidad, que a la mejor podrían en un momento dado, ampliar lo que ya el proyecto del señor ministro Valls está retomando.

Y por último, respecto de lo que se mencionaba, que en algún momento se dijo por alguno de los señores ministros, fue que en dos mil ocho se había modificado este artículo, y que se había modificado precisamente tratando de subsanar algunos problemas de constitucionalidad que ahora se venían combatiendo; yo quisiera mencionarles que en realidad los cambios que se experimentan en dos mil ocho, no son en relación con el cambio de sistema en el cual va a operar el pago de este impuesto, sino de manera específica en tres sujetos señalados como entidades de financiamiento, reestructuración de empresas y desarrollo de investigación y tecnología, en donde, tomando en consideración la manera específica en que se desarrollan este tipo de empresas, está determinando de qué forma se debe de hacer el pago correspondiente del impuesto; de tal manera, que no es que haya habido un cambio en el que se esté subsanando un problema de constitucionalidad, el cambio importante no se está dando en ese sentido, y creo que vale la pena mencionarlo. Gracias señor presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señora ministra Sánchez Cordero.

SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO: Gracias señor ministro presidente. Yo no pensaba realmente intervenir, pero a mí, me llamaron la atención las intervenciones del ministro Aguirre el día de ayer, del ministro Cossío, del ministro Góngora, del ministro Valls al presentar su ponencia, su proyecto de resolución, y la verdad es que sí estoy interviniendo porque yo tengo unas dudas, tengo serias dudas en relación a la constitucionalidad de estos preceptos, sobre todo en lo que se refiere al principio de legalidad tributaria.

De manera general se estima que el diseño de la medida legislativa combatida resulta cuestionable, dado que se basa en la presunción de la concatenación necesaria de diversos supuestos, tiene como único fin la manipulación de la carga fiscal, así se dice, y de igual forma se considera que estas disposiciones reclamadas, no cotan el alcance de la medida a aquellos casos en los que la inversión en territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes, se realice expresamente con el ánimo de eludir la obligación tributaria propia, cuando ello se diera conjuntamente con la existencia de una capacidad idónea para concurrir al levantamiento de las cargas públicas.

Pensamos que el error estructural que se aprecia, consiste en que la misma deriva de una apreciación limitada, de las razones por las que un inversionista puede participar en entidades o figuras sujetas a regímenes fiscales preferentes, la cual llevó a su autora a otorgar un trato fiscal especial, y particularmente delicado, desde el punto de vista jurídico, al atribuir a una persona los ingresos que en principio son generados por otra,

considerando que cualquier inversión que se efectuara en territorios respectivos, no sería realizada más que con la intención de sortear la obligación tributaria que se causaría conforme a nuestra Legislación.

Se considera que ni siquiera la realización de este tipo de inversiones, en conjunción con la ubicación de la misma en un territorio en el que la tributación sería menor al 75% de lo que se hubiese pagado en México, justifica, en nuestra opinión, el establecimiento de un tratamiento específico que parta de la premisa de que la operación así celebrada se fundamenta en la específica intención de eludir el pago de este gravamen. En efecto, el problema que se aprecia es que la medida preceptuada se inspira en una finalidad de combatir prácticas que aprovechan vehículos jurídicos que dan lugar a una tributación disminuida, mientras que la conducta específica que se pretende combatir, no puede claramente ubicarse en este supuesto en la generalidad de los casos; razón por la que se considera que no puede tenerse por acreditado fehacientemente el hecho relativo a que la inversión que se efectúe en ciertos territorios y bajo parámetros determinados, necesariamente derive del propósito del causante en ese sentido, de tal manera que sea indispensable la implementación de la mecánica de determinación del gravamen preceptuado por la disposición reclamada.

La incorrección, en nuestra opinión, que se aprecia en el diseño de la norma, radica en el hecho de que se consideren como ciertas y de indubitable realización las premisas descritas, atribuyendo tales efectos a todos los casos a los que se dirige el precepto, ya que no debe soslayarse que la efectiva disminución de la carga tributaria, no es algo necesariamente

previsible en los términos en los que es regulada la inversión en el extranjero.

De esta manera, no se considera válido que el Legislador atribuya efectos necesarios de elusión, a conductas que puedan realizarse por simples razones de negocios, ni que se pretenda justificar lo anterior, aduciendo la intención de afectar al fisco federal, disminuyendo la carga tributaria propia.

Ahora bien, no es que no se aprecie la trascendencia del combate a las prácticas nocivas de competencia fiscal internacional, ni que se soslaye la tributación a través de vehículos que aprovechen los beneficios legales apuntados, ni que constituya una vía para manipular la obligación fiscal propia, ya que dichas cuestiones no son de tal solidez que lleven a la conclusión contraria, pues la premisa de la que se parte es básica y simple, en tanto que el mecanismo reclamado tiene consecuencias que se estiman particularmente delicadas, pues implica una afectación jurídica notoria, que esta Suprema Corte tiene que detenerse a realizar su constitucionalidad, pues una medida legislativa que acuda a este tipo de soluciones, necesitaba justificar la implementación en algo más que generalizaciones, requeriría ser establecida en términos tales que permitieran su aplicación exclusivamente a los casos meritorios de tal tratamiento.

La pretensión del Legislador no deja de ser una que se enmarca en un contexto complejo, en el que confluyen aristas de todo tipo, y ante ello, lo menos que podría exigírsele es que la deferencia que merece por parte de ese Tribunal, se plasmara en la práctica, en una normatividad lo más ajustada

posible al caso que buscaba controlar y desalentar, delimitando con claridad el ámbito personal y material en el que un régimen tan delicado tendrá aplicación, ajustando dicho ámbito a los casos a los que efectivamente se estuviere en presencia de abusos o manipulaciones de parte de los gobernados; no obstante, el Legislador acudió a una formulación legal que no resulta en nuestra opinión del todo satisfactoria.

¿Qué sucedería por ejemplo en el caso de que la fórmula descrita sea aplicada a ingresos provenientes de jurisdicciones fiscales en las que a su vez existe una formulación equivalente? En este caso, ¿deberían los ingresos atribuidos a la entidad residente en aquel país por los que pagarían impuestos en este, también serán atribuidos al residente en México?

En un primer análisis ello podría parecer excesivo, dado que no podríamos pensar que existe un ánimo elusivo si se aprecia que la nación de que se trata, un ánimo igualmente combatido de las prácticas que se consideran indebidas.

¿Qué sucede en el caso de que el mecanismo que regula la tributación en términos del Título Sexto, Capítulo Primero, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es aplicado a ingresos provenientes de países con los que México ha celebrado un convenio para evitar la doble tributación? ¿Es válido asumir que en las operaciones que se realizan bajo dicho marco, resultarán en la obtención de una ventaja fiscal contraria al objetivo perseguido por el instrumento de que se trate? En tal virtud se estima, que la forma en la que se otorga eficacia al régimen aplicable a las prácticas que se enmarcan en condiciones que parecen vinculadas al aprovechamiento de beneficios fiscales,

es mediante su restricción a los casos en los que se estime que ello se da en un contexto abusivo.

Resulta relevante acudir al criterio del Tribunal de Justicia de las comunidades Europeas, que ha formulado para considerar que se está en presencia de una conducta abusiva, pues dicho parámetro establece que debe apreciarse la existencia de un elemento subjetivo, consistente en la voluntad de obtener un beneficio resultante de la normatividad aplicable, mismo que puede ser probado mediante indicios objetivos que permitan deducir su existencia.

En ese sentido, debe destacarse la sentencia del Tribunal de Luxemburgo, de doce de septiembre de dos mil seis, conocida como el caso Cadbury Suepes, en el que se determinó que las reglas de transparencia fiscal utilizadas como medidas antidiferimiento, como lo son en el caso que se combate, únicamente tiene sentido si se aplican a los montajes puramente artificiales destinados a aludir la Ley nacional.

El Tribunal de Luxemburgo no condenó en forma absoluta el establecimiento de medidas encaminadas a combatir la utilización de sociedades extranjeras controladas como práctica tendente a disminuir la carga tributaria, pero claramente sostuvo que este tipo de prácticas tampoco pueden ser consideradas como conductas abusivas; lo relevante en dicho fallo consiste en el juicio adelantado en torno a que una conducta que puede parecer merecedora de un cierto tratamiento fiscal, no debe ser juzgada en forma absoluta, sino que resulta necesario que la propia Legislación ajuste la aplicación a los casos que efectivamente hagan evidente una

intención abusiva, y en todo caso, que permitan la valoración de las circunstancias particulares, con el propósito de que dé cabida a la posibilidad jurídica de que la conducta mencionada se lleve a cabo por razones de negocio.

En el contexto aludido, en el contexto aludido se coincide plenamente con la sentencia citada, pues las disposiciones del Capítulo Primero, del Título VI de la Ley, no admiten tal posibilidad y otorgan el tratamiento que correspondería a prácticas abusivas, sin reparar en las condiciones de cada caso, y sin permitir que la tributación se ajuste a éstas.

En efecto, no se pasa por alto lo enunciado en el sentido de que la obligación tributaria es de una trascendencia mayúscula, dada su repercusión en la consecución de los fines de índole social, también reconocidos en la ley fundamental.

Tampoco se ignora lo afirmado en el sentido de que resulta válido que se instrumenten mecanismos para combatir la evasión fiscal, y la manipulación de la carga tributaria, dado que el deber de contribuir es uno de solidaridad con los menos favorecidos, en el que se reconoce una función social a la propiedad. Sin embargo, tal y como se ha señalado, la conducta sancionada por la norma reclamada, no puede razonablemente ser atribuida a una planeación tendente a manipular el gravamen, simple y sencillamente, en el presente caso no se diseñó un instrumento normativo eficiente para el combate a las prácticas de elusión que buscan evitar el pago de impuestos, y por el contrario, se estableció una norma, en nuestra opinión, cuestionable constitucionalmente que sanciona como conducta indeseable, un supuesto al que no puede

atribuirse tal carácter de manera necesaria en la generalidad de los casos.

En última instancia, podría afirmarse que la disposición analizada, no puede justificarse en la intención de combatir la elusión o la planeación fiscal que rehuiría el deber solidario de contribuir al gasto público, motivo por el cual se pone de manifiesto, en nuestra opinión, la inconstitucionalidad de estos artículos del impuesto sobre la renta, 212 y 213, en su texto vigente en el año dos mil cinco.

Con base en las consideraciones expuestas, y habiéndose analizado las razones con base en las cuales se pretendía justificar el establecimiento de las medidas legislativas reclamadas, se concluye que, a pesar de que las mismas persiguen una finalidad constitucionalmente válida, en nuestra opinión, no fueron implementadas de una manera razonable que permita la salvaguarda del derecho de los gobernados, pues afectan innecesariamente su esfera jurídica al conminarlos a soportar una mayor carga tributaria, sin que el caso particular lo amerite, o bien, a que dicha carga no pueda ajustarse a las condiciones particulares de cada caso, o de cada caso de que se trate.

En tal virtud, y tras el análisis efectuado a las disposiciones del Capítulo Primero, del Título VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el que se regulan los ingresos vinculados a regímenes fiscales preferentes a la luz del marco constitucional, y de los propósitos que persiguen dichas normas, se concluye que las mismas efectivamente resultan violatorias de las

garantías tributarias de legalidad consagradas en el artículo 31, fracción IV, y de manera específica, les decía, la de legalidad.

Lo anterior, en razón de que se conminan a la determinación del gravamen, atendiendo a elementos ajenos a la capacidad contributiva del causante, específicamente a los ingresos y rendimientos obtenidos por una entidad del extranjero, con personalidad y patrimonios propios, en la que el contribuyente ha invertido, pero sin que se hubiere decretado un dividendo reparto de utilidad, sin que ello pueda finalmente ser soportado por el texto constitucional, dado que, a pesar de perseguirse una finalidad válida, este Alto Tribunal reiteradamente ha sostenido que ello no puede hacerse por cualquier método vía, sino que debe ocurrir sin que se afecte innecesariamente los derechos de los gobernados, extremo éste que no satisface o no se satisface en el presente caso.

En tal virtud, se considera que resulta procedente conceder el amparo a la parte quejosa, en relación al principio de legalidad tributaria. Gracias señor presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor ministro Silva Meza.

SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA: Gracias señor presidente. Constreñido también exclusivamente a este tema, el tema que ahora nos ocupa, la violación o pretendida violación de la garantía de legalidad tributaria y a efecto de justificar el sentido de mi voto, yo habré de decir a ustedes que también comparto las consideraciones del proyecto, yo estoy de acuerdo con el proyecto, solamente destacaría que definitivamente por las propias consideraciones y por muchas otras que aquí se han

vertido por parte de algunos de los compañeros ministros, yo no creo que el contenido de estos preceptos, el artículo 212, concretamente, conmine a un conocimiento profundo del derecho extranjero, como se alega, tampoco a verificar circunstancias particulares o esperar el acontecimiento de eventos futuros, lo cual se redunda alegan en un impuesto imprevisible, pues no existe claridad en la determinación de los elementos esenciales de la contribución. Este alegato yo no lo comparto.

Destaco del proyecto, que convengo con él, en que si bien es cierto que no es sencillo tratar una línea entre las prácticas que constituyen simples incentivos a la inversión, en un determinado estado, y aquellas que consiguen atraerla, pero de una forma que agresivamente erosiona la base impositiva en otros estados, sí puede apreciarse la existencia de un paraíso fiscal propiamente dicho, en aquellas jurisdicciones que reúnen al menos dos características: una, la ausencia de un impuesto sobre la renta o la existencia de uno, con una tasa reducida, así como la presencia de normas o prácticas administrativas que obstaculizan el intercambio de observación entre estados. Conforme al nuevo sistema se consideran ingresos sujetos a un régimen fiscal preferente, aquellos que no están gravados en el país o jurisdicción donde se generan, o bien cuando el impuesto sobre la renta, efectivamente pagado en el extranjero, sea inferior al que se pagaría en México; en el caso de que los ingresos se generen de manera indirecta, deberán tomarse en consideración los impuestos efectivamente pagados por todas las figuras o entidades jurídicas extranjeras a través de las cuales el contribuyente realizó la operación que generó el ingreso, para estar en posibilidad de establecer si los ingresos

que genera en el extranjero, están sujetos a un régimen fiscal preferente, el contribuyente no debe realizar el cálculo del impuesto que en su caso, se deba pagar en el país o jurisdicción donde se generan, ya que para ello solo debe tomar en cuenta el impuesto que causó y pagó la entidad o figura jurídica extranjera, a través de la cual realiza sus operaciones; esto me lleva a concluir que efectivamente no se requiere de ese conocimiento profundo y abonar aquella conclusión expresada en la manifestación hecha por el señor ministro Cossío que definitivamente le da en última instancia un remate de conclusión muy sencillo pero no por sencillo, claro y contundente solamente se necesitan tener dos datos, no hay que acudir al derecho extranjero, no hay que acudir a la reglamentación pura y dura de los gravámenes, sino simplemente saber cuál es el monto del ingreso involucrado en la operación y el monto del impuesto pagado en el extranjero, con el monto del ingreso se hace el ejercicio aplicando la legislación mexicana, la cual desde luego, debe ser conocida por el residente en el territorio nacional, obtenida la cifra, la que corresponde al gravamen mexicano se compara con el otro dato; es decir, con el impuesto pagado en el extranjero y de esta forma la comparación resulta razonablemente accesoria -decía-, para el contribuyente, un cotejo de dos datos no del análisis de toda la legislación, cuánto pagaste y cómo lo confrontas con el ingreso que tienes, aplicas la legislación mexicana que debes conocer y ahí no hay ninguna violación al principio de legalidad.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor ministro Cossío.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Gracias señor presidente, antes de comentar este tema quería sugerir lo siguiente: el día de ayer yo dije que estaba de acuerdo con el tema de legalidad tributaria relativo a remisiones al Reglamento, en términos de cómo lo plantearon los compañeros de la Comisión, es el tema cuatro de la Carpeta uno; sin embargo, le solicitaría al señor ministro Valls si tuviera a bien insertar este tema en el proyecto, creo que se complementarían adecuadamente, yo en lo personal lo decía desde ayer, participo del alcance del estudio y creo que este tema valdría la pena o es necesario mejor incorporarlo porque hay un planteamiento en ese sentido, creo que con eso sería la primera cuestión.

Creo que quería contestar el señor.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor ministro Valls Hernández.

SEÑOR MINISTRO VALLS HERNÁNDEZ: Si me permite señor presidente, desde luego que sí con todo gusto señor ministro.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Y ahora sí, en cuanto al problema de legalidad tributaria, yo pienso lo siguiente señor presidente, tratando de explicar la posición que sostuve el día de ayer: a mí me parece que los contribuyentes tienen derecho a una planeación fiscal y que ellos pueden elegir las formas y las modalidades en que van a hacer digamos su ingeniería tributaria, para efectos de saber cómo van a plantear esta condición, creo que teniendo ellos un derecho; sin embargo, este no es un derecho fundamental, creo que no hay un derecho así como hay libertad de expresión, o libertad de asociación o libertad de creencias a tener este derecho

fundamental; consecuentemente, si no hay un derecho fundamental para poder constituir esta planeación fiscal, me parece y así es como yo en lo personal lo he abordado en muchos precedentes de los que tenemos votados, que tenemos que encontrar un equilibrio entre lo que hace este tribunal constitucional, lo que pueden hacer los particulares contribuyentes y lo que puede hacer el Legislador democrático en esta materia, me parece que la única manera de confrontar o de constituir estos tres elementos es a partir de un adecuado equilibrio en este sentido.

En el caso concreto a qué vienen los particulares quejosos en éste y en los demás asuntos, yo no creo que vengan a no querer pagar el impuesto, porque no hay un derecho constitucional a no pagar los impuestos, hay una obligación constitucional en el artículo 31, a pagar los impuestos, a lo que vienen es a buscar claridad en la determinación de los elementos del tributo.

Yo insisto, no creo que el amparo mexicano haya llegado a un nivel en el cual los particulares estén buscando de plano omitir sus obligaciones tributarias, la forma en que se tienen que precisar los conceptos es para saber si se satisfacen determinados elementos, como el relativo, en este caso concreto, a la legalidad.

Consecuentemente, si existiendo una obligación que sustenta todo nuestro régimen tributario, una obligación constitucional de las pocas que existen en materia tributaria y haciéndose una pregunta acerca de si el régimen es o no es claro; yo insisto, en la pregunta, en la propuesta que hacía el día de ayer, y que

ahora nos recordaba, y se lo agradezco mucho al señor ministro Silva Meza y a la ministra Luna Ramos, en lo que pude escuchar de las intervenciones de esta mañana ¿Por qué razón? Porque me parece que al hacer una interpretación conforme, que la hemos utilizado muchas veces y es una práctica común en este Tribunal, satisfacemos la duda que tiene el contribuyente sobre el tema de legalidad y seguridad jurídica, establecemos el alcance de las facultades de este Tribunal constitucional y simultáneamente mantenemos la posición deferente que hemos garantizado al Legislador democrático en materia tributaria.

En ese sentido, me parece que insistir en el tema que yo decía el día de ayer, de la necesidad de obtener dos datos y a interpretar la referencia al Legislador en ese pospretérito de causado y pagado, buscado en las prácticas que se buscan desalentar en la exposición de motivos, a mi parecer, es una solución integral, es una solución constitucional que permite satisfacer esos elementos y por supuesto, esto queda ya en algunas condiciones a las situaciones de aplicación que pudieran enfrentarse.

Decía ayer el ministro Aguirre, –con muy buen humor y con mucho tino– ¿Qué pasa si un jugador se desmarca y este jugador recibe un pase y está en una condición muy adecuada? Yo creo que eso es perfectamente posible y eso las empresas lo hacen; pero me parece que la función de este Tribunal constitucional es saber si ese jugador no estuvo en fuera de lugar o cometió algún otro tipo de falta. Por esas razones, simplemente siguiendo con su analogía, creo que al analizar el caso concreto, nosotros estamos en la posibilidad de determinar las condiciones en las cuáles los jugadores se están

moviendo, que tienen un derecho para esa posibilidad de movilidad y simplemente saber si las formas en las cuáles el Legislador estableció ciertos términos del manejo fiscal son o no son inadecuadas.

Yo insisto, y así es como votaré, haciéndose esta interpretación conforme en la tradición que ya tenemos establecida desde hace tiempo; me parece que se garantiza adecuadamente la seguridad jurídica que los quejosos buscaron a través de este amparo.

¡Muchas gracias señor presidente!

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor ministro Aguirre Anguiano.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: ¡Gracias señor ministro presidente!

¡Antes de que se me olvide! Yo pienso, efectivamente que nuestra Constitución no establece como derecho humano o como derecho fundamental el derecho a la planeación fiscal, no pues en eso estoy totalmente de acuerdo.

Yo pienso, que todo individuo que tiene un derecho de propiedad y que incurre en actividades negociales, en actividades de negocios tiene derecho, en primer lugar a la propiedad misma, a invertir donde le plazca, siempre y cuando la inversión sea lícita y a tributarla racionalmente en términos de la fracción IV del artículo 31. Todo esto nos da una conjunción muy seria, todo esto nos habla de una garantía individual en donde el telón de fondo es el derecho de propiedad, un derecho por supuesto garantizado por la

Constitución; un derecho a la planeación fiscal, me parece ver las cosas segmentadas en una forma inapropiada.

Efectivamente, el pase a alguien que esté fuera de lugar o desmarcado fue una práctica que se ha conjugado internacionalmente y fue lo que traté de determinar ayer; no traté de decir ¡Que, qué bueno que se drenaran los recursos fiscales nacionales! ¡En absoluto! ¡Al contrario, lo reprobé! Y sí no lo entendieron así, lo reitero hoy para que quede bien claro. Lo que yo pienso es lo siguiente:

El principio legalidad se vulnera, si la Ley mexicana, no me da los elementos de la teoría de la tributación en Ley mexicana, objeto, sujeto, objeto y base, y monto, tarifa. Qué pasa cuando para integrar los elementos me está remitiendo a la Legislación extranjera, y a donde me está obligando a llevar una contabilidad que la Ley mexicana no me obliga a llevar; que es una contabilidad de impuestos ajenos de una entidad extranjera, inciertas partes de ellas transmitirlo al entorno fiscal del contribuyente para poder integrar la norma. Esto a mí, me parece, respetuosamente que es transgredir el principio de legalidad. Yo estoy de acuerdo que el principio de legalidad, no se transgrede por las situaciones subjetivas de cada uno de los contribuyentes, o propias, o peculiares de él, la Ley es constitucional para todos, o inconstitucional para todos.

Para mí, esta Ley es inconstitucional para todos, porque es confusa para todos, se decía: ¡Ah! Es que Suiza, o la Federación Helvética, reconoció que determinada empresa deberá ser transparente, porque proporcionará al conocimiento de las autoridades fiscales mexicanas, lo relativo a la causación

por parte de ella. Pues sí, pero eso no le interesa mucho a esta empresa, que tiene sus negocios en Irlanda. Gracias.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor ministro Fernando Franco.

SEÑOR MINISTRO FRANCO GONZÁLEZ SALAS: Gracias señor presidente. Solamente para sustentar el sentido de mi voto a favor del proyecto que ha presentado el ministro Valls. Comparto las opiniones que aquí se han dado en abono al proyecto, yo pienso que en nada violenta el principio de legalidad, y me parece, simplemente quiero dar un punto de vista un poco diferente.

Me parece que aquí hay dos cuestiones: Una es, porque el causante al que nos estamos refiriendo se pone en una doble situación, al, por necesidades, y aquí comparto totalmente la opinión del ministro Cossío, en el sentido de que estas sociedades anónimas han recurrido a su derecho legítimo, de venir por considerar que, no es clara la Ley, y lo que están buscando es una definición, y evidentemente pretenden que sea a favor de sus intereses, creo que esto es normal y absolutamente razonable.

Ahora, yo creo que estos causantes en lo particular, se ponen en una doble condición, dadas sus características, de ser empresas que funcionan en distintas partes del mundo. Consecuentemente, tienen una situación, como causantes en países, en donde tienen negocios o establecimientos, pero, precisamente, por razón de su giro, son contribuyentes principales en México. A mí, me parece, que

independientemente si ellos conocen o no la Legislación del lugar en donde están operando en el extranjero, que es su responsabilidad, y presumo, que tendrán que hacerlo, dado que también allá tienen que declarar y cumplir con sus cuestiones impositivas, la Ley mexicana no les está imponiendo ninguna obligación en ese sentido, lo único que les está diciendo es: “respecto a los ingresos que tuviste allá, cuando se trata de un régimen fiscal preferente como lo define la Ley mexicana, tú tienes, que en su caso, acumular acá. ¿Cómo lo haces? Pues tú tienes que calcular los ingresos que tuviste, qué impuesto causas conforme a ese impuesto en la Legislación mexicana, y ese es el dato, los dos datos únicos que requieres para que se te aplique aquí, la Ley mexicana”.

Consecuentemente, en ese sentido, yo tampoco alcanzo a ver, en dónde está una vulneración al principio de legalidad, y por estas razones, yo estoy con el proyecto.

Muchas gracias.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Si me permiten señores ministros, daré también mi punto de vista, en este tema de garantía de legalidad, y advierto, por las intervenciones de los señores ministros, que se está analizando esta garantía, desde dos ópticas distintas: la que han expresado fundamentalmente el señor ministro Cossío y Don Mariano Azuela, en el sentido de que la confusión que pudiera generar la Ley es superable a través de una interpretación o hasta interpretación conforme para determinar su apego o no a la Constitución, y la que encabeza el señor ministro Aguirre Anguiano, bajo la óptica de que cuando la Ley es confusa, viola el principio de legalidad. Él nos dijo más o menos parafraseándolo: el principio de legalidad

se vulnera si la Ley mexicana no me da los elementos esenciales del tributo, pero luego concluye que la Ley da lugar a confusiones.

Se puede interpretar una norma que establece impuestos, cargas a los particulares y que por disposición expresa del Código Fiscal de la Federación es de aplicación estricta. Éste creo que es uno de los primeros problemas que debemos superar.

Recuerdo a los señores ministros que ya sustentamos la tesis de que la aplicación estricta de la Ley solamente puede darse después de interpretarla, cuando ya se tiene un claro conocimiento de sus alcances y definición; que el mandato de Ley que obliga a la aplicación estricta de la norma fiscal no repele en modo alguno los distintos medios de interpretación para desentrañar el recto sentido de la Ley. Y cuál es el recto sentido de esta Ley, bueno pues nos lo dejó muy claramente expuesto el señor ministro Valls con su presentación; el señor ministro Góngora Pimentel en sus dos intervenciones. Se trata de evitar el diferimiento en el pago de los impuestos por utilidades que se obtienen en regímenes fiscales preferenciales. Esta finalidad es clara y el mandato de la Ley también es claro, ya lo han dicho varios de los señores ministros: lo único que debe conocer el causante es el impuesto causado y pagado en el extranjero, lo cual, a juicio de muchos, es un elemento cierto. El señor ministro Aguirre Anguiano dice: no, aquí hay una gran confusión. No es lo mismo causado que pagado. A qué va a atender el causante.

Ciertamente, puedo admitir que en estas expresiones “causado” y “pagado” pueden dar lugar a varias posibles interpretaciones. La primera interpretación la tiene a su alcance el gobernado; la segunda posibilidad es la consulta ante la autoridad tributaria para que confirme esta interpretación. La otra posibilidad es la interpretación administrativa, que en su campo de acción despliega la autoridad tributaria y agotadas estas posibilidades queda todavía la interpretación judicial, que ahora estamos intentando de una manera abstracta por tratarse de un problema de constitucionalidad de Ley, pero si no están descartados los posibles métodos de interpretación para llegar a conceptualizar en sus precisos términos a la norma, creo que esto es materia y puede serlo de interpretación. No hay en esto violación al principio de legalidad.

Se han dado o a mí me dieron en diversas entrevistas que tuve una serie de argumentos, algunos de ellos vienen tratados en el proyecto; otros nunca se plantearon ante el juez de Distrito, pero por ejemplo, a mí me dijeron: el artículo 212, prevé acuerdos amplios de información tributaria y México solamente ha suscrito dos convenios amplios de información tributaria.

Así, formalmente dicho es correcto, hay un Acuerdo con los Estados Unidos, que así se llama: “Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el Intercambio de Información Tributaria”; hay otro con Canadá y Estados Unidos en el seno del Tratado de Libre Comercio, que se llama así “Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria”; sin embargo, cuando menos desde mil novecientos noventa y ocho hay publicaciones de la Secretaría de Hacienda que dice: “Acuerdos que reúnen las características de acuerdo

amplio de información”, y aquí tienen cabida todos aquéllos que tienden a evitar la doble tributación y la evasión fiscal; además, éste es un elemento que aparece de manera accidental en la norma, lo principal es que el pago del impuesto en el extranjero sea inferior al 75% y aun no habiendo estos Acuerdos amplios de información tributaria es factible obtener el compromiso de un gobierno extranjero para informar en el caso concreto del causante.

Todo esto, aquí hay un buen ejemplo ya de interpretación administrativa donde la Secretaría de Hacienda le da este contenido de Acuerdo amplio de información tributaria; y se me dijo también: hay países que no cobran el impuesto sobre la renta sino un tributo estándar de otra naturaleza que tiene más parecido con el IETU que con el impuesto sobre la renta, y en estos acuerdos amplios de doble tributación se trata de impedir la doble imposición y la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta; es decir, a lo mejor en otro país el pago que se hace por la generación de utilidades derivadas del capital no se llama impuesto sobre la renta pero en su esencia con nuestro régimen jurídico mexicano tiene la característica de ser un impuesto sobre la renta y por interpretación también se llega a esta conclusión.

Se me dijo también que hay graves dificultades para poder calcular el impuesto sobre la renta mexicano a utilidades en moneda extranjera; por ejemplo, la devaluación del rublo es distinta a la devaluación del peso mexicano y, entonces, cuál es la medida que se debe aplicar para la determinación de la base impositiva; pues yo creo que la Ley es clara en cuanto a que el impuesto mexicano que correspondería a la utilidad extranjera

se calcula conforme al Título II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y que obtenido un monto de utilidades hay que trasladarlo al concepto mexicano, inclusive de utilidades en moneda extranjera, cómo se convierten a pesos, para de ahí mismo aplicar las reglas que señala el Título II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El impuesto obviamente no está previsto en los artículos que analizamos, ahí está prevista una situación excepcional y quienes se encuentran en este hecho jurídico que va a determinar ciertamente un crédito fiscal a lo que tienen que acudir es al Título II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta; entonces, por todo esto yo concuerdo con el proyecto, no hay violación constitucional a la garantía de legalidad, por el hecho de que la Ley pudiera contener alguna imprecisión o algún vacío en su texto expreso, repito, si bien hay mandato del Código Fiscal mexicano de que las normas que imponen cargas a los particulares se deben aplicar de manera estricta, esto no repudia el uso de los métodos normales de interpretación de la Ley, para determinar su recto contenido y alcance, y una vez obtenido éste, vendrá ya la aplicación estricta. Consiguientemente, yo también me manifiesto a favor del proyecto en esta parte.

Instruyo al señor secretario para que tome intención de voto sobre el tema de la garantía de legalidad.

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

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Estoy en contra del proyecto, y por la inconstitucionalidad de las normas impugnadas por violación al principio de legalidad.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Con el proyecto.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: En el mismo sentido.

SEÑOR MINISTRO FRANCO GONZÁLEZ SALAS: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL: Yo también estoy con el proyecto en este tema de la garantía de legalidad, y con la atenta sugerencia que le hice al ministro ponente de que incorporara la vinculación que existe entre las empresas residentes en el extranjero con la ubicada en el territorio nacional.

SEÑOR MINISTRO GUDIÑO PELAYO: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRÓN: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO VALLS HERNÁNDEZ: Con el proyecto, y desde luego se acepta la sugerencia del señor ministro Góngora Pimentel.

SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO: En el mismo sentido que el voto del ministro Aguirre Anguiano.

SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE ORTIZ MAYAGOITIA: A favor del proyecto.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor ministro presidente, una mayoría de nueve señores ministros, han manifestado su intención de voto, en favor del proyecto en cuanto a que no se viola la garantía de legalidad tributaria; es decir, lo que está contemplado en el Considerando Séptimo.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Bien, entonces estimamos superado y aprobado el Considerando Séptimo del proyecto que estamos analizando, y entramos al conocimiento del Octavo, que encuentran los señores ministros en la página 111, y que se refiere al tema concreto, en que la parte quejosa aduce que los artículos reclamados violan el principio de supremacía de los tratados internacionales, y el artículo 133 constitucional, porque son contrarios a lo previsto en el artículo 7, del Convenio con Irlanda, Para Evitar la Doble Tributación. Este es el tema que está a su consideración.

Señor ministro Góngora Pimentel.

SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL: Hay un tema en donde se reclama la inconstitucionalidad del artículo 212, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por efectuar remisiones al Reglamento de dicho ordenamiento.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Lo tocó el señor ministro Cossío, sugirió que se adicionara, lo entendí superado señor ministro.

SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL: Perfecto, pasamos al otro.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Entendí que estaba votado también.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Lo aceptó el señor ministro Valls.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Entonces, por favor señor ministro Góngora, estamos en el relativo a la violación al principio de supremacía de los Tratados Internacionales.

Señora ministra Sánchez Cordero.

SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO: Después del señor ministro.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Va a participar en este tema de supremacía señor ministro.

SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL: No, primero escucharemos a la señora ministra.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Escucharemos primero a la señora ministra Sánchez Cordero.

SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO: Gracias señor ministro presidente, atendiendo precisamente al concepto de violación que acaba de hacer referencia el señor ministro presidente, relativo a que debe prevalecer o no, que hacen este argumento los quejosos, la norma del Tratado Internacional, por ser jerárquicamente superior a la Legislación Federal, específicamente a los artículos reclamados de la Ley del Impuesto sobre la Renta, esencialmente la parte quejosa sostiene que los artículos reclamados son contrarios al 7º, del Tratado para evitar la doble tributación, y que con ello se viole el artículo 133 constitucional. Yo comparto la propuesta del proyecto, de que no se violan tales disposiciones, en virtud, de que el propio artículo 7º, del Tratado Internacional, hace la salvedad consistente en que el contribuyente realice su

actividad en el otro Estado contratante, supuesto en que a los beneficios así obtenidos, pueden someterse a imposición en el otro Estado. Esto es, los ingresos que la parte quejosa obtenga en otro Estado o cualquier otro lugar, conforme a los artículos reclamados para los efectos del impuesto, deben regirse conforme a los artículos 212 y 213, en lo que los regímenes fiscales se refiere de tal manera que conforme al artículo 7º; del referido convenio, los ingresos de una empresa residente en un estado contratante sólo pueden ser gravados en ese estado; sin embargo, no menos cierto es que en el caso, no se trata del gravamen de las utilidades de la empresa en el Estado respectivo, sino de los beneficios que la quejosa obtiene de su participación en la generación de ingresos en aquella jurisdicción, lo que no se contrapone con el referido artículo 7º; para evitar la doble tributación; así, lo que grava la legislación mexicana es precisamente el ingreso que corresponde al residente en territorio nacional o al establecimiento permanente del no residente, determinado conforme al ingreso de la figura jurídica residente en el extranjero, aun si el dividendo utilidad o rendimiento no han sido distribuidos, pues lo que sucede es que la legislación mexicana atribuye al contribuyente residente en México al establecimiento permanente de no residente, un monto equivalente a los ingresos obtenidos de la entidad o figura residente en el Estado de que se trata y más aún, conforme a lo que corresponde a la participación directa o indirecta que se tenga en esta última, esta asignación dependiente del porcentaje de la participación que tenga el residente en México, demuestra sin lugar a dudas que no se grava el ingreso de la entidad residente en ese Estado, sino a la parte del rendimiento que corresponde al inversionista y que es susceptible de ser gravado, en conclusión se determina que

no existe contraposición entre lo dispuesto en el artículo 7º, del Tratado y los artículos 212, 213, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por el contrario, se complementa pues dependiendo del supuesto en el que se ubiquen los contribuyentes aplicará la referida normatividad y determinará el impuesto sobre la renta a cargo o las deducciones o acreditamientos que procedan por ser residentes en otro país, por tener en él, un establecimiento permanente. Gracias ministro presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: ¿Señor ministro Góngora de acuerdo? ¿Alguien más de los señores ministros? Señor ministro Azuela.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRÓN: Yo en este punto estimo que se trata de un concepto inoperante, la ley no puede estar vinculada necesariamente a lo que sucede en un determinado país en donde una empresa tiene algún interés, podríamos declarar la inconstitucionalidad del precepto si está en contraposición con algo relacionado con un país determinado, no, la norma es general y se aplica en relación a todos los que se encuentren dentro de la hipótesis de causación, de modo tal que esto podría plantearse cuando dándose un acto de aplicación en que se hiciera el análisis de esta situación relacionada con un país donde se da esta empresa, pues entonces ya se vería si hay inconstitucionalidad en el acto de aplicación, pero por principio de cuentas pienso que es una argumentación inoperante para efecto de la constitucionalidad de la ley.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor ministro Aguirre Anguiano.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Gracias señor presidente. Yo estoy en desacuerdo con el trato que se le da en este Considerando al problema de los tratados de doble tributación, invito a los señores ministros a estar en la página 118 del proyecto, nos dice en el segundo párrafo: “en consecuencia, la quejosa se equivoca al sostener que la legislación mexicana contraviene el artículo 7º, de l Tratado para evitar la doble tributación, entre México e Irlanda, supuestamente al gravar los ingresos de la sociedad residente en Irlanda, pues lo que en realidad sucede es que la legislación mexicana atribuye al contribuyente residente en México o al establecimiento permanente de no residente un monto equivalente a los ingresos obtenidos de la entidad o figura residente en Irlanda; más aún, conforme a lo que corresponda a la participación directa o indirecta que se tenga en esta última, esta asignación dependiente del porcentaje de participación que tenga el residente en México, demuestra sin lugar a dudas que no se grava el ingreso en la entidad residente en Irlanda, sino la parte del rendimiento así dice, que corresponde al inversionista y que es susceptible de ser gravado atendiendo a su distinta personalidad y es que es su propio patrimonio el que recibe el impacto positivo que corresponde a la mencionada utilidad” o sea, lo que nos está diciendo es que precisamente aunque haya un acuerdo para evitar la doble tributación, este rendimiento se grava dos veces y no una sola vez que es del sentir de los tratados de doble tributación, no puedo estar de acuerdo con estos conceptos.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor ministro Cossío, tiene la palabra.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Gracias señor presidente.

Yo a diferencia de lo que se acaba de señalar, voy al comentario que está en la página 119, segundo párrafo, y me parece que ahí es bastante puntual el proyecto; en donde dice: “En efecto, la normatividad relativa a la forma y términos en que deberá calcularse el impuesto sobre la renta, que en su caso deba pagarse en México, de acuerdo con lo previsto en los artículos reclamados, lejos de contraponerse a lo dispuesto en el artículo 7º, del Tratado, para evitar la doble tributación, se complementa, pues dependiendo en el supuesto en el que se ubiquen los contribuyentes, aplicará la referida normatividad, y determinará el impuesto sobre la renta a cargo, o las deducciones y acreditamientos que procedan según la hipótesis de causación en la que se hayan ubicado, por ser residentes en otro país, o tener en él un establecimiento permanente en términos de las disposiciones aplicables.”

Adicionalmente esto yo le quería sugerir al señor ministro Valls, si tuviera bien incorporar al proyecto, los comentarios que se hicieron al Convenio Modelo de la OCDE, en el estudio preliminar que ya votamos, dijimos que hay una consideración abstracta sobre estos diversos aspectos, pero justamente en los comentarios al Convenio Modelo, se dijo: que no había una contraposición entre el artículo 7º, y los artículos 112 y 113 y ahí me parece que está también bastante bien entendida la mecánica, y creo que del estudio abstracto si lo llevamos a las posiciones particulares, podría mejorarse o fortalecerse fortalecerse la consideración que en este sentido se está haciendo, sería una sugerencia respetuosa el ministro ponente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: ¿Alguien más? Señor ministro Valls.

SEÑOR MINISTRO VALLS HERNÁNDEZ: Sugerencia que se acepta con todo gusto, señor ministro Cossío.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Gracias.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: La propuesta del señor ministro Azuela, me pareció muy interesante, el dice: una ley mexicana no puede ser inconstitucional, porque va en contra de uno de los muchos tratados de doble tributación que ha suscrito México; y por lo tanto, propongo la improcedencia, (sic) inoperancia del agravio concepto de violación en su caso. Creo que el tema es interesante, porque es una inconstitucionalidad exclusiva respecto de un solo caso y no así de los demás.

Tiene la palabra la señora ministra Luna Ramos y luego el ministro don Sergio Aguirre.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Gracias señor ministro presidente.

Yo coincido plenamente por lo dicho por el ministro Azuela, en el sentido de que el concepto de violación debe determinarse inoperante ¿Cuál es la razón de ser de haber hecho valer este concepto de invalidez? Lo que está diciendo es: se viola el artículo 7º, del Tratado Para Evitar la Doble Tributación entre México e Irlanda, ¿por qué? Porque dice en su primer párrafo: “Los beneficios de una empresa, de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado

contratante, por medio de un establecimiento permanente situado en él.”

Entonces, lo que se está diciendo en el concepto de invalidez es: que se viola el 133, porque son contrarios a lo previsto; o sea, lo dispuesto por los artículos 212, es contrario a lo dispuesto por lo que les leí del artículo 7º, del Convenio con Irlanda, Para Evitar la Doble Tributación, que establece beneficios de una empresa residente en un Estado contratante, cuando únicamente pueden ser gravados en un Estado; entonces se está diciendo: estás violando el tratado de doble tributación, porque solamente te puede gravar uno de ellos, y aquí estás permitiendo que se grave en los dos Estados, por eso violas el Tratado.

¿Qué es lo que están tratando de aducir en este concepto de invalidez? Que de acuerdo a alguna interpretación que esta Corte hizo de la jerarquización de los tratados, si en un momento está únicamente por debajo de la Constitución, pero por encima de la ley ordinaria, entonces debería establecerse que de alguna forma se está violando el Tratado correspondiente, pero, yo creo que aquí se podría contestar si es que no se da la inoperancia como lo propone el señor ministro Azuela, que en lo personal me parece correcto. Yo creo que en un momento dado, no es un problema de constitucionalidad, es un problema en el que simplemente se está determinando si la ley interna está o no en oposición con el tratado internacional.

Lo que el proyecto nos está diciendo es: no está en oposición, porque el propio artículo lo que nos está diciendo es que se

está gravando la parte correspondiente del establecimiento permanente al Estado al que pertenece y lo que el inversionista tiene al Estado al que él pertenece, no hay una violación al Tratado Internacional, a lo que específicamente está estableciendo el artículo 7º, eso es lo que nos contesta el proyecto; entonces, no se está violando el Tratado, pero el problema en sí no es solamente si se está violando o no este artículo, sino que en un momento dado no hay una violación constitucional porque se trata de un Tratado Internacional, no de un artículo constitucional, y que independientemente de que en algún momento exista un criterio mayoritario de que está por encima de la ley nacional, lo cierto es que en este caso no es un problema de constitucionalidad, es un problema de interpretación de leyes que en un momento dado el propio proyecto llega a la conclusión de que no se están contraponiendo; entonces, por ese lado a mí me parecería que la inoperancia propuesta por el ministro Azuela es correcta. Gracias señor presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor ministro Aguirre Anguiano.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Gracias. Es muy curioso lo que estoy escuchando, en este caso se trata de un país clasificable como “refipre”, respecto al cual existe un tratado de doble tributación, un convenio para evitar la doble imposición, y la conclusión es que hay que aplicar la imposición correspondiente a un país “refipre” y no hacerle caso al tratado, hay que postergar el tratado, hay que desentenderse del tratado, y se está diciendo: no es que la ley mexicana contradiga al Tratado, pues es un problema de aplicación, no

de inconstitucionalidad, y con esto se le está sacando la vuelta al problema. No, la realidad es que esta previsión no está en la ley mexicana, y lo que se afirma aquí, por ejemplo en la página 117, penúltimo párrafo, es que no existe previsión en la norma mexicana, pero no se comenta ni se trata en esta forma, dice: “en tal virtud se reitera, si bien es cierto que conforme al artículo 7 del referido Convenio los ingresos de una empresa residente en un Estado contratante sólo pueden ser gravados en ese Estado, también es verdad que en el caso a estudio se trata del gravamen de las utilidades de la empresa irlandesa como tal, sino de los beneficios de la quejosa.”

Bueno, pues sí, de eso estamos hablando, no se trata de evitar la doble imposición, sino de los beneficios que la quejosa obtiene de su participación en la generación de ingresos en aquella jurisdicción, situación que en nada se contrapone con lo establecido en el artículo 7º del Tratado Para Evitar la Doble Tributación. Bueno, pues yo diría que en el Título VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta no se aclara este supuesto, y que esto es una construcción que queda en el aire. Gracias.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor ministro Cossío.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Gracias señor presidente. En relación al tema de la relación entre Constitución y Tratados Internacionales, no entro a los demás elementos del sistema de la jerarquía del sistema de fuentes que hemos construido, yo creo que en el Pleno hemos sustentado tres posiciones diversas: están algunos señores ministros que consideran que la falta de concordancia entre una ley, sea ésta federal, estatal, o inclusive lo que se denominó en aquella tesis leyes generales,

y la Constitución es un problema de constitucionalidad directa; habemos otros –yo me incluyo en ese grupo– que hemos considerado que es un tema de constitucionalidad indirecta; y algunos otros de los señores ministros han considerado que es un tema de legalidad, –hay votaciones en este sentido divididas–, yo en lo personal considero que es un tema de constitucionalidad indirecta, y que el hecho de que una ley desconozca lo dispuesto en un tratado, acaba teniendo una afectación, es un tema que hemos discutido ya durante mucho tiempo; entonces, en relación con el planteamiento del señor ministro Azuela sí hay diversas formas en que estamos abordando esta relación entre leyes y tratados, yo en lo personal creo que es un tema de constitucionalidad indirecta y con los comentarios que hemos hecho al proyecto, y que ha aceptado el ministro Valls, yo estaría de acuerdo porque sea infundado y por ende entremos al estudio de fondo del asunto.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: En la página 118, párrafo final, se sustenta la conclusión en estos términos: “Este Tribunal Pleno considera que no existe ninguna antinomia o contraposición entre lo dispuesto en el artículo 7º, del Tratado y lo que al respecto regulan los artículos los artículos 212, 213 y 214 de la Ley del Impuesto sobre la Renta”, y ya se justifica, cualquiera que sea la calificación que a este hecho determinante de la decisión queramos darle, pues nos lleva necesariamente a declarar ineficaz el concepto planteado, bien por infundados si se tiene la visión que es tema de inconstitucionalidad; bien por inoperancia si se tiene la visión que es un tema de colisión normativa y que así se resuelve.

Propongo a los señores ministros que demos intención de voto con el sentido de la resolución y reservemos quienes así quieran hacerlo la motivación de su decisión.

Señor ministro Valls.

SEÑOR MINISTRO VALLS HERNÁNDEZ: Perdón, el voto sería sobre inoperancia o es infundado, cualquiera de las dos.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Pues con el proyecto ¿no? con el proyecto o...

SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL: Señor presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Tiene la palabra el señor ministro Góngora Pimentel.

SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL: Yo quiero fundamentar mi voto.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Por favor Don Genaro ¿antes de darlo?

SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL: Sí.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Muy bien.

SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL: La quejosa, aduce que los artículos reclamados violan el principio de supremacía de los Tratados Internacionales, eso dice la quejosa; así como el artículo 133 constitucional, porque son contrarios a lo previsto en el artículo 7 del Tratado Para Evitar la Doble

Tributación entre México e Irlanda, debiendo prevalecer la norma del Tratado Internacional por ser jerárquicamente superior a la Legislación federal, específicamente a los artículos reclamados de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Así mismo considera que se vulnera el 31, fracción IV constitucional, porque según dice se trata de un Tratado fuera de ley.

El proyecto estima que el planteamiento de la quejosa recurrente es infundado, porque no existe ninguna contraposición entre lo dispuesto en el artículo 7 del Tratado y lo que al respecto regulan los artículos 212, 213 y 214 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pues conforme al artículo 212 de la Ley, los residentes en México y los no residentes con establecimiento permanente en el país, pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos obtenidos en regímenes fiscales preferentes, según lo regulado en las mencionadas disposiciones y de conformidad con los diversos mecanismos que explica el proyecto del señor ministro Valls; lo cual no se refiere un gravamen mexicano, a un gravamen mexicano que pesaría sobre los ingresos correspondientes a los residentes en Irlanda. Yo estoy de acuerdo con las consideraciones del proyecto, toda vez que no existe entre las normas del Tratado y el sistema que regula el régimen fiscal preferente en México, diferencia sustancial alguna. Lo anterior, porque conforme al criterio del Tribunal Pleno sobre la jerarquía de los tratados, la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su parte relativa, sí respeta los principios del acuerdo internacional. Por lo tanto yo votaré con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Bien señor secretario; entonces, sírvase tomar votación en favor o en contra del proyecto.

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

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: En contra del proyecto, a mi juicio sí se violenta el tratado de doble tributación.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Con el proyecto modificado.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: También con el proyecto modificado.

SEÑOR MINISTRO FRANCO GONZÁLEZ SALAS: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO GUDIÑO PELAYO: Con el sentido del proyecto, pero por la inoperancia.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRÓN: En los términos del ministro Gudiño.

SEÑOR MINISTRO VALLS HERNÁNDEZ: Con el proyecto.

SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO DE GARCÍA VILLEGAS: Yo también considero que es infundado el concepto de violación, sólo que, porque no hay violación indirecta a la Constitución.

SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE ORTIZ MAYAGOITIA: También voto en favor del proyecto.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor ministro presidente, una mayoría de diez señores ministros han manifestado su intención de voto en favor del proyecto.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Bien, consideramos superado con esta intención de voto del Considerando Octavo y pasamos al Noveno que encuentran los señores ministros en la página 119, y siguientes del proyecto, donde se aborda el estudio de violación a la garantía de equidad tributaria, por aspectos que no fueron analizados por el juez de Distrito.

Ministra Luna Ramos.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Señor, nada más quería hacer una aclaración de la votación anterior, usted mencionó que dejábamos pendiente para la votación definitiva el apartarnos en esta parte, estar únicamente con el sentido ¿verdad?

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Era el sentido, desde luego.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Porque yo sí sigo estando con la postura del ministro Azuela y del ministro Gudiño respecto a la inoperancia.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Como quiera queda asentado señora ministra.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Gracias.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: En cuanto al Considerando Noveno, --repito--, equidad tributaria se trata de determinar si el artículo 213 otorga un trato desigual injustificado a los contribuyentes que obtienen ingresos provenientes del extranjero, consistentes en la obligación de determinar dos utilidades o pérdidas fiscales o bien dos resultados fiscales.

Algo se habló en la discusión del Considerando Cuarto que revocaba la sentencia del juez de Distrito, pero aquí viene específicamente este...

Señor ministro Aguirre Anguiano.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Señores ministros no voy a ser reiterativo de lo que les dije en la oportunidad pasada, por cierto, equivocándome de momento y tema, simplemente quiero decirles lo siguiente: que en el proyecto en la página 129, se establece que como una cuestión previa al análisis del soporte constitucional del establecimiento de un régimen especial, para los ingresos provenientes de territorios con regímenes fiscales preferentes, es necesario desentrañar cuáles son las finalidades que se persiguen.

Y luego viene un párrafo para mí de alto interés, dice: Para tal efecto es menester atender a los procesos legislativos correspondientes, a las reformas que ha sufrido la Ley del Impuesto sobre la Renta en lo correspondiente al tratamiento otorgado a las inversiones efectuadas con residencia en México, en los países con regímenes fiscales preferentes.

Asimismo deben de tenerse en cuenta las recomendaciones de la OCDE en el informe titulado Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue, --perdón por la pronunciación--, antes mencionado en la presente ejecutoria, a través del cual se establecen los lineamientos que han de seguir los países miembros contra el fenómeno de la competencia fiscal perjudicial, atendiendo a cada ordenamiento jurídico.

Yo creo que por más que la OCDE pueda informar determinados métodos, ellos no se pueden aplicar en México si con ellos se violan las garantías de igualdad, en este caso reitero lo dicho en la ocasión pasada, hago la observación que les estoy mencionando.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: ¿Alguna otra participación de los señores ministros?

Señor ministro Góngora Pimentel.

SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL: En el tema de equidad, la quejosa plantea que el artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola la garantía de equidad en materia tributaria al conminar a los causantes a determinar una segunda utilidad o pérdida fiscal por lo que hace a los ingresos gravados en términos del Título VI de la Ley, mismo que se considera infundado, atendiendo a las consideraciones siguientes: El proyecto del señor ministro Valls estima que es infundado el planteamiento de la quejosa, en virtud de que la Legislación reclamada se encamina a gravitar sobre aquellos causantes que obtienen ingresos pasivos vinculados a regímenes fiscales preferentes, conminándolos a determinar dos utilidades o resultados fiscales, con lo que se evidencia un trato diferenciado; sin embargo, esta discriminación encuentra su primera justificación en la necesidad de asegurar la recaudación –está diciendo el proyecto del señor ministro Valls-

Ante la posibilidad de que se acuda a vehículos que permiten la manipulación de la base y la elusión de la obligación fiscal.

Por otro lado, la quejosa plantea que la Regla 3245 de la resolución miscelánea fiscal, evidencia la violación a las garantías de proporcionalidad y equidad por parte de los artículos 212 y 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

A esto, nos dice el proyecto del señor ministro Valls: “La pretensión de la quejosa, relativa a que se analicen los artículos 212 y 213, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a la luz de la Regla 3245, a fin de que se pudiera constatar la violación a la garantía de equidad, debe señalarse que los argumentos respectivos devienen inoperantes”.

Tomando en cuenta que tal y como se desprende de las transcripciones efectuadas por el señor ministro en su proyecto, los argumentos planteados se encaminan a demostrar una eventual violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, sin que realmente se pueda desprender un argumento atendible en términos de equidad tributaria.

Yo considero correcta la propuesta del proyecto de negar el amparo, ya que no hay que perder de vista que si los regímenes fiscales preferentes tienen el efecto de atraer a los contribuyentes por las características que les son inherentes y que pueden reflejarse en una manipulación del ingreso que se reporta en el país de residencia, el hecho de que se establezca un mecanismo que no permite compensar pérdidas de un régimen fiscal preferente con otras ganancias o viceversa, produce como resultado una norma de desaliento que guarda una proporción lógica con la intención de motivar a que la inversión se desplace a países que no se consideren

vinculados a regímenes fiscales preferentes, entre los que se encuentra México.

Estoy de acuerdo con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO VALLS HERNÁNDEZ: Gracias.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: ¿Alguna otra participación?
Señor ministro Aguirre Anguiano, tiene la palabra.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Es solamente por no dejar de mencionar algo que no expresé el día de ayer.

En la página ciento ochenta y seis, se dice que es claro que la determinación de dos utilidades o pérdidas fiscales; o de dos resultados fiscales, implican una medición diversa de la capacidad contributiva; dado que dicha medida conlleva el cálculo de dos bases gravables en paralelo; y por ende, la determinación de dos cantidades a cargo del causante, por concepto de impuesto sobre la renta.

Para mí, está una expresión clara de la falta de proporcionalidad del sistema.

Pero luego, en la página ciento ochenta y nueve, se dice, inclusive sobre este último tema, debe tomarse en cuenta que la Primera Sala de este Alto Tribunal, ha sostenido que la tributación desagregada no se traduce necesariamente en un impuesto de cuantía diversa; y asimismo, que la determinación en paralelo de dos utilidades, pérdidas, o dos resultados fiscales en un impuesto universal –de eso estamos hablando-, no se traduce en una violación de la garantía de proporcionalidad tributaria.

Con todo respeto a la Primera Sala, esto a mí me parece ilógico.

Gracias.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor ministro Cossío, tiene la palabra.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Gracias señor presidente. Estamos todavía en el Considerando Noveno.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: El Noveno, sí.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Sí, mismo que va de las páginas 119 a 163. Yo creo que aquí, la forma en que se aborda el tema es esta, dice en la página 119 que: “Se procede al estudio del argumento, encaminado a mostrar que la disposición reclamada resulta violatoria de la garantía de equidad en materia tributaria, al conminar a los causantes a determinar una segunda utilidad o pérdida fiscal”. A mí me parece esta parte muy bien tratada en el proyecto, porque va aplicando un método a partir de la formulación de tres preguntas: en la página 128, dice: “Las razones para el establecimiento de un régimen especial para los ingresos provenientes de regímenes fiscales preferentes, ¿encuentra un soporte constitucional?”. Y, se da una respuesta a partir de la exposición de motivos, fundamentalmente que se hace en el proceso legislativo, en los dictámenes que también se participan. Con esto, me parece que se está haciendo un ejercicio racional en el sentido de que los elementos o el soporte constitucional como dice la pregunta, son aquellos que, o tienen que estar justificados por el propio Legislador.

En la página 144 se pregunta: “¿Es racional el establecimiento de un régimen particular para los ingresos pasivos provenientes de territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes?”. Y se viene también dando una respuesta en este sentido; y en la página 148 se vuelve a preguntar el proyecto: “¿Es razonable la distinción que se efectúa de los ingresos provenientes de territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes?”. Y también se dan el conjunto de justificaciones.

En la página 161, antes de lo que leía el señor ministro Góngora, se dice: “Así se desprende de los argumentos esgrimidos por la parte quejosa, la cual se duele que el gravamen no tiende al elemento económico al impuesto o a la capacidad económica de los contribuyentes”; asimismo se plantea que la obligación tributaria no impactaría proporcionalmente al patrimonio de los sujetos que obtengan ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, y ésta me parece que es una cuestión importante en este Considerando: “Dichos argumentos son los que típicamente resultan atendibles, en términos de proporcionalidad tributaria, garantía ésta que busca, etc.” Y de ahí la conclusión que se da en la página 162, en el sentido de que es inoperante este argumento; es decir, a mí, y lo comparto adicionalmente que esto tiene un fundamento en el asunto de Pepsi que resolvió la Suprema Corte de Justicia, como quejoso, y yo lo comparto, me parece que está muy bien desglosado el tema de equidad, la forma metodológica de abordamiento con los estándares que hemos tenido, y adicionalmente se hace esta consideración en cuanto a su inoperancia. Por estas razones señor presidente, yo también estoy a favor del proyecto.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: No habiendo más participaciones, instruyo al señor secretario para que tome intención de voto respecto al contenido del Considerando Noveno del proyecto.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Con mucho gusto señor.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: En contra de lo ahí considerado, y por la inconstitucionalidad.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Con el proyecto.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO FRANCO GONZÁLEZ SALAS: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO GUDIÑO PELAYO: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRÓN: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO VALLS HERNÁNDEZ: A favor del proyecto.

SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO: En este tema a favor del proyecto.

SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE ORTIZ MAYAGOITIA: También voto a favor del proyecto.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor ministro presidente, una mayoría de diez señores ministros han manifestado su intención de voto a favor del proyecto.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Bien, continuamos entonces con el Considerando Décimo. Recuerdo a los

señores ministros que acordamos no hacer receso el día de hoy, para avanzar en este asunto.

En el Considerando Décimo, que encuentran los señores ministros a partir de la página 163, se desarrolla el concepto de violación sintetizado en el inciso 3) del Considerando Sexto de esta ejecutoria, en el que la quejosa desarrolla diversas líneas argumentativas encaminadas a combatir las disposiciones legales que regulan la tributación de los residentes en territorio nacional, que son causantes de este impuesto; es este contenido total del Considerando Décimo, el que pongo a su consideración.

Aquí estaba la parte a la que aludió el ministro Aguirre en su intervención anterior.

¿No hay intervenciones de los señores ministros en el Considerando Décimo?

Bien, entonces en votación económica les consulto intención de voto favorable al proyecto.

Señor ministro.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Yo estoy en contra.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Asiente la manifestación del señor ministro Aguirre Anguiano.

Y pasamos al Considerando Undécimo del proyecto, que encuentran los señores ministros en la página doscientos

cincuenta y seis, donde se analizan los conceptos de violación sintetizados en los incisos 2), 4) y 7), del Considerando Sexto.

En otro aspecto en el que la parte quejosa sostiene que los artículos 212 y 213 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, transgreden la garantía de proporcionalidad tributaria, considerando que para la determinación del hecho imponible a su juicio, no se toma en cuenta la manifestación de capacidad o riqueza del causante, y el breve resumen de estos aspectos aparece en la misma página 256.

Tiene la palabra el señor ministro Góngora Pimentel.

SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL: Gracias señor presidente.

La parte quejosa sostiene que mediante las disposiciones reclamadas, se le conmina a determinar el impuesto sobre la renta propio, atendiendo a ingresos que no son propios, sino de un tercero; la entidad o figura jurídica en la que participen directa o indirectamente, y que no equivalen a una distribución de ganancias o rendimiento de capital.

En relación con lo anterior, precisa que con dicha medida no se permite que la tributación se ajuste a la capacidad contributiva de la impetrante de garantías.

Aquí tenemos dos puntos de vista, que podríamos llamar estudio "A" y estudio "B"; resumidos diremos:

En el estudio "A" el proyecto propone negar el amparo, al estimar que el mecanismo de tributación establecido en los artículos 212 y 213 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se

justifica plenamente, dado que no debe pasarse por alto –dice el proyecto-, que la inversión se realiza en territorios vinculados a regímenes fiscales preferentes, y que la distribución o reparto del dividendo, utilidad o rendimiento, depende de la voluntad del inversionista causante del impuesto, el cual controla a la entidad o figura jurídica extranjera receptora de la inversión, - tiene más del 50%, él lo controla-, por lo que la incorporación a su esfera jurídica del derecho de crédito, y por ende, la percepción del ingreso y la causación del impuesto, se subordinan al propio designio del causante.

En síntesis, es lo que sostiene el estudio “A”.

El estudio “B”, por el contrario, considera que los argumentos de las quejas son fundados, pues efectivamente se conminaría a los contribuyentes a determinar la contribución a su cargo, atribuyéndose ingresos que no se han incorporado a su patrimonio al no haberse decretado un rendimiento o reparto de utilidad.

Lo anterior es así, dice el estudio B, ya que el hecho de tributar de conformidad con lo dispuesto por el Capítulo Primero, del Título VI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, trasciende a la determinación del gravamen que corresponde al causante, pues este se cuantifica en una medida que en principio no corresponde a la capacidad del causante, pues conforme a los criterios jurisprudenciales tradicionales relativos a la garantía de proporcionalidad tributaria, no resulta adecuado, ya que se obliga al causante a tomar en cuenta elementos ajenos a su capacidad contributiva.

La parte quejosa, en otro aspecto, relacionado con este tema, sostiene que los artículos 212 y 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, transgreden la garantía de proporcionalidad tributaria, considerando que para la determinación del hecho imponible, a su juicio, no se toma en cuenta la manifestación de capacidad o riqueza del causante, sino una serie de factores ajenos.

El proyecto del señor ministro Valls, califica de infundado el planteamiento anterior, en virtud de que los elementos a los que alude la parte quejosa, como conceptos ajenos a la capacidad contributiva, no son considerados por el Legislador para la cuantificación del tributo, en cambio, simplemente son valorados como una manifestación de una riqueza que el Legislador pretende gravar, evidenciada en el hecho de mantener una inversión que puede darse en un marco de planeación fiscal, en casos en los que la falta de transparencia, no permite, ordinariamente, introducir elementos de juicio que posibiliten la distinción entre los asuntos complejos. De ahí la intención original de simplemente hacer este tipo de inversiones.

Por otro lado, la impetrante de garantías aduce que el tercer párrafo del artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según su texto vigente para dos mil cinco, viola la garantía de proporcionalidad tributaria, toda vez que se limitaría el derecho a realizar deducciones, o a disminuir pérdidas, pues ello podría proceder únicamente en aquellos casos en los que un contribuyente pone a disposición de las autoridades fiscales la contabilidad de sus ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, y adicionalmente presente la declaración a la que

se refiere el artículo 214 de la Ley, cuestión que, argumenta, no permite atender a su auténtica capacidad contributiva, pero el proyecto del señor ministro Valls, estima que son infundados los agravios de la parte quejosa, en los que sostiene que el precepto impugnado viola la garantía de proporcionalidad tributaria, toda vez que dicho numeral válidamente busca que los contribuyentes pongan la contabilidad de los ingresos respectivos a disposición de las autoridades fiscales, con pleno conocimiento de las consecuencias de la negativa; es decir, que el impuesto sobre la renta resultante, no pueda considerar deducciones o pérdidas, lo cual claramente es un incentivo tendiente a la consecución de la finalidad planteada, pues de ninguna manera se cuestiona el derecho a la realización de la deducción o a la disminución de la pérdida, sino que se pone en manos del propio particular la decisión relativa a la procedencia de tales medidas, ya que del cumplimiento de la formalidad apuntada, dependerá si el monto del gravamen se ajusta a la medida de la capacidad que apreció el Legislador, es decir, la que reconoce deducciones y pérdidas o bien si resiente la sanción derivada del incumplimiento de requisitos que, a juicio de este Alto tribunal, no son irracionales o injustificados tal y como acontecería al determinar un impuesto que no pueda valorar el efecto de dichos conceptos.

Lo anterior, lleva al proyecto a concluir que no se viola la garantía de proporcionalidad tributaria, tomando en cuenta que los preceptos impugnados no prohíben el reconocimiento de deducciones o pérdidas en relación con los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, situación en la cual, sí podría darse una transgresión al principio que se analiza, sino que únicamente condicionan su deducción a que los contribuyentes

tengan a disposición de las autoridades fiscales, la contabilidad de los ingresos, a que se refiere el artículo 212, de la Ley del Impuesto Sobre La Renta y a que presenten la declaración informativa a que se refiere el 214, del mismo ordenamiento, requisitos que resultan necesarios como lo indican los antecedentes legislativos, para que las autoridades fiscales mexicanas, en ejercicio de sus facultades de comprobación verifiquen el cumplimiento de las obligaciones fiscales y tengan un mayor control de dichos ingresos. Por otra parte, la quejosa plantea que la obligación de determinar dos utilidades o pérdidas fiscales, o bien en su caso, dos resultados fiscales, el primero en lo que corresponde al Título II de la Ley del Impuesto Sobre La Renta, y el segundo de conformidad con el Título VI de dicho ordenamiento, eso resulta inconstitucional, en la medida en la que no permite aglutinar todos los ingresos del causante, con todos los conceptos deducibles y con todas las pérdidas fiscales que hubiere podido sufrir; al respecto el proyecto estima infundado el planteamiento, en virtud de que la separación de los ingresos, provenientes de territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes, se justifica de manera objetiva y razonable, en tanto forma parte de los postulados de la política fiscal del Estado mexicano, la cual busca desincentivar la inversión en dichos territorios, circunstancia ésta que no se estima violatoria de la garantía de proporcionalidad tributaria, máxime cuando la tributación bajo un sistema unitario o bajo uno cedular, así sea bajo dos estancos como los que corresponden al Título II, por un lado y al Título VI por el otro, no implica un juicio necesario sobre la inconstitucionalidad de uno u otro método. Por último, la parte quejosa, alude en el penúltimo párrafo del artículo 213 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que resulta desproporcionado, ya que se está

tributando conforme al Título V, que se titula: De los Residentes en el Extranjero con Ingresos Provenientes de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional y además se está tributando bajo el Título VI, Capítulo Primero, de los Regímenes Fiscales Preferentes. El proyecto contesta diciendo que el planteamiento es infundado, ya que el alegato de doble tributación, implícito en su argumentación no transgrede en su perjuicio garantía constitucional alguna, pues dicho fenómeno se reitera, no es inconstitucional en esencia, sino únicamente en la medida en la que llegara a afectar las garantías individuales del quejoso, lo cual no es acreditado de manera alguna por la parte recurrente.

Considero, que la propuesta del estudio A, es la correcta, ya que toma en consideración la naturaleza de los agentes tributarios; esto es, uno con residencia en territorio nacional y el otro en el extranjero. En efecto, el mecanismo de tributación instituido en los artículos 212 y 213 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es correcto, en cuanto prevé que la residente en territorio nacional debe acumular los ingresos que obtenga de su establecimiento en el extranjero; considerar lo contrario como lo propone el estudio B, sería hacer inoperante el sistema, dado que formal y materialmente ¿Cómo le cobra la hacienda pública los impuestos a la residente en el extranjero por ingresos atribuidos al contribuyente ubicado en territorio nacional?

De ahí que lo prudente, en mi opinión, sea apoyar la propuesta del estudio A. La manera correcta, es que la empresa residente en territorio nacional, que es propietaria de cuando menos el 51% de las acciones de la ubicada en el extranjero sea la que acumule la parte que le corresponde dentro de los plazos

precisados en las normas impugnadas; por eso yo me inclino ¡Claro!, por el proyecto y por la propuesta del estudio A.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor ministro Valls.

SEÑOR MINISTRO VALLS HERNÁNDEZ: Gracias señor presidente.

En relación con el argumento de la parte quejosa, en el que sostiene que los artículos 212 y 213 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta transgreden la garantía de proporcionalidad tributaria, porque la determinación de la carga tributaria se ha hecho radicar en la situación de un tercero, lo que no guarda relación con la obligación de contribuir al gasto público; pero el proyecto lo declara infundado por lo siguiente:

A partir del 2005 el Legislador estableció en el Capítulo Primero del Título VI, un sistema especial de tributación respecto de los ingresos provenientes de regímenes fiscales preferentes, en el cuál se incorporó la regla propuesta por la OCDE, consistente en la acumulación anticipada de los ingresos con el fin de contrarrestar, entre otras medidas, el efecto de la competencia desleal que provoca este tipo de jurisdicciones. La justificación establecida por el Legislador para establecer un régimen especial a los ingresos que provienen de fuente de riqueza con un régimen fiscal preferente, consiste en obtener un mayor control en las inversiones efectuadas en dichas jurisdicciones y en evitar prácticas antielusivas que merman la recaudación; considero que esto es constitucionalmente válido, atendiendo a una cuestión de responsabilidad social.

Lo anterior, dada la importancia del deber de contribuir al sostenimiento del Estado, por lo que resulta perfectamente

válido que la legislación y la administración tributaria en el ámbito competencial que le corresponda prevea las reglas necesarias para combatir prácticas fiscales nocivas que por sus características merman a la recaudación y con ello disminuyen el gasto público; en el entendido, de que la misma se encuentra indisolublemente ligada a un principio, insisto, de responsabilidad social para la consecución de los fines a los que la propia Constitución aspira.

De tal forma, que el Legislador en ejercicio de la potestad constitucional de imponer medidas de desaliento que afecten la recaudación, constriñendo la esfera jurídica de los derechos individuales está legitimado para regular la manera como se debe cumplir con una determinada obligación tributaria, en ese sentido, la obligación de anticipar la acumulación del ingreso, como si efectivamente se hubiera percibido, es acorde con la finalidad del régimen, ya que contrarresta el efecto nocivo del diferimiento del impuesto, pues se considera el poder de decidir, el momento de la distribución del ingreso, que conlleva a dicha facultad, a diferir el impuesto hasta su obtención.

En ese contexto, estimo que se debe analizar la materialización de la aplicación de la norma, para verificar si atiende al principio de proporcionalidad, esto es, las condiciones con base en las cuales, se toma en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos, que invierten en países con regímenes fiscales preferentes. En los artículos 212 y 213 de la Ley relativa, se advierte como condicionante necesaria para aplicar la regla de la anticipación de la acumulación del ingreso, que el contribuyente debe tener un control efectivo de los ingresos o de la administración de éstos, entendiéndose como el poder de decidir, el momento de reparto o distribución de los

rendimientos, utilidades, o dividendos, ya sea directamente o por interpósita persona.

Ahora bien, si es cierto que aún no existe una modificación positiva en el patrimonio para el causante, en el momento en que son determinadas las utilidades o decretados los dividendos, lo cierto es, que en ese momento ya existe un derecho patrimonial, a obtener el ingreso de que se trate, de acuerdo con su participación.

Además, la Ley reconoce cuando efectivamente es adquirido el ingreso, ya que permite acreditar en términos del artículo 6º, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el impuesto ya pagado, se reconocen las erogaciones que efectúen para obtener el ingreso, y se permite aplicar las pérdidas en términos del artículo 61 de la misma Ley.

En tales términos, a mi juicio, la capacidad contributiva que se refleja en la potencialidad económica del causante, no se afecta, cuando se establecen reglas especiales, atendiendo a un derecho existente de obtener el ingreso, pues ello, es únicamente para atender a la finalidad del Legislador, de establecer un régimen por virtud del cual, se tenga un mayor control de dichos ingresos, y se establezcan reglas que impidan prácticas elusivas.

El régimen aplicable no está desconociendo la capacidad contributiva del sujeto obligado, sino que se aprecia en la medida de la existencia, de un medio jurídico, por virtud del cual existe la posibilidad de disuadir el pago del impuesto, en el cual se considera el ingreso en cuestión, atendiendo a la

participación accionaria, que tenga el control directivo para poder decidir el momento de la obtención, como condiciones de su causación, y reconoce las erogaciones que, por motivo de su obtención se efectúen, y cuando se obtenga dicho ingreso.

En tales términos, considero que la medida de anticipar el ingreso que se llegaría a percibir, atiende al principio de proporcionalidad, por el contexto en el que se encuentra regulado el régimen.

Muchas gracias señor presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señoras y señores ministros, la referencia a doble tributación que han hecho los dos señores ministros que han participado, aparece tratada en el Considerando Décimo Cuarto, quiero significarles que a partir del Considerado Décimo Primero, que es donde estábamos ubicados, se abordan distintos aspectos de la garantía de proporcionalidad, consecuentemente, creo que lo más práctico es que ponga yo a consideración de ustedes, toda esta parte que resta del proyecto, del Considerando Décimo Primero al Décimo Sexto, porque estos aspectos, repito, no estaban en el Considerando, están muy conectados, y creo que es mucho más práctico hacerlo así.

¿Alguien quiere...?

SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO: Señor presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señora ministra.

SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO.- En el documento que escucharon ustedes, que me hicieron favor de escucharme y que yo estuve proponiendo en materia de

legalidad, también aplica en la materia de la proporcionalidad, entonces yo dejaría este documento como violatorio de garantías de legalidad y proporcionalidad.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE.- Muy bien señora ministra. Señor ministro Aguirre Anguiano.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO.- Gracias señor presidente.

Yo pienso que también existe una violación al principio de proporcionalidad en el régimen de “refipres”, ya que quedan establecidas una serie de excepciones al régimen que no atiendan a la capacidad contributiva de los contribuyentes, ya que los límites establecidos para la aplicación de este régimen atienden a elementos ajenos, como lo son: el porcentaje que el impuesto extranjero represente del mexicano; nada tiene que ver con la capacidad contributiva. La existencia de un acuerdo amplio de intercambio de información; nada tiene que ver con capacidad contributiva. La disponibilidad de la contabilidad para la autoridad fiscal mexicana; igual, nada tiene que ver con capacidad contributiva. El efectivo cumplimiento a la autoridad extranjera con un posible e indefinido cumplimiento de cooperar con intercambio de información; qué tiene esto que ver con la capacidad contributiva. Yo creo que esto es un bemol que me lleva a pensar en la inconstitucionalidad del sistema, además de las razones que ya di antes por lo que ve a estos aspectos que inciden en violación a la capacidad contributiva.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE.- Señora ministra Sánchez Cordero.

Quiero manifestarle que si su voto fuera totalmente en contra del proyecto por estimar que se debe conceder el amparo por legalidad y proporcionalidad, sería totalmente coincidente con el señor ministro Aguirre Anguiano y me facilitaría mucho el resumen que quiero hacerle.

SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO.- Por supuesto que así es. Solo que con las consideraciones que leí en su momento; unas que comparto con el señor ministro Aguirre.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE.- Es decir, alcanzada por usted la decisión de que la norma es inconstitucional, se entiende un voto completo en contra del proyecto.

Señor ministro Cossío.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ.- Señor presidente. Salí en virtud de que no se decretó un receso; ofrezco una disculpa. Yo tengo en el Considerando Décimo Tercero un problema.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE.- ¿Sí?

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ.- ¿Lo puedo tratar ahora señor?

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE.- Sí, porque ya quedó todo.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ.- Gracias señor presidente. El asunto que tengo es el siguiente:

En la página doscientos setenta y cinco del proyecto, dice: “Que se estima que de los artículos 212, y 213, de la Ley del

Impuesto sobre la Renta transgrede la garantía de proporcionalidad tributaria” y cito “toda vez que la obligación de determinar dos utilidades o pérdidas fiscales o bien en su caso dos resultados fiscales, resulta inconstitucionalidad en la medida que no permite aglutinar todos los ingresos del causante con todos los conceptos deducibles y con todas las pérdidas fiscales que hubiere podido sufrir”.

El proyecto analiza el tema a partir de tres preguntas fundamentales. Una, en la página doscientos ochenta y dos, que dice: ¿La obligación de determinar dos utilidades o pérdidas fiscales implica una afectación a la forma en que se mide la capacidad contributiva? Yo estoy de acuerdo con lo que ahí se sostiene.

En la segunda, en la dos ochenta y tres: Resultaba necesario desde el punto de vista constitucional que se determinara que la utilidad (pérdida fiscal o el resultado fiscal) no pueden ser desagregados. Es decir, la Constitución obliga: ¿Que todos los ingresos y todos los conceptos deducibles, así como todas las pérdidas deban considerarse de manera conjunta? Con ésa también estoy de acuerdo.

En la doscientos ochenta y nueve, se hace la siguiente pregunta el ministro ponente. ¿En caso de que la respuesta a la anterior interrogante fuere negativa, se podría justificar la distinción que se contiene en el Título VI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta? Y esta pregunta está contestada finalmente en la página doscientos ochenta y nueve, párrafos tercero y cuarto. Dice: “En cambio, en el presente caso se analiza la constitucionalidad de haber desagregado un tipo de

ingreso excluyéndolo del sistema unitario o global, siendo el caso que la decisión de este Pleno se ha presentado en torno al carácter objetivo y razonable de los motivos que dieron lugar a la separación de los ingresos, deducciones y pérdidas que actualmente se rigen por las disposiciones del Título VI, de la Ley. En tal virtud, este Pleno concluye que la separación de los ingresos provenientes de territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes, se justifica de manera objetiva y razonable en tanto forma parte de los postulados de la política fiscal del Estado mexicano, etcétera”.

Dado que estamos analizando un problema de razonabilidad en términos de lo que muy correctamente hace el proyecto en un sentido metodológico; yo me pregunto lo siguiente: ¿es razonable que se haya roto el velo corporativo, por usar esta expresión al uso, y que se ordene que se acumule en México el ingreso de una empresa filial sobre la que ejerce el control la residente en México y después se vuelva a separar el ingreso para declararlo por separado?

Es decir, cuál es la razonabilidad de este sentir, que es un tema de política fiscal porque queremos simplemente considerar la existencia de las empresas, porque es un problema de política fiscal, porque queremos atacar el diferimiento, pero ya en términos de esa razonabilidad; uno primero, rompe el velo corporativo, y después separo para efectos de la declaración; en ese punto específico, señor presidente, yo no encuentro la razonabilidad de la medida, creo que a diferencia de lo que he sustentado en otras partes del proyecto que me parece muy sólidamente sustentado por el Legislador en los procesos legislativos, aquí francamente no la encuentro y en este punto específico estoy en contra de lo sustentado en el proyecto.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Bien señor ministro, ya se han pronunciado precisamente sobre el mismo tema los señores ministros Góngora Pimentel y Valls, pues creo que es ya el caso de dar intención de voto respecto de los Considerandos Undécimo al Décimo Sexto; es decir, todos los que están pendientes de intención de voto, proceda señor secretario.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Sí señor.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Sí transgreden el principio de proporcionalidad y en su conjunto no convengo con las consideraciones y estoy por la concesión del amparo.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Estoy de acuerdo con el proyecto modificado, no con algunas consideraciones y en lo relativo al Considerando Décimo Tercero difiero de la conclusión y estaría por la inconstitucionalidad por ese punto específico.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Inconstitucionalidad.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Sí señor presidente, nada más por ese punto específico.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO FRANCO GONZÁLEZ SALAS: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL: Igualmente, con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO GUDIÑO PELAYO: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO AZUELA GÜITRÓN: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO VALLS HERNÁNDEZ: A favor del proyecto.

SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO: Yo estoy en contra del proyecto en este punto.

SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA: A favor del proyecto.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE, ORTIZ MAYAGOITIA: También estoy en favor del proyecto.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor ministro presidente, una mayoría de nueve señores ministros se han manifestado en favor del proyecto, y el señor ministro Cossío Díaz hace excepción respecto a lo que trata el Considerando Décimo Tercero; los señores ministros Aguirre Anguiano y Sánchez Cordero están en contra de estas consideraciones del Décimo Primero al Décimo Sexto.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: A ver señores ministros, les planteo este resumen de intención de votos para su consideración.

Los tres primeros Considerandos tienen unanimidad de once votos que son la competencia, el resumen de agravios y la revocación de la sentencia del juez. El Considerando Cuarto que contiene un estudio preeliminar tuvo tres votos en contra que fueron la señora ministra Luna Ramos, el señor ministro Franco González Salas y don José de Jesús Gudiño, hasta aquí hay ocho votos aprobatorios del Considerando Cuarto en contra de tres de los señores ministros que he expresado.

De los Considerandos Quinto en adelante registran dos votos en contra permanentemente que son los ministros Aguirre Anguiano y Sánchez Cordero.

El Considerando Trece registra una votación parcial en contra del señor ministro Cossío, que por el tema específico al que se refirió respecto del cual considera que se debe otorgar el amparo.

En todo lo demás hay unanimidad de once votos de los señores ministros ¿Están de acuerdo con este resumen?

(VOTACIÓN FAVORABLE)

BIEN, PUES HEMOS RATIFICADO EN ESTE MOMENTO LAS INTENCIONES DE VOTO, DECLARO QUE YA SON VOTACIONES DEFINITIVAS Y EN CONSECUENCIA, QUEDA RESUELTO ESTE ASUNTO EN LOS TÉRMINOS DE LA PROPUESTA QUE NOS HA HECHO EL PONENTE, Y POR LAS VOTACIONES ANTES INDICADAS.

No, tendría sentido que empezáramos otro nuevo asunto en este día, y por lo tanto levantaré la sesión de esta mañana.

(SE TERMINÓ LA SESIÓN A LAS 13:30 HORAS)