

VOTO CONCURRENTE QUE FORMULA EL MINISTRO JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ, EN RELACIÓN CON EL AMPARO EN REVISIÓN 930/2008, PROMOVIDO POR FERREVRICRA, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE Y OTRAS.

En sesión celebrada el veintiséis de enero de dos mil diez, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió el amparo en revisión citado al rubro. Dicho asunto se resolvió, por unanimidad de once votos, en el sentido de dejar firme el sobreseimiento decretado en el único punto resolutivo de la sentencia del A quo, mientras que, por mayoría de ocho votos, se resolvió confirmar el fallo recurrido y sobreseer en el presente juicio.

En esa ocasión, el tema sobre el cual tuvo oportunidad de pronunciarse este Alto Tribunal consistió en determinar la naturaleza —autoaplicativa o heteroaplicativa— de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y del *“Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única”*, publicado en el Diario Oficial de la Federación el cinco de noviembre de dos mil siete, así como la forma en que habría de quedar acreditado el interés jurídico de quienes opten por reclamar las disposiciones contenidas en dichos cuerpos normativos.

I. Razones de la mayoría. En un primer aspecto, la mayoría coincidió en que los sujetos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, así como del aludido decreto presidencial, pueden combatir las normas que estructuran los elementos esenciales de ese tributo, así

como todas aquellas disposiciones que establecen elementos variables, por su sola entrada en vigor, esto es, como una ley autoaplicativa.

Asimismo, se señaló que para acreditar el interés jurídico necesario para acudir al juicio de garantías reclamando la normatividad de mérito por su naturaleza autoaplicativa, era necesario que los contribuyentes demostraran de manera indudable y específica que se ubicaban en las hipótesis de causación, es decir, que son personas físicas o morales residentes en territorio nacional, o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que enajenan bienes, prestan servicios independientes u otorgan el uso o goce temporal de bienes, actividades por las cuales obtienen ingresos, independientemente del lugar en donde se generen, y que con ello se les causaría un perjuicio en su esfera jurídica.

De igual forma, se señaló que no debe existir lugar a dudas de que la peticionaria de garantías se encuentra comprendida en alguna de las precisas hipótesis de causación del impuesto empresarial a tasa única, esto es, que materialmente viene realizando determinados actos o actividades consistentes en la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, a partir de los cuales obtendrá los ingresos gravados por la norma, sin que baste para acreditar el aludido interés jurídico, el hecho de que en el acta constitutiva de la empresa de que se trate se establezca como objeto social la posibilidad de desarrollar determinadas actividades y que se encuentre inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes (contar con cédula de identificación fiscal) como causante del impuesto empresarial a tasa única.

Lo anterior —según el criterio establecido en la ejecutoria— puesto que tales circunstancias resultarían insuficientes para

demostrar que la parte quejosa se ubica en los supuestos normativos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y del decreto presidencial, y que a través de los cuales se le habría causado afectación en su esfera jurídica. Ello, puesto que no existiría una relación de causalidad entre el hecho que puede estimarse demostrado con las documentales de mérito, con la circunstancia de que la Ley y el decreto reclamados puedan producir dicha afectación desde que entraron en vigor.

En ese sentido, se concluyó que no bastaba que la quejosa presentara el acta constitutiva a través de la cual acreditaba su existencia jurídica como persona moral así como su propósito de realizar ciertas actividades como parte de su objeto social, las cuales podrían asumirse como aquellas que grava el impuesto empresarial a tasa única —dado que dicha circunstancia no acreditaría que, efectivamente, la quejosa realmente lleva a cabo dichas actividades— ni que tampoco bastaba el haber acreditado estar inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes como sujeto de los impuestos sobre la renta, al valor agregado y al activo, pues con ello únicamente se comprobaba que había cumplido con la obligación formal de inscribirse en el registro y que se encontraba sujeta, eventualmente, al cumplimiento de obligaciones inherentes a contribuciones diversas al impuesto empresarial a tasa única.

Inclusive —y es con este punto con el que no puedo coincidir— en la propia ejecutoria se señala que el hecho de que la quejosa hubiese acreditado el estar inscrita en el aludido registro y *dada de alta como causante del impuesto empresarial a tasa única*, tampoco acreditaría su interés jurídico para acudir al amparo, ya que tal documental seguiría limitándose a evidenciar el cumplimiento de una obligación formal que nada dice sobre la actualización real y efectiva de los supuestos jurídicos de causación del impuesto reclamado.

II. Razones del disenso.

Si bien comparto el sentido del proyecto, es decir, dejar firme el sobreseimiento decretado en primera instancia, confirmar la sentencia recurrida y sobreseer en el juicio, como ya lo adelanté, no comparto algunas de las consideraciones vertidas en la sentencia.

Me refiero a la afirmación consistente en que el interés jurídico de una empresa para acudir al amparo en contra de las disposiciones de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, así como del decreto presidencial que se reclamó en el juicio de garantías, no se podría acreditar con la constancia relativa a la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, cuando que en ésta se observara el alta como causante del impuesto empresarial a tasa única. Efectivamente, las actas constitutivas que se acompañaron como pruebas solamente demuestran las posibilidades de desarrollar determinadas actividades de conformidad con el objeto social ahí precisado, mismas que podrían estar vinculadas con aquéllas que son gravadas por el impuesto empresarial a tasa única, pero sin que pueda dejar de reconocerse que existe la posibilidad de que en realidad no se acredite su realización.

De igual forma, el hecho de que el contribuyente se encuentre inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes como causante de los impuestos sobre la renta, al valor agregado y al activo, tampoco resulta una prueba idónea e irrefutable de que la quejosa realizará actividades gravadas por el impuesto empresarial a tasa única, ya que tal circunstancia no excluye la posibilidad jurídica de que, aún tributando de conformidad con la legislación aplicable a los mencionados impuestos, el contribuyente pueda no tener vínculo en los actos o actividades que realice, con la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

En ese contexto, sí comparto la idea de que ni el acta constitutiva, ni la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes —en abstracto—, demuestran que la quejosa se ubica en las hipótesis de causación, razón por la que no se acreditó la afectación de un interés jurídico apto para la procedencia del juicio, ante dichas circunstancias. Sin embargo, considero que —contrariamente a lo sostenido en la ejecutoria— sí se acreditaría el interés jurídico para acudir al amparo si el contribuyente presentara su cédula de identificación fiscal con el alta en el impuesto empresarial a tasa única, con sujeción a las obligaciones derivadas del sistema de tributación en dicho gravamen. Ante dicha circunstancia, considero que sí se acredita una prueba indubitable de que la autoridad fiscal le atribuye el carácter de contribuyente para efectos de dicho impuesto, lo cual tendrá como consecuencia que quede indefectiblemente vinculada a una serie de obligaciones inherentes a la mecánica de tributación del mismo, con independencia de que el sujeto del tributo pudiera llegar a presentar declaraciones informativas o de pago —aun en ceros—, o bien, que perciba ingresos o ganancias gravables, puesto que las obligaciones fiscales se adquieren de manera ajena a la utilidad o pérdida que presente el contribuyente¹.

En ese contexto, no sería necesario esperar a que la contribuyente efectivamente realice las operaciones gravadas por el impuesto empresarial a tasa única a fin de acreditar que la normatividad reclamada le provoca una afectación en su esfera de derechos, sino que únicamente bastaría estar inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes como causante del aludido gravamen para acreditar el interés jurídico que le permita acudir al juicio de garantías y combatir las disposiciones relativas a la Ley del Impuesto

¹ Los términos ganancias, utilidad o pérdida los utilizo acudiendo a un lenguaje poco técnico y solamente para efectos de claridad en la exposición, pues estoy consciente de que la base positiva del impuesto empresarial a tasa única no se equipara a la utilidad que se hubiere obtenido conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Empresarial a Tasa Única, y al decreto presidencial tachados de inconstitucionales.

Lo anterior —insisto— puesto que, al darse de alta como causante del impuesto empresarial a tasa única ante el Registro Federal de Contribuyentes, el contribuyente se coloca voluntariamente ante las condiciones normativas generales propias del impuesto empresarial a tasa única, incorporando a su esfera jurídica las obligaciones —aun formales— que en dicho gravamen se exigen, sin que al efecto sea necesario contemplar la forma en que se actualizan las operaciones mercantiles que en un momento dado evidenciarían, no tanto la causación del impuesto, sino la determinación de una eventual cantidad a cargo —o a favor—, lo cual ya resulta intrascendente, frente a la realidad de que dicho contribuyente ya se encontraría vinculado al cumplimiento de determinadas obligaciones.

En tal virtud, considero que el criterio mayoritario, en ese aspecto específico, provocó que se limitara acceso al juicio de amparo, al minimizar la trascendencia que tienen las obligaciones que derivan del alta ante el Registro Federal de Contribuyentes en materia del impuesto empresarial a tasa única, lo que se traduce en la necesidad de que el quejoso acreditara determinados extremos injustificadamente, pues dicha alta ya resultaba suficiente para el acceso al juicio de garantías en términos de la legislación aplicable.

Ministro José Ramón Cossío Díaz