

S E S I Ó N P Ú B L I C A NÚM. 12
O R D I N A R I A
JUEVES 28 DE ENERO DE 2010

En la ciudad de México, Distrito Federal, siendo las once horas con quince minutos del jueves veintiocho de enero de dos mil diez, se reunieron en el Salón de Plenos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para celebrar Sesión Pública Ordinaria, los señores Ministros Presidente Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, José Ramón Cossío Díaz, Margarita Beatriz Luna Ramos, José Fernando Franco González Salas, Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José de Jesús Gudiño Pelayo, Luis María Aguilar Morales, Sergio A. Valls Hernández, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Juan N. Silva Meza.

El señor Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia abrió la sesión y el secretario general de acuerdos dio cuenta de lo siguiente:

I. APROBACIÓN DE ACTA

Proyecto de acta de la Sesión Pública número Once, Ordinaria, celebrada el martes veintiséis de enero de dos mil diez.

Por unanimidad de once votos el Tribunal Pleno aprobó dicho proyecto.

II. VISTA Y RESOLUCIÓN DE ASUNTOS

Asuntos de la Lista Ordinaria para la Sesión Pública Ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para el jueves veintiocho de enero de dos mil diez:

VII. 501/2009

Amparo en revisión número 501/2009, promovido por ***** , contra actos del Congreso de la Unión y de otras autoridades, consistentes en la expedición y aplicación del Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º de octubre de 2007; en particular los artículos 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 9, 10 y 11, y Segundo, Tercero, Quinto, Sexto y Noveno de las disposiciones transitorias. En el proyecto formulado por la señora Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos se propuso: *“PRIMERO. Se modifica la sentencia recurrida. SEGUNDO. La Justicia de la Unión ampara y protege a ***** , en contra de los artículos 3, fracción I, párrafo segundo, en relación con el 6, fracción I, y Tercero Transitorio, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, publicada en el Diario Oficial de la Federación el primero de octubre de dos mil siete, vigente a partir del primero de enero de dos mil ocho, en términos de los considerandos décimo octavo y décimo noveno. TERCERO. Con la salvedad anterior, la Justicia de la Unión no ampara ni protege a ***** , en contra de las autoridades y por los actos precisados en el resultando primero de esta ejecutoria”*

La señora Ministra ponente Luna Ramos expuso una síntesis de los antecedentes del presente asunto, así como de los actos reclamados y de los aspectos que se abordan en los primeros seis considerandos del proyecto.

El señor Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia sometió a la estimación del Tribunal Pleno los considerandos Primero “Competencia”, Segundo “Oportunidad”, Tercero “Síntesis de los Agravios” y la expresión de garantías constitucionales que se estiman violadas por la parte quejosa, respecto de los cuales los señores Ministros manifestaron su unánime conformidad.

En relación con lo indicado en el Cuarto considerando “Garantías constitucionales que se estiman violadas” la señora Ministra Luna Ramos manifestó apartarse del mismo. Sometido a votación el referido considerando por mayoría de diez votos de los señores Ministros Aguirre Anguiano, Cossío Díaz, Franco González Salas, Zaldívar Lelo de Larrea, Gudiño Pelayo, Aguilar Morales, Valls Hernández, Sánchez Cordero de García Villegas, Silva Meza y Presidente Ortiz Mayagoitia se determinó que el estudio realizado en el citado considerando prevalezca. La señora Ministra Luna Ramos votó en contra.

En relación con lo señalado en el Quinto considerando “Mecánica del impuesto empresarial a tasa única”, la señora Ministra Luna Ramos manifestó que se opondría al mismo

en virtud de que contiene imprecisiones y juicios de valor innecesarios o contradictorios, siendo considerable que fuera meramente descriptivo.

El señor Ministro Franco González Salas manifestó que aun cuando tiene salvedades respecto del contenido del citado considerando votará a favor de éste, por lo que en su caso se reservó su derecho a formular voto concurrente.

El señor Ministro Aguirre Anguiano indicó que la objeción de naturaleza formal a que se refiere el Considerando Quinto incide en la exposición de criterios y toma de opiniones y no únicamente descriptivo, por lo que no tendría inconveniente en la supresión de los juicios de valor de los Considerandos Sexto y siguientes a que hizo mención la señora Ministra ponente.

El señor Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia solicitó a la señora Ministra Luna Ramos precisar en qué fojas se encuentran los juicios de valor o consideraciones contradictorias.

El señor Ministro Cossío Díaz estimó no advertir dónde se encuentran los juicios de valor respectivos, señalando que debe prevalecer el referido considerando dada su relevancia toda vez que es necesario establecer la caracterización del impuesto para determinar si resulta o no constitucional.

La señora Ministra Luna Ramos sostuvo que no tenía inconveniente en que quedaran los considerandos Quinto y Sexto siempre y cuando se limitara el estudio a un marco referencial en el que se explicara la mecánica del impuesto impugnado. Sin embargo, en la foja ciento cincuenta y uno se sostiene que no se consideran como ingresos objeto de la referida ley a los intereses, en tanto que a fojas ciento noventa y cuatro se aduce que los intereses forman parte de la base del impuesto, por lo que estimó que podría existir una contradicción.

El señor Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia indicó que a fojas ciento cincuenta y tres se advierte que conforme al artículo 2, párrafo primero, de la ley impugnada el ingreso gravado se integra con el precio o la contraprestación a favor del que enajena el bien, presta el servicio u otorga el uso o goce temporal, mas las cantidades que se carguen o cobren al adquirente por intereses.

La señora Ministra Luna Ramos reiteró la contradicción existente entre lo señalado en las fojas ciento cincuenta y cinco y ciento noventa y cuatro del proyecto.

El señor Ministro Zaldívar Lelo de Larrea se manifestó a favor de que permanezcan los Considerandos Quinto y Sexto del proyecto ya que al tratarse de un impuesto nuevo, es importante describirlo y señalar los presupuestos sobre

los que debe derivar su análisis, sin menoscabo de que al revisar el engrose respectivo se puedan realizar los ajustes necesarios.

La señora Ministra Luna Ramos indicó que pasaría las consideraciones que estima contradictorias, sin menoscabo de apartarse de que prevalezcan los citados Considerandos Quinto y Sexto.

El señor Ministro Silva Meza precisó que en todo caso existen imprecisiones que se pueden ajustar al revisar el engrose.

Sometida a votación económica la propuesta consistente en que permanezca el Considerando Quinto del Proyecto, se aprobó por mayoría de diez votos de los señores Ministros Aguirre Anguiano, Cossío Díaz, Franco González Salas, Zaldívar Lelo de Larrea, Gudiño Pelayo, Aguilar Morales, Valls Hernández, Sánchez Cordero de García Villegas, Silva Meza y Presidente Ortiz Mayagoitia, en la inteligencia de que los integrantes de la Comisión respectiva deberán corregirlo conforme a las observaciones que les sean remitidas por los señores Ministros. La señora Ministra Luna Ramos votó en contra.

El señor Ministro Aguirre Anguiano insistió que los ajustes señalados eran de carácter formal y que era

preferible hacerlo de manera descriptiva para engarzar en una explicación lógica.

El señor Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia sometió a consideración de los señores Ministros el considerando Sexto “Naturaleza del impuesto empresarial a tasa única”; la señora Ministra Luna Ramos manifestó que se apartaría del proyecto ya que se contienen pronunciamientos que no comparte y que analizaría al momento de abordarse cada tema.

Además, dio lectura a las conclusiones que se desarrollan en la foja doscientos seis del proyecto, señalando que se aparta de algunas de ellas e incluso de algunos de los argumentos que las sustentan.

El señor Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia indicó que también tiene observaciones sobre las consideraciones plasmadas en el citado Considerando, recordando que en el siguiente Considerando, el Séptimo, sería el lugar oportuno para desarrollar el estudio de la naturaleza del tributo al analizar cuál es su objeto, por lo que propuso aplazar la votación del Considerando Sexto con el fin de que se ajuste a lo que finalmente se determine al concluir el estudio posterior.

El señor Ministro Cossío Díaz manifestó la importancia de analizar la naturaleza del tributo, bien fuera en el

Considerando Sexto o en el Séptimo. Agregó que será relevante concluir sobre el grado de vinculación entre el impuesto empresarial a tasa única y el impuesto sobre la renta, con el objeto de determinar si para aquel tributo son aplicables o no las tesis que han derivado del análisis de constitucionalidad del impuesto sobre la renta, por lo que propuso realizar un posicionamiento previo por parte de cada uno de los señores Ministros sobre este tema.

El señor Ministro Aguirre Anguiano indicó que en el caso concreto el tema toral es determinar cuál es el objeto del impuesto empresarial a tasa única, lo que permitirá resolver los demás temas.

El señor Ministro Franco González Salas manifestó que el tema en comento es fundamental para resolver el asunto. En cuanto a lo indicado en la foja doscientos seis advirtió que allí se proponen conclusiones que precisamente derivan de la exposición de motivos, sin que ello implique que el Pleno las comparta.

El señor Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia indicó que debe tomarse en cuenta la posibilidad de que se arribe a una conclusión diversa a la señalada en la respectiva exposición de motivos pues ésta pudiera no coincidir con el texto finalmente aprobado.

La señora Ministra Luna Ramos señaló que en la foja doscientos diez se sostiene: “En consecuencia, como ha quedado demostrado líneas atrás, puede apreciarse que el tributo que se analiza en los términos en los que fue conceptualizado por el legislador, grava la aportación de la empresa al valor de la producción nacional que es destinado al mercado excluido el valor de la producción adquirido de otras empresas, afirmación esta que este Pleno compartió plenamente al analizar la mecánica y naturaleza del gravamen”, lo que debe reflexionarse tomando en cuenta la tesis que lleva por rubro: “LEYES, ALCANCE DEL CONTENIDO DE LOS DOCUMENTOS QUE INTEGRAN EL PROCESO LEGISLATIVO PARA FIJAR SU SENTIDO”

El señor Ministro Zaldívar Lelo de Larrea precisó que en el Considerando Sexto únicamente se hace referencia a lo aludido en la exposición de motivos y a partir del séptimo ya se aborda el estudio de constitucionalidad, sin que en aquél se realice un análisis que valide lo indicado en la exposición de motivos.

El señor Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia manifestó que no es exacta la consideración relativa a que este Alto Tribunal compartió plenamente al analizar la mecánica del tributo, toda vez que se realizaba una cuestión descriptiva.

La señora Ministra Luna Ramos señaló la necesidad de eliminar las referencias que se hagan en el proyecto a

cualquier validación que realizara el Pleno en el estudio elaborado en el Considerando Sexto.

El señor Ministro Aguirre Anguiano indicó la necesidad de modificar el título del Considerando Sexto para que se denomine “crónica de antecedentes” y no “naturaleza del tributo”.

El señor Ministro Aguilar Morales señaló que el referido considerando es un esfuerzo excesivo cuando aun no se estudia el objeto del impuesto, pues sólo en este momento se podrá determinar la naturaleza del impuesto, siendo revelador de lo anterior lo indicado en la foja ciento setenta y nueve del proyecto, sin que sea necesario en este momento encasillarse en una determinada naturaleza que requiere un análisis detenido.

El señor Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia precisó que le asistía razón al señor Ministro Aguirre Anguiano toda vez que el Considerando Sexto es consiste en una relatoría de la intención de los legisladores.

El señor Ministro Aguilar Morales indicó que incluso en el citado considerando se hace referencia a cuál es el objeto del tributo.

A propuesta del señor Ministro Valls Hernández se determinó por unanimidad de once votos que se fusionen los

Considerandos Quinto y Sexto en la inteligencia de que únicamente se hará referencia a lo señalado en el proceso legislativo correspondiente.

El señor Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia sometió a consideración de los señores Ministros el Considerando Séptimo “Objeto del impuesto empresarial a tasa única. Legalidad tributaria” (páginas de la doscientos ocho a la doscientos quince) en cuanto en él se sustenta que la seguridad jurídica, tutelada en el artículo 31, fracción IV, constitucional a través del principio de legalidad tributaria, no se infringe por la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, pues los elementos que permiten conocer con certeza el objeto de dicho tributo se fijaron por el legislador con la precisión necesaria que impida suscitar una situación de inseguridad jurídica para los contribuyentes, en tanto que el objeto del impuesto lo constituyen los ingresos que obtengan las personas físicas y morales residentes en territorio nacional —así como los no residentes, si ello ocurre a través de establecimientos permanentes—, por la realización de alguna de las actividades descritas en el artículo 1º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, como son la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, sin que sea lesivo de ese principio constitucional que de la estructura del impuesto se advierta que, adicionalmente, está diseñado para incidir sobre la generación de flujos económicos destinados a la retribución

de los factores de la producción en los términos apuntados en los párrafos anteriores.

La señora Ministra Luna Ramos señaló no compartir la parte del considerando que toma la exposición de motivos de los legisladores para dar ciertas opiniones que aquéllos consideran como el objeto del impuesto, por lo que propuso se indicará como objeto del impuesto empresarial a tasa única únicamente el pago derivado de los ingresos obtenidos por enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes calculado aplicando la tasa del 17.5 a la cantidad que resulte de disminuir la totalidad de los ingresos percibidos por las actividades a que se refieren las deducciones autorizadas.

Agregó que la parte del proyecto donde se sostiene lo anterior es correcta, sin embargo, con posterioridad en el proyecto se recogen las manifestaciones de la exposición de motivos como la relativa a que se gravan el flujo de efectivos y los factores de la producción, lo que no se menciona ni deriva de la ley impugnada, por lo que se separaría de dicha consideración.

Además, manifestó que en los asuntos cuarto y octavo listados se da un tratamiento diverso en cuanto al objeto del tributo, el cual fue realizado por el Secretario de la Ponencia del señor Ministro Cossío Díaz, en donde se analiza

integralmente qué se deduce y qué no, conforme a lo previsto en la ley, considerando que este análisis más amplio se trasladará a todos los asuntos, ya que en él no se realiza algún juicio de valor sino que se limita a desarrollar lo que indica la ley al estudiar la violación al principio de legalidad.

El señor Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia manifestó la importancia de centrarse en el objeto del impuesto impugnado y no en el contenido del proyecto.

El señor Ministro Aguirre Anguiano precisó lo indicado en el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, señalando que atendiendo a este numeral la norma en la que se señala el objeto sería el artículo 1º de la ley impugnada, considerando que ello provocaría conceder los amparos respectivos, debiendo en todo caso, acudirse a lo previsto en el artículo 5º de la propia Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

El señor Ministro Cossío Díaz recordó que en el Considerando Quinto, a fojas ciento cincuenta y dos se señala que el objeto del impuesto a primera vista se constituye por los ingresos que obtengan dichos sujetos por la realización de alguna de dichas actividades y más adelante en las diversas ciento cincuenta y dos a ciento cincuenta y cinco se precisa qué es lo que constituye el objeto del tributo y qué no es, estimando que a partir de allí se puede realizar el estudio respectivo.

A continuación dio lectura a las consideraciones referidas y a las desarrolladas en la foja doscientos doce del proyecto, para concluir que en el Considerando Quinto existe una buena descripción del objeto del tributo desde donde puede iniciarse el análisis, ya que el Considerando Séptimo no contiene esas precisiones.

El señor Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia propuso analizar lo que dice la ley impugnada para arribar a una conclusión, ya que este punto amerita una discusión detenida.

El señor Ministro Aguilar Morales indicó la relevancia de lo señalado por la señora Ministra Luna Ramos, ya que el artículo 1º de la ley impugnada da bases para analizar la congruencia de todo el sistema, estimando que el objeto es el ingreso que se obtenga por tres actividades, en tanto que los siguientes artículos van precisando qué se entiende por esos ingresos, el cual puede ser el precio, las contraprestaciones y otros conceptos que constituyen el ingreso, agregándose otros supuestos como los impuestos que se paguen al contribuyente y sean trasladados así como los anticipos devueltos, entre otros.

Posteriormente se precisa qué no debe considerarse ingreso para evitar incertidumbres, por lo cual debe analizarse si los demás preceptos son congruentes con ese

objeto, con independencia de lo señalado en la exposición de motivos.

El señor Ministro Silva Meza coincidió con lo precisado por los señores Ministros Luna Ramos y Aguilar Morales en cuanto a que no existe violación al principio de legalidad, ya que el artículo 1º de la ley impugnada señala con precisión que el objeto del impuesto empresarial a tasa única son los ingresos en él señalados.

Además, los siguientes numerales precisan cuál es el objeto del impuesto existiendo la posibilidad de que el hecho imponible sean los flujos de efectivo sin que ello coincida con el objeto, tal como sucede en el caso del impuesto al valor agregado en cuanto a la falta de coincidencia entre el objeto del tributo y el hecho imponible. Estimó que en el caso concreto se comparte el sentido del proyecto en tanto que no hay trasgresión al principio de legalidad y a que existe claridad en la disposición expresa del texto de la ley y la descripción de su objeto.

Agregó que en la foja doscientos doce del proyecto se sostiene que “el hecho económico sobre el que pesa o gravita la contribución, pero no necesariamente ello coincide siempre e invariablemente con el hecho imponible; lo que exige el principio de legalidad, es que el objeto pero entendido como hecho imponible, esté definido en la ley con un grado de claridad y concreción razonable, pues así el

contribuyente tendrá certeza sobre las condiciones del nacimiento de la obligación tributaria, y no existirá margen para que la autoridad incurra en arbitrariedades. Sin embargo, el principio de legalidad, no exige que la materia gravada se encuentre expresamente definida en ley, pues tal materia es únicamente el contenido económico sobre el que recae el peso del gravamen”, lo que resulta similar a lo que sucede con el impuesto al valor agregado respecto al que su normatividad no define sin violar el principio de legalidad tributaria la expresión clara y definida de la materia del impuesto, toda vez que produce consecuencias jurídicas, se trata de un hecho imponible y la materia gravada como elemento revelador de la riqueza únicamente justifica la imposición desde un enfoque de proporcionalidad.

En ese orden, señaló que hipotéticamente la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única podría cumplir con el principio de legalidad por establecer claramente sus elementos dentro de los que se encontraría el hecho imponible.

El señor Ministro Aguirre Anguiano recordó el riesgo de fijar definiciones. Estimó que la naturaleza del impuesto no es gravar la obtención de ingresos, los que son sólo un referente, pues lo que busca gravar es el balance entre ciertos ingresos y ciertos gastos, lo que trató de definirse en el proceso legislativo como la valuación de factores de producción. Por ende, aunque el artículo 1º considere como

objeto los ingresos, lo cierto es que el sistema es otro y da lugar a considerar que se grava un balance.

El señor Ministro Franco González Salas manifestó compartir lo señalado por el señor Ministro Silva Meza, estimando que a partir de la foja ciento cincuenta y cinco del proyecto se señala lo que se está analizando. Estimó que el objeto del impuesto es el ingreso que se obtiene por realizar tres actividades, en la inteligencia de que el legislador precisó cómo se determina dicho ingreso, por lo que indicó estar a favor del proyecto.

El señor Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia precisó que existen tres impuestos relacionados íntimamente, uno es renta que grava productos del capital o del trabajo llegándose a identificar ingreso como toda modificación positiva del patrimonio, lo que es relevante porque la ley impugnada utiliza la palabra ingreso. Señaló que en el caso del impuesto sobre la renta se ha identificado el concepto del ingreso como toda modificación positiva del patrimonio.

Por otro lado en el caso del impuesto al valor agregado se gravan actividades como son la enajenación de bienes, la prestación de servicios y el uso o goce temporal de bienes y el causante formal es el que realiza la actividad, pero el efecto económico del tributo lo hace el consumidor, por lo que se ha dicho que es un impuesto al consumo a pesar de que grava la enajenación y no la recepción del bien o del

servicio, lo que permite identificar a un contribuyente que trata con otros muchos contribuyentes, facilitando así fiscalización y recaudación.

En el caso del impuesto empresarial a tasa única se tienen las mismas actividades que en el impuesto al valor agregado como causa generadora del impuesto, pero el objeto no son las actividades sino los ingresos que se generan por éstas, surgiendo el problema sobre qué se entenderá por ingreso, pues en renta el ingreso es utilidad lo que no sucede en el caso del impuesto empresarial a tasa única, ya que en el artículo 2º se contiene una interpretación auténtica sobre lo que se considera ingreso gravado, a saber, “el precio o la contraprestación a favor de quien enajene el bien, preste el servicio independiente u otorga el uso o goce temporal de bienes.”

Por ende, lo que en renta no se precisa, es decir, el concepto de ingreso, en el caso de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única sí sucede, gravando el precio total de la actividad respectiva, en tanto que el causante es quien realiza la actividad por lo que se identifica el contribuyente del impuesto empresarial a tasa única y del impuesto al valor agregado.

En ese tenor, si no se grava la actividad sino el ingreso en el momento en el que efectivamente se recibe, sin gravar lo devengado, es decir lo que se tiene derecho a recibir, por

lo cual se dice que se gravan flujos económicos, es decir, por recaer sobre ingresos efectivos. Además, se grava en su totalidad con una tasa única, como el caso de los impuestos estatales sobre traslación de dominio que prevén una tasa sobre el ingreso respectivo. También ejemplificó con el impuesto sobre nóminas que grava con una tasa plana cualquier pago total de nóminas.

Reiteró que se trata de un ingreso diferente al del impuesto sobre la renta y un tributo diverso al del valor agregado que recae sobre actividades, en tanto que el impuesto empresarial a tasa única grava el monto total de lo que recibe el que vende, el que presta un servicio y el que otorga el uso y goce temporal de un bien.

En ese tenor, de así entender el tributo no advirtió vicios manifiestos de inconstitucionalidad, por lo cual las deducciones que se prevén en la ley impugnada en algunos casos son precisiones sobre lo que no está gravado en la ley, como el caso de los intereses que no son un ingreso por las actividades gravadas.

Por ello indicó no compartir el esfuerzo de relacionar los artículos 1º con el 5º de la ley impugnada para determinar el objeto del tributo.

El señor Ministro Valls Hernández precisó compartir lo indicado por el señor Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia y

consideró que las deducciones que se realizan obedecen a una simetría fiscal que debe darse entre ingresos y gastos, por lo que si a una persona se le reconoce un ingreso a otra se le debe reconocer el carácter de egreso.

Por ello, las deducciones se condicionan a que sean efectuadas a otras personas causantes del mismo tributo y como pago de la realización de las actividades a que se refiere el artículo 1º de la ley de la materia, de donde deriva que la realización de una erogación deducible se traduce en una vinculación al tercero respectivo al pago del impuesto.

Agregó que el impuesto empresarial a tasa única no grava el gasto sino la retribución a los factores de la producción por su integración en la base de un sentido económico.

La señora Ministra Sánchez Cordero de García Villegas indicó que en relación con el objeto del tributo impugnado que es la percepción efectiva derivada de las actividades consistentes en la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso y goce temporal de bienes con independencia de que se realicen o no en el territorio nacional.

Estimó que la estructura y el propósito del tributo requiere que el objeto del impuesto deba analizarse en términos amplios, apreciándose conjuntamente con la

incorporación en la base de una diferencia positiva que sólo formalmente se asemeja a una utilidad.

Agregó que la intención de que el referido tributo trascienda sobre la generación de flujos económicos destinados a la retribución de los factores de la producción, se logra mediante la exclusividad de las cantidades erogadas para la adquisición de bienes y servicios independientes, con el uso o goce temporal de bienes o para la administración de las actividades mencionadas o en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única, lo que también se obtiene mediante la conservación en la base de un residual en la que se incluyen los conceptos no deducibles, salarios, intereses y dividendos, correspondientes a los pagos y factores de la producción.

Estimó que dichas características se describen en el diseño y en el mecanismo de tributación del impuesto empresarial a tasa única, pues no sólo atiende a ingresos sino también al consumo o al gasto. Por ende, señaló que dicha contribución se incorporó a la legislación fiscal federal como un instrumento de control del impuesto sobre la renta y para contar con mayor simplicidad en el sistema tributario, mediante un tributo con una tasa uniforme que aumente la recaudación al ampliar la base de contribuyentes mediante la eliminación de tratos especiales y exenciones cuyas

finalidades son la complementariedad del impuesto empresarial a tasa única y el impuesto sobre la renta, dada la intención de erigir a aquél en un mecanismo de control de éste.

De lo anterior se desprende que se tuvo la intención de crear un sistema entre ambos gravámenes para que se paguen las cantidades correspondientes al impuesto empresarial a tasa única en la medida en que no se realicen pagos efectivos del impuesto sobre la renta.

El señor Ministro Aguilar Morales estimó que la mayoría coinciden en que el objeto del impuesto impugnado son los ingresos obtenidos por realizar determinadas actividades y no las utilidades como sucede en el caso del impuesto sobre la renta. Agregó que existen planteamientos en el sentido de que se gravan las retribuciones de los factores de la producción, considerando que faltan algunas que no son gravadas, lo que generaría inequidad.

Por ende, estimó que los gobernados no tienen derecho a deducir, salvo que se encuentren previstas en algún ordenamiento, situación que debía implicar que éstas fueran equitativas y proporcionales. Concluyó que si se parte de la base de ver como finalidad o como objeto del impuesto la retribución a los factores de la producción, parecería que se está frente a un derecho a que se establecieran ciertas deducciones.

La señora Ministra Luna Ramos estimó cierto lo indicado por el señor Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia en cuanto a que la ley impugnada toma definiciones del impuesto sobre la renta y elementos del impuesto al valor agregado, ya que respecto del primero se gravan ingresos, en tanto que del segundo grava las mismas actividades, aunque quien pague el impuesto será el consumidor, en cambio en el impuesto empresarial a tasa única pagará el tributo la empresa que realiza las actividades respectivas.

Por ende, si el artículo 1º impugnado señala cuáles son las actividades respecto a las que se gravarán los ingresos y en el artículo 2º se precisa cómo se integran dichos ingresos, mediante un precio en una enajenación. Además si se está gravando la actividad por ingresos ello implica que no se están gravando flujos de efectivo, pues recae sobre determinadas actividades que realizan las empresas, sin que las deducciones sean necesarias para determinar la capacidad contributiva que se grava, considerando que además dichas deducciones no son gastos necesarios para realizar las actividades respectivas.

Ejemplificó que en el caso de venta de determinadas mercancías si su precio de venta será señalado como el objeto respectivo, no serían las deducciones, por ejemplo, el pago de salarios, para poder llevar a cabo tal venta, pues existe la necesidad de adquirir insumos para llegar a la

enajenación, por lo que si en un momento dado el precio será el único que dará el parámetro para fijar la cantidad a pagar, no se estará frente a un parámetro objetivo de la capacidad contributiva sin que realmente se grave la utilidad, estimando que el hecho de que se tenga dinero para pagar una nómina no quiere decir que no se pueda descontar todo aquello que es necesario para llevarla a cabo, por lo que se estará gravando algo ficticio y no la capacidad real.

Consideró que si bien se obtiene un ingreso por una venta surge la interrogante sobre si el precio respectivo es revelador de su capacidad contributiva, considerando que no se está gravando ésta al no permitirse deducir lo necesario para llevar a cabo esa actividad. Por ende, si bien se tuvo capacidad económica para cubrir la cantidad respectiva lo cierto es que ello no revela la capacidad contributiva.

En esos términos, consideró que si bien el objeto está definido lo cierto es que las deducciones autorizadas no permiten deducir los gastos necesarios para realizar la actividad respectiva al no recaer sobre la capacidad contributiva que en realidad revela la actividad realizada, lo que lo hace inconstitucional. Agregó que sí se trata de un impuesto directo y personal, ya que no es al consumo y lo cubre la persona física que se encuentra en la hipótesis correspondiente y no es real porque no se genera respecto de bienes.

Además, si ambos gravan ingresos no es congruente que en uno se permitan las deducciones y en otras no, por lo que estaría parcialmente en contra de lo señalado.

El señor Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia precisó que en el caso del impuesto sobre nóminas no se permite deducción alguna y la capacidad contributiva se valora exclusivamente por la nómina erogada aun cuando haya tenido que pedir un préstamo para pagarla. Recordó que así sucede en el caso del impuesto al valor agregado en el que se cobra la misma cantidad de dicho tributo y si se midiera la capacidad contributiva por las posibilidades económicas serían inconstitucionales la mayoría de los tributos, ya que en éstos se selecciona una manifestación de riqueza y en función de ésta se establece el sistema respectivo.

En el caso concreto estimó que podría suceder que el impuesto vaya más allá que la ganancia y aun cuando pudiera parecer así un impuesto injusto, lo cierto es que se inserta en un sistema permitiendo que se tome en cuenta lo pagado o lo que se vaya a pagar en el impuesto sobre la renta, partiendo de la premisa de que el impuesto empresarial a tasa única toma en cuenta el criterio de la utilidad razonable mínima.

El señor Ministro Zaldívar Lelo de Larrea indicó coincidir con las intervenciones del señor Ministro Presidente

Ortiz Mayagoitia ya que al analizar el impuesto empresarial a tasa única no se pueden aplicar consideraciones que tienen que ver con gravar el impuesto sobre la renta, lo que permitirá concluir que los gastos realizados son irrelevantes en la mecánica del impuesto. Mencionó la importancia de lo manifestado por el señor Ministro Silva Meza en cuanto al uso del término objeto del impuesto, el cual puede verse como hecho de la realidad que será gravado y debe distinguirse del hecho imponible, en tanto que en el caso concreto el objeto del impuesto son los ingresos efectivamente recibidos y el margen de establecimiento de deducciones para el legislador es diferente al que sucede en el caso del impuesto sobre la renta.

A las trece horas el señor Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia decretó un receso y la sesión se reanudó a las trece horas con treinta minutos.

El señor Ministro Aguirre Anguiano recordó que este Alto Tribunal ha definido que el simple gasto o consumo o lo gravado por el impuesto sobre nómina no son violatorios del principio de proporcionalidad tributaria, toda vez que es indicativo de la capacidad contributiva del sujeto obligado. Además, sustentó que para ciertos tratadistas la capacidad contributiva es lo que el Estado dice que es capacidad contributiva.

En el caso concreto estimó que lo gravado por el impuesto empresarial a tasa única, impuesto personal, es el gasto realizado por los sujetos del tributo, lo que en sí mismo no es inconstitucional, toda vez que se trata de un impuesto que posteriormente tiene un efecto compensatorio con renta.

El señor Ministro Cossío Díaz manifestó que además de definir el objeto del impuesto impugnado es necesario precisar su naturaleza y determinar si es igual al impuesto sobre la renta o al impuesto al valor agregado, en que se distingue de éstos y en qué medida los criterios generados para estos tributos son aplicables al controvertido.

Agregó que el objeto se debe construir en relación con lo que se establece como parte de la base.

En el caso del impuesto sobre la renta precisó que el objeto es el ingreso y la base es la utilidad en tanto que el impuesto al valor agregado es la realización de actividades y su base el precio de la operación. A su vez, en el caso del impuesto empresarial a tasa única éste tiene por objeto la realización de ciertos actos y actividades y por base una parte de los ingresos destinados a retribuir factores de la producción.

Además sostuvo que existen diferencias sustanciales entre los tributos en comento, recordando que en la foja ciento noventa y cinco del proyecto se menciona: “Lo

anterior, sí se refleja en el texto legal al sujetar la deducción a que se trate de erogaciones que correspondan a bienes o servicios, cuya enajenación, concesión del uso o goce o prestación esté afecta al pago de las contribuciones empresarial a tasa única y, adicionalmente, a que se trate de erogaciones estrictamente indispensables para realizar las actividades objeto de la contribución empresarial que haya sido efectivamente pagada en el momento de su deducción. En tal virtud, debe señalarse que es en este contexto, que puede entenderse lo establecido en el proceso legislativo, en el sentido de que el impuesto empresarial a tasa única, no grava únicamente la utilidad de la empresa, sino la generación de flujos económicos destinados a la retribución total de los factores de la producción”. Por tanto, estimó que el proyecto se acerca a la definición misma del objeto mismo del impuesto y que ese objeto es claro como afectación al principio de legalidad.

Estimó que al responder estas dos preguntas se determina cuál es el objeto del impuesto impugnado y si es diverso al de los otros dos tributos federales referidos, consideró que el proyecto se acerca adecuadamente a la definición del objeto del impuesto empresarial a tasa única por lo que estará a favor de éste en cuanto a lo señalado en ese Considerando.

El señor Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia señaló que la última intervención genera incertidumbre sobre qué

grava el impuesto impugnado, específicamente lo señalado en cuanto a que recae no solo sobre la utilidad sino sobre la generación de flujos económicos destinados a la retribución total de los factores de la producción, no deriva de la ley, sino de consideraciones económicas.

La señora Ministra Luna Ramos indicó que en relación con lo señalado en el proyecto en cuanto a que sí está delimitado el objeto del impuesto, respecto a que es directo y grava el ingreso en términos del artículo 1º de la ley controvertida está de acuerdo, es decir, con la primera parte del Considerando Séptimo, en cuanto señala que el objeto del tributo se encuentra delimitado en los tres primeros artículos de la ley respectiva, separándose de las consideraciones relativas a que recae sobre los flujos de efectivo.

El señor Ministro Aguirre Anguiano precisó que de la lectura de los preceptos impugnados es posible sostener quiénes son los sujetos del tributo y cuál es su ámbito espacial. En cuanto al elemento objetivo del tributo consideró que no son los ingresos derivados de las actividades indicadas en las fracciones I a III del artículo 1º impugnado, pues al señalarse en el artículo 2º qué se entenderá por ingreso, resulta que se grava el balance derivado de los ingresos y egresos realizados por los contribuyentes.

En relación con los elementos del hecho imponible que fueron analizados anteriormente, señaló que se grava el balance ya hechas todas las exclusiones.

El señor Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia mencionó la necesidad de no analizar el objeto al tenor de la respectiva base gravable, pues el enunciado de actividades contribuye a identificar el sujeto y el elemento objetivo.

Posteriormente, solicitó al Pleno suspender la discusión del asunto para presentar un considerando alternativo sobre el objeto del tributo ya que de votarse el proyecto podría no alcanzarse una conclusión favorable. Recordó que la precisión del tema sería importante para la discusión si se tiende a equiparar el impuesto impugnado con renta, pues habría que implementar todas las deducciones de éste y habría que determinar si se gravan ganancias o utilidades; si se ve desde la óptica de un impuesto con características diferentes y con un trato diverso respecto a las deducciones, también debe ser analizado bajo un parámetro diverso al impuesto sobre la renta.

El señor Ministro Aguirre Anguiano señaló que la forma en que está concebido el tributo enerva la situación y eso es lo que lo identifica y lo hace peculiar, señalando que la base imponible se obtiene con otros elementos, ya que se comunican la base y el objeto, considerando que éste no es

igual al señalado textualmente en los artículos 1º y 2º de la ley impugnada.

El señor Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia manifestó que distribuiría una propuesta para contar con una alternativa.

El señor Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia declaró que el asunto y los demás continuarían en lista.

El señor Ministro Presidente concluyó la sesión a las trece horas con cincuenta y cinco minutos y convocó al Tribunal Pleno para la sesión pública solemne que se celebrará el martes dos de febrero del año en curso a las diez horas con treinta minutos.

Firman esta acta el señor Ministro Presidente Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y el licenciado Rafael Coello Cetina, secretario general de acuerdos, que da fe.