

## AMPARO INDIRECTO

### C. JUEZ DE DISTRITO EN MATERIA ADMINISTRATIVA, EN EL DISTRITO FEDERAL, EN TURNO. P R E S E N T E

----- en representación de la empresa denominada **XXXXXXX, S.A. DE C.V.**, personalidad que acredito con el instrumento notarial que se ofrece como prueba número 1, con Registro Federal de Contribuyentes -----; autorizando indistintamente en los más amplios términos del artículo 27 de la Ley de Amparo a los Licenciados en Derecho Humberto Balam Lammoglia Riquelme, \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ y al C. \_\_\_\_\_ respetuosamente comparecemos y exponemos:

Que con fundamento en lo dispuesto por los artículos 103, fracción I y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 1, fracción I; 2, 21, 22, fracción I; 23, 24, fracciones I y II; 36, 114, fracción I; 116 y siguientes de la Ley de Amparo, en relación con el artículo 52, fracción III, de la Ley Orgánica del Poder Judicial Federal, venimos en tiempo y forma a interponer demanda de amparo en contra del acto y de las autoridades que a continuación se mencionan, por lo que, de acuerdo con lo establecido por el artículo 116 de la Ley de Amparo, manifestamos lo siguiente:

#### I. NOMBRE Y DOMICILIO DEL QUEJOSO.

**XXXXXXX, S.A. DE C.V.**, señalando como domicilio para oír y recibir notificaciones el ubicado en -----; autorizando indistintamente en los más amplios términos del artículo 27 de la Ley de Amparo a los Licenciados en Derecho Humberto Balam Lammoglia Riquelme, \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ y al C. \_\_\_\_\_.

#### II. NOMBRE Y DOMICILIO DEL TERCERO PERJUDICADO.

No existe.

#### III. AUTORIDADES RESPONSABLES.

1. El H. Congreso de la Unión:

**Cámara de Diputados.** Con domicilio en Av. Congreso de la Unión S/N, Colonia del Parque, Delegación Venustiano Carranza, C.P. 15969, en la Ciudad de México, Distrito Federal.

**Cámara de Senadores.** Con domicilio en Xicoténcatl No.9, Colonia Centro, C.P. 06010, en la Ciudad de México, Distrito Federal.

2. **El C. Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos:** Con domicilio en Palacio Nacional, Colonia Centro, C.P. 06067, en la Ciudad de México, Distrito Federal.

3. **El C. Secretario de Gobernación:** Con domicilio en Bucareli No. 99, Colonia Juárez, C.P. 06699, en la Ciudad de México, Distrito Federal.

**4. El C. Secretario de Hacienda y Crédito Público:** Con domicilio en Palacio Nacional 3er. piso oficina No.3045, Colonia Centro, C.P.06066, México Distrito Federal.

**5. El C. Director del Diario Oficial de la Federación:** Con domicilio en Abraham González No. 60, Colonia Juárez, en la Ciudad de México, Distrito Federal.

#### **IV. ACTOS RECLAMADOS.**

1. De la Cámara de Diputados y de la Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión se reclama la discusión, aprobación y expedición del "Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única", publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º de octubre de 2007, específicamente por lo que hace a los artículos 1, 2, 3, fracción I; 4, fracción III; 5, fracción I, segundo párrafo; 8, 10, 11, 12, 13, 14 y Artículos Tercero, Cuarto, Quinto, Sexto, Octavo, Décimo Segundo, Transitorios, **con vigencia a partir del 1º de enero de 2008.**

2. Del C. Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos se reclama la promulgación y orden de expedición del Decreto que ha quedado señalado en el numeral que antecede, por el que se ordenó la publicación y observancia de las disposiciones cuya discusión, aprobación y expedición se reclama al H. Congreso de la Unión, el cual quedó precisado en el numeral anterior.

3. Del C. Secretario de Gobernación se reclama el refrendo del Decreto que ha quedado precisado en el numeral anterior.

4. Del C. Director del Diario Oficial de la Federación se reclama la publicación del Decreto a que se hace referencia en los numerales anteriores.

5. Del C. Secretario de Hacienda y Crédito Público se reclaman todos los actos relacionados con la aplicación y/o ejecución mediante la recaudación de las contribuciones generadas con motivo de las disposiciones cuya inconstitucionalidad se combate a través de la presente demanda de garantías.

#### **V. GARANTÍAS Y PRECEPTOS CONSTITUCIONALES VIOLADOS.**

Las garantías consagradas en los artículos 14, 16 y 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

#### **VI. FUNDAMENTO DEL AMPARO Y COMPETENCIA.**

Los artículos 103, fracción I y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 1, fracción I; 2, 4, 8, 22, fracción I; 23, 24, fracciones I y II; 36, 114, fracción I; 116 y siguientes de la Ley de Amparo, en relación con el artículo 52, fracción III, de la Ley Orgánica del Poder Judicial Federal.

**BAJO PROTESTA DE DECIR VERDAD,** a continuación manifiesto cuales son los hechos y abstenciones que me constan y que constituyen los antecedentes de los actos reclamados, así como el fundamento de los conceptos de violación.

#### **HECHOS:**

1. La quejosa es una sociedad mercantil constituida conforme a las leyes de la República Mexicana y sujetos tanto del impuesto sobre la renta como del impuesto empresarial a tasa única.

2. La quejosa para cumplir con su objeto social han venido realizando y realizan los actos o actividades a que se refiere el artículo 1º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, es decir, otorga el uso o goce temporal de bienes, por los cuales obtienen ingresos que efectivamente han cobrado.

3. Mi representada al cierre del ejercicio de XXXX para efectos del impuesto sobre la renta tiene pérdidas fiscales generadas en ejercicios anteriores pendientes de disminuir.

4. A la entrada en vigor de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, la quejosa tiene impuesto al activo pendiente de recuperar pagado en ejercicios anteriores.

## VII. PROCEDENCIA DEL JUICIO DE AMPARO

En lo que toca a la procedencia y plazo para interponer el amparo, se señala lo siguiente:

Procede la interposición de la presente demanda de garantías, en términos de lo dispuesto por la fracción I del artículo 114 de la Ley de Amparo, que establece textualmente lo siguiente:

“Artículo 114. El amparo se pedirá ante el Juez de Distrito:

I. Contra leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República de acuerdo con la fracción I del artículo 89 Constitucional, reglamentos de leyes locales expedidos por los gobernadores de los Estados, u otros reglamentos, decretos o acuerdos de observancia general, que por su sola entrada en vigor o con motivo de su primer acto de aplicación, causen perjuicio al quejoso.

(...)”

(Énfasis añadido)

La procedencia del presente juicio de garantías tiene sustento en que la ley y las disposiciones tildadas de inconstitucionales se reclaman como autoaplicativas, es decir, que por su sola entrada en vigor causan un perjuicio a las quejas, lo que se materializa en un agravio personal y directo que les permite promover este juicio dentro del plazo de 30 días hábiles que son contados a partir del día siguiente a aquél al en que entraron en vigor dichas disposiciones.

Como es del conocimiento de su Señoría la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única entró en vigor a partir del 1º de enero de 2008, por lo que a partir de esta fecha, los contribuyentes como mis representadas deberán determinar y enterar esta nueva contribución.

En términos de lo dispuesto por el artículo 1º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, son sujetos del gravamen las personas físicas y morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que obtengan ingresos, independientemente del lugar en donde los generen, por la realización de las siguientes actividades:

- I. Enajenación de bienes
- II. Prestación de servicios independientes; y,
- III. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes

Ahora bien, tal y como se demostrará en el presente juicio de garantías, a partir del 1º de enero de 2008 las quejas han obtenido ingresos por la realización de actos gravados por lo que están obligadas a aplicar el procedimiento previsto en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única reclamada, para efectos del cálculo del nuevo gravamen.

Las quejas consideran que el impuesto empresarial a tasa única vigente a partir del 1º de enero de 2008, es violatorio de las garantías constitucionales, señaladas en el capítulo correspondiente de esta demanda, lo cual, les causa un perjuicio en su esfera de derechos que les da el interés jurídico para acudir a la presente instancia.

En virtud de lo anterior y dado que mis representadas son sociedades mercantiles, contribuyentes del impuesto empresarial a tasa única ya que obtienen ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes, actividades que constituyen el objeto del impuesto, por lo que se encuentran obligadas a acatar las disposiciones de esta nueva ley, lo cual, les representa una afectación desde el momento mismo de su entrada en vigor, situación que les permite impugnar las disposiciones reclamadas como autoaplicativas, tal y como se sustenta en la siguiente tesis jurisprudencial:

**“LEYES AUTOAPLICATIVAS, AMPARO CONTRA.** El elemento primordial que caracteriza a una ley autoaplicativa lo es el de que sus disposiciones resultan obligatorias desde el momento mismo en que entran en vigor, o sea, que desde ese preciso instante obligan al particular cuya situación jurídica prevén, a hacer o dejar de hacer, sin que sea necesario acto posterior de autoridad para que se genere dicha obligatoriedad y, por lo tanto, es evidente que cuando no se da dicho elemento esencial no se está en presencia de una ley de esa naturaleza, sino que en ese caso debe concluirse que se trata de una ley heteroaplicativa, que, por lo mismo, únicamente puede reclamarse al través del juicio de amparo hasta que se realice el acto de autoridad que vincula al particular al cumplimiento de la norma.

Amparo en revisión 3156/53. Miguel González Rivas. 4 de octubre de 1977. Unanimidad de diecinueve votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Séptima Época, Primera Parte:

Volumen 83, página 13. Amparo en revisión 1934/51. Rosaura Villavicencio y coagraviados (acumulados). 11 de noviembre de 1975. Unanimidad de quince votos. Ponente: J. Ramón Palacios Vargas.

Volumen 76, página 49. Amparo en revisión 3125/50. Negociación Pulquera, S. de R.L. de C.V. 22 de abril de 1975. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volumen 4, página 43. Amparo en revisión 4672/54. Rosario de Anda Medina. 11 de abril de 1969. Unanimidad de veintiún votos. Ponente: Enrique Martínez Ulloa.

En el Informe de 1977, la tesis aparece bajo el rubro "LEYES. CUANDO SON AUTOAPLICATIVAS."

Séptima Época/ Instancia: Pleno / Fuente: Semanario Judicial de la Federación / 103-108 Primera Parte / Tesis: Página: 167 Genealogía: Informe 1977, Primera Parte, Pleno, tesis 39, página 302.

(Énfasis añadido)

A mayor abundamiento, resulta conveniente demostrar ahora, la naturaleza autoaplicativa de la norma cuya inconstitucionalidad se reclama, a la luz del concepto de individualización incondicionada; el cual es definido por la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación en el siguiente criterio jurisprudencial:

**“LEYES AUTOAPLICATIVAS Y HETEROAPLICATIVAS. DISTINCIÓN BASADA EN EL CONCEPTO DE INDIVIDUALIZACIÓN INCONDICIONADA.** Para distinguir las leyes autoaplicativas de las heteroaplicativas conviene acudir al concepto de individualización incondicionada de las mismas, consustancial a las normas que admiten la procedencia del juicio de amparo desde el momento que entran en vigor, ya que se trata de disposiciones que, acorde con el imperativo en ellas contenido, vinculan al gobernado a su cumplimiento desde el inicio de su vigencia, en virtud de que crean, transforman o extinguen situaciones concretas de derecho. El concepto de individualización constituye un elemento de referencia objetivo para determinar la procedencia del juicio constitucional, porque permite conocer, en cada caso concreto, si los efectos de la disposición legal impugnada ocurren en forma condicionada o incondicionada; así, la condición consiste en la realización del acto necesario para que la ley adquiriera individualización, que bien puede revestir el carácter de administrativo o jurisdiccional, e incluso comprende al acto jurídico emanado de la voluntad del propio particular y al hecho jurídico, ajeno a la voluntad humana, que lo sitúan dentro de la hipótesis legal. De esta manera, cuando las obligaciones derivadas de la ley nacen con ella misma, independientemente de que no se actualice condición alguna, se estará en presencia de una ley autoaplicativa o de individualización incondicionada; en cambio, cuando las obligaciones de hacer o de no hacer que impone la ley, no surgen en forma automática con su sola entrada en vigor, sino que se requiere para actualizar el perjuicio de un acto diverso que condicione su aplicación, se tratará de una disposición heteroaplicativa o de individualización condicionada, pues la aplicación jurídica o material de la norma, en un caso concreto, se halla sometida a la realización de ese evento.

Amparo en revisión 2104/91. Corporación Videocinematográfica México, S.A. de C.V. 20 de febrero de 1996. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Juventino V. Castro y Castro y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1811/91. Vidriera México, S.A. y otros. 4 de junio de 1996. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Alejandro Sánchez López.

Amparo en revisión 1628/88. Vidrio Neutro, S.A. y otros. 4 de junio de 1996. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

Amparo en revisión 662/95. Hospital Santa Engracia, S.A. de C.V. 29 de mayo de 1997. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José de Jesús Gudiño Pelayo y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Alejandro Sánchez López.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el siete de julio en curso, aprobó, con el número 55/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a siete de julio de mil novecientos noventa y siete.”

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VI, Julio de 1997, Tesis P./J. 55/97, Página 5.”

(Énfasis añadido)

De conformidad con el citado criterio jurisprudencial, nuestro Máximo Tribunal ha considerado que una norma es de individualización incondicionada o autoaplicativa, cuando las obligaciones derivadas de ella, nacen en forma automática con su sola entrada en vigor, sin necesidad de que se actualice condición alguna, lo cual implica necesariamente que, desde el momento en que entra en vigor dicha norma:

1. La quejosa actualice la hipótesis normativa y;
2. Surjan las consecuencias previstas en dicha norma, es decir, los derechos u obligaciones.

Conforme a lo expuesto, las situaciones descritas acontecen en el caso concreto de la quejosa ya que como se acreditará en la presente demanda, desde la entrada en vigor de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única que se reclama, las quejas actualizan la hipótesis normativa ya que obtuvieron ingresos con motivo de por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes estando, por ende, obligadas al pago del citado tributo.

Resultan plenamente aplicables al caso concreto, las tesis cuyo contenido se transcribe a continuación:

**“LEY AUTOAPLICATIVA.** Para considerar una ley como autoaplicativa deben reunirse las siguientes condiciones: a) que desde que las disposiciones de la ley entren en vigor, obliguen al particular, cuya situación jurídica prevé, a hacer o dejar de hacer; y, b) que no sea necesario un acto posterior de autoridad para que se genere dicha obligatoriedad.

Amparo en revisión 375/90. Rafael Gómezluna San Juan. 27 de noviembre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: José Galván Rojas. Secretario: Armando Cortés Galván.

Amparo en revisión 426/90. Envases Mexicanos, S. A. de C. V. y Aervalvy, S. A. de C. V. 8 de enero de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Jorge Alberto González Álvarez.

Amparo en revisión 22/91. Industrias H-24, S. A. de C. V. 23 de enero de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: José Galván Rojas. Secretario: Armando Cortés Galván.

Amparo en revisión 29/91. Home Products de México, S. de R. L. de C. V. 6 de febrero de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Jorge Alberto González Álvarez.

Amparo en revisión 37/91. S. C. Johnson and Son, S. A. de C. V. 20 de febrero de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Arnoldo Nájera Virgen. Secretario: Guillermo Báez Pérez.

Semanario Judicial de la Federación, Tomo: VII, Abril de 1991, Tesis VI. 2o. J/112, Página: 107.”

(Énfasis añadido)

**“LEYES AUTOAPLICATIVAS, AMPARO CONTRA.** La ley de Amparo distingue, en su artículo 73, fracción V, entre las leyes que por su sola expedición entrañan violación de garantías y aquellas que para realizar las violaciones requieren, además de la expedición, un acto posterior de autoridad; por tanto, esta distinción no se basa en que al momento de expedirse la norma existen individuos colocados en su hipótesis, sino en la manera como se ejecuta el mandamiento: si para realizar éste debe intervenir la autoridad, la ley no es autoaplicativa ni se le puede combatir

en amparo por su sola expedición; si, en cambio, basta el imperativo de la norma para que el particular no pueda dejar de cumplirla, y, por lo mismo, la actividad de los órganos del Estado es meramente pasiva ante la realización del mandato de observancia general, se está frente a disposiciones que por su sola expedición pueden atacarse en el juicio constitucional de garantías, si se les estima anticonstitucionales y se pretende no sufrir su aplicación.

Amparo en revisión 3156/53. Miguel González Rivas. 4 de octubre de 1977. Unanimidad de diecinueve votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volumen 83, página 13. Amparo en revisión 1934/51. Rosaura Villavicencio y coagraviados (acumulados). 11 de noviembre de 1975. Unanimidad de quince votos. Ponente: J. Ramón Palacios Vargas.

Volumen 76, página 49. Amparo en revisión 3125/50. Negociación Pulquera, S. de R.L. de C.V. 22 de abril de 1975. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volumen 4, página 43. Amparo en revisión 4672/54. Rosario de Anda Medina. 11 de abril de 1969. Unanimidad de veintidós votos. Ponente: Enrique Martínez Ulloa.”

Semanario Judicial de la Federación, Tomo 103-108, Primera Parte, Página: 167.”

(Énfasis añadido)

También resultan aplicables las siguientes Jurisprudencias emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de las cuales definió como autoaplicativos otros impuestos, ya que con su sola entrada en vigor, los contribuyentes se vieron obligados a acatar sus disposiciones.

**“COSTO DE LO VENDIDO. LOS ARTÍCULOS 29, FRACCIÓN II, Y DEL 45-A AL 45-I DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y TERCERO TRANSITORIO, FRACCIONES DE LA IV A LA IX, Y XI, DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMÓ Y ADICIONÓ AQUÉLLA, VIGENTES A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005, SON DE NATURALEZA AUTOAPLICATIVA.** Hasta el 31 de diciembre de 2004 la Ley del Impuesto sobre la Renta establecía en su artículo 29, fracción II, la deducción del costo de las mercancías desde el momento de su adquisición, sin embargo, con el decreto de adiciones y reformas a dicha ley, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1o. de diciembre de 2004, se creó en su lugar un nuevo sistema de deducción denominado costo de lo vendido o costo de ventas, que permite la deducción de las mercancías hasta el momento de su enajenación, lo que trajo como resultado el establecimiento de nuevas situaciones concretas de derecho que inciden de manera directa e inmediata en los sujetos pasivos del tributo. Efectivamente, el reformado artículo 29, fracción II, establece la deducción del costo de lo vendido, los artículos del 45-A al 45-I, adicionados mediante la Sección III, "Del costo de lo vendido", previenen los mecanismos para su determinación, y el artículo tercero transitorio, fracciones de la IV a la IX y XI, contiene diversas disposiciones en relación con la valuación de inventarios existentes al 31 de diciembre de 2004, de donde deriva que tal normatividad es de naturaleza autoaplicativa, al obligar desde su entrada en vigor, pues incide de manera incondicional en los contribuyentes personas morales que venían deduciendo las compras de mercancías conforme a la legislación anterior, los que, a partir del 1o. de enero de 2005 quedan obligados a acatar indefectiblemente las nuevas disposiciones tributarias a fin de deducir el costo de lo vendido debiendo acatar, además, la prohibición prevista en la fracción IV del mencionado artículo tercero transitorio, en relación con los inventarios existentes al final del ejercicio de 2004, o bien ejercer la opción de acumularlos en términos de las reglas que se establecen en sus fracciones de la V a la IX y XI.

Contradicción de tesis 27/2005-PL. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Séptimo, Cuarto y Noveno, todos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 27 de marzo de 2006. Mayoría de nueve votos. Ausente: Olga

Novena Época / Instancia: Pleno / Fuente: Semanario / Judicial de la Federación y su Gaceta / XXIV, Julio de 2006 / Página: 5 / Tesis: P./J. 89/2006 / Jurisprudencia / Materia(s): Administrativa.”

(Énfasis añadido)

**“RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO ES DE NATURALEZA AUTOAPLICATIVA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005).** El citado precepto adicionado mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1o. de diciembre de 2004, que establece un límite en la deducción de la parte de los intereses derivados de deudas que tenga el contribuyente en exceso en relación con su capital en la proporción de 3 a 1, provenientes de capitales tomados en préstamo otorgados por una o más personas que se consideren partes relacionadas del causante residentes en el extranjero, así como de los que provengan de capitales tomados en préstamo de una parte independiente residente en el extranjero, es de naturaleza autoaplicativa, o sea de individualización incondicionada, ya que la prohibición de deducir tales intereses conforme a las mencionadas reglas nace con la sola vigencia de la norma, es decir, se actualiza con la circunstancia de que el contribuyente se ubique en tales supuestos. Esto es, la adición del artículo 32, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta trajo como resultado la creación de situaciones concretas de derecho en torno de un sistema de deducción con el que venían operando los contribuyentes personas morales, pues el referido numeral establece el conjunto de disposiciones relacionadas con la mecánica para determinar la parte del universo de intereses a cargo del contribuyente que cumplan con la cualidad descrita y excedan el límite anteriormente señalado que, consecuentemente, no serán deducibles, implicando cambios en su esquema contable y fiscal, sin que sea relevante el momento en que jurídica y fácticamente se actualiza la sanción de la propia norma consistente en el impedimento a deducir dichos intereses.

Amparo en revisión 805/2006.- Amb-acción San Martín Obispo 1, S. de R.L. de C.V. y coags.- 21 de febrero de 2007.- Cinco votos.- Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos.- Secretarios: Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez y Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 1423/2006.- Fénix Athena, S. de R.L. de C.V.- 21 de febrero de 2007.- Cinco votos.- Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos.- Secretarios: Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez y Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 470/2006.- Norelec del Norte, S.A. de C.V. y otras.- 21 de febrero de 2007.- Cinco votos.- Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.- Secretarios: Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez y Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 862/2006.- Gasoducto del Río, S.A. de C.V. y otras.- 21 de febrero de 2007.- Cinco votos.- Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.- Secretarios: Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez y Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 1240/2006.- Telefónica Móviles México, S.A. de C.V. y coags.- 21 de febrero de 2007.- Cinco votos.- Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.- Secretarios: Rolando Javier García Martínez, Verónica Nava Ramírez y Carmen Vergara López.”

(Énfasis añadido)

**“IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO. EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, ES DE NATURALEZA AUTOAPLICATIVA.** El precepto citado establece, por una parte, que están obligados al pago del impuesto sustitutivo del crédito al salario las personas físicas o morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional, con la aplicación de la tasa del 3% al total de dichas erogaciones y, por otra, que podrán optar por no pagar ese gravamen, siempre y cuando no disminuyan del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, las cantidades que por concepto de crédito al salario entreguen a sus trabajadores, conforme a lo dispuesto en los artículos 115, 116, 118 y 119 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En ese sentido, el referido artículo tercero transitorio constituye una norma de naturaleza autoaplicativa, ya que con su sola entrada en vigor afecta la esfera jurídica de los patrones, pues los vincula al cumplimiento de una obligación, como es la de pagar el impuesto, o bien, a optar por absorber las cantidades que entregaron en efectivo a sus trabajadores por concepto del crédito al salario.

Contradicción de tesis 24/2002-PL. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 22 de abril de 2003. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy trece de mayo en curso, aprobó, con el número 9/2003, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a trece de mayo de dos mil tres.

Jurisprudencia / Materia(s): Constitucional, Administrativa / Novena Época / Instancia: Pleno / Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta / XVII, Mayo de 2003 / Tesis: P./J. 9/2003 / Página: 74”

(Énfasis añadido)

**“ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. LA LEY QUE LO ESTABLECE CONTIENE DISPOSICIONES RELACIONADAS ENTRE SI, LO QUE DA LUGAR A QUE, EN RELACION A ESTA LEY, TENGAN INTERES JURIDICO EN RECLAMAR CUALQUIERA DE SUS PRECEPTOS, QUIENES SE ENCUENTREN EN ALGUNO DE LOS SUPUESTOS DE SU APLICACION.** Cuando se reclama la inconstitucionalidad de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, por considerarla autoaplicativa con su sola vigencia, no es menester que el gobernado se sitúe dentro de cada una de las hipótesis que la misma contempla en su articulado, sino que, en relación a esta ley, basta que se ubique de manera general en la hipótesis esencial de ser contribuyente al impuesto que se regula, para que esté en aptitud legal de combatir cada uno de sus preceptos, toda vez que por la íntima relación que guardan sus disposiciones, por ese solo hecho, se encuentra obligado a acatar el sistema que establece, desde la iniciación de la vigencia de la ley.

Tesis de Jurisprudencia 36/91 aprobada por la Tercera Sala de este alto Tribunal en sesión privada celebrada el primero de julio de mil novecientos noventa y uno. Por cinco votos de los señores ministros: Presidente Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Güitrón, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez, José Antonio Llanos Duarte y José Trinidad Lanz Cárdenas.

Jurisprudencia / Materia(s): Constitucional, Administrativa / Octava Época / Instancia: Tercera Sala / Fuente: Semanario Judicial de la Federación / VIII, Julio de 1991 / Tesis: 3a./J. 36/91 / Página: 63”

(Énfasis añadido)

**“ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. EL REGLAMENTO DE LA LEY QUE LO ESTABLECE ES AUTOAPLICATIVO.** De conformidad con el artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas son sujetos del tributo: a) las sociedades mercantiles y las personas físicas que realicen actividades empresariales residentes en México; b) las sociedades mercantiles y las personas físicas que realicen actividades empresariales residentes en el extranjero, que tengan un establecimiento permanente en el país, c) las sociedades y las personas físicas que no realicen actividades empresariales pero otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad empresarial de otro contribuyente de los mencionados en los incisos a) y b) que anteceden; y c) las asociaciones o sociedades civiles que lleven a cabo actividades mercantiles. Del mismo precepto se infiere que el objeto del impuesto lo constituye el activo con que cuentan los sujetos del tributo. De lo anterior se sigue que la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas es una ley autoaplicativa, en virtud de que con la sola entrada en vigor obliga al contribuyente a pagar el tributo, pues éste por el simple hecho de ser uno de los sujetos de que habla el artículo 1o. y poseer activos, sin necesidad de un acto posterior de autoridad, está obligado a pagar el tributo. Si esto es así, el Reglamento de la Ley del Impuesto Activo de las Empresas necesariamente es autoaplicativo; en cuanto a que desarrolla los preceptos de la ley reglamentada, pues tanto las normas que contiene ésta, como las que contiene aquél, obligan al contribuyente a pagar el tributo en los términos que en ellas se dispone. No es óbice para lo anterior el hecho de que el reglamento en ninguno de sus preceptos, por sí mismos, genere una nueva obligación a cargo de los contribuyentes; pues el carácter de autoaplicativo del reglamento no se lo da el hecho de que la obligación del contribuyente sea nueva, sino que éste se encuentra obligado a enterar el impuesto respectivo conforme a las disposiciones contenidas en ese ordenamiento, desde el inicio de su vigencia, sin necesidad de un acto posterior de autoridad.

Amparo en revisión 3400/89. Mexiestaño, S.A. 25 de junio de 1990. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Sergio Novales Castro.”

(Énfasis añadido)

**“NOMINAS. TIENE EL CARACTER DE AUTOAPLICATIVA LA LEY QUE CREA EL IMPUESTO RELATIVO (LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, ARTICULOS 45-G, 45-H Y 45-I).** El decreto que establece el impuesto sobre nóminas, tiene la naturaleza de autoaplicativo, ya que por su sola entrada en vigor, sin necesidad de acto posterior de aplicación, obliga a todas las personas físicas o morales que en el Distrito Federal realicen erogaciones en dinero o en especie, por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado.

Tesis aprobada por la Tercera Sala, en Sesión de quince de marzo de mil novecientos ochenta y nueve, por cinco votos de los señores ministros: Presidente Sergio Hugo Chapital Gutiérrez, Mariano Azuela Güitrón, José Manuel Villagordoa Lozano, Salvador Rocha Díaz e Ignacio Magaña Cárdenas.

Jurisprudencia / Materia(s): Administrativa / Octava Época / Instancia: Tercera Sala / Fuente: Semanario Judicial de la Federación / III, Primera Parte, Enero a Junio de 1989 / Tesis: 3a./J. 25 8/89 / Página: 391.”

(Énfasis añadido)

De igual forma, resultan aplicables al presente caso las siguientes jurisprudencias, en las que la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluyó que al estar en presencia de un sistema complejo en donde es difícil establecer si su articulado es de aplicación condicionada o

incondicionada, debe atenderse al núcleo esencial de la estructura; y si éste radica en una vinculación de los gobernados al acatamiento de un nuevo sistema sin mediar condición alguna, debe considerarse que todo el esquema es de carácter autoaplicativo, por lo que para reclamarlo en amparo indirecto, basta que se demuestre estar ubicado de manera general en la categoría de personal moral contribuyente del impuesto, como en el presente caso lo acreditan las quejas, lo que evidencia el interés jurídico para la procedencia de la presente demanda.

**“COSTO DE LO VENDIDO. LOS ARTÍCULOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA REFORMADOS Y ADICIONADOS MEDIANTE EL DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1o. DE DICIEMBRE DE 2004, QUE ESTABLECEN DICHA DEDUCCIÓN, CONSTITUYEN UN SISTEMA JURÍDICO INTEGRAL DE CARÁCTER AUTOAPLICATIVO, POR LO QUE ES INNECESARIO QUE EL GOBERNADO SE SITÚE EN CADA UNA DE LAS HIPÓTESIS QUE LO CONFORMAN PARA RECLAMARLO EN AMPARO INDIRECTO.** A partir del 1o. de enero de 2005 los contribuyentes personas morales que venían deduciendo las compras de mercancías conforme a la legislación vigente hasta el 31 de diciembre de 2004, quedan obligados a acatar las nuevas disposiciones tributarias a fin de deducir el costo de lo vendido, en virtud de que siendo autoaplicativas las normas que cambian el sistema de deducción de compras, al de costo de ventas, este sistema trasciende a las disposiciones que establecen condiciones, requisitos o modalidades tendentes a complementar o desarrollar la deducción. Lo anterior porque cuando se está frente a un sistema complejo derivado de una reforma integral, donde es difícil establecer si su articulado es de aplicación condicionada o incondicionada, debe atenderse al núcleo esencial de la estructura; de ahí que si éste radica en una vinculación de los gobernados al acatamiento del nuevo sistema sin mediar condición alguna, debe considerarse que todo el esquema es de carácter autoaplicativo. En ese sentido, se concluye que es innecesario que el gobernado se sitúe en cada una de las hipótesis que conforman el referido sistema para reclamarlo en amparo indirecto, pues basta que demuestre estar ubicado de manera general en la categoría de persona moral contribuyente del impuesto sobre la renta, para que esté en aptitud de impugnar los preceptos que puedan serle aplicables de la nueva deducción de costo de ventas.

Contradicción de tesis 27/2005-PL. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Séptimo, Cuarto y Noveno, todos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 27 de marzo de 2006. Unanimidad de diez votos. Ausente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Rolando Javier García Martínez.

El Tribunal Pleno, el trece de junio en curso, aprobó, con el número 90/2006, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a trece de junio de dos mil seis.

Novena Época / Instancia: Pleno / Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta / XXIV, Julio de 2006 / Página: 6 / Tesis: P./J. 90/2006 / Jurisprudencia / Materia(s): Administrativa.”

(Énfasis añadido)

**“ACTIVO. LA LEY QUE ESTABLECE EL IMPUESTO RELATIVO CONTIENE DISPOSICIONES RELACIONADAS ENTRE SÍ, LO QUE DA LUGAR A QUE QUIENES SE ENCUENTRAN EN LOS SUPUESTOS DE SU AUTOAPLICACIÓN, TENGAN INTERÉS JURÍDICO EN RECLAMAR CUALQUIERA DE LOS PRECEPTOS QUE REGULAN EL SISTEMA ESPECÍFICO PREVISTO PARA LA CATEGORÍA DE CONTRIBUYENTE QUE SE DEMOSTRÓ TENER.** Cuando se reclama la inconstitucionalidad de la Ley del Impuesto al

Activo por considerarla autoaplicativa, no es menester que el gobernado se sitúe dentro de cada una de las hipótesis que la misma contempla en su articulado, sino que basta que se ubique de manera general en la hipótesis de ser contribuyente del impuesto que se regula, para que esté en aptitud legal de combatir cada uno de los preceptos que puedan serle aplicables según el régimen específico previsto para la categoría de contribuyente que demostró tener, toda vez que por la íntima relación que guardan sus disposiciones, por ese solo hecho, se encuentra obligado a acatar el sistema que establece, desde la iniciación de la vigencia de la ley.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 121/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

Jurisprudencia / Materia(s): Constitucional, Administrativa / Novena Época / Instancia: Pleno / Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta / X, Noviembre de 1999 / Tesis: P./J. 121/99 / Página: 14”

(Énfasis añadido)

Por lo expuesto y fundado, es claro que las normas cuya inconstitucionalidad se combaten por la presente vía, son de naturaleza autoaplicativa, con lo cual, el plazo de 30 días hábiles previsto en el artículo 22, fracción I, de la Ley de Amparo para la promoción de la presente demanda de garantías, vence el día 13 de febrero de 2008, tomando en consideración que de conformidad con el Acuerdo General 10/2006 del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal, relativo a la determinación de los días inhábiles y los de descanso, fueron considerados como tales el 1° de enero y el 5 de febrero del año en curso, presentándose desde luego oportunamente el presente escrito de demanda.

Por lo tanto, el presente amparo se promueve dentro de los 30 días hábiles siguientes al en que entra en vigor la ley que se reclama tal y como lo establece el artículo 22, fracción I de la Ley de Amparo.

Son aplicables al presente caso, las siguientes tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

**“TERMINO PARA INTERPONER LA DEMANDA DE AMPARO CONTRA LEYES.-** En el sistema actual de la Ley de Amparo, los distintos términos para impugnar una Ley que se estime inconstitucional son:

a) Dentro de los treinta días siguientes al en que entre en vigor si es autoaplicativa (artículo 22, fracción I).

b) Dentro de los quince días a partir del primer acto de aplicación (artículo 21), o

c) Dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se notificó la resolución del recurso o medio de defensa ordinario, si éste se agotó previamente a la interposición del amparo (artículo 73, fracción XII, tercer párrafo).

Amparo en revisión 3460/78.- Concepción Bustamante y Coas.- 23 de octubre de 1979.- Unanimidad de 18 votos de los Ministros: López Aparicio, Franco Rodríguez, Castellanos Tena, Rivera Silva, Langle Martínez, Abitia Arzapalo, Lozano Ramírez, Pavón Vasconcelos, Rebolledo F., Palacios Vargas, Serrano Robles, González Martínez, Salmorán de Tamayo, Sánchez Vargas, Calleja García, León Orantes,

Aguilar Alvarez y Presidente Téllez Cruces.- Ponente: Gloria León Orantes. Secretario: Francisco M. Ramírez.

Precedentes:

Amparo en Revisión 73/78. "Mezquita del Oro de Occidente, S.A."- 22 de agosto de 1978.- Unanimidad de 16 votos.

Amparo en Revisión 6179/77. "Talleres Estrella, S.A." 6 de marzo de 1979.- Unanimidad de 18 votos de los Ministros: López Aparicio, Franco Rodríguez, Cuevas M., Castellanos Tena, Rivera Silva, Langle Martínez, Abitia A., Lozano Ramírez, Rocha Cordero, Rebolledo F., Palacios Vargas, Serrano Robles, Salmorán de Tamayo, Sánchez Vargas, Del Río Rodríguez, Calleja, García Mondragón Guerra, Aguilar Alvarez y Presidente: Salvador Mondragón Guerra.- Secretario Francisco M. Ramírez.

Informe 1979.- Pleno Número 32, pág. 468."

(Énfasis añadido)

Por lo expuesto, queda claro que la presente demanda se interpone dentro de los términos que establece el artículo 22, fracción I de la Ley de Amparo, pues las normas reclamadas son autoaplicativas.

**CONSIDERACIONES PREVIAS**  
**EN RELACIÓN CON LA NATURALEZA JURÍDICA DEL IMPUESTO**  
**EMPRESARIAL A TASA ÚNICA Y ANÁLISIS DE LAS GARANTÍAS DE**  
**PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA**

Antes de expresar a su Señoría cuáles son las razones por las cuales la quejosa considera que las normas reclamadas son inconstitucionales, estimamos indispensable presentarle un breve análisis sobre la naturaleza jurídica del impuesto empresarial a tasa única.

Lo anterior, atendiendo a que el impuesto empresarial a tasa única es un gravamen de nueva creación y la fijación o establecimiento de la naturaleza de este gravamen, será lo que nos permitirá determinar cómo se debe analizar la violación a las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias que las quejas hacen valer a través de la presente demanda de garantías.

Es por ello que también en el presente capítulo haremos un análisis de las garantías mencionadas en el párrafo precedente y que se encuentran consagradas en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna; lo anterior, a efecto de no incurrir en repeticiones innecesarias en cada uno de los conceptos de violación que se hacen valer en la presente demanda de garantías.

**I. Naturaleza del impuesto empresarial a tasa única**

En primer lugar, resulta importante hacer referencia a la Exposición de Motivos de la Iniciativa de Ley de la Contribución Empresarial a Tasa Única, antecedente de la actual Ley del Impuesto empresarial a tasa única.

La importancia de referirnos a dicha Exposición de Motivos radica en que a través de la misma se desprende claramente que la intención del Ejecutivo Federal era el establecimiento de un gravamen de tipo directo, de aplicación general, y que incida directamente en quien paga la retribución a los factores de la producción.

En otras palabras, el objetivo –de acuerdo con lo señalado en la Exposición de Motivos de la Iniciativa que nos ocupa- es gravar la retribución a los factores de la producción.

En efecto, en la Exposición de Motivos de referencia, se señaló textualmente lo siguiente:

“(…)

De acuerdo con lo establecido en el Plan Nacional de Desarrollo 2007-2012, así como en el diagnóstico realizado líneas atrás y atendiendo a los resultados de la experiencia internacional señalados anteriormente, las reformas a la Hacienda Pública deben establecer las bases para impulsar el desarrollo sostenido del país. En este sentido, se propone a ese Congreso de la Unión la introducción de **una contribución empresarial a tasa única, la cual es un gravamen directo**, de aplicación general, con un mínimo de exenciones, **que incide directamente en quien paga la retribución a los factores de la producción**.

(…)

Es importante señalar que para la determinación del gravamen mínimo se permite reconocer el impuesto sobre la renta que los contribuyentes hubieran retenido a terceros y corresponda a erogaciones que por disposición expresa de la Ley no son deducibles para los efectos de la contribución empresarial a tasa única, pero que sí son deducibles para el impuesto sobre la renta. La razón es que la contribución empresarial a tasa única es equivalente a gravar la retribución a los factores de la producción en los sujetos que realizan dichos pagos, por lo que es necesario que, para determinar la contribución empresarial a tasa única a pagar, se considere la parte del impuesto sobre la renta que se hubiera retenido a dichos factores.

Por ello, para determinar el monto del pago mínimo se reconoce, vía el acreditamiento, el impuesto sobre la renta correspondiente a las retribuciones a todos los factores de la producción como son, principalmente, las utilidades, los dividendos o los salarios, retribuciones que pagaron el impuesto sobre la renta mediante retención que efectuaron los pagadores de dichas retribuciones y que es necesario, dada la mecánica propuesta para gravar a dichas retribuciones con la contribución empresarial a tasa única, que el contribuyente los considere para la determinación del gravamen mínimo.

(…)

**La contribución empresarial a tasa única propuesta es de tipo directo y equivale a gravar a nivel de la empresa, con una tasa uniforme, la retribución total a los factores de la producción.** De dicha retribución se permite deducir las erogaciones para la formación bruta de capital, la cual comprende maquinaria, equipo, terrenos y construcciones, además de los inventarios.

(…)

Por su parte, las retribuciones a los factores de la producción incluyen las remuneraciones totales por sueldos y salarios, así como las utilidades no distribuidas, y los pagos netos de dividendos, intereses y regalías, entre otras. De esta forma, la contribución 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.

(...)

Como se ha señalado a esa Soberanía, la contribución empresarial a tasa única busca gravar a las retribuciones totales a los factores de la producción a través de un esquema de diferencia entre los ingresos obtenidos por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, por una parte, y las erogaciones por la adquisición de insumos utilizados de bienes de activo fijo o capital, inventarios, materiales consumidos en el proceso productivo o la recepción de servicios independientes, por otra parte.

(...)"

(Énfasis añadido)

Por otra parte, en el Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, con proyecto de decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se reconoció de igual forma lo siguiente:

"(...)

Después de efectuar el análisis del contenido de la Iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal y de las diversas propuestas en relación con la misma, esta Comisión Dictaminadora considera lo siguiente:

(...)

2. Sujetos, objeto, base y tasa

**Esta Comisión Dictaminadora coincide con la propuesta del Ejecutivo Federal en el sentido de establecer la contribución empresarial a tasa única como un gravamen de tipo directo** y que grave a nivel de la empresa, con una tasa uniforme, el flujo remanente de la empresa que es utilizado para retribuir los factores de la producción, deduciendo las erogaciones para la formación bruta de capital, la cual comprende maquinaria, equipo, terrenos y construcciones, además de los inventarios.

..."

(Énfasis añadido)

Así las cosas, si bien es cierto que en la Exposición de Motivos del gravamen que nos ocupa, así como en el Dictamen de la Cámara de Diputados, se establece que con el impuesto empresarial a tasa única se pretende gravar la retribución a los factores de la producción, también lo es que tanto el Poder Ejecutivo como el Poder Legislativo reconocieron que el impuesto empresarial a tasa única es un gravamen de tipo directo.

Por lo anterior, es que sostenemos que el impuesto que se impugna a través de la presente vía constitucional se debe de analizar a la luz de su propia naturaleza, atendiendo al hecho de que, como cualquier impuesto, puede ser clasificado en directo o en indirecto.

En el presente caso, sin duda alguna el impuesto empresarial a tasa única es un impuesto directo, tal y como lo demostramos a continuación.

Tal vez la clasificación más conocida de los impuestos es la que los divide en impuestos directos e impuestos indirectos.

En términos generales, podemos señalar que los impuestos directos son aquéllos que recaen sobre las personas y gravan el ingreso, las ganancias, el capital o el patrimonio; en tanto que los impuestos indirectos, son aquéllos que recaen sobre operaciones de consumo.

Adicionalmente, se sostiene que los impuestos directos son aquéllos que no pueden ser trasladados, por lo que inciden en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación, dado que no los puede recuperar de otras personas, al estar impedido para el traslado de los mismos. Por su parte, los impuestos indirectos son aquéllos que no inciden económicamente en el contribuyente sino que el impuesto se traslada a otro sujeto y con el traslado, resulta que no repercuten en el patrimonio del sujeto pasivo del gravamen.

Sobre este tema, el tratadista Sergio Francisco De la Garza, en su libro *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 2003, páginas 387 a 389, ha señalado lo siguiente:

“(...)

Según un criterio, son impuestos directos aquellos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que inciden directamente en su propio patrimonio; de acuerdo con este criterio sería impuesto directo el impuesto sobre la renta a los productos del trabajo, porque el trabajador a quien se le retiene el impuesto no puede trasladarlo a ninguna otra persona, recuperándolo en esa forma, sino que gravita directamente sobre su patrimonio. En cambio, son impuestos indirectos aquellos que, por el contrario, el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas, de manera tal que no sufre el impacto económico del impuesto en forma definitiva; ejemplo sería en nuestro sistema fiscal, el impuesto sobre ingresos mercantiles, pues el comerciante mediante una adición al precio de las mercancías vendidas, lo traslada al consumidor y recupera el dinero que tuvo que pagar al Fisco Federal.

(...)

La teoría que prevalece hoy es que son impuestos directos los que recaen sobre manifestaciones llamadas directas de la capacidad contributiva, y ésta no es una mera tautología, sino que se entiende por manifestaciones directas aquellas donde la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta o el patrimonio, que son la riqueza respectivamente en su aspecto dinámico y estático.

En cambio, son manifestaciones indirectas todas aquellas en que no se toma como base de la imposición la riqueza en sí; ya sea en el aspecto estático o dinámico; sino otras manifestaciones como los consumos, las transferencias que hacen presumir la existencia de una riqueza, pero no se toma como base la riqueza misma.

(...)”

Adicionalmente, el tratadista Tulio Rosembuj en su obra ¿Qué son los impuestos?, Editorial La Gaya Ciencia, Barcelona, España. 1977, páginas 38 y 39, señala respecto a la clasificación de los impuestos lo siguiente:

“(...)

Una clasificación convencional distingue entre impuestos directos e indirectos. Los primeros son los que gravan manifestaciones inmediatas

de capacidad contributiva (renta, patrimonio, beneficios); los segundos son los que gravan manifestaciones mediatas (transmisiones de riqueza, consumo), hechos que denotan la existencia de renta o patrimonio.

(...)"

En este mismo orden de ideas, resulta importante referirnos a lo que nuestra H. Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado sobre este tema:

"(...)

Ahora bien, respecto de los impuestos indirectos conviene precisar lo siguiente: El criterio más preciso para distinguir entre impuestos directos e indirectos es aquel que **identifica como directos a los que gravan manifestaciones, vélgase la redundancia, directa de la capacidad contributiva, como pueden ser la renta y el patrimonio**; mientras que los indirectos gravan manifestaciones indirectas como el consumo o la transferencia de bienes, entre otros.

**En el caso de los directos, el impuesto grava una situación de riqueza que puede apreciarse objetivamente a través de hechos concretos, y que por tanto es susceptible de ser medida positivamente**; los impuestos indirectos, en cambio, gravan el patrimonio que soporta la operación o el movimiento de riqueza, existiendo una presunción de capacidad contributiva.

En el impuesto al valor agregado, el contribuyente causa el gravamen, sin embargo, el impuesto es trasladado al consumidor o receptor del causante, quien finalmente desembolsa el importe de la contribución, de ello se sigue que el impuesto al valor agregado no constituye un incremento en el patrimonio, sino que se establece sobre operaciones que meramente suponen la existencia de cierta capacidad contributiva.

(...)"

Fuente: Versión taquigráfica de la sesión pública ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, celebrada el martes 4 de julio de dos mil seis.

(Énfasis añadido)

Ahora bien, tal y como lo señalamos en párrafos anteriores, para efectos de determinar si el impuesto empresarial a tasa única es inconstitucional, resulta importante tener en consideración que **se trata de un gravamen de tipo directo**, situación expresamente reconocida por el Ejecutivo Federal así como por el Poder Legislativo.

Nuestro razonamiento se ratifica con las tesis de jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que a continuación se citan, de donde se desprende que el problema de proporcionalidad tributaria no se puede analizar de igual forma si se trata de impuestos directos que de impuestos indirectos:

**"ADQUISICION DE INMUEBLES. EL ARTICULO 138 DEL CODIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, QUE ESTABLECE EL SISTEMA PARA DETERMINAR LA BASE GRAVABLE DE AQUEL IMPUESTO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.** El citado precepto, al establecer el valor del inmueble que se considerará para calcular el impuesto relativo, que será el que resulte más alto entre el convencional, el catastral, o el que se obtenga del avalúo realizado por la autoridad o las personas registradas o autorizadas por ella, no transgrede el principio de

proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, **toda vez que el impuesto sobre adquisición de inmuebles está circunscrito dentro de los llamados impuestos directos, cuyo hecho imponible está constituido, en el caso, por el acto de adquisición del inmueble, por lo que la determinación de su base gravable no atiende a las características propias del sujeto pasivo de la relación tributaria, sino al valor real del inmueble materia de la adquisición, en cuanto es una manifestación de su capacidad contributiva.** De lo anterior se sigue que la inclusión de diversos valores para fijar la base gravable, responde a la necesidad de cuantificar la manifestación real de riqueza, concreción específica de la capacidad contributiva del sujeto del impuesto, lo que explica que el legislador haya establecido diferentes sistemas a fin de desentrañar el valor real del objeto del impuesto, fijar cierta uniformidad y otorgar certeza al contribuyente, máxime que no puede aceptarse que el único valor real sea el de la adquisición, es decir, el precio pagado por el inmueble, pues la transmisión de la propiedad puede ocurrir a través de diferentes vías jurídicas, que no supongan necesariamente una erogación como contraprestación por la adquisición, como la donación, la prescripción adquisitiva, la sucesión, la división de la copropiedad o la extinción del usufructo.”

Localización: Novena Época / Instancia: Segunda Sala / Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta / XXIII, Abril de 2006 / Página: 176 / Tesis: 2a./J. 35/2006 / Jurisprudencia / Materia(s): Constitucional, Administrativa.

Contradicción de tesis 4/2006-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Décimo y Primero, ambos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 3 de marzo de 2006. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Eduardo Delgado Durán.

Tesis de jurisprudencia 35/2006. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diecisiete de marzo de dos mil seis.

(Énfasis añadido)

**“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACION CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS. Los impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado, gravan manifestaciones indirectas de riqueza, es decir, atienden al patrimonio que la soporta -el del consumidor contribuyente de facto-, de manera que sin conocer su dimensión exacta y sin cuantificarlo positivamente, el legislador considera que si dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto; de ahí que la sola remisión a la capacidad contributiva del sujeto pasivo es insuficiente para establecer un criterio general de justicia tributaria, toda vez que un simple análisis de la relación cuantitativa entre la contraprestación recibida por el proveedor del bien o del servicio y el monto del impuesto, no otorga elementos que permitan pronunciarse sobre su proporcionalidad, por lo que el estudio que ha de efectuarse debe circunscribirse a la dimensión jurídica del principio de proporcionalidad tributaria, lo que se traduce en que es necesario que exista una estrecha vinculación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen. Consecuentemente, en el caso del impuesto al valor agregado el citado principio constitucional exige, como regla general -es decir, exceptuando las alteraciones inherentes a los actos o actividades exentos y a los sujetos a tasa cero-, que se vincule el objeto del impuesto -el valor que se añade al realizar los actos o actividades gravadas por dicho tributo-, con la cantidad líquida que se ha de cubrir por dicho concepto, y para tal efecto, resulta necesario atender al impuesto causado y trasladado por el contribuyente a sus clientes, al impuesto acreditable trasladado por los proveedores al causante y, principalmente, a la figura jurídica del acreditamiento, toda vez que ésta, al permitir que se disminuya el impuesto causado en la medida del**

impuesto acreditable, tiene como efecto que el contribuyente efectúe una aportación a los gastos públicos que equivale precisamente al valor que agrega en los procesos de producción y distribución de satisfactores.

Registro No. 175025 / Localización: Novena Época / Instancia: Segunda Sala / Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta / XXIII, Mayo de 2006 / Página: 298 / Tesis: 2a./J. 56/2006 / Jurisprudencia / Materia(s): Constitucional, Administrativa.

Amparo en revisión 126/2005. Jorge Armando López Lara y otros. 11 de marzo de 2005. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Óscar Rodríguez Álvarez.

Amparo en revisión 301/2005. Ramón Hernández Montero. 8 de abril de 2005. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretario: Roberto Martín Cordero Carrera.

Amparo en revisión 303/2005. Jesús Humberto Santoyo Arce. 22 de abril de 2005. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis Rafael Cano Martínez.

Amparo en revisión 618/2005. Hilda Hernández Valencia. 20 de mayo de 2005. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Javier Arnaud Viñas.

Amparo en revisión 629/2005. Ma. Concepción Álvarez Valadez. 20 de mayo de 2005. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

Tesis de jurisprudencia 56/2006. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diecinueve de abril de dos mil seis.”

(Énfasis añadido)

Bajo esta premisa, consideramos que en el caso del impuesto empresarial a tasa única nos encontramos, como lo señalamos con antelación, ante un impuesto de tipo directo, que evidentemente comparte la misma naturaleza jurídica del impuesto sobre la renta, atendiendo a los siguientes razonamientos.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 1° de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, están obligadas al pago de este impuesto, las personas físicas y las morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar en donde se generen, por la realización de las siguientes actividades:

- I. Enajenación de bienes.
- II. Prestación de servicios independientes.
- III. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Asimismo, en la disposición en cuestión se establece que los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país están obligados al pago del impuesto empresarial a tasa única por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento, derivados de las mencionadas actividades.

El impuesto que nos ocupa se calcula aplicando la tasa del 17.5% a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por las actividades a que se refiere este artículo, las deducciones autorizadas en esta Ley.

Por otra parte, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 5 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, los contribuyentes podrán deducir, entre otros supuestos, las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que

utilicen para realizar las actividades de referencia o para la administración de las mismas 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.

Como se puede advertir, el objeto de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única es gravar los ingresos de los contribuyentes.

Adicionalmente, resulta que del análisis que se realice de la mencionada Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y como se desprenderá a lo largo de la presente demanda de garantías, el gravamen que nos ocupa (a diferencia por ejemplo del impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios) no puede ser trasladado por los contribuyentes, lo que implica que les impacta directamente en su patrimonio.

Así, es que se sostiene que el impuesto empresarial a tasa única es un impuesto directo en virtud de que incide directamente sobre las personas gravando su ingreso o riqueza y, en virtud de que no puede ser trasladado.

Lo anterior incluso se refuerza por el hecho de que el impuesto empresarial a tasa única comparte la misma naturaleza, sujetos, objeto, base y formas de pago que el impuesto sobre la renta.

En efecto, como ha quedado señalado, el impuesto empresarial a tasa única tiene la naturaleza de un impuesto directo (como lo es el impuesto sobre la renta); en los dos impuestos mencionados los sujetos son los mismos: las personas físicas y las personas morales, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país; el objeto y la base son los mismos, es decir, el objeto son los ingresos y la base es el excedente que se obtenga por la generación de esos ingresos menos las deducciones (percepción de una utilidad).

En este punto, es importante señalar que no desconocemos que en la Exposición de Motivos de la Iniciativa de Ley de la Contribución Empresarial a Tasa Única se señaló que la contribución empresarial a tasa única (antecedente del impuesto empresarial a tasa única) pretendía gravar la retribución a los factores de la producción.

No obstante lo anterior y aunque el objetivo que se pretendía gravar con el impuesto reclamado (retribución a los factores de la producción) se trata de un término económico y que no se establezca cómo es que constitucionalmente se lograría tal objetivo, el hecho es que lo que quedó plasmado en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única es un gravamen de tipo directo que, como lo hemos señalado, se determina en forma similar al impuesto sobre la renta: se gravan los ingresos menos las deducciones autorizadas.

Por lo anterior es que se insiste en que, para determinar la constitucionalidad del impuesto empresarial a tasa única, debemos acudir a los precedentes que en materia del impuesto sobre la renta han sido emitidos por nuestro H. Poder Judicial de la Federación.

Bajo esta línea de pensamiento, resulta plenamente aplicable al razonamiento anterior, la siguiente tesis emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que a continuación nos permitimos citar:

**“PROCESO LEGISLATIVO. LAS RAZONES EXPUESTAS POR LOS ÓRGANOS QUE PARTICIPAN EN ÉL Y QUE NO FUERON REFLEJADAS EN LAS DISPOSICIONES LEGALES PROMULGADAS EN EL DECRETO RESPECTIVO, NO FORMAN PARTE DEL CUERPO LEGAL DE UN ORDENAMIENTO, POR LO QUE EN SU INTERPRETACIÓN NO PUEDEN INTRODUCIRSE ELEMENTOS NO INCORPORADOS EN EL TEXTO DE LA DISPOSICIÓN LEGAL DE QUE SE TRATE.** Las exposiciones de motivos contenidas en una iniciativa de ley, así como los debates del legislador, suscitados con motivo de su aprobación, no forman parte del cuerpo legal de un ordenamiento, porque no fueron incorporados en el texto de la disposición legal; y, por ende, carecen de todo valor normativo, ya que, por una parte, el artículo 14, segundo párrafo, constitucional que prevé el principio de seguridad jurídica, dispone que nadie podrá ser afectado en su esfera jurídica, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho; es decir, tal dispositivo constitucional no hace referencia a las observaciones y justificaciones expresadas por el autor de la iniciativa legal, ni a los argumentos que señalen los legisladores para aprobar, modificar, derogar o abrogar una norma de carácter general; y, por otra parte, debido a la publicidad de la norma, que se refiere a que los órganos del Estado encargados de difundir los ordenamientos legales en los respectivos ámbitos de su competencia, tales como el Diario Oficial de la Federación, Gacetas o Periódicos Oficiales, generalmente publican solamente el contenido de las leyes o artículos aprobados mediante el proceso legislativo o, en su caso, refieren cuáles normas han sido abrogadas o derogadas, pero no suelen imprimir las iniciativas de ley y debates que dieron origen a las mismas; y, en consecuencia, no se puede invocar un derecho u obligación por la simple circunstancia de que el mismo se infiera de la exposición de motivos de la iniciativa de ley o de los debates del legislador, si no se plasmó expresamente en el articulado de la norma correspondiente; sin que sea lógico el argumento de que la interpretación teleológica subjetiva o exegetica de la disposición legal permita introducir elementos contemplados durante el proceso legislativo, pero no reflejados en el cuerpo legal, pues tal medio de interpretación requiere que el intérprete de la norma acuda a la exposición de motivos, debates o preámbulo que dieron origen a una ley o tratado internacional para interpretar uno o varios preceptos ambiguos u oscuros, con la plena conciencia de que se están tomando en consideración cuestiones que son ajenas a la norma y, por ende, no forman parte de ella.

Contradicción de tesis 154/2006-PS. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado del Vigésimo Tercer Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito. 21 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Guadalupe Robles Denetro.

Nota: Esta tesis no constituye jurisprudencia, pues no contiene el tema de fondo que se resolvió.”

Registro No. 172168/Localización: Novena Época/Instancia: Primera Sala/Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta/XXV, Junio de 2007/Página: 203/Tesis: 1a. LXXXV/2007/Tesis Aislada/Materia(s): Constitucional

(Énfasis añadido)

Bajo este orden de ideas, se insiste en el hecho de que el objeto del impuesto sobre la renta es amplio en cuanto a considerar a todos los ingresos que genere un contribuyente, mientras que el impuesto empresarial a tasa única sólo atiende a los ingresos por tres actividades.

En otras palabras, todo lo que grava el impuesto empresarial a tasa única lo grava también el impuesto sobre la renta.

Esto es, el impuesto empresarial a tasa única no grava nada distinto a lo gravado por la ley del impuesto sobre la renta, pues se insiste, toda actividad que grava el gravamen motivo de esta demanda de garantías se encuentra también gravada en el impuesto sobre la renta.

Es por lo anterior que podemos concluir que del análisis que se efectúe de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única respecto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se podrá concluir que finalmente el objeto de ambas contribuciones es el mismo, es decir, los ingresos.

Incluso no sólo los sujetos y el objeto de las contribuciones que nos ocupa es el mismo, sino sus bases se determinan de la misma manera, tal y como de desprende de lo dispuesto por los artículos 1° y 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en relación con el artículo 1° de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única:

En efecto, en relación a los sujetos y el objeto, los artículos 1° de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, establecen lo siguiente:

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA
<p>ARTICULO 1o.- <u>Las personas físicas y las morales</u> están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:</p> <p>I.- Las residentes en México, <u>respecto de todos los ingresos</u> cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.</p> <p>II.- <u>Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.</u></p> <p>III.- <u>Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional,</u> cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éstos.</p>	<p>Artículo 1. Están obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única, <u>las personas físicas y las morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan,</u> independientemente del lugar en donde se generen, por la realización de las siguientes actividades:</p>

Por lo que se refiere a la determinación de las bases tanto del impuesto sobre la renta como del impuesto empresarial a tasa única, los artículos 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 1° de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, establecen lo siguiente:

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA
<p>Artículo 10. <u>Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.</u></p> <p>El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:</p> <p>I. <u>Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título...</u></p> <p>....</p>	<p>Artículo 1...</p> <p><u>El impuesto empresarial a tasa única se calcula aplicando la tasa del 17.5% a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por las actividades a que se refiere este artículo, las deducciones autorizadas en esta Ley.</u></p>

A mayor abundamiento, la similitud entre el impuesto empresarial a tasa única y el impuesto sobre la renta es tal que, mediante el Artículo Décimo Noveno Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá realizar un estudio que muestre un diagnóstico integral sobre la conveniencia de derogar los Títulos II y IV, Capítulos II y III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a efecto de que el tratamiento impositivo aplicable a los sujetos previstos en dichos títulos y capítulos quede regulado únicamente en la propia Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Aún más, tan estrecha es la similitud del impuesto empresarial a tasa única en relación con el impuesto sobre la renta que, en la Ley del primer gravamen, encontramos múltiples remisiones tanto para el cálculo como para el pago del impuesto empresarial a tasa única, a lo que se establezca en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por ejemplo, en términos del artículo 3, fracción II, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se consideran intereses aquellos definidos como tales en la Ley del Impuesto sobre la Renta; en tanto que, conforme a la fracción III, se entiende por establecimiento permanente e ingresos atribuibles a éste, los que se consideren como tales en la Ley del Impuesto sobre la Renta<sup>1</sup>.

Otro ejemplo más lo encontramos en el último párrafo de la fracción IV del artículo 3 mencionado que señala que, tratándose de bienes que se exporten y sean enajenados o se otorgue su uso o goce temporal, con posterioridad en el extranjero, dicha enajenación o uso o goce temporal estará afecta al pago del impuesto empresarial a tasa única cuando el ingreso sea acumulable para los efectos del impuesto sobre la renta.

Asimismo, conforme al artículo 4, fracción V, de la Ley que nos ocupa, no se pagará el impuesto empresarial a tasa única por los ingresos que se encuentren exentos del pago del impuesto sobre la renta en los términos y condiciones establecidos en el penúltimo párrafo del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

<sup>1</sup> o en los tratados internacionales para evitar la doble tributación que México tenga en vigor.

Aún más, en materia de deducciones, el artículo 5 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, establece que los contribuyentes podrán deducir las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que utilicen para realizar las actividades gravadas por esa Ley o para la administración de dichas actividades 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. Sin embargo, se establece que no serán deducibles las erogaciones que efectúen los contribuyentes y que a su vez para la persona que las reciba sean ingresos en los términos del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Incluso, las deducciones autorizadas en el impuesto empresarial a tasa única deberán cumplir con los requisitos de deducibilidad establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta y, cuando en dicha ley las erogaciones sean parcialmente deducibles, para los efectos del impuesto empresarial a tasa única se considerarán deducibles en la misma proporción o hasta el límite que se establezca en la Ley citada, según corresponda.

A mayor abundamiento, incluso el impuesto empresarial a tasa única se deberá pagar en el mismo plazo establecido para la presentación de la declaración anual del impuesto sobre la renta, además de existir la obligación de efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta del gravamen del ejercicio, mediante declaración que se presentará en el mismo plazo establecido para la presentación de la declaración de los pagos provisionales del impuesto sobre la renta.

Lo que es más, contra el impuesto empresarial a tasa única se va a poder incluso acreditar el impuesto sobre la renta, en los términos establecidos en la Ley de la Materia.

Confirma la similitud entre ambos gravámenes el hecho de que la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público ya ha informado que conforme a los Convenios para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta celebrados entre México y los países posteriormente listados, incluyendo los Estados Unidos de América, el impuesto empresarial a tasa única es un impuesto comprendido en dichos Convenios, y resulta aplicable a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes.

Para una mayor claridad, nos permitimos citar el comunicado del Servicio de Administración Tributaria que aparece en la página web de dicho organismo:

Actualización: 03/enero/2008, información vigente.

#### **Doble tributación**

Países que han confirmado que el IETU es un impuesto comprendido en los Convenios de doble tributación.

Alemania	Italia
Australia	Japón
Austria	Luxemburgo
Barbados	Noruega
Bélgica	Nueva Zelanda
Brasil	Países Bajos
Canadá	Polonia
Corea	Reino Unido
China	República Checa
Dinamarca	República Eslovaca
Ecuador	Rumania
España	Rusia

Finlandia	Singapur
Francia	Sudáfrica
Grecia	Suecia
India	Suiza
Irlanda	
Islandia	

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) informa que el gobierno norteamericano, a través del Departamento del Tesoro y el Servicio de Rentas Internas (IRS, por sus siglas en inglés) ha anunciado que los contribuyentes norteamericanos podrán acreditar, contra el impuesto sobre la renta a su cargo en EUA, el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) que paguen en México sin que las autoridades fiscales de EUA impugnen dicho acreditamiento. El acreditamiento no será objetado en tanto las autoridades fiscales de EUA realizan un estudio (descrito más adelante) del IETU. Es importante destacar que un crédito aplicado durante el periodo del estudio no podrá ser impugnado posteriormente por las autoridades fiscales americanas.

Por lo anterior, y conforme a los Convenios para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta celebrados entre México y los países antes listados, incluyendo los Estados Unidos de América, el IETU es un impuesto comprendido en dichos Convenios, y resulta aplicable a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes, y no limita en forma alguna las exclusiones, exenciones, deducciones, créditos o cualquier otra desgravación existente o que se establezca en el futuro por las leyes de cualquiera de los Estados Contratantes.

Servicio de Administración Tributaria, México.

## **Por lo expuesto, es que sostenemos que el impuesto empresarial a tasa única tiene la misma naturaleza jurídica que el impuesto sobre la renta.**

Así tenemos que, entre ambos impuestos existe una similitud en cuanto a su objeto y base, con la salvedad de que el objeto gravado en el impuesto empresarial a tasa única es de espectro reducido en comparación con el impuesto sobre la renta.

En este sentido, lo esencial en ambos impuestos, es que gravan el producto de la actividad desarrollada por los contribuyentes en cuanto exista una modificación positiva de su patrimonio; así pues, el impuesto sobre la renta grava la utilidad fiscal y el impuesto empresarial a tasa única grava el excedente de la operación, lo cual significa que tanto uno como otro gravan la medición de eficiencia de la actividad de un contribuyente.

Habiendo demostrado la similitud entre el impuesto empresarial a tasa única y el impuesto sobre la renta en cuanto a su naturaleza jurídica y elementos esenciales como lo son: sujetos, objeto, base y tasa, se debe de concluir que los criterios de proporcionalidad y equidad que rigen al impuesto sobre la renta, también deben de regir para el impuesto empresarial a tasa única y, en consecuencia, le son aplicables a este último impuesto, por analogía, los precedentes y criterios jurisprudenciales emitidos en materia del impuesto sobre la renta.

## **II. Análisis de los principios de proporcionalidad y equidad tributarias**

Una vez determinada la naturaleza del impuesto empresarial a tasa única, en el sentido de que se trata de un impuesto directo, y que su objeto y base son prácticamente los mismos que los del impuesto sobre la renta, es necesario determinar si esta contribución respeta las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias, consagradas en el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna.

En este orden de ideas, como lo señalamos al inicio de este capítulo, con el propósito de no incurrir en repeticiones innecesarias en cada uno de los conceptos de violación que se hacen valer a través de la presente demanda de garantías, a continuación se hará un análisis sobre cómo se considera que se deben de abordar las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias, contempladas en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna, en tratándose de un impuesto directo como lo es el impuesto empresarial a tasa única.

## II.1 Proporcionalidad

En el presente apartado, nos referiremos a la garantía de proporcionalidad tributaria consagrada por nuestra Carta Magna y su violación en el caso del impuesto empresarial a tasa única.

A. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece textualmente lo siguiente:

“Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

(Énfasis añadido)

Nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que la proporcionalidad radica en que los sujetos contribuyan con el gasto público de conformidad con su capacidad contributiva, tal como se advierte de la tesis de jurisprudencia que textualmente establece lo siguiente:

**“IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.** El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad "se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.

Séptima Época:

Amparo en revisión 2598/85. Alberto Manuel Ortega Venzor. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 2980/85. Jesús Farías Salcedo. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 2982/85. Rubén Peña Arias. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 4292/85. Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 4528/85. Jean Vandenhoute Longard. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.”

(Énfasis añadido)

De lo antes transcrito, resulta claro que para que se cumpla con la garantía de proporcionalidad tributaria en una relación jurídico-tributaria, es necesario que el sujeto pasivo de la relación contribuya al sostenimiento del gasto público del Estado bajo cuya soberanía reside, en una proporción real y concreta a su capacidad económica.

La proporcionalidad en materia tributaria es un concepto complejo, pero que, en síntesis, consiste en gravar al sujeto de acuerdo con su capacidad real para contribuir al gasto público.

El término proporcional aparece en la Constitución de 1857, teniendo su antecedente histórico en el artículo 339 de la Constitución de Cádiz, el cual establecía lo siguiente:

"Las contribuciones se repartirán entre todos los Españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno."

(Énfasis añadido)

A su vez, la Declaración No. 13 de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa estableció lo siguiente:

"Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades."

(Énfasis añadido)

De los anteriores antecedentes históricos, resulta que todo tributo que pretenda cumplir con la garantía de justicia tributaria, debe ir en función de la capacidad contributiva de los gobernados.

Ahora bien, la proporcionalidad tributaria tutelada por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ha sido considerada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación como la relación que debe existir entre el monto del tributo y la capacidad contributiva.

En este sentido, dicha capacidad está vinculada con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, razón por la cual constitucionalmente está regulado el hecho de que no exista obligación de contribuir si no existe capacidad contributiva.

En relación con lo anterior, en la página 52 del Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (1969), se señala:

"Todos son llamados a contribuir a los gastos públicos en razón a su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad; estos criterios de progresividad son con justicia la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva está en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la Nación."

(Énfasis añadido)

Dicho criterio, ha sido reiterado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante la jurisprudencia siguiente:

**“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.** El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 187-192 Primera Parte

Página: 113

Volúmenes 181-186, página 181. Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S.A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Eduardo Langle Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S.C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidente: Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: J. Ramón Palacios Vargas.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 5413/83. Fábrica de Loza "El Anfora", S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de quince votos. Disidentes: Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S.A. 6 de noviembre de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Eduardo Langle Martínez.”

(Énfasis añadido)

Como puede apreciarse de los criterios jurisprudenciales anteriormente invocados, cualquier contribución que se imponga a los gobernados, debe atender a su auténtica capacidad contributiva, lo que implica que las contribuciones deben ser impuestas atendiendo a la capacidad real de los sujetos para contribuir al gasto público.

El concepto de capacidad contributiva denota necesariamente la existencia de riqueza susceptible de ser gravada con una contribución, para que el contribuyente aporte las cantidades necesarias para sufragar el gasto público.

Así lo ha considerado nuestro máximo tribunal, como puede apreciarse en la tesis que se transcribe a continuación:

**“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PUBLICOS.** Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

Amparo en revisión 1113/95. Servitam de México, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez.

Amparo en revisión 2945/97. Inmobiliaria Hotelera El Presidente Chapultepec, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Humberto Román Palacios; en su ausencia hizo suyo el proyecto Juan N. Silva Meza. Secretario: Tereso Ramos Hernández.

Amparo en revisión 2269/98. Arrendamientos Comerciales de la Frontera, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 69/98. Hotelera Inmobiliaria de Monclova, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Mayoría de ocho votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Andrés Pérez Lozano.

Amparo en revisión 2482/96. Inmobiliaria Bulevares, S.C. y coags. 9 de febrero de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 109/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.”

(Énfasis añadido)

Como puede apreciarse, toda contribución debe tener por objeto una manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, pues en esta medida se estará atendiendo a la potencialidad de éste para desprenderse de una parte de su patrimonio con la finalidad de sufragar el gasto público.

De no cumplirse con lo anterior, el tributo que se imponga será necesariamente violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria.

Ahora bien, el reconocimiento a la capacidad contributiva de los sujetos se concretiza, para cada tributo en particular, en las disposiciones que regulan la determinación de la base del gravamen, pues sobre ésta se aplicará la tasa, tarifa o cuota, que dará origen al importe de la contribución que el particular debe pagar al Estado para sufragar los gastos públicos.

Al respecto, resulta aplicable la siguiente tesis emitida por ese H. Poder Judicial:

**"IMPUESTOS. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.** Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, potencialidad ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación.

Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo III, marzo de mil novecientos noventa y seis, página cuatrocientos treinta y siete."

(Énfasis añadido)

De esta forma, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad de cada sujeto pasivo, esto es, en función de su potencialidad real para contribuir a los gastos públicos, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

Ahora bien, para que la determinación de un impuesto directo (como lo es el impuesto sobre la renta y el impuesto empresarial a tasa única) se efectúe sobre una capacidad contributiva real, el legislador debe de considerar no sólo el ingreso generado aisladamente, sino la consideración conjunta del ingreso y de las cantidades erogadas como costo de generación del ingreso, que permitirá determinar una base real.

Consecuentemente, la deducción de ciertos conceptos vinculados con las cantidades que el contribuyente ha erogado para la generación de los ingresos que se gravan, permite la determinación de una base del impuesto que se determina en función de la capacidad real de los sujetos de contribuir al gasto público, debiendo hacerse notar que para el caso de los impuestos directos, como lo es el impuesto empresarial a tasa única, se respetará la garantía de proporcionalidad tributaria si se atiende a una base real (pues sólo ésta permite determinar la capacidad que tiene el contribuyente para resentir las cargas tributarias), en donde se reconozcan los conceptos que contribuyen a la generación de ingresos.

Esto es así pues, ciertamente, para la obtención del ingreso el contribuyente requiere de la realización de determinados gastos que le son absolutamente necesarios para la consecución de su objeto social y la generación de sus ingresos, como son, entre otros, la adquisición de materia prima, el pago de salarios y demás prestaciones a sus trabajadores, gastos de administración del negocio, las inversiones, etcétera.

Al respecto, nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado reiteradamente que este tipo de gastos que deben realizarse por los contribuyentes, sin que exista posibilidad de su omisión, son los que se consideran necesarios para la generación de los ingresos. Asimismo, nuestro Máximo Tribunal de Justicia ha sostenido que respecto de tales gastos, el legislador debe valorar la erogación de los mismos y reconocer su deducibilidad como concepto, ya que, se insiste, son gastos inevitables e indispensables sin los cuales la obtención de ingresos se pondría en riesgo.

En efecto, de la siguiente tesis emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 638 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, correspondiente al mes de febrero del 2007, se ratifica lo sostenido por las quejas:

**“DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.** De la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden observarse dos tipos de erogaciones: a) las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones gratuitas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes. Ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados; b) por otra parte, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; no obstante ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte -lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal-, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción

de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos. Un ejemplo de este tipo de desembolsos son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales.

Amparo en revisión 1662/2006. Grupo TMM, S.A. 15 de noviembre 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

(Énfasis añadido)

Siguiendo el criterio de nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación, resulta que es indiscutible que el legislador debe de reconocer la deducibilidad de los gastos necesarios e indispensables. En esta línea de pensamiento, resulta que la indispensabilidad en las deducciones constituye el principio rector de éstas e incluso es el criterio que permite distinguir entre las erogaciones que el legislador debe de reconocer en la determinación de la capacidad contributiva de los sujetos tratándose de impuestos directos (como lo es el impuesto sobre la renta y el impuesto empresarial a tasa única) ante la evidente necesidad de realizar determinadas erogaciones como medio tanto para la consecución de los fines de la empresa como para la generación de los ingresos -que a su vez justifican la contribución al sostenimiento del gasto público.

Por lo tanto, aquellos gastos que sean necesarios y estrictamente indispensables para la generación de ingresos de los contribuyentes, deben de reconocerse como conceptos deducibles.

Al respecto, la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que el requisito de indispensabilidad tiene una concepción genérica que es justificable al atender a la cantidad de supuestos casuísticos, que en cada caso concreto puedan recibir el calificativo de "estrictamente indispensables"; por lo que siendo imposible dar una definición que abarque todas las hipótesis factibles o establecer reglas generales para su determinación, resulta necesario interpretar el concepto de estrictamente indispensable, atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate.

En este sentido, nuestro Máximo Tribunal de Justicia sostiene que es dable afirmar que el carácter de indispensabilidad se encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que el contribuyente cumplimente en forma cabal sus actividades como persona moral y que le reporte un beneficio, de tal manera que, de no realizarlo, ello podría tener como consecuencia la suspensión de las actividades de la empresa o la disminución de éstas, es decir, cuando de no llevarse a cabo el gasto se dejaría de estimular la actividad de la misma, viéndose, en consecuencia, disminuidos los ingresos del contribuyente claramente en su perjuicio.

Lo anterior, se aprecia en la tesis 1ª. XXXX/2007, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

**“DEDUCCION DE GASTOS NECESARIOS E INDISPENSABLES. INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 29 Y 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.** De la lectura de los artículos 29 y 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que las personas morales que tributan en los términos del

Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta tienen la posibilidad de deducir, entre otros conceptos, los gastos estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente. Las disposiciones mencionadas efectúan una mención genérica del requisito apuntado, lo cual se justifica al atender a la cantidad de supuestos casuísticos, que en cada caso concreto puedan recibir el calificativo de "estrictamente indispensables"; por tanto, siendo imposible dar una definición que abarque todas las hipótesis factibles o establecer reglas generales para su determinación, resulta necesario interpretar dicho concepto, atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate. **En términos generales, es dable afirmar que el carácter de indispensabilidad se encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que cumplimente en forma cabal sus actividades como persona moral y que le reporte un beneficio, de tal manera que, de no realizarlo, ello podría tener como consecuencia la suspensión de las actividades de la empresa o la disminución de éstas, es decir, cuando de no llevarse a cabo el gasto se dejaría de estimular la actividad de la misma, viéndose, en consecuencia, disminuidos sus ingresos en su perjuicio.** De ello se sigue que los gastos susceptibles de deducir de los ingresos que se obtienen, son aquellos que resultan necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que se impediría la realización de su objeto social. A partir de la indispensabilidad de la deducción, se desprende su relación con lo ordinario de su desembolso. Dicho carácter ordinario constituye un elemento variable, afectado por las circunstancias de tiempo, modo y lugar -y, por ende, no siempre es recogido de manera inmediata por el legislador, en razón de los cambios vertiginosos en las operaciones comerciales y en los procesos industriales modernos-, pero que de cualquier manera deben tener una consistencia en la mecánica del impuesto. En suma, es dable afirmar que los requisitos que permiten determinar el carácter deducible de algún concepto tradicionalmente se vinculan a criterios que buscan ser objetivos, como son la justificación de las erogaciones por considerarse necesarias, la identificación de las mismas con los fines de la negociación, la relación que guardan los conceptos de deducción con las actividades normales y propias del contribuyente, así como la frecuencia con la que se suceden determinados desembolsos y la cuantificación de los mismos.

Amparo en revisión 1662/2006. Grupo TMM, S.A. 15 de noviembre 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Febrero de 2007, Página 637."

(Énfasis añadido)

Así las cosas, es inconcuso que el carácter de indispensabilidad se encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que cumplimente en forma cabal sus actividades como persona moral y que le reporte un beneficio, de tal manera que, de no realizarlo ello podría tener como consecuencia la suspensión de las actividades de la empresa o la disminución de éstas, es decir, cuando de no llevarse a cabo el gasto se dejaría de estimular la actividad de la misma, viéndose, en consecuencia, disminuidos sus ingresos en su perjuicio.

En conclusión, para que se respete el principio de proporcionalidad tributaria, se debe permitir la deducibilidad de las erogaciones que resulten ser estrictamente indispensables y que se relacionen de manera directa con la obtención de los ingresos gravados por el impuesto.

Al respecto, resultan aplicables las siguientes jurisprudencias:

**“PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXV, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, QUE PROHÍBE SU DEDUCCIÓN, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.- La erogación que realiza el patrón por concepto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas constituye un deber constitucional y legal vinculado con la prestación de un servicio personal subordinado, en términos del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; en tal virtud, dada la naturaleza del gasto que implica repartir a los trabajadores dichas utilidades, se concluye que el artículo 32, fracción XXV, de la ley citada, al prohibir su deducción transgredió el principio tributario de proporcionalidad contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que desconoce el impacto negativo producido en el haber patrimonial de la empresa e impide que determine la base gravable del impuesto tomando en cuenta su verdadera capacidad contributiva.** Lo anterior da lugar a la protección de la Justicia Federal contra el referido artículo 32, fracción XXV, para el único efecto de permitir al contribuyente la deducción de las cantidades entregadas por participación a los trabajadores en las utilidades de la empresa.

Amparo en revisión 1536 /2004.- Delphi Automotive Systems, S.A. de C.V.- 11 de enero de 2005.- Mayoría de ocho votos.- Disidentes: Juan Díaz Romero, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Mariano Azuela Güitrón.- Ponente.- José de Jesús Gudiño Pelayo.- Secretaria Andrea Nava Fernández del Campo.

Amparo en revisión 1741/2004.- Conexiones Hidráulicas, S.A. de C.V. y otra.- 11 de enero de 2005.- Mayoría de ocho votos.- Disidentes: Juan Díaz Romero, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Mariano Azuela Güitrón.- Ponente: José Ramón Cossío Díaz.- Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 1784/2004.- Ford Motor Company, S.A. de C.V.- 11 de enero de 2005.- Mayoría de ocho votos.- Disidentes: Juan Díaz Romero, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Mariano Azuela Güitrón.- Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.- Secretario: J. Fernando Mendoza Rodríguez.

Amparo en revisión 1895/2004.- Logtec, S.A. de C.V. y otras.- 11 de enero de 2005.- Mayoría de ocho votos.- Disidentes: Juan Díaz Romero, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Mariano Azuela Güitrón.- Ponente: David Genaro Góngora Pimentel.- Secretario: Blanca Lobo Domínguez.

Amparo en revisión 21/2005.- Vero Autotransportes, S.A. de C.V.- 3 de marzo de 2005.- Mayoría de ocho votos.- Disidentes: Juan Díaz Romero, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Mariano Azuela Güitrón.- Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos.- Secretario: María Antonieta del Carmen Torpey Cervantes.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy dieciocho de abril en curso, aprobó, con el número 19/2005, la tesis jurisprudencial que antecede.- México, Distrito Federal, a dieciocho de abril de dos mil cinco.”

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Mayo de 2005.”

(Énfasis añadido)

**“RENDA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XV, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE EL MOMENTO EN QUE SE EFECTUARÁN LAS DEDUCCIONES TRATÁNDOSE DE LA ADQUISICIÓN DE BIENES SUJETOS A IMPORTACIÓN TEMPORAL, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002 Y 2003).** El precepto citado, al establecer como requisito que cuando se trate de la adquisición de bienes sujetos al régimen de importación temporal, éstos se deducirán hasta el momento en que retornen al extranjero en términos de la Ley Aduanera, transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que tratándose del impuesto sobre la renta, la capacidad contributiva se presenta en función de los ingresos que los sujetos pasivos perciben, así como del reconocimiento legal de los gastos necesarios en que tienen que incurrir para la generación de los ingresos que modifiquen su patrimonio, por lo que el requisito que prevé el artículo 31, fracción XV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para que proceda la deducción de la adquisición de los bienes sujetos al régimen de importación temporal, no atiende al hecho imponible de la contribución, pues difiere su aplicación y la condiciona a un elemento ajeno al objeto gravable, como lo es el relativo al momento en que los bienes retornan al extranjero.

Amparo en revisión 474/2005. Valeo Térmico, S.A. de C.V. 18 de noviembre de 2005. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

Amparo en revisión 1004/2005. Valeo Climate Control de México, S.A. de C.V. 18 de noviembre de 2005. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

Amparo en revisión 1105/2005. Siemens Vdo, S.A. de C.V. 18 de noviembre de 2005. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: María Estela Ferrer Mac-Gregor Poisot.

Amparo en revisión 910/2004. Siemens Vdo, S.A. de C.V. 18 de noviembre de 2005. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: María Estela Ferrer Mac-Gregor Poisot.

Amparo en revisión 440/2005. Rafypak, S.A. de C.V. 18 de noviembre de 2005. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Paula María García Villegas.

Tesis de jurisprudencia 179/2005. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del siete de diciembre de dos mil cinco.”

(Énfasis añadido)

**“RENDA. DEDUCCIÓN DE PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XVII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.** El mencionado principio previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, implica que los sujetos pasivos de la relación tributaria deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas. Al respecto, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria atiende a la potencialidad real de éstos para contribuir a los gastos públicos, la cual es atribuida por el legislador al sujeto pasivo del impuesto, por lo que resulta necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación. En concordancia con lo anterior, se concluye que el artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1o. de enero de 2002, viola el referido principio constitucional, al disponer que sólo serán deducibles las pérdidas financieras que provengan de operaciones

financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios, en la medida en que no excedan del monto de las ganancias que, en su caso, obtenga el contribuyente en el mismo ejercicio o en los cinco siguientes, derivadas de la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en términos del artículo 9o. de esa ley, o en operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios. Lo anterior en razón de que la **limitante a dicha deducción imposibilita la determinación del gravamen atendiendo a la capacidad contributiva real del causante, pues dichas pérdidas constituyen un concepto que efectivamente impacta negativamente el patrimonio del particular y que, por ende, no debe ser considerado para efectos de la determinación del gravamen a su cargo**, máxime si se aprecia que la deducción de las pérdidas sufridas es demandada por la lógica y la mecánica del tributo, toda vez que se incurre en dichas pérdidas por la realización de actividades que producen ingresos, o bien, cuando menos, por actividades que son orientadas a producirlos.

Amparo en revisión 2549/2003. Radiomóvil Dipsa, S.A. de C.V. 4 de febrero de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 2457/2003. Grupo Praxair, S.A. de C.V. 25 de febrero de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Jaime Flores Cruz.

Amparo en revisión 15/2004. Médica Sur, S.A. de C.V. 26 de mayo de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Ángel Ponce Peña.

Amparo en revisión 619/2004. Grupo Carso, S.A. de C.V. y coagraviadas. 30 de junio de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Manuel González Díaz.

Amparo en revisión 2469/2003. Seguros Inbursa, S.A., Grupo Financiero Inbursa. 11 de agosto de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Antonio Espinoza Rangel.

Tesis de jurisprudencia 87/2004. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veintidós de septiembre de dos mil cuatro.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XX, Octubre de 2004, Página: 249, Tesis: 1a./J. 87/2004.”

(Énfasis añadido)

**“RENTA. EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN II, ASÍ COMO LAS DISPOSICIONES DE LA SECCIÓN III DEL CAPÍTULO II DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO QUE REGULAN EN LO GENERAL EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DEL COSTO DE LO VENDIDO, AL DIFERIR EL RECONOCIMIENTO DE LA DEDUCCIÓN, NO VIOLAN LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2005). El impuesto sobre la renta es un gravamen diseñado para recaer sobre los impactos positivos en el haber patrimonial de los contribuyentes, es decir, sobre el valor monetario del incremento neto en la capacidad de consumo de una persona, como parámetro para determinar su verdadera capacidad contributiva durante un periodo determinado. Bajo esa tesitura, tratándose del impuesto sobre la renta de las personas morales la capacidad contributiva se determina atendiendo a los conceptos que generan ingresos, así como a los costos en que se incurre para su generación -las deducciones del causante-, los cuales tienen que revelar una aptitud para contribuir al gasto público, lo que presupone la titularidad de una renta apta en calidad y cantidad para hacer frente al tributo. Ahora bien, a través de las disposiciones apuntadas, el legislador reincorporó el sistema de deducción del costo de lo vendido, en sustitución del de deducción del valor de**

adquisiciones, en lo que concierne al régimen general de las personas morales en materia de impuesto sobre la renta. Dicho esquema implica que los contribuyentes del Título II de la Ley de la materia aplicarán la deducción de los costos en los que incurren para dejar un artículo en condiciones de ser vendido, hasta el momento en el que ocurra la enajenación, contrariamente a lo que sucedía bajo el esquema vigente hasta diciembre de 2004, en el cual podían deducir el valor de adquisición de mercancías, materias primas, productos terminados o semiterminados que utilizaran para prestar servicios, fabricar bienes o enajenarlos. En este sentido, debe señalarse que la deducción del costo de lo vendido no resulta violatoria de la garantía de proporcionalidad en materia tributaria, consagrada por el artículo 31, fracción IV, constitucional, toda vez que parte de la premisa de que la erogación de los gastos necesarios para la producción o distribución de bienes y servicios no implica modificación en el haber patrimonial del causante, sino que únicamente se traduce en una disminución en el flujo de efectivo de que disponen, apreciándose que, en todo caso, las adquisiciones efectuadas continúan formando parte del haber patrimonial de las empresas, si bien, ya no como efectivo, sí como bienes. De esta manera, puede concluirse que el patrimonio de las empresas no se ve menoscabado o disminuido por la sola erogación efectuada como gasto para la obtención de insumos para los bienes o servicios destinados a su comercialización o transformación, puesto que tan sólo se transforma el concepto de activo que detenta la empresa. En cambio, la alteración en el haber patrimonial de la empresa se aprecia cuando se obtienen los ingresos producto de su actividad comercial, dado que es en ese momento cuando deben confrontarse los ingresos obtenidos con el costo que representó su obtención. En tal virtud, el mecanismo de deducción regulado en las disposiciones identificadas en modo alguno contraviene la garantía de proporcionalidad tributaria al no permitir la deducción de adquisiciones, toda vez que permite la deducción de los gastos efectuados para la obtención de los ingresos que se acumulen en el ejercicio, apreciándose que el impuesto finalmente incide en los ingresos que se perciben en la medida en que éstos representan una renta o incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes, con lo cual se respeta la capacidad contributiva de los causantes.”

Amparo en revisión 1068/2005. Shabot Carpets, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1514/2005. Pinturas Optimus, S.A. de C.V. y otra. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1322/2005. Emporio Automotriz de Tijuana, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1465/2005. La Tienda de Don Juan, S.A. de C.V. y otra. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1456/2005. Los Cuates de Tijuana, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Tesis de jurisprudencia 124/2007. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de fecha ocho de agosto de dos mil siete.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXVI, Septiembre de 2007, Página: 299, Tesis: 1a./J. 124/2007.”

(Énfasis añadido)

Ahora bien, la base gravable del impuesto empresarial a tasa única se encuentra establecida en el artículo 1° de la Ley de la materia que establece lo siguiente:

**“Artículo 1.** Están obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única, las personas físicas y las morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar en donde se generen, por la realización de las siguientes actividades:

- I. Enajenación de bienes.
- II. Prestación de servicios independientes.
- III. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

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

El impuesto empresarial a tasa única se calcula **aplicando la tasa del 17.5% a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por las actividades a que se refiere este artículo, las deducciones autorizadas en esta Ley.**”

(Énfasis añadido)

Siguiendo el razonamiento expuesto a lo largo de este apartado, deberemos de concluir que, en materia del impuesto empresarial a tasa única la capacidad contributiva en este impuesto está dada o medida en función a la diferencia entre los ingresos gravables y las deducciones permitidas por la ley, pues como ya lo señalamos, este gravamen se calcula aplicando la tasa correspondiente a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por las actividades gravadas las deducciones autorizadas.

Respecto de las deducciones, éstas se encuentran reguladas en el artículo 5° de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, destacando la fracción I que, en términos generales, permite la deducción de las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que los contribuyentes utilicen para realizar o para administrar las actividades gravadas que dan lugar a los ingresos por los que se paga este impuesto.

Resulta importante señalar que, en tratándose del impuesto sobre la renta, la capacidad contributiva se presenta en función de los ingresos que los sujetos pasivos perciben, así como del reconocimiento legal de los gastos necesarios en que tienen que incurrir para la generación de los ingresos que modifiquen su patrimonio, llegando a un resultado (utilidad fiscal) que significará lo que de manera neta incrementó la riqueza del sujeto en un determinado período (ejercicio); así pues, si se obtiene mejoría patrimonial, el sujeto pasivo contribuirá al erario a través del impuesto sobre la renta.

El impuesto se torna constitucionalmente perfecto al respetar la capacidad contributiva del sujeto pasivo, pues aun cuando haya ingresos, si no hay utilidades, no se cubrirá impuesto alguno pues en este caso debe entenderse que esos ingresos, fueron superados por las deducciones establecidas por la ley y, por lo tanto, no produjeron utilidades.

Con base en lo anterior, podemos decir que el impuesto sobre la renta es un impuesto cuya estructura es equilibrada: grava la riqueza neta de los causantes, salvaguardando la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, por tanto, sólo grava todos los conceptos que modifiquen positivamente su patrimonio, respetando así el principio de proporcionalidad tributaria.

Sin embargo, en el caso del impuesto empresarial a tasa única (como lo veremos más adelante) no se respeta la capacidad contributiva ya que para determinar su base este nuevo gravamen sólo reconoce algunas partidas que afectan negativamente el patrimonio del contribuyente, situación que atenta contra el principio de proporcionalidad tributaria antes mencionado.

En esta línea de pensamiento, debemos señalar que cualquier tributo cuyo objeto sean los ingresos (como lo es el impuesto empresarial a tasa única), tendrá forzosamente un campo de aplicación de los principios constitucionales que rigen en el impuesto sobre la renta.

En este sentido, tal y como lo señalamos en el apartado anterior, el impuesto empresarial a tasa única y el impuesto sobre la renta son dos impuestos de estrecha similitud por compartir la misma naturaleza, razón por la cual en la presente demanda de garantías nos apoyaremos en los precedentes que en materia del impuesto sobre la renta (entre otros que se refieran a los impuestos directos) ha emitido nuestro H. Poder Judicial Federal.

Por todo lo antes expuesto, se insiste que el análisis que se realice por parte de su Señoría para resolver si el impuesto empresarial a tasa única resulta o no inconstitucional, deberá hacerse partiendo de la premisa de que, por una parte, se trata de un impuesto directo y, por otra, que comparte la misma naturaleza con el impuesto sobre la renta.

Atendiendo a lo expuesto, el impuesto empresarial a tasa única debe de permitir, entre otras cosas, la deducción de las erogaciones que resulten necesarias e indispensables para la generación de los ingresos gravados, lo anterior, a efecto de respetar el principio de proporcionalidad tributaria, contemplado por el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna.

## **II.2 Equidad**

En adición al principio de proporcionalidad tributaria, el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna establece el principio de equidad como una garantía de los gobernados que debe ser respetada plenamente por el legislador al establecer en las leyes cualquier contribución.

En efecto, el artículo 31, fracción IV, Constitucional a la letra establece lo siguiente:

**"Artículo 31.** Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

IV. Contribuir para los gastos públicos, así como de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

(Énfasis añadido)

De la disposición constitucional transcrita se advierte que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Sobre el particular, la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que, de acuerdo con el artículo anteriormente mencionado, para que se cumpla con la justicia tributaria se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales:

- a) Que la contribución se encuentre establecida en la ley
- b) Que sea proporcional y equitativa
- c) Que se destine al pago de los gastos públicos

En este sentido, la legalidad, la proporcionalidad y la equidad tributarias representan una salvaguarda para los contribuyentes y, paralelamente, un límite al legislador cuando establece contribuciones de cualquier tipo. El cumplimiento a dichas garantías significa la justicia tributaria.

Es por ello que, si falta cualquiera de los requisitos antes señalados, necesariamente la contribución será contraria a lo establecido por el artículo 31, fracción IV, Constitucional.

"El elemento equidad mira fundamentalmente a la generalidad de la obligación. En estos términos, cuando la ley no es general, ya sólo por ello es inequitativa". Así lo sostuvo el entonces Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, José Rivera Pérez Campos en la Revista de Investigación Fiscal publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, correspondiente al mes de marzo de 1970, página 78.

Por su parte, Adolfo Arrijo Vizcaíno en su obra "Derecho Fiscal" (Editorial Themis, la. Edición 1982, página 81), señala que una ley es general y equitativa cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establece.

En este orden de ideas, se llama la atención de su Señoría por lo que se refiere al hecho de que el citado precepto prevé uno de los máximos principios en materia fiscal y es el que se refiere a la garantía de equidad tributaria.

Al respecto, en el informe anual de labores rendido por el presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de 1986, página seiscientos ochenta y ocho, nuestro más Alto Tribunal también precisó, en lo medular, el siguiente criterio:

"(...) la equidad implica el que se encuentren obligados a sufragar un determinado tributo los que se hallen dentro de una misma situación establecida por la ley y que no se encuentren sujetos a esa misma obligación tributaria los que están en situación jurídica o económica diferente, o sea, tratar a los iguales de manera igual y en forma desigual a los desiguales (...)"

(Énfasis añadido)

A mayor abundamiento, la doctrina, la legislación y la jurisprudencia son acordes en señalar que la equidad tributaria se traduce en la igualdad de trato de la ley a los sujetos pasivos que se encuentren en las mismas circunstancias.

En este sentido, la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la Jurisprudencia número 173 se ha pronunciado, como se demuestra con la siguiente cita:

**“IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS.-** De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.

Séptima Época:

Amparo en revisión 6168/63. Alfonso Córdoba y coags. 12 de febrero de 1974. Mayoría de dieciocho votos.

Amparo en revisión 1597/65. Pablo Legorreta Chauvet y coags. 12 de abril de 1977. Unanimidad de dieciocho votos.

Amparo en revisión 3658/80. Octavio Barocio. 20 de enero de 1981. Unanimidad de dieciséis votos.

Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S. A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos.

Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S. C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos.”

(Énfasis añadido)

Esto es, la garantía de equidad tributaria implica dar un trato igual a aquellos contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias frente a la Ley y desigual a quienes guardan una situación de desigualdad.

A mayor abundamiento, nuestro más Alto Tribunal en la Jurisprudencia P./J.24/2000 que a continuación se transcribe, atinadamente señaló lo siguiente:

**“IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.-** De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica

situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.”

Amparo directo en revisión 682/91. Matsushita Industrial de Baja California, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1995. Unanimidad de diez votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ausente: Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Amparo directo en revisión 1994/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ernesto Martínez Andreu.

Amparo directo en revisión 3029/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Alejandro Villagómez Gordillo.

Amparo directo en revisión 324/99. Universal Lumber, S.A. de C.V. 1o. de junio de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

Amparo directo en revisión 1766/98. WMC y Asociados, S.A. de C.V. 4 de noviembre de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: Presidente Genaro David Góngora Pimentel, Humberto Román Palacios y Juan N. Silva Meza. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Miguel Moreno Camacho.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintinueve de febrero en curso, aprobó, con el número 24/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintinueve de febrero de dos mil.”

(Énfasis añadido)

Bajo esta línea de pensamiento, tenemos que de conformidad con lo asentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el principio de equidad tributaria contiene los rasgos esenciales que a continuación se resumen:

a) No toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción al artículo 31, fracción IV, de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales, y que carece de una justificación objetiva y razonable o cuando la diferencia es para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes.

b) El principio de igualdad tributaria exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional.

c) El principio de igualdad no prohíbe al legislador tributario cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados.

De acuerdo con todas las consideraciones y criterios anteriores, la norma tributaria no será constitucionalmente legítima cuando imponga arbitrariamente discriminaciones entre situaciones jurídicas objetivamente iguales, o no discrimine de la misma forma situaciones objetivamente diversas.

De esta forma, las distinciones subjetivas, arbitrarias o caprichosas por parte del legislador o de las autoridades, tratando de modo inequitativo lo que es jurídicamente igual, o igual lo que es diverso, deben considerarse contrarios al principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, Constitucional.

Así las cosas, la equidad exige que se respete el principio de igualdad, por lo tanto, se debe dar un trato igual a los iguales y diferente trato a quienes se encuentren en situación desigual.

Una vez que hemos expuesto a su Señoría cuál es la naturaleza del impuesto empresarial a tasa única, y cómo se debe abordar el análisis de las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias, establecidas en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna, a continuación nos permitimos hacer valer los siguientes:

### **CONCEPTOS DE VIOLACIÓN**

**PRIMERO. VIOLACION AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD CONSAGRADA EN EL ARTICULO 31 FRACCION IV DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS DERIVADO DE LOS DISPUESTO EN EL ARTICULO 1º Y EL ARTICULO CUARTO DE LAS DISPOSICIONES TRANSITORIAS, AMBOS DE LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA UNICA.**

Como quedó claramente explicado en el apartado de *CONSIDERACIONES PREVIAS* de la presente demanda, la proporcionalidad tributaria radica fundamentalmente en que los obligados contribuyan en función a su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos, procurándose con ello que las personas que tengan más tributen en forma cualitativa y cuantitativamente superior a los que tengan menos.

En la especie, el impuesto empresarial a tasa única resulta a todas luces violatorio del principio de proporcionalidad tributaria puesto que el mismo se calcula en función a una tasa fija, tal y como se advierte del último párrafo del artículo 1º y artículo cuarto transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, mismos que a continuación se transcriben:

“Artículo 1o.

(...)

El impuesto empresarial a tasa única se calcula aplicando la tasa del 17.5% a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los

ingresos percibidos por las actividades a que se refiere este artículo, las deducciones autorizadas en esta Ley.”

“Artículo Cuarto.- Para los efectos del artículo 1, último párrafo, de la presente Ley, durante el ejercicio fiscal de 2008 se aplicará la tasa del 16.5% y durante el ejercicio fiscal de 2009 se aplicará la tasa del 17%.”

De las disposiciones legales transcritas, se desprende con toda claridad que establecen una tasa fija del 16.5% para el ejercicio fiscal de 2008, 17% para 2009 y 17.5% para los siguientes, aplicable a todos los contribuyentes para efectos de determinar el monto del gravamen.

Asimismo, el artículo 1° de la Ley objeto de la presente litis, contiene la base de la contribución ahí regulada, al señalar que la tasa establecida se aplicará a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por las actividades a que se refiere este artículo, las deducciones autorizadas en la Ley.

Ahora bien, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria implica no sólo que contribuyan cuantitativamente más los contribuyentes que más ingresos, utilidades o valor de activos tengan, sino también cualitativamente.

Resulta aplicable la siguiente jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que señala lo siguiente:

**"IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.** El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad "se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos".

Semanario Judicial de la Federación, 199-204 Primera Parte, Página: 144.”

De conformidad con las jurisprudencias antes transcritas, el respeto al principio de proporcionalidad tributaria se cumple a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos, pero también se obtiene un impacto diferente en cuanto al grado de sacrificio que implica el gravamen para los contribuyentes, lo que se refleja de manera cualitativa en razón a los ingresos que se obtengan.

No obstante las tesis de jurisprudencia antes reproducidas, no debe pasar inadvertido que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha señalado que si bien la fracción IV del artículo 31 constitucional, impone la obligación a los mexicanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes” en la expresión “de la manera” tiene perfecta cabida no sólo la tasa progresiva sino también la proporcional o fija, esto es, el precepto constitucional en cita no prohíbe la instauración de las tasas proporcionales; pero también ha señalado la Suprema Corte que la proporcionalidad de una contribución con tasa fija, se mide en razón de la composición legal de la base gravable y si en ésta se toma en cuenta la aptitud contributiva de la riqueza, delimitada por medio de los componentes que determinan el contenido económico del hecho imponible; por lo que se debe atender a la naturaleza y mecánica de la contribución para conocer si la implementación de la tasa fija resulta constitucional al reconocerse en la base de la contribución las diferencias cuantitativas y cualitativas del pago del tributo.

Lo anterior, lo resolvió la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la ejecutoria de la jurisprudencia que a continuación se reproduce:

**“RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.** La fracción IV del artículo 31 constitucional impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, pero sea cual fuere el criterio interpretativo que se adopte, en la expresión “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes” tiene perfecta cabida no sólo la tasa progresiva, sino también la proporcional, ya que el precepto constitucional en cita no prohíbe la instauración de las tasas proporcionales, y menos aún consigna que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los principios tributarios contenidos en el mismo. Ello es así, en razón de que el pago de tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas proporcionales, como sucede en el caso del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles, pues en la composición legal de la base gravable se tiene en cuenta, como ocurre en el impuesto de que se trata, la distinta aptitud contributiva de la riqueza delimitada por medio de los componentes que determinan el contenido económico del hecho imponible. En tales condiciones, en el impuesto sobre la renta de las sociedades, el respeto a la garantía de proporcionalidad exigida por el artículo 31, fracción IV, constitucional, se consigue en una primera fase, con la determinación de la base gravable del impuesto, a lo cual no conciernen los gastos indispensables de la negociación; y después, con la aplicación de la cuota del 35% sobre esa base gravable que, independientemente de su monto, tendrá siempre la característica de ser producto del capital y no del trabajo.

Registro No. 198695  
Localización:  
Novena Época  
Instancia: Pleno  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
V, Mayo de 1997  
Página: 59  
Tesis: P./J. 31/97  
Jurisprudencia  
Materia(s): Administrativa, Constitucional

Amparo en revisión 1573/94. María Guadalupe Olea Sánchez. 9 de enero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Amparo en revisión 529/92. Distribuidora Dina de Morelos, S.A. de C.V. 11 de febrero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Francisco J. Sandoval López

Amparo en revisión 794/92. Tauro Consultora de Derecho Fiscal, S.A. de C.V. 11 de febrero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

Amparo en revisión 964/89. Grupo Lepa Marmau, S.A. de C.V. 11 de febrero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Adriana Escorza Carranza.

Amparo en revisión 1516/94. Porcelanite, S.A. de C.V. 4 de marzo de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el doce de mayo en curso, aprobó, con el número 31/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a doce de mayo de mil novecientos noventa y siete.

(Énfasis añadido)

Así las cosas, para efectos de concluir si una contribución cumple con el principio de proporcionalidad mediante el establecimiento de una tasa fija como la del impuesto empresarial a tasa única, es imperativo analizar la naturaleza y mecánica del impuesto mismo, para conocer si la base del gravamen en relación con la tasa origina que los contribuyentes que tengan más, tributen en forma cualitativa y cuantitativamente superior a los que tengan menos.

En ese contexto, en la exposición de motivos del impuesto empresarial a tasa única el Ejecutivo Federal señala que “el nuevo tributo 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”.

Así mismo, se señala en la exposición de motivos respecto al objeto de la contribución lo siguiente:

“De esta forma, se establece como objeto de la contribución empresarial a tasa única la percepción efectiva de los ingresos totales por las personas físicas y las morales residentes en México por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, con independencia de que dichas actividades se realicen o no en el territorio nacional.”

Por su parte, del resultado del proceso legislativo se desprende que el objeto del tributo son los ingresos de las personas físicas y morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país que obtengan por la realización de las actividades señaladas en el artículo 1 de la ley en estudio.”

Por su parte, como ya se ha comentado en el apartado de *CONSIDERACIONES PREVIAS* de la presente demanda, específicamente en el apartado de “naturaleza del impuesto empresarial a tasa única”, la base del impuesto empresarial a tasa única resulta de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por las actividades a que se refiere el artículo 1º de la Ley, las deducciones autorizadas en el mismo ordenamiento legal, cantidad a la cual se le aplicará la tasa fija establecida en el mismo numeral.

Por cuanto hace a las deducciones, que constituyen el otro elemento de la base gravable de la contribución, indispensable para efectos de que los contribuyentes tributen cualitativamente al reconocer la aptitud contributiva de la riqueza o el reconocimiento del impacto diferente en cuanto al grado de sacrificio que implica el gravamen, la exposición de motivos de la Ley en estudio señala:

#### “2.1. Deducciones

La contribución empresarial a tasa única es un gravamen que tiene una base amplia, ya que sólo se permiten las deducciones que a continuación se mencionan:

Se permite deducir las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o del uso o goce temporal de bienes, que utilicen los contribuyentes para realizar las actividades que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar esta contribución empresarial, y se precisa que tratándose de la adquisición de bienes, se considera que los mismos se utilizan en las actividades citadas cuando se destinan a formar parte del activo fijo del contribuyente o de sus inventarios, para ser proporcionados con motivo de la prestación de servicios independientes o se consuman en los procesos de producción o al realizar las actividades gravadas con la contribución empresarial a tasa única.”

(Énfasis añadido)

Como se desprende de la parte transcrita de la exposición de motivos, se pretende que sean deducibles las erogaciones que correspondan a las actividades que generan los ingresos gravados para efectos del impuesto empresarial a tasa única, situación que al final, en la redacción de la Ley no sucedió puesto que de la lectura del capítulo II y de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se desprende que no son deducibles la totalidad de las erogaciones necesarias e indispensables para efectos de realizar las actividades por medio de las cuales se obtienen los ingresos gravados, tales como:

- los intereses,
- las regalías pagadas a partes relacionadas;
- las cantidades que se paguen por concepto de prestación de servicios personales subordinados,
- Los inventarios adquiridos con anterioridad a la entrada en vigor de la ley, cuando los ingresos que generen posterior a su vigencia sí están gravados,
- Las inversiones en proceso de depreciación, y
- El costo de terrenos

Se hace la aclaración a su Señoría que el análisis de la no deducibilidad de los conceptos anteriores, se explica extensamente en conceptos de violación posteriores que por economía procesal atentamente se solicita se consideren como si en este momento estuvieran insertos a la letra.

Ahora bien, no obstante que las erogaciones que efectúan los contribuyentes por los conceptos antes mencionados, están estrictamente relacionadas y son necesarias e indispensables para realizar la enajenación de bienes, prestación de servicios, y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes cuyos ingresos están gravados por la ley controvertida, éstos no son deducibles para efectos del impuesto empresarial a tasa única.

En efecto, si la propia exposición de motivos de la Ley señala que “la determinación de la base de la contribución empresarial a tasa única debe permitir gravar la disponibilidad de recursos del contribuyente para efectuar los pagos a los factores de la producción” como un supuesto indicativo de riqueza, y que como ya se mencionó y acreditó en el apartado de *CONSIDERACIONES PREVIAS*, en realidad la Ley lo que grava son los ingresos percibidos, ¿porque la Ley no permitió que se dedujeran los conceptos anteriores, los cuales evidentemente disminuyen la disponibilidad de recursos del contribuyente y afecta negativamente su patrimonio?, ¿acaso, por ejemplo, las erogaciones por el pago de intereses en operaciones de mutuo o financiamiento, no son necesarias para realizar cualquier actividad comercial, industrial o de servicios, y enajenar bienes, prestar servicios independientes u otorgar el uso o goce temporal de bienes?, lo cierto es que todas estas erogaciones disminuyen la disponibilidad de recursos del contribuyente para efectuar los pagos a los factores de la producción y son necesarias e indispensables para que el contribuyente pueda enajenar bienes, prestar servicios personales independientes u otorgar el uso o goce temporal de bienes.

En el caso de los pagos que a su vez son ingresos por servicios personales subordinados ¿acaso no son necesarios por ejemplo para prestar un servicio personal independiente?, cuando precisamente empresas cuya actividad es la prestación de servicios, sin realizar estas erogaciones no es posible generar los ingresos gravados para efectos del impuesto empresarial a tasa única; o ¿que pasa con los inventarios de ejercicios anteriores a la entrada en vigor de la ley y que sirvieron para llevar a cabo las operaciones cuyos ingresos causan el impuesto empresarial a tasa única?, no son deducibles, siendo que constituyen erogaciones relacionadas con las actividades cuyos ingresos están gravados para el impuesto que nos ocupa.

En ese contexto, hay que recordar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia antes reproducida cuyo rubro dice: **“RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”** señala que en impuestos directos, se justifica la implementación de una tasa fija por la incidencia en la base gravable del impuesto de los gastos indispensables de la negociación con lo que se respeta el principio de proporcionalidad tributaria; en el caso contrario, será necesario el establecimiento de una tarifa progresiva, ya que de no ser así el gobernado no contribuiría al gasto público cualitativa y cuantitativamente proporcional a su capacidad.

El concepto “cuantitativamente proporcional” se relaciona al reconocimiento de las diferentes manifestaciones de riqueza de los contribuyentes, como por ejemplo se da en el impuesto al valor agregado en donde el contribuyente podrá consumir productos con mayor costo en atención a su riqueza respecto de aquellos que menos tienen, o por ejemplo el impuesto sobre la renta o el

impuesto al activo resultan cuantitativamente proporcionales en virtud de que a mayor ingreso o activos mayor impuesto.

Por otro lado, el concepto “cualitativamente proporcional”, radica en el reconocimiento en la base gravable de los factores que afectan la capacidad contributiva del gobernado, como lo serían por ejemplo, los gastos estrictamente indispensables para el impuesto sobre la renta; en el caso del impuesto empresarial a tasa única, serían las erogaciones que disminuyen la disponibilidad de recursos del contribuyente para efectuar los pagos a los factores de la producción o las erogaciones estrictamente indispensables para realizar las actividades cuyos ingresos están gravados.

En ese orden de ideas, el impuesto empresarial a tasa única viola en perjuicio de la parte quejosa el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al implementar en su sistema de cálculo una tasa fija, en virtud de que la base del gravamen no reconoce la totalidad de los factores que inciden en su capacidad contributiva al no permitir la deducción de la totalidad de las erogaciones relacionadas y necesarias para la realización de los actos por medio de los cuales se obtienen los ingresos gravados para efectos del impuesto empresarial a tasa única, lo que origina que los sujetos pasivos no contribuyan cualitativamente al gasto público puesto que la base gravable no reconoce el impacto en cuanto al grado de sacrificio que implica el gravamen.

Por lo antes expuesto y fundado, se debe concluir que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, por establecer una tasa fija para todos los contribuyentes, sin tomar en consideración la capacidad contributiva de éstos, viola el principio de proporcionalidad tributaria contenida en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, motivo por el cual procede el otorgamiento del amparo solicitado.

## **SEGUNDO. VIOLACIÓN A LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 14, PRIMER PÁRRAFO, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, DERIVADA DEL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.**

El párrafo segundo del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, viola la garantía de irretroactividad de la ley, ya que afecta el derecho adquirido por los contribuyentes del impuesto al activo contemplado en el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, toda vez que introduce nuevas reglas que limitan el derecho de dichos contribuyentes a obtener la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado en el impuesto al activo, en los diez ejercicios inmediatos anteriores, lo cual a continuación se demostrará.

**A.** El artículo 14, primer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece textualmente lo siguiente:

“Artículo 14. A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

(...)”

Del artículo constitucional anteriormente transcrito, se desprende que ninguna Ley puede aplicarse de manera retroactiva en perjuicio de gobernado alguno.

Una ley es retroactiva, entre otros casos, cuando implica el desconocimiento de los efectos jurídicos pendientes de un acto realizado con anterioridad a su entrada en vigor, esto es, cuando desconoce las consecuencias de derecho de una situación jurídica constituida al amparo de la ley anterior.

Ahora bien, para determinar si una disposición legal se encuentra obrando hacia el pasado, desconociendo los efectos de una situación jurídica constituida con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley, es necesario determinar si la nueva ley está afectando circunstancias verdaderamente realizadas en el pasado o que aún se encuentran pendientes de realizarse, toda vez que mientras que en el primer caso estaremos en presencia de un derecho adquirido respecto del cual no puede aplicarse retroactivamente la nueva ley, en el segundo estaremos en presencia de una mera expectativa de derecho, por la cual no se podría alegar que existe aplicación retroactiva de la nueva ley.

En relación con lo anterior, resulta aplicable al presente caso el criterio establecido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que a continuación se transcribe, en el que claramente se señala que una vez que existe una situación jurídica consumada o constituida con anterioridad, no puede ser afectada por las nuevas disposiciones legales. Asimismo, en dicho criterio se señala que las consecuencias de situaciones jurídicas constituidas deben seguir produciendo todos sus efectos:

**“IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA.-**

Conforme a la citada teoría, para determinar si una ley cumple con la garantía de irretroactividad prevista en el primer párrafo del artículo 14 constitucional, debe precisarse que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose, así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstas; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo. Esto acontece, por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, compuestos por diversos actos parciales. De esta forma, para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que, generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis: 1. Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atento que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida. 2. El caso en que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva. 3. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede

considerarse retroactiva. En circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan.”

REFERENCIA:

S.J.F. IX Época T.VI. Pleno, noviembre, 1997, p.7.”

(Énfasis añadido)

De conformidad con el criterio judicial anteriormente transcrito, podemos desprender los siguientes elementos:

a) Toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que, si el supuesto se realiza, la consecuencia debe producirse; en este caso, una ley posterior no puede afectarlos, ya que ello sería aplicarla en forma retroactiva.

b) No siempre el supuesto y la consecuencia se dan de modo inmediato y en un sólo momento, ya que puede suceder que su realización ocurra en diferentes momentos:

- Cuando el supuesto y todas las consecuencias se realizan simultáneamente al amparo de una misma norma, una ley posterior no puede afectarlos, toda vez que ello sería aplicarla en forma retroactiva.
- Cuando el supuesto y algunas de las consecuencias se realizan en un momento y existen algunas consecuencias que aún no se generan, ninguna ley puede afectar los actos que ya se generaron sin ser retroactiva.
- Finalmente, en el caso de que existan varios supuestos sucesivos y una consecuencia, no puede afirmarse que existe un derecho sino hasta que se realizan los diversos actos, por lo que la ley posterior sólo será retroactiva si afecta actos ya realizados.

En ese sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que la prohibición a que hace referencia el artículo 14, primer párrafo, Constitucional comprende también a las leyes mismas, es decir, aplica tanto al legislador, por cuanto a la expedición de las leyes, así como a las autoridades que las aplican a un caso determinado.

Asimismo, es de señalarse que existe una diferencia entre retroactividad de la ley y aplicación retroactiva de la ley. En el primer caso, el análisis de retroactividad de las leyes conlleva el estudio de los efectos, cualesquiera que sean, que una hipótesis jurídica tiene sobre situaciones jurídicas concretas o derechos adquiridos por los gobernados con anterioridad a su entrada en vigor. A diferencia de lo anterior, el análisis sobre la aplicación retroactiva de una ley no implica el estudio de las consecuencias que ésta, por sí sola, tiene sobre lo sucedido en el pasado, sino verificar si la aplicación concreta de una hipótesis normativa se lleva a cabo dentro de su ámbito temporal de validez, lo que de no ocurrir, implicaría una aplicación incorrecta de la ley.

De conformidad con lo anterior, la retroactividad de una ley se refiere a los efectos, cualesquiera que éstos sean, que tiene sobre situaciones jurídicas concretas o derechos adquiridos por los gobernados con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley.

En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para efectos de determinar si una norma legal es contraria a la garantía de irretroactividad de las leyes, ha acudido a las diversas teorías expuestas por la doctrina, respecto de las cuales sobresalen las siguientes:

1. De los “derechos adquiridos”, que son aquéllos que han entrado a formar parte del patrimonio del individuo, por lo que no pueden ser afectados por una ley posterior, a diferencia de las “expectativas de derecho” que son simples esperanzas o posibilidades, respecto de las cuales puede aplicarse una ley posterior, sin que ello constituya un efecto retroactivo.

2. De las “situaciones jurídicas abstractas” y las “situaciones jurídicas concretas”, que sostiene que la primera se refiere a la simple esperanza que tiene todo sujeto de poder beneficiarse de lo preceptuado por una ley, y que la segunda se refiere a aquellas situaciones en las cuales una ley funciona verdaderamente en beneficio de una persona, por lo que una ley no será retroactiva cuando respete las situaciones jurídicas concretas.

3. “De los componentes de la norma”, conforme a la cual toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose, así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstas; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo.

Estas teorías medularmente coinciden en el hecho de que una ley no puede dañar derechos adquiridos o incidir en situaciones jurídicas generadas con anterioridad a su vigencia, pues cuando una persona ha adquirido diversos derechos, una nueva ley no puede desconocer esa situación, así como tampoco puede regular sus consecuencias.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido las tesis y jurisprudencias que a continuación se transcriben:

**“RETROACTIVIDAD, TEORÍAS DE LA.-** Sobre la materia de irretroactividad, existen diversidad de teorías, siendo las más frecuentes, la de los derechos adquiridos y de las expectativas de derecho y la de las situaciones generales de derecho y situaciones concretas o situaciones abstractas y situaciones concretas, siendo la primera, el mandamiento de la ley, sin aplicación concreta de la misma. El derecho adquirido es definible, cuando el acto realizado introduce un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona, y el hecho efectuado no puede afectarse ni por la voluntad de quienes intervinieron en el acto, ni por disposición legal en contrario; y la expectativa de derecho es una esperanza o una pretensión de que se realice una situación jurídica concreta, de acuerdo con la legislación vigente en un momento dado. En el primer caso, se realiza el derecho y entra al patrimonio; en el segundo, el derecho está en potencia, sin realizar una situación jurídica concreta, no formando parte integrante del patrimonio; estos conceptos han sido acogidos por la Suprema Corte, como puede verse en las páginas 226 y 227 del Apéndice al Tomo L del Semanario Judicial de la Federación, al establecer: “Que para que una ley sea retroactiva, se requiere que obre sobre el pasado y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores, y esta última

circunstancia es esencial". "La ley es retroactiva cuando vuelve al pasado, para cambiar, modificar o suprimir los derechos individuales adquiridos". "Al celebrarse un contrato, se crea una situación jurídica concreta, que no puede destruirse por la nueva ley, si no es incurriendo en el vicio de retroactividad. Si una obligación ha nacido bajo el imperio de la ley antigua, subsistirá con los caracteres y las consecuencias que la misma ley le atribuye".

Amparo en revisión 1981/55. Harinera de Navojoa, S. A. y coagraviados. 7 de mayo de 1968. Mayoría de doce votos. La publicación no menciona los nombres de los disidentes ni del ponente.

Nota: Esta tesis también aparece como relacionada con la jurisprudencia 162, Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1965, Sexta Parte, página 301.

Véase: Semanario Judicial de la Federación, Quinta Parte, Tomo LXXI, Tercera Parte, página 3497, publicada bajo el rubro "RETROACTIVIDAD, TEORIAS SOBRE LA."

Semanario Judicial de la Federación, Tomo Primera Parte, CXXXVI, Página 80."

(Énfasis añadido)

**"IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. NO SE VIOLA ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL CUANDO LAS LEYES O ACTOS CONCRETOS DE APLICACIÓN SÓLO AFECTAN SIMPLES EXPECTATIVAS DE DERECHO, Y NO DERECHOS ADQUIRIDOS.-**

Conforme a la interpretación que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha hecho del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en cuanto al tema de la irretroactividad desfavorable que se prohíbe, se desprende que ésta se entiende referida tanto al legislador, por cuanto a la expedición de las leyes, como a la autoridad que las aplica a un caso determinado, ya que la primera puede imprimir retroactividad, al modificar o afectar derechos adquiridos con anterioridad y la segunda, al aplicarlo, produciéndose en ambos casos el efecto prohibido por el Constituyente. Ahora bien, el derecho adquirido es aquel que ha entrado al patrimonio del individuo, a su dominio o a su haber jurídico, o bien, es aquel que implica la introducción de un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona o haber jurídico; en cambio, la expectativa de derecho es una pretensión o esperanza de que se realice una situación determinada que va a generar con posterioridad un derecho; es decir, mientras que el derecho adquirido constituye una realidad, la expectativa de derecho corresponde al futuro. En estas condiciones, se concluye que si una ley o un acto concreto de aplicación no afectan derechos adquiridos sino simples expectativas de derecho no violan la garantía de irretroactividad de las leyes prevista en el precepto constitucional citado.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIII, correspondiente al mes de Junio de 2001."

(Énfasis añadido)

Adicionalmente, es importante señalar que, en materia tributaria, la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la teoría del derecho adquirido, no es posible aplicarla en el sentido de que los individuos puedan seguir tributando de manera indefinida conforme a las reglas vigentes en un momento dado.

Lo anterior, toda vez que, de llegar a ese extremo, implicaría desconocer que el sistema tributario constituye un instrumento necesario para alcanzar metas de política fiscal y económica (igualdad, redistribución de la renta, solidaridad, entre otros), motivo que determina la variabilidad de las normas

fiscales, misma que responde a las necesidades de una constante adecuación de los recursos económicos a las finalidades estatales que se pretenden conseguir.

Ahora bien, lo anterior no implica que las normas fiscales puedan quedar excluidas de la observancia del derecho fundamental que consagra el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consistente en la prohibición de aplicar en forma retroactiva una ley en perjuicio de algún gobernado, lo cual constituye una garantía de seguridad jurídica a favor de los gobernados y un límite para el legislador de respetar y cumplir todos aquellos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias, cuyo acatamiento sea jurídicamente necesario para que un acto de autoridad produzca válidamente la afectación particular, en la esfera jurídica del gobernado, que esté destinado a realizar.

De conformidad con lo hasta aquí expuesto, el legislador no puede aprobar leyes que obren en el pasado en perjuicio de los gobernados, desconociendo derechos adquiridos y derivados de supuestos o consecuencias jurídicas contempladas por normas previamente existentes a las vigentes o de nueva creación.

Por tanto, si bien es cierto que el Congreso de la Unión puede legislar anualmente en materia impositiva, para determinar los impuestos que deberán cubrir el presupuesto del correspondiente año fiscal, para lo cual podrá dar lugar a la formación de nuevas leyes fiscales, debe entenderse que las disposiciones que en esa materia se encuentren vigentes cada año, regularán los hechos acontecidos durante el mismo, pero sin que puedan afectar no sólo las situaciones jurídicas consumadas o constituidas con anterioridad (de las que derivan derechos y obligaciones), sino tampoco las consecuencias que de estas últimas se sigan produciendo, en los casos en que el desconocimiento o afectación de esas consecuencias implique la afectación de la propia situación jurídica o del hecho generador del derecho.

El anterior criterio tiene su apoyo en la tesis que a continuación se transcribe:

**“RETROACTIVIDAD EN LA TRIBUTACIÓN.-** Normalmente las leyes deben aplicarse durante el período de su vigencia; sólo por excepción deben seguirse aplicando a pesar de que las leyes posteriores las hayan derogado o abrogado, a fin de preservar los derechos o las situaciones jurídicas favorables a los interesados, que se constituyeron al amparo de aquéllas, y en acatamiento al artículo 14 constitucional que consagra la no retroactividad de la ley. Lógicamente, los problemas más complejos al respecto se presentan cuando el ejercicio de la facultad o derecho o la situación jurídica constituida no se agota en sus efectos durante el tiempo de vigencia de la ley a cuyo amparo se produjo y ésta es sustituida por otra que ya no consagra ese derecho; pero con frecuencia una ley no sólo debe regir los hechos acaecidos durante su vigencia, sino también las consecuencias jurídicas de los mismos que se sigan produciendo aun bajo la vigencia de una nueva ley, para lo cual debe atenderse ya sea al concepto de derecho adquirido, al de situación jurídica concreta o al de situación jurídica constituida. Con base en lo anterior, si bien el Congreso de la Unión debe legislar anualmente en materia impositiva para determinar los impuestos que habrán de cubrir el presupuesto del correspondiente año fiscal, lógica y jurídicamente debe entenderse que las disposiciones que en esa materia se encuentren vigentes cada año regirán los hechos acaecidos durante el mismo; pero sin que puedan afectar, no sólo las situaciones jurídicas consumadas o constituidas con anterioridad, sino tampoco las consecuencias que de estas últimas se sigan produciendo en los casos en que el desconocimiento o afectación de esas consecuencias implique

necesariamente la afectación de la propia situación jurídica o del hecho adquisitivo del derecho, puesto que únicamente podría afectar esas consecuencias aun no producidas (facta pendentia) cuando con ello no se destruya o afecte en perjuicio del interesado la situación jurídica consumada generadora de su derecho.

Amparo en revisión 3295/71. Richardson Marrell, S.A. de C.V. 24 de febrero de 1972. Cinco votos. Ponente: Jorge Iñárritu.

Página 53, Tomo 38, Tercera Parte, Séptima Época, Semanario Judicial de la Federación”.

(Énfasis añadido)

En ese contexto, una ley será retroactiva cuando sus efectos, cualesquiera que estos sean, se producen sobre situaciones jurídicas concretas o derechos adquiridos por los gobernados con anterioridad a la entrada en vigor de la citada ley, es decir, cuando la ley trata de modificar o alterar derechos adquiridos o supuestos jurídicos y consecuencias de éstos que nacieron bajo la vigencia de una ley anterior, lo cual resulta violatorio de lo dispuesto por el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

**B.** Ahora bien, de conformidad con lo establecido en el artículo 9, cuarto párrafo, de la Ley del Impuesto al Activo vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, cuando en un ejercicio el impuesto sobre la renta por acreditar en los términos del primer párrafo del citado artículo exceda al impuesto al activo del ejercicio, los contribuyentes podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado en el impuesto al activo, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad.

En efecto, el artículo 9, párrafo cuarto, de la Ley del Impuesto al Activo vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, establecía lo siguiente:

“Artículo 9. Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta que les correspondió en el mismo, en los términos de los Títulos II o II-A, o del Capítulo VI de la Ley de la materia.

(...)

Cuando en el ejercicio el impuesto sobre la renta por acreditar en los términos del primer párrafo de éste artículo exceda al impuesto al activo del ejercicio, los contribuyentes podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado en el impuesto al activo, en los diez ejercicios inmediatos anteriores, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad. La devolución a que se refiere éste párrafo en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre ambos impuestos.

(...)”

(Énfasis añadido)

En ese contexto legal, los contribuyentes del impuesto al activo que hubieran pagado cantidades por concepto de dicho gravamen, tienen el derecho a solicitar en devolución tales cantidades, de acuerdo con la mecánica establecida en el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad.

Como podrá observarse, al pagar el impuesto al activo, se adquirió el derecho a obtener su devolución cuando en el futuro se pague mayor impuesto sobre la renta que dicho impuesto.

No obstante lo anterior, mediante el segundo párrafo del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, el legislador desconoce una situación jurídica consumada o constituida con anterioridad (derechos adquiridos), al introducir, a partir del 2008, nuevas reglas que limitan el derecho adquirido en los términos del artículo 9, párrafo cuarto, de la Ley del Impuesto al Activo vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, lo cual resulta violatorio del principio de irretroactividad de las leyes contenido en el artículo 14, primer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La violación constitucional, es evidente debido a que la norma reclamada establece en forma limitada la devolución a que se tenía derecho.

**C.** El Artículo Tercero Transitorio, párrafos primero, segundo y último, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, establece lo siguiente:

**“ARTICULO TERCERO.** Los contribuyentes que hubieran estado obligados al pago del impuesto al activo, que en el ejercicio fiscal de que se trate efectivamente paguen el impuesto sobre la renta, podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran efectivamente pagado en el impuesto al activo en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél en el que efectivamente se pague el impuesto sobre la renta, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad o no se haya perdido el derecho a solicitar su devolución conforme a la Ley que se abroga.

La devolución a que se refiere el párrafo anterior en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre el impuesto sobre la renta que efectivamente se pague en el ejercicio de que se trate y el impuesto al activo pagado, sin considerar las reducciones del artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo, que haya resultado menor en los ejercicios fiscales de 2005, 2006 o 2007 en los términos de la Ley que se abroga, sin que en ningún caso exceda del 10% del impuesto al activo a que se refiere el párrafo anterior por el que se pueda solicitar devolución. El impuesto al activo que corresponda para determinar la diferencia a que se refiere este párrafo será el mismo que se utilizará en los ejercicios subsecuentes.

(...)

Los contribuyentes sólo podrán solicitar la devolución a que se refiere este artículo, cuando el impuesto sobre la renta efectivamente pagado en el ejercicio de que se trate sea mayor al impuesto al activo que se haya tomado para determinar la diferencia a que se refiere el segundo párrafo de este artículo.”

(...)”

(Énfasis añadido)

De los párrafos del precepto legal anteriormente transcrito, se puede observar que el segundo párrafo del Artículo Tercero de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, limita el derecho que contemplaba el artículo 9, párrafo cuarto, de la Ley del Impuesto al Activo vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, consistente en poder recuperar, vía devolución, las cantidades actualizadas que se hubieran efectivamente pagado en el impuesto al activo en los diez ejercicios inmediatos anteriores.

Lo anterior en razón de que, si bien es cierto que el párrafo primero del precepto legal antes transcrito permite la devolución de las cantidades actualizadas que se hubieran efectivamente pagado en el impuesto al activo en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél en el que efectivamente se pague el impuesto sobre la renta, también lo es que el segundo párrafo de la propia disposición legal, restringe la devolución que se podrá solicitar, al establecer que la misma en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre el impuesto sobre la renta que efectivamente se pague en el ejercicio de que se trate y el impuesto al activo pagado que haya resultado menor en los tres últimos ejercicios fiscales anteriores a la entrada en vigor de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (2005, 2006 o 2007) en los términos de la Ley del Impuesto al Activo que se abroga, sin que en ningún caso exceda al 10% del impuesto al activo total por recuperar de los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél en el que efectivamente se pague el impuesto sobre la renta.

**D.** Una vez expuesta la mecánica contenida en el precepto legal anteriormente transcrito para recuperar las cantidades que se hubieran efectivamente pagado en el impuesto al activo, a continuación se procederá a demostrar por qué el párrafo segundo del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, en el que se contiene esta mecánica, resulta claramente violatorio de lo establecido en el artículo 14, primer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Conforme a lo previsto por el artículo 9, cuarto párrafo, de la Ley del Impuesto al Activo, los contribuyentes obligados al pago del impuesto al activo adquirieron el derecho a recuperar, vía devolución, el impuesto al activo pagado en la medida que el impuesto sobre la renta sea superior al impuesto al activo y hasta por el monto de dicha diferencia; sin embargo, las nuevas disposiciones no preservaron los derechos o situaciones jurídicas que se constituyeron al amparo de la disposición antes anotada, ya que de acuerdo con lo establecido en el segundo párrafo del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, resulta que aquéllos que hubieran estado obligados al pago del impuesto al activo únicamente podrán recuperar, vía devolución, máximo hasta el 10% del total de las cantidades a que se tenga derecho a recuperar.

En efecto, no obstante que el primer párrafo del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, aparentemente permite la devolución de las cantidades actualizadas que se hubieran efectivamente pagado en el impuesto al activo, de conformidad con el segundo párrafo de dicha disposición transitoria, la devolución en comento no podrá ser mayor a la diferencia entre el impuesto sobre la renta que efectivamente se pague en el ejercicio de que se trate y el impuesto al activo pagado que haya resultado menor en los tres últimos ejercicios fiscales anteriores a la fecha en que entró en vigor la ley antes señalada (2005, 2006 o 2007), sin que el importe de la devolución en ningún caso pueda ser superior al 10% del impuesto al activo pagado en los diez ejercicios anteriores.

Al respecto, el párrafo segundo del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, establece la forma de recuperar el impuesto al activo pagado hasta el ejercicio de 2007, de manera distinta a lo establecido en el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo en vigor hasta el 31 de diciembre de 2007. Dicho artículo 9 establecía el derecho a obtener la devolución del impuesto al activo en la medida en la que en alguno de los diez ejercicios siguientes se generara impuesto sobre la renta superior al impuesto al activo, hasta por el monto de dicha diferencia, mientras que el invocado párrafo segundo del artículo transitorio reclamado, establece, en

apariencia, el mismo derecho pero con marcadas limitaciones, ya que en ningún caso el monto a recuperar puede exceder el 10% del impuesto al activo pagado susceptible de recuperar.

Al establecerse dicha limitante en la recuperación del impuesto al activo que nos ocupa, se viola la garantía de irretroactividad de la ley, en virtud de que el derecho a recuperar el impuesto pagado, bajo el esquema que se preveía en el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, se adquirió por los contribuyentes con anterioridad a que entrara en vigor la norma que en esta vía se reclama.

En efecto, conforme al artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, los contribuyentes adquirieron el derecho a obtener la devolución del impuesto pagado hasta por el monto total de la diferencia entre el impuesto sobre la renta y el impuesto al activo, siempre que el primero fuera mayor, en tanto que, el párrafo segundo del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única limita el monto de la devolución, para que éste además de no exceder la diferencia entre ambos impuestos, en ningún caso exceda el 10% del total del impuesto al activo por recuperar.

Es decir, el segundo párrafo del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, al limitar el derecho a la devolución, trae como consecuencia que el impuesto al activo pagado en los últimos 10 ejercicios, no se podrá recuperar en los términos anteriormente indicados, toda vez que existe la limitante del tope máximo del 10% del impuesto al activo total por recuperar. Lo anterior trae como resultado que el contribuyente no podrá recuperar el impuesto al activo como lo podía hacer con anterioridad a la entrada en vigor del precepto reclamado, sino que únicamente podrá recuperar dicho impuesto con las limitaciones establecidas en el precepto legal citado, lo cual dejaría sin efectos el derecho de los contribuyentes a recuperar el impuesto al activo de conformidad con el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, derecho que ingresó a la esfera jurídica de los contribuyentes del impuesto al activo antes de que entrara en vigor el precepto transitorio que en ésta vía de garantías se reclama.

Es importante destacar que con lo anterior nos encontramos en las mismas condiciones que acontecieron en la reforma fiscal para 1987, cuando en la Ley del Impuesto sobre la Renta apareció la base nueva del impuesto sobre la renta, ya que con esa reforma se pretendió limitar y condicionar el derecho que habían adquirido los contribuyentes a amortizar en su totalidad las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, lo que dio origen a que se emitiera la Jurisprudencia P./J.46 6/90 por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación la cual, por regular una situación jurídica prácticamente idéntica a la que ahora acontece, resulta aplicable por analogía y que a continuación se reproduce:

**“RENDA, IMPUESTO SOBRE LA. EL ARTÍCULO 809 DE LA LEY DE LA MATERIA (ADICIONADO POR DECRETO DE 27 DE DICIEMBRE DE 1986), VIOLA LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD QUE CONSAGRA EL ARTÍCULO 14 CONSTITUCIONAL.-** El artículo 809 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, adicionado por el artículo tercero del Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, de fecha 27 de diciembre de 1986, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 del mismo mes y año, establece la forma en que se deben disminuir las pérdidas fiscales ocurridas antes del 1o. de enero de 1987 de manera distinta a lo establecido por el artículo 55 de la ley de referencia, anteriormente en vigor. El mismo establecía la facultad de disminuir las pérdidas fiscales ajustadas del resultado fiscal del ejercicio inmediato anterior y de la utilidad fiscal ajustada de los

cuatro siguientes, mientras que el invocado artículo 809 establece esa facultad con dos modalidades que son: 1.- Disminución de dichas pérdidas fiscales conforme con el Título II o con el Capítulo VI del Título IV de la ley mencionada, con la condición de que se reexpresen; 2.- Disminución de esas pérdidas fiscales, sin reexpresar, en el Título VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Al aplicarse dichas modalidades para la disminución de las pérdidas fiscales indicadas, se viola la garantía de irretroactividad, en virtud de que el derecho a disminuirlas en su totalidad se adquirió por los contribuyentes con anterioridad a que entraran en vigor las reformas reclamadas, esto es, conforme con lo dispuesto en el artículo 55 antes mencionado, motivo por el que no podrá aplicarse las nuevas disposiciones fiscales a esos casos, pues ello traería como consecuencia que esas pérdidas no se pudieran disminuir en los términos anteriormente indicados, toda vez que existe la obligación de que se reexpresen, es decir, que se tomen en cuenta los efectos inflacionarios, ya sea respecto de la totalidad de las pérdidas fiscales, o bien tomando en cuenta lo dispuesto por el artículo 801 de la ley reformada. Lo anterior trae como resultado que el contribuyente no podrá disminuir sus pérdidas del total de las utilidades, como lo podía hacer con anterioridad a la entrada en vigor del precepto impugnado, sino que únicamente podrá disminuir los porcentajes que señala el artículo 801 citado, lo cual dejaría sin efecto el derecho de los causantes a disminuir las pérdidas fiscales multicitadas de conformidad con lo dispuesto por el artículo 55 antes indicado, derecho que ingresó a su esfera jurídica antes de que entrara en vigor la reforma impugnada.”

Tesis de jurisprudencia P./J. 46 6/90, visible a fojas 75, tomo V, Primera Parte, enero a junio de 1990, Octava Época, editada en el Semanario Judicial de la Federación.”

(Énfasis añadido)

Como se podrá apreciar, del contenido de la tesis jurisprudencial anteriormente transcrita, se desprende que en 1987 existía la problemática relacionada con la forma en que se deberían disminuir las pérdidas fiscales generadas antes del 1º de enero de dicho año, situación similar a la que acontece actualmente con lo establecido en el Artículo Tercero Transitorio, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, respecto al impuesto al activo pendiente por recuperar.

En efecto, los contribuyentes del impuesto sobre la renta tenían el derecho a disminuir las pérdidas fiscales ocurridas en un ejercicio, derecho que adquirieron, al incurrir en pérdida, con anterioridad a que entraran en vigor las reformas fiscales de 1987, esto es, que conforme a lo dispuesto en el artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dichos contribuyentes podían disminuir las pérdidas fiscales ajustadas, del resultado fiscal del ejercicio inmediato anterior y de la utilidad fiscal ajustada de los cuatro ejercicios siguientes.

No obstante lo anterior, el artículo 809 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1º de enero de 1987, estableció limitantes y condiciones para disminuir las pérdidas fiscales, lo cual implicó que se dejase sin efecto el derecho adquirido de los contribuyentes a disminuir las pérdidas fiscales sin condición ni limitante, derecho que había ingresado a la esfera jurídica de los contribuyentes del impuesto sobre la renta desde el momento en que se incurrió en las pérdidas y antes de que entrara en vigor la reforma en comento (reforma fiscal para 1987).

En el presente caso, existe un paralelismo con la situación antes señalada, pues mientras que el derecho a disminuir pérdidas fiscales nació para los contribuyentes en el momento en que se incurrió en pérdidas fiscales, el derecho a recuperar el impuesto al activo nació para los contribuyentes en el momento que pagaron el impuesto al activo.

Ahora bien, el derecho a disminuir las pérdidas fiscales ajustadas del resultado fiscal del ejercicio inmediato anterior y de la utilidad fiscal ajustada de los cuatro siguientes, se materializaba en la medida en que los contribuyentes generaran en un ejercicio utilidades contra las cuales aplicar dichas pérdidas fiscales, mientras que el derecho a recuperar el impuesto al activo pagado dentro de los diez ejercicios siguientes se materializa en la medida en que se genere mayor impuesto sobre la renta que aquél y hasta por la diferencia de ambos impuestos.

En este sentido, con la entrada en vigor del artículo 809 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se estableció la facultad de disminuir las pérdidas fiscales con dos modalidades que son: 1.- Disminución de dichas pérdidas fiscales conforme con el Título II o con el Capítulo VI del Título IV de la ley mencionada, con la condición de que se reexpresen; 2.- Disminución de esas pérdidas fiscales, sin reexpresar, en el Título VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por su parte con la entrada en vigor del artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa única se establece el derecho a recuperar el impuesto al activo pagado con una limitante, que es, que la devolución no podrá ser mayor a la diferencia entre el impuesto sobre la renta que efectivamente se pague en el ejercicio de que se trate y el impuesto al activo pagado que haya resultado menor en los tres últimos ejercicios fiscales anteriores a la fecha en que entró en vigor la ley antes señalada (2005, 2006 o 2007), sin que el importe de la devolución en ningún caso pueda ser superior al 10% del total de la diferencia entre ambos impuestos.

En relación con lo anteriormente expuesto, respecto a la aplicación de las nuevas modalidades para la disminución de las pérdidas fiscales contenidas en el artículo 809 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 1987, la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró mediante jurisprudencia firme que se violaba la garantía de irretroactividad, en virtud de que el derecho a disminuir las pérdidas fiscales en su totalidad se adquirió por los contribuyentes con anterioridad a que entraran en vigor las reformas al citado artículo 809, esto es, conforme a lo dispuesto en el artículo 55 de la ley vigente hasta el 31 de diciembre de 1986, situación que es idéntica a la del presente caso, ya que, al aplicarse la limitante para la recuperación del impuesto al activo pagado, se viola la garantía de irretroactividad, en virtud de que el derecho a recuperar el impuesto al activo en su totalidad se adquirió por los contribuyentes con anterioridad a que entraran en vigor las reformas reclamadas, esto es, conforme a lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo vigente hasta el 31 de diciembre de 2007.

Es este orden de ideas, no debería aplicarse la disposición fiscal que se reclama a través de la presente demanda de garantías, pues de aplicarse traería como consecuencia que el impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores no se pudiera recuperar en su totalidad, toda vez que sólo se podría recuperar hasta un máximo de 10% de la diferencia entre el impuesto al activo y el impuesto sobre la renta.

Lo anterior, trae como resultado que los contribuyentes, como mis representadas, no podrán recuperar su impuesto al activo totalmente como podían hacerlo con anterioridad a la entrada en vigor del precepto impugnado, sino que únicamente podrán recuperar el porcentaje que señala el Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, lo cual deja sin efectos el derecho que entró a su patrimonio de conformidad con lo dispuesto por el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, derecho que ingresó a su esfera jurídica antes de la entrada en vigor de la reforma impugnada.

De conformidad con lo anteriormente expuesto es claro que tanto la reforma de 1987 que modificó la forma para disminuir las pérdidas ocurridas antes del 1º de enero de 1987, así como la expedición de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, en cuyo artículo Tercero Transitorio, párrafo segundo limita la devolución del impuesto al activo pagado a un monto equivalente al 10% del gravamen susceptible de recuperar; son violatorias de la garantía de irretroactividad de la Ley.

Por lo tanto, consideramos que el criterio contenido en la Jurisprudencia P./J.46 6/90 emitida por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación resulta aplicable al presente asunto por analogía, en virtud de que razonamientos jurídicos que se contienen en la misma son exactamente aplicables al caso a resolver, además de que en términos del artículo 192 de la Ley de Amparo, ese H. Juzgado de Distrito está obligado a aplicar la jurisprudencia cuyo texto y rubro fue reproducido con anterioridad.

Tiene aplicación al respecto, el criterio sostenido en la jurisprudencia que a continuación se transcribe:

**“ANALOGÍA, PROCEDE LA APLICACIÓN POR, DE LA JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.-** Es infundado que las tesis o jurisprudencias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación o sus Salas, no puedan ser aplicadas por analogía o equiparación, ya que el artículo 14 constitucional, únicamente lo prohíbe en relación a juicios del orden criminal, pero cuando el juzgador para la solución de un conflicto aplica por analogía o equiparación los razonamientos jurídicos que se contienen en una tesis o jurisprudencia, es procedente si el punto jurídico es exactamente igual en el caso a resolver que en la tesis, máxime que las características de la jurisprudencia son su generalidad, abstracción e impersonalidad del criterio jurídico que contiene.

No. Registro: 193,841, Jurisprudencia Materia(s): Administrativa, Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, IX, Junio de 1999, Tesis: VIII.2o. J/26, Página: 837, SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Amparo en revisión 236/93. Comisariado Ejidal del Poblado J. Guadalupe Rodríguez, Municipio de Nazas, Durango. 2 de septiembre de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Pablo Camacho Reyes. Secretario: Alberto Caldera Macías.

Amparo en revisión (improcedencia) 521/95. Sara Martha Ramos Aguirre. 7 de diciembre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Rodríguez Olmedo. Secretario: Hugo Arnoldo Aguilar Espinosa.

Amparo en revisión 431/97. Manuel Fernández Fernández. 15 de julio de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Elías H. Banda Aguilar. Secretario: Rodolfo Castro León.

Amparo directo 466/98. Laura Esther Pruneda Barrera. 18 de febrero de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Elías H. Banda Aguilar. Secretaria: Martha Alejandra González Ramos.

Amparo en revisión 661/98. Ricardo Garduño González. 18 de marzo de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Elías H. Banda Aguilar. Secretario: Rodolfo Castro León.”

En ese contexto, el derecho de la hoy quejosa contemplado en el artículo 9, párrafo cuarto, de la Ley del Impuesto al Activo, se ve limitado por una ley posterior, lo cual es inconstitucional, ya que pretender modificar el derecho adquirido a través del desconocimiento de las consecuencias jurídicas que de ese precepto legal se siguen produciendo en el futuro, implica la aplicación retroactiva de una ley en perjuicio de los contribuyentes que tuvieron impuesto al activo por recuperar a la entrada en vigor del precepto reclamado, por lo que, a fin de evitar la aplicación retroactiva, la nueva ley no debe modificar o cambiar derechos adquiridos como sucede en el presente caso, toda vez que si bien es cierto que el Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, permite la devolución de las cantidades actualizadas que se hubieran efectivamente pagado en el impuesto al activo, también lo es que el párrafo segundo de dicho precepto legal transitorio que se impugna en la presente vía de garantías, establece que la recuperación en el ejercicio de las mencionadas cantidades, en ningún caso podrá exceder del 10% del impuesto al activo por recuperar.

Por lo tanto, el segundo párrafo del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, viola la garantía de irretroactividad de la ley que consagra el artículo 14 Constitucional, al establecer un porcentaje que limita el derecho a obtener en el ejercicio, la devolución del total pagado del impuesto al activo, es decir, el párrafo segundo del precepto legal transitorio en comento debe sujetarse, necesariamente, a regular acontecimientos producidos después de que entre en vigor y no debe retrotraerse para modificar suprimir o limitar, una situación jurídica ya definida por la ley vigente en el momento en que ésta se verificó, como la contemplada en el artículo 9, cuarto párrafo, de la Ley del Impuesto al Activo.

A efecto de que ese H. Juez de Distrito pueda apreciar con mayor detalle el perjuicio que implica la norma que se reclama, a continuación se expone el siguiente ejemplo comparativo entre las disposiciones legales vigentes hasta el 31 de diciembre de 2007 ( artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo ) y las vigentes a partir del 1° de enero de 2008 (Artículo Tercero Transitorio, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única), relacionadas con el derecho a recuperar el impuesto al activo pagado.

En el presente ejemplo, se ha de considerar a una empresa con un impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores en cantidad de \$XX.00.

Asimismo, dicha empresa en el ejercicio de XXXX tiene un impuesto sobre la renta de \$XXX.00 y un impuesto al activo de \$XX.00 (el menor de 2005, 2006 o 2007), siendo la diferencia entre ambos gravámenes de \$XX.00.

<b>Conforme al artículo 9, cuarto párrafo, de la Ley del Impuesto al Activo</b>	<b>Conforme al Artículo Tercero Transitorio, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única</b>	
		<b>ISR efectivamente pagado</b>

	<b>IMPAC efectivamente pagado menor en 2005, 2006 o 2007</b>
	<b>Diferencia entre ISR e IMPAC</b>
	<b>Monto cuya devolución procede</b>
	<b>MONTO CUYA DEVOLUCIÓN SE PIERDE</b>

Con base en el ejemplo anterior:

**(1)** El impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores cuya devolución podría solicitarse en XXXX, es de \$XX.00.

De conformidad con el artículo 9, cuarto párrafo, de la Ley del Impuesto al Activo, el contribuyente podría solicitar en devolución el importe de \$XX.00.

**(2)** Ahora bien, conforme a lo establecido en el segundo párrafo del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, en ningún caso, el monto total a solicitar en devolución podrá exceder del 10% del impuesto al activo total pagado en los diez ejercicios anteriores (\$XX.00).

Por lo anterior, conforme a lo dispuesto en la disposición reclamada el contribuyente únicamente podrá recuperar \$X.00 en el ejercicio de XXXX, razón por la cual quedará un remanente de \$XX que no se podrá recuperar en el ejercicio, a diferencia del derecho a recuperar \$XX.00, conforme al cuarto párrafo del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo.

Por lo tanto, es evidente que el segundo párrafo del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, resulta violatorio de la garantía de irretroactividad de la ley, contenida en el artículo 14, primer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que mi representada, al haber pagado impuesto al activo, adquirió el derecho a obtener su devolución sin el límite del 10% establecido en el precepto reclamado.

En ese orden de ideas, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, resulta que la norma transitoria reclamada transgrede la garantía de irretroactividad de la ley, porque a través de la disposición transitoria materia del presente concepto de violación, se modifica o altera, en perjuicio de las quejas, el derecho adquirido conforme a la Ley del Impuesto al Activo abrogada.

Al respecto, es preciso señalar que la Ley del Impuesto Empresarial a la Tasa Única no puede regir actos generados conforme a la Ley del Impuesto al Activo abrogada, por que el artículo 14 Constitucional prohíbe al legislador crear disposiciones que obren sobre el pasado y en este caso es claro que la primera establece la posibilidad de obtener la devolución del impuesto respectivo, pero con limitantes que con anterioridad a su entrada en vigor no contemplaba la Ley del Impuesto al Activo.

Así se ha considerado en los criterios establecidos en la Jurisprudencia y Tesis emitidas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que a continuación se transcriben:

**"CONSOLIDACION FISCAL. LAS REFORMAS A LOS PRECEPTOS QUE REGULAN ESTE RÉGIMEN, QUE INICIARON SU VIGENCIA EL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, SON VIOLATORIAS DEL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 14 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, Y POR CONSECUENCIA DE LA CERTEZA Y LA SEGURIDAD JURÍDICAS, EN RELACIÓN, EXCLUSIVAMENTE, CON LOS CONTRIBUYENTES QUE EN ESE MOMENTO TRIBUTABAN DENTRO DEL PERIODO OBLIGATORIO DE CINCO EJERCICIOS, SÓLO RESPECTO A LOS PENDIENTES DE TRANSCURRIR.-** De lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como del contenido de las teorías de los derechos adquiridos y de los componentes de la norma jurídica que ha adoptado la Suprema Corte de Justicia de la Nación para interpretar el tema de la retroactividad de la ley, se advierte que una norma transgrede el citado precepto constitucional cuando modifica o destruye los derechos adquiridos o los supuestos jurídicos y las consecuencias de éstos que nacieron bajo la vigencia de una ley anterior, lo que no sucede cuando se está en presencia de meras expectativas de derecho o de situaciones que aún no se han realizado, o consecuencias no derivadas de los supuestos regulados en la ley anterior, pues en tales casos sí se permite que la nueva ley las regule. En congruencia con lo anterior, puede concluirse que las reformas a los preceptos que regulan el régimen de consolidación fiscal, vigentes a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y nueve, violan el principio de irretroactividad de la ley, en relación, exclusivamente, con los contribuyentes que en ese momento se encontraban tributando en forma obligatoria en el referido régimen con motivo de la solicitud y de la autorización de inicio que los ubicó en ese supuesto y sólo respecto al periodo pendiente de transcurrir, pues una vez cumplido éste, la obligación de tributar conforme al régimen de consolidación fiscal desaparece y ya no será consecuencia del supuesto surgido conforme a la ley anterior, sino que ello tendrá su origen en la voluntad del contribuyente de continuar tributando conforme al régimen de consolidación fiscal, siendo aplicables las nuevas disposiciones. Lo anterior es así, porque las aludidas reformas modificaron o alteraron en forma desfavorable los derechos adquiridos por el grupo de contribuyentes que se encontraban en el supuesto obligatorio de consolidar sus resultados fiscales por un periodo que no podría ser menor a cinco ejercicios fiscales, en términos de lo dispuesto por el artículo 57-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta (teoría de los derechos adquiridos) o las consecuencias del supuesto de la solicitud y de la autorización emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (teoría de los componentes de la norma) bajo la vigencia de la ley anterior, ya que introdujeron nuevas obligaciones afectando la certeza y la seguridad jurídicas de las citadas sociedades, pues se acotaron los beneficios de la consolidación fiscal, con respecto a los que se generaron con motivo de la autorización de inicio para consolidar el impuesto sobre la renta."

Jurisprudencia

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV, Agosto de 2001; Página 5."

(Énfasis añadido)

**"INTERESES POR OMISIÓN DE DEVOLVER LO PAGADO INDEBIDAMENTE POR IMPUESTOS. LA FRACCIÓN XI DEL ARTÍCULO SEGUNDO TRANSITORIO DEL DECRETO QUE REFORMA EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1998, QUE ESTABLECE EL PERIODO MÁXIMO DE CINCO AÑOS POR EL QUE SE CAUSARÁN AQUÉLLOS, VIOLA EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA**

**LEY.** La fracción XI del artículo segundo transitorio del decreto por el que se reformó el Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1997, establece que a partir del 1o. de enero de 1998 las devoluciones no efectuadas causarán intereses hasta por un periodo máximo de cinco años, salvo que con anterioridad a dicha fecha se hubieren generado intereses por un periodo mayor, en cuyo caso se pagarán únicamente hasta el 31 de diciembre de 1997 por un periodo mayor. Por su parte, el quinto párrafo del artículo 22 del citado código (vigente de 1992 a 1996) y su sexto párrafo (vigente en 1997), señala que en ningún caso los intereses a cargo del fisco federal excederán de los causados en diez años. Ahora bien, del análisis de ambos preceptos se concluye que la mencionada fracción XI transgrede el principio de irretroactividad de la ley tutelado por el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que establece un periodo menor para el pago de intereses con respecto al previsto en el referido artículo 22, vigente durante esos ejercicios fiscales y, consecuentemente, afecta un derecho adquirido por el contribuyente, consistente en el pago de intereses hasta por un periodo de diez años.

Amparo directo en revisión 1731/2004. Adán Herrera Rodríguez. 14 de enero de 2005. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Bertín Vázquez González.

No. Registro: 179,286 / Tesis aislada / Materia(s): Constitucional, Administrativa / Novena Época / Instancia: Segunda Sala / Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta / XXI, Febrero de 2005 / Tesis: 2a. XII/2005 / Página: 345”

(Énfasis añadido)

**“AUTOMÓVILES UTILITARIOS, DEDUCCIÓN DE INVERSIONES EN EL ARTÍCULO 46, FRACCIÓN II DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE EN 1992, VIOLA LA GARANTIA DE IRRETROACTIVIDAD.-** El artículo 46, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 1992 (publicada en el Diario Oficial el veintiséis de diciembre de mil novecientos noventa y uno), establece la deducción de las inversiones en automóviles utilitarios hasta por un monto de \$78,510.00, mientras que el artículo séptimo transitorio, fracción XIX, de la reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta, dispone que la depreciación del valor de los vehículos que, se venía deduciendo, con anterioridad a la reforma, podía deducirse sin que cumpliera el requisito de ser del mismo color, siempre que satisficieran los demás requisitos que establece dicho precepto. Como se observa, la reforma al artículo en comento suprimió el derecho de deducir el valor de la inversión en automóviles utilitarios en los plazos y condiciones que establecían los artículos 41 y 44, fracción IV, del propio ordenamiento, lo que viola la garantía de irretroactividad prevista en el artículo 14 constitucional, toda vez que la disposición mencionada no puede variar las condiciones en que legalmente se adquirió el derecho en el pasado, ya que las leyes deben normar acontecimientos o estados producidos después de su entrada en vigor, sin retrotraerse para modificar o suprimir un derecho adquirido, pues en esta última hipótesis resultan con efectos retroactivos.”

Tesis P. LXXXII/96, visible a fojas 103, tomo III, junio de 1996, Novena Época, compilada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.”

(Énfasis añadido)

En este contexto, el párrafo segundo del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, limita el derecho de mi representada a obtener la devolución del impuesto al activo, conforme a lo previsto por el artículo 9, párrafo cuarto, de la Ley del Impuesto al Activo, y tal limitante no puede aplicarse en forma retroactiva en perjuicio del contribuyente, so pena de transgredir la garantía tutelada por el párrafo primero del artículo 14 Constitucional.

Por lo tanto, el párrafo segundo del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, viola en perjuicio de la quejosa la garantía de irretroactividad de la ley, contenida en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que el derecho adquirido para recuperar el impuesto al activo pagado, vía devolución, se ve modificado o limitado a que sólo se pueda recuperar en el ejercicio un monto equivalente al 10% del total de la diferencia entre el impuesto sobre la renta efectivamente pagado y el impuesto al activo pagado que resulte menor en cualquiera de los ejercicios fiscales de 2005, 2006 y 2007, razón por la cual se solicita a ese H. Juzgado de Distrito se conceda el amparo y protección de la Justicia Federal, a efecto de que la quejosa pueda recuperar el impuesto al activo pagado hasta diciembre de 2007, sin la limitante a que se refiere el citado segundo párrafo de la disposición transitoria reclamada.

**TERCERO. VIOLACIÓN A LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, CONSAGRADA EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, DERIVADA DE LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA, AL NO PREVERSE EN DISPOSICIONES TRANSITORIAS LA DISMINUCIÓN DE LAS PÉRDIDAS FISCALES QUE SE TENGAN AL 31 DE DICIEMBRE DE 2007.**

En las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se reconoce, para la determinación del impuesto, la disminución de ciertos conceptos, ya sea vía deducción o vía acreditamiento, que corresponden a otros ordenamientos fiscales.

En efecto, en las disposiciones en cuestión se reconoce la deducción de las inversiones nuevas adquiridas entre el 1º de septiembre y el 31 de diciembre de 2007, entendiéndose por inversiones las consideradas como tales para efectos del impuesto sobre la renta.

Asimismo, por las inversiones deducibles adquiridas durante el periodo de XXXX-XXXX se reconoce un crédito fiscal aplicable contra el impuesto empresarial a tasa única.

Respecto a estos conceptos es importante señalar que aun y cuando no hay flujo de efectivo se permite el acreditamiento de un crédito fiscal, respecto de conceptos que se generaron con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Además, mediante el “Decreto por el que se otorgan estímulos fiscales en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única” publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de noviembre de 2007, se establece un estímulo respecto al inventario final de 2007 consistente en otorgar a las personas morales un crédito fiscal anual contra el impuesto empresarial a tasa única.

De igual forma en dicho Decreto, se establece un estímulo fiscal a los contribuyentes obligados al pago del impuesto reclamado, consistente en un crédito fiscal contra dicho impuesto por las pérdidas fiscales que para los efectos del impuesto sobre la renta estén pendientes de disminuir al 1° de enero de 2008, generadas en cualquiera de los ejercicios de 2005, 2006 y 2007, derivadas de las inversiones de activo fijo que se hubieran deducido de forma ya sea, inmediata, como gasto por tributar en el régimen intermedio del impuesto sobre la renta, o bien, como costo de adquisición de los terrenos en el caso de contribuyentes dedicados a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios.

De conformidad con lo anterior, en las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única se reconoció la disminución de conceptos pertenecientes a otras contribuciones, que ocurrieron con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y que inciden en la capacidad contributiva de los contribuyentes.

Sin embargo, no se reconoció la disminución de otros conceptos que igualmente inciden en la capacidad contributiva, como lo son las pérdidas fiscales sufridas en materia de impuesto sobre la renta con anterioridad a la entrada en vigor de la ley reclamada, pendientes de disminuir.

Lo anterior, trae como consecuencia para los sujetos que tengan pérdidas fiscales pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2007, que tengan que enterar un impuesto empresarial a tasa única a pesar de que su capacidad contributiva se encuentra afectada, resultando con esto que se encuentran obligados a contribuir al gasto público de una forma que no atiende a su verdadera capacidad contributiva, con lo cual se viola el principio de proporcionalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, Constitucional como se demuestra a continuación.

**A)** Tal y como se expuso de forma clara en el apartado *CONSIDERACIONES PREVIAS*, el principio de proporcionalidad tributaria, radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, aportando una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o de la manifestación de riqueza gravada; esto es, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los contribuyentes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

Dicho criterio, ha sido reiterado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante la jurisprudencia siguiente:

**“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.** El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la

capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S.A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Eduardo Langle Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S.C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidente: Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: J. Ramón Palacios Vargas.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 5413/83. Fábrica de Loza "El Anfora", S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de quince votos. Disidentes: Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S.A. 6 de noviembre de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Eduardo Langle Martínez.

Semanario Judicial de la Federación, Tomo 187-192, Primera Parte, Página: 113."

(Enfasis añadido)

Aunado a lo anterior, para que la determinación de un impuesto directo, como lo es el impuesto empresarial a tasa única, se efectúe sobre una capacidad contributiva real, se debe considerar la disminución de ciertos conceptos a efecto de que los contribuyentes se vean obligados a efectuar enteros que atiendan a su efectiva capacidad contributiva, siendo claro que el gravamen correspondiente debe determinarse considerando una capacidad contributiva real.

De no cumplirse con lo anterior, el tributo que se imponga será necesariamente violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria.

**B)** De conformidad con lo dispuesto por el artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las pérdidas resultan de la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por la ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos.

En efecto, la disposición en comento señala lo siguiente:

**“Artículo 61.** La pérdida fiscal se obtendrá de la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley, cuando el monto de estas últimas sea mayor que los ingresos. El resultado obtenido se incrementará, en su caso, con la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes hasta agotarla.

(...)”

De esta forma, las pérdidas fiscales derivan porque los sujetos tienen más gastos que ingresos, lo cual no les permite generar utilidades futuras, por lo que es evidente que su capacidad contributiva se encuentra afectada y tan es así que la disminución de pérdidas fiscales está reconocida para aplicarla en un plazo de diez ejercicios.

En efecto, las pérdidas fiscales se disminuyen de la utilidad fiscal de los diez ejercicios siguientes hasta agotarla, como se advierte de lo dispuesto por el artículo antes transcrito, lo cual atiende a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

Así las cosas, la pérdida fiscal es un elemento que disminuye la utilidad fiscal, esto es, es una medida que pretende aliviar el deterioro que ha sufrido el patrimonio de un contribuyente, por efecto de pérdidas sufridas en su operación, lo cual implica que los contribuyentes que sufren pérdidas fiscales, efectivamente tienen su capacidad contributiva afectada.

De esta forma, al permitirles a los contribuyentes deducir de sus utilidades las pérdidas fiscales sufridas en un periodo gravable se evita que dicho tributo termine por afectar la fuente generadora de la renta o utilidad.

En efecto, las pérdidas fiscales se reflejan en una actividad con efectos económicos negativos sobre los resultados finales del ejercicio y frente a dichas pérdidas la ley fiscal ha previsto su manejo en la determinación del impuesto para que éste no resulte ruinoso.

De esta forma, a las sociedades afectadas por desempeños económicos negativos al permitirles compensar las eventuales pérdidas sufridas, se les reconoce contribuir en atención a su real capacidad de pago.

Sin embargo, por virtud del impuesto empresarial a tasa única, a pesar de que un contribuyente tiene afectada su capacidad contributiva, se ve obligado a pagar un impuesto empresarial a tasa única sin que se le reconozcan las pérdidas fiscales que estén pendientes de disminuirse al 31 de diciembre de 2007, lo cual provoca que tenga que contribuir al gasto público sin ser acorde a su real capacidad contributiva.

En efecto, toda vez que una empresa que ha venido realizando actividades desde antes del 1° de enero de 2008, fecha de entrada en vigor de la ley reclamada, le deben ser reconocidos todos los conceptos que le han afectado negativamente en su patrimonio, pues de lo contrario se desconoce su real capacidad contributiva.

Al respecto, resulta ser aplicable la siguiente tesis de jurisprudencia:

**“RENTA. EL ARTÍCULO SEGUNDO TRANSITORIO, FRACCIÓN XIV, DE LA LEY QUE REGULA ESE IMPUESTO, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1o. DE ENERO DE 2002, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.** De lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, se advierte que el indicador de capacidad contributiva a que atendió el legislador al establecer ese tributo es la obtención de ingresos que representen una renta o incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes; de ahí que para la determinación de la base gravable, dicho ordenamiento establezca un sistema conforme al cual deben acumularse los ingresos objeto del gravamen y restarse las deducciones legalmente procedentes, a fin de determinar la utilidad fiscal a la que habrá de aplicarse la tasa respectiva para obtener el monto del impuesto a cubrir, lo que implica que para efectos de la obtención de la base gravable, los contribuyentes deben considerar los cambios que se produzcan en su patrimonio, ya sea que lo afecten de manera positiva o negativa. En ese sentido, la fracción XIV del artículo segundo transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1o. de enero de 2002, vigente a partir de esa fecha, que establece que los contribuyentes que hubieran venido realizando actividades empresariales con anterioridad a la entrada en vigor del Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en ese medio de difusión oficial el 31 de diciembre de 1986, podrán efectuar, con posterioridad a esa fecha, las deducciones señaladas en los incisos a) al c) de la fracción en cita; refiriéndose el inciso b) a la deducción del importe que sea menor entre los inventarios de materias primas, productos semiterminados, productos terminados o mercancías que el contribuyente tenga al 31 de diciembre de 1986 o de 1988; respecto a esta deducción y a la indicada en el inciso c), en el sentido de que sólo podrán efectuarse en el ejercicio en que el contribuyente cambie de actividad empresarial preponderante o entre en liquidación, viola el principio de proporcionalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que **no permite a los contribuyentes que han venido realizando actividades empresariales tomar en consideración, en el mismo periodo de causación, los elementos que incidan positiva o negativamente en la base del impuesto, debiendo acumularse a ésta el ingreso obtenido por la enajenación de dichas mercancías, sin poder efectuar la deducción del costo respectivo, dado que esa deducción está condicionada a que se presente cualquiera de las situaciones señaladas, esto es, que el contribuyente cambie de actividad preponderante o entre en liquidación, lo cual se traduce en el desconocimiento de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del gravamen.**

Amparo en revisión 706/2002. Poliflex, S.A. de C.V. 10 de enero de 2003. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Amparo en revisión 1209/2002. Calzado Lancrei, S.A. de C.V. 14 de febrero de 2003. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Blanca Lobo Domínguez.

Amparo en revisión 666/2002. Industrias Melder, S.A. de C.V. 14 de marzo de 2003. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Marcia Nava Aguilar.

Amparo en revisión 542/2003. Grasas y Derivados, S.A. de C.V. 16 de mayo de 2003. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Alberto Miguel Ruiz Matías.

Amparo en revisión 686/2003. Industrial Patrona, S.A. de C.V. 22 de agosto de 2003. Cinco votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Óscar Zamudio Pérez. Tesis de jurisprudencia 93/2003. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diecisiete de octubre de dos mil tres. México, Distrito Federal, a diecisiete de octubre de dos mil tres.

(Énfasis añadido)

En consecuencia, la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única al no reconocer la disminución de las pérdidas fiscales, ocasiona que sujetos que tienen afectada su capacidad contributiva tengan que enterar un impuesto que no es acorde a su capacidad de contribuir, como se ha explicado con antelación, por lo que se viola la garantía de proporcionalidad tributaria.

De esta forma, dada la estrecha vinculación entre el impuesto sobre la renta y el impuesto empresarial a tasa única, este último se convierte en una carga adicional del primero, que recae en aquellos contribuyentes que no pueden generar utilidades porque presentan pérdidas fiscales y se les obliga a pagar una carga adicional, liberándose a aquéllos que tienen mayor capacidad contributiva, lo que viola el artículo 31, fracción IV, Constitucional.

Lo anterior es así, pues como se demostró en el apartado “*CONSIDERACIONES PREVIAS*”, el objeto del impuesto que se tilda de inconstitucional, al igual que el impuesto sobre la renta, lo constituyen los ingresos, por lo que si en este último impuesto no hay signos de capacidad contributiva, en el impuesto empresarial a tasa única tampoco los hay, siendo evidente la inconstitucionalidad que se reclama, pues no hay congruencia entre el impuesto reclamado y la capacidad contributiva de los contribuyentes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

En relación con lo anterior, es de señalarse que tal como se demostró en el apartado de *CONSIDERACIONES PREVIAS* la naturaleza del impuesto sobre la renta es igual a la del impuesto empresarial a tasa única, por lo que, si el primero refleja un menoscabo en el patrimonio del contribuyente, debe reconocerse ese impacto negativo en el segundo, es decir, en el impuesto reclamado; sin embargo, al no reconocerlo resulta que el impuesto que nos ocupa es inconstitucional.

Por lo tanto, es claro que el impuesto empresarial a tasa única es violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, previsto en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, por lo que lo procedente es que se conceda el amparo y protección de la Justicia de la Unión a las quejas, para el efecto de que al determinar el impuesto reclamado, se les permita la disminución de las pérdidas fiscales que tienen al 31 de diciembre de 2007 pendientes de disminuir.

**C)** Asimismo, la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única resulta ser violatoria del principio de proporcionalidad tributaria, pues los contribuyentes que cuenten con pérdidas fiscales, al no poder disminuirlas al determinar el impuesto controvertido, deberán pagar un impuesto mayor, resultando con ello, se insiste, en una violación a la garantía constitucional antes señalada, como se demuestra en seguida.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 8 de la ley reclamada, los contribuyentes al determinar el impuesto empresarial a tasa única, pueden acreditar el impuesto sobre la renta propio del ejercicio, el cual únicamente puede ser el efectivamente pagado en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En este sentido, un contribuyente que tiene pérdidas fiscales no tendrá impuesto sobre la renta del ejercicio, por lo que no podrá llevar a cabo el acreditamiento descrito en el párrafo anterior, por lo que el impuesto empresarial a tasa única que deberá enterar será un impuesto mayor que no corresponde a su verdadera capacidad contributiva.

Por lo anterior a los contribuyentes que tengan pérdidas fiscales se les debe permitir, en primer lugar, la recuperación del patrimonio que se ha visto afectado por las pérdidas ocurridas en períodos anteriores y posteriormente, si su capacidad contributiva se los permite, contribuir a los gastos públicos.

De esta forma, con la posibilidad de disminuir las pérdidas fiscales que se tengan en materia de impuesto sobre la renta, en la determinación del impuesto reclamado, se imprimiría proporcionalidad y justicia al sistema impositivo, a partir de la premisa de que la tributación de los sujetos debe medirse de acuerdo con la capacidad económica global.

Esto es, a las empresas se les debiera de medir con base en la renta obtenida durante toda su existencia y no solamente en su composición a partir del 1° de enero de 2008, pues las mismas han venido realizando actividades desde su constitución y la utilidad que anualmente presenta una empresa viene a constituir un corte artificial a su vida operativa.

En este sentido, el Lic. Enrique Calvo Nicolau señala en su obra titulada "Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta", que *"...este corte artificial en la vida de las empresas no muestra resultados exactos de su operación, ya que se tiene que incurrir en diversas estimaciones .... Sin embargo, en la práctica se trata de hacer estas estimaciones lo más apegadas a la realidad, de manera que los resultados de operación que se determinen estén más apegados a la realidad"*.

Sin embargo, la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no reconoce esta realidad de las empresas al no prever la disminución de las pérdidas fiscales ocurridas con antelación a la entrada en vigor de la citada ley reclamada, pues partir del 1° de enero de 2008 con pérdidas fiscales, es una afectación económica que incide en el transcurso de sus operaciones.

En este sentido, una empresa que tiene pérdidas fiscales, debe empezar a pagar impuestos cuando su patrimonio se recupere del impacto negativo de las pérdidas sufridas que son una disminución en su capacidad contributiva, por lo que el impuesto reclamado al desconocer dicha afectación, se obliga al contribuyente afectado negativamente por el resultado de ejercicios anteriores, a pagar un impuesto que no cubre su real capacidad contributiva, como sucede en el presente caso.

Por lo tanto, al no considerarse la disminución de las pérdidas fiscales, es claro que el impuesto que nos ocupa es violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, pues produce una afectación económica a los contribuyentes que no cuentan con capacidad contributiva, viendo incrementada su carga impositiva.

En las condiciones relatadas, el impuesto reclamado constituye una carga adicional que no es acorde a la capacidad contributiva de los sujetos que tengan pérdidas fiscales pendientes de disminuir, por lo que se demuestra la transgresión al principio de proporcionalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, siendo procedente que se conceda el amparo y protección de la Justicia de la Unión a las quejas en contra de la norma reclamada, para efecto de que se les permita en la determinación del

impuesto empresarial a tasa única la disminución de las pérdidas fiscales sufridas en materia de impuesto sobre la renta, que tengan al 31 de diciembre de 2007.

#### **CUARTO. VIOLACIÓN A LAS GARANTÍAS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS CONSAGRADAS EN LA FRACCIÓN IV, DEL ARTÍCULO 31, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.**

**A)** Los artículos 8 y 10 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, son violatorios de la garantía de proporcionalidad tributaria, en tanto que únicamente permiten a los contribuyentes acreditar el impuesto sobre la renta propio efectivamente pagado, contra el impuesto empresarial a tasa única, incrementando así su carga tributaria, como se demostrará a continuación:

De conformidad con las normas reclamadas, los contribuyentes del impuesto empresarial a tasa única, para efectos de determinar el impuesto, ya sea provisional o del ejercicio a su cargo, podrán acreditar únicamente el impuesto sobre la renta propio efectivamente pagado.

Al efecto, el artículo 8 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única señala textualmente, lo siguiente:

**“Artículo 8.** Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio calculado en los términos del último párrafo del artículo 1 de esta Ley, el crédito fiscal a que se refiere el artículo 11 de la misma, hasta por el monto del impuesto empresarial a tasa única calculado en el ejercicio de que se trate.

Contra la diferencia que se obtenga conforme al párrafo anterior, se podrá acreditar la cantidad que se determine en los términos del penúltimo párrafo de este artículo y una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta propio del ejercicio, del mismo ejercicio, hasta por el monto de dicha diferencia. El resultado obtenido será el monto del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a cargo del contribuyente conforme a esta Ley.

Contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio a cargo, se podrán acreditar los pagos provisionales a que se refiere el artículo 10 de esta Ley efectivamente pagados correspondientes al mismo ejercicio.

Cuando no sea posible acreditar, en los términos del párrafo anterior, total o parcialmente los pagos provisionales efectivamente pagados del impuesto empresarial a tasa única, los contribuyentes podrán compensar la cantidad no acreditada contra el impuesto sobre la renta propio del mismo ejercicio. En caso de existir un remanente a favor del contribuyente después de efectuar la compensación a que se refiere este párrafo, se podrá solicitar su devolución.

El impuesto sobre la renta propio por acreditar a que se refiere este artículo, será el efectivamente pagado en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. No se considera efectivamente pagado el impuesto sobre la renta que se hubiera cubierto con acreditamientos o reducciones realizadas en los términos de las disposiciones fiscales, con excepción del acreditamiento del impuesto a los depósitos en efectivo o cuando el pago se hubiera efectuado mediante compensación en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

(...)”

(Énfasis añadido)

Como se desprende de lo dispuesto en el citado precepto legal reclamado, los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio:

- 1.- El crédito fiscal generado en ejercicios anteriores, en caso de que las deducciones hubieran sido superiores a los ingresos del ejercicio, hasta por el monto del impuesto causado;
- 2.- Contra la diferencia obtenida, podrán acreditar tanto el crédito otorgado por el pago de salarios y aportaciones de seguridad social, como una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta propio del ejercicio hasta por el monto de dicha diferencia;
- 3.- Una vez efectuado lo anterior, contra el remanente podrán acreditar los pagos provisionales del impuesto empresarial a tasa única efectivamente pagados, correspondientes al mismo ejercicio;
- 4.- En caso de que no sea posible acreditar total o parcialmente, los pagos provisionales efectivamente pagados del impuesto empresarial a tasa única, los contribuyentes podrán compensar el remanente contra el impuesto sobre la renta propio del mismo ejercicio;
- 5.- En caso de generarse un saldo a favor del contribuyente después de efectuar la compensación del impuesto sobre la renta propio del mismo ejercicio, podrá solicitar su devolución.

Por su parte, el artículo 10 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única establece:

**“Artículo 10.** Los contribuyentes podrán acreditar contra el pago provisional calculado en los términos del artículo 9 de esta Ley el crédito fiscal a que se refiere el artículo 11 de la misma.

El acreditamiento a que se refiere el párrafo anterior se realizará en los pagos provisionales del ejercicio, hasta por el monto del pago provisional que corresponda, sin perjuicio de efectuar el acreditamiento a que se refiere el artículo 11 de esta Ley contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio.

Contra la diferencia que se obtenga en los términos del primer párrafo de este artículo, **se podrá acreditar** la cantidad que se determine en los términos del penúltimo párrafo de este artículo y **una cantidad equivalente al monto del pago provisional del impuesto sobre la renta propio**, correspondientes al mismo periodo del pago provisional del impuesto empresarial a tasa única, hasta por el monto de dicha diferencia. El resultado obtenido será el pago provisional del impuesto empresarial a tasa única a cargo del contribuyente.

Contra el pago provisional del impuesto empresarial a tasa única calculado en los términos del párrafo anterior, se podrán acreditar los pagos provisionales del citado impuesto del mismo ejercicio efectivamente pagados con anterioridad. El impuesto que resulte después de efectuar los acreditamientos a que se refiere este párrafo, será el pago provisional del impuesto empresarial a tasa única a pagar conforme a esta Ley.

**El pago provisional del impuesto sobre la renta propio por acreditar a que se refiere este artículo, será el efectivamente pagado,** en los

términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el que le hubieren efectivamente retenido como pago provisional en los términos de las disposiciones fiscales. **No se considera efectivamente pagado el impuesto sobre la renta que se hubiera cubierto con acreditamientos** o reducciones establecidas en los términos de las disposiciones fiscales, **con excepción del acreditamiento del impuesto a los depósitos en efectivo** o cuando el pago se hubiera efectuado mediante compensación en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

(...)"

(Énfasis añadido)

De conformidad con lo dispuesto en la norma anteriormente transcrita, se desprende que los contribuyentes podrán acreditar contra el pago provisional del impuesto:

- 1.- El crédito fiscal generado en ejercicios anteriores, en caso de que las deducciones hubieran sido superiores a los ingresos del ejercicio, hasta por el monto del pago provisional;
- 2.- Contra la diferencia obtenida, podrán acreditar tanto el crédito otorgado por el pago de salarios y aportaciones de seguridad social, como una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta propio correspondiente al mismo periodo del pago provisional del impuesto empresarial a tasa única;
- 3.- Una vez efectuado lo anterior, contra el remanente podrán acreditar los pagos provisionales del impuesto empresarial a tasa única del mismo ejercicio efectivamente pagados con anterioridad;
- 4.- La cantidad que resulte será el monto que, por concepto de impuesto empresarial a tasa única correspondiente al pago provisional, deberá pagar el contribuyente.

Conforme a lo anterior, se observa que tanto el artículo 8 como el artículo 10 reclamados, permiten que los contribuyentes puedan efectuar el acreditamiento del impuesto sobre la renta propio contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio.

Sin embargo, dichos preceptos reclamados establecen que el impuesto sobre la renta propio que los contribuyentes podrán acreditar en los términos anteriormente señalados, será el efectivamente pagado en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señalando expresamente que, no se considerará efectivamente pagado el impuesto sobre la renta cubierto con acreditamientos o reducciones realizadas en los términos de las disposiciones fiscales, con excepción del acreditamiento del impuesto a los depósitos en efectivo o cuando el pago se hubiera efectuado mediante compensación en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

Como se puede apreciar, tal limitante prevista en las normas reclamadas, consistente en que los contribuyentes únicamente podrán acreditar contra el impuesto empresarial a tasa única, el impuesto sobre la renta propio efectivamente pagado, excluyendo de dicha posibilidad, el impuesto sobre la renta cubierto con acreditamientos, es violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria.

En efecto, en aquéllos casos como en el de mis representadas, en los que los contribuyentes tienen el carácter de patrones y entregan a sus trabajadores cantidades por concepto de subsidio para el empleo, mismas que posteriormente acreditan contra el impuesto sobre la renta propio, no tendrán la posibilidad de acreditar el referido impuesto sobre la renta proveniente de tal acreditamiento, en virtud de lo dispuesto por las normas reclamadas.

En virtud de lo anterior, se obliga a estos contribuyentes a tributar en mayor proporción a su real capacidad contributiva, al no reconocerles las cantidades pagadas a sus trabajadores por concepto de subsidio para el empleo, como forma de pago del impuesto sobre la renta propio, aún cuando dichas cantidades pagadas a los trabajadores, las erogan los patrones de sus propios recursos y por cuenta del Estado.

A fin de demostrar con mayor claridad lo anterior, resulta conveniente transcribir a continuación, lo dispuesto por el artículo Octavo, fracción I, párrafos primero y segundo del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y se establece el Subsidio para el Empleo, actualmente en vigor, que establece lo siguiente:

“Se otorga el subsidio para el empleo en los términos siguientes:

I. Los contribuyentes que perciban ingresos a que se refieren el primer párrafo o la fracción I del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, excepto los percibidos por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos por separación, gozarán del subsidio para el empleo que se aplicará contra el impuesto que resulte a su cargo en los términos del artículo 113 de la misma Ley. El subsidio para el empleo se calculará aplicando a los ingresos que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta que correspondan al mes de calendario de que se trate, la siguiente:

(...)

**En los casos en que el impuesto a cargo del contribuyente que se obtenga de la aplicación de la tarifa del artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta sea menor que el subsidio para el empleo mensual obtenido de conformidad con la tabla anterior, el retenedor deberá entregar al contribuyente la diferencia que se obtenga. El retenedor podrá acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros las cantidades que entregue a los contribuyentes en los términos de este párrafo.** Los ingresos que perciban los contribuyentes derivados del subsidio para el empleo no serán acumulables ni formarán parte del cálculo de la base gravable de cualquier otra contribución por no tratarse de una remuneración al trabajo personal subordinado.”

(Énfasis añadido)

De la transcripción anteriormente efectuada se puede apreciar que, a partir del 1° de enero del presente, se otorga a las personas físicas que perciban ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, un subsidio para el empleo que se aplicará contra el impuesto sobre la renta mensual que resulte a su cargo, previendo además, que en caso de que el impuesto sobre la renta mensual a cargo de dichos trabajadores resulte menor al subsidio para el empleo determinado, los patrones deberán entregarles la diferencia que resulte, pudiendo acreditar los

patrones las cantidades pagadas a sus trabajadores por concepto de subsidio para el empleo, contra el impuesto sobre la renta propio o el retenido a terceros.

Al efecto, resulta conveniente analizar lo señalado en la Exposición de Motivos de la Iniciativa de Decreto por el que se Reforman, Adicionan y Derogan Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y se establece el Subsidio para el Empleo:

“(...)

En consecuencia, es a través de la Iniciativa que se propone a esa Soberanía **que se modifique** el esquema del cálculo del impuesto sobre la renta para asalariados y asimilados a éstos, con el objeto de simplificar la aplicación del beneficio fiscal otorgado a dichos contribuyentes por parte del Fisco Federal.

El mecanismo que se propone consiste en integrar en una sola tarifa el impuesto y el subsidio fiscal y **sustituir el crédito al salario por el subsidio para el empleo.**

(...)

En el caso del subsidio para el empleo, éste se establece como una disposición paralela al procedimiento previsto por la Ley del Impuesto sobre la Renta para el cálculo del impuesto sobre la renta para las personas físicas que perciban ingresos por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal subordinado. Con esta medida se garantiza que tales contribuyentes mantengan en promedio el mismo nivel de carga fiscal, mientras que los trabajadores de menores ingresos continuarán obteniendo el beneficio que actualmente representa el crédito al salario, a través del subsidio para el empleo. La sustitución del crédito al salario por el subsidio para el empleo tiene por objeto reconocer cabalmente la naturaleza de ese instrumento fiscal, mismo que ha permitido apoyar con mayores ingresos a los trabajadores de menores recursos, sin afectar el costo laboral para las empresas que efectúan el cálculo del gravamen.

(...)”

(Énfasis añadido)

De conformidad con lo señalado en la Exposición de Motivos de la iniciativa que dio origen al subsidio para el empleo, se desprende claramente que se creó con la finalidad de sustituir al crédito al salario, el cual es un beneficio otorgado por el Fisco Federal, coincidiendo así, con lo resuelto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto de la naturaleza del crédito al salario, en los siguientes criterios que se transcriben a continuación:

**“CRÉDITO AL SALARIO. TIENE LA NATURALEZA DE UN ESTÍMULO FISCAL Y, POR ENDE, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIAS, NI TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO. El crédito al salario no puede ser catalogado como una contribución de las consignadas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que no constituye un impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o un derecho, previstos en el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, ni tampoco como una prestación obligatoria a favor del Estado que pueda ser exigida coactivamente y esté destinada a contribuir a los gastos públicos de la Federación, sino que debe considerarse como un**

estímulo fiscal otorgado a favor de los trabajadores de menores recursos que presten un servicio personal subordinado, el cual se instrumentó con la finalidad de que los asalariados aumenten sus ingresos disponibles a través del importe que se les entregue en efectivo por ese concepto, en caso de que el crédito al salario sea mayor que el impuesto sobre la renta a su cargo o bien, a través del no pago de dicho impuesto o de su disminución. Es decir, el crédito al salario se traduce en un impuesto negativo o un no pago del impuesto sobre la renta que pudieran tener a su cargo los trabajadores asalariados a los que está dirigido, el cual corre a cargo del Estado, en virtud de que es el fisco federal quien lo otorga con el propósito de incrementar los ingresos disponibles del trabajador. En consecuencia, a dicho estímulo no le son aplicables los principios tributarios de equidad y proporcionalidad, ni transgrede el principio de destino al gasto público.”

Amparo en revisión 930/2003. Concretos Modernos del Sur, S.A. de C.V. 24 de septiembre de 2003. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Blanca Lobo Domínguez.

Amparo en revisión 1042/2003. Productos Verde Valle, S.A. de C.V. 24 de septiembre de 2003. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Silvia Elizabeth Morales Quezada.

Amparo en revisión 907/2003. Viandas, Insumos, Vinos y Alimentos, S.A. de C.V. 5 de septiembre de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia; en su ausencia hizo suyo el asunto Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.

Nota: Este criterio ha integrado la jurisprudencia 2a./J. 16/2007, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, marzo de 2007, página 275, con el rubro: "CRÉDITO AL SALARIO. TIENE LA NATURALEZA DE UN ESTÍMULO FISCAL Y, POR ELLO, NO RESULTAN APLICABLES LAS GARANTÍAS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN, NI SE TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO."

Registro No. 183093/ Localización: Novena Época/ Instancia: Segunda Sala/ Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVIII, Octubre de 2003/ Página: 56/ Tesis: 2a. CXXXV/2003/ Tesis Aislada/ Materia(s): Constitucional, Administrativa

(Énfasis añadido)

**“CRÉDITO AL SALARIO. LAS DISPOSICIONES CONTENIDAS EN EL ARTÍCULO 81, FRACCIÓN II, INCISO B), DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2001, Y EN LA REGLA 3.17.5. DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA PARA 2000, CONSTITUYEN NORMAS DE CARÁCTER SUSTANTIVO. El crédito al salario no puede ser catalogado como una contribución de las consignadas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que no constituye un impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o un derecho, previstos en el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, ni tampoco como una prestación obligatoria en favor del Estado que pueda ser exigida coactivamente y esté destinada a contribuir a los gastos públicos de la Federación, sino que habrá de considerarlo como un estímulo fiscal otorgado en favor de los trabajadores de menores recursos que presten un servicio personal subordinado, el cual se instrumentó con la finalidad de que los asalariados aumenten sus ingresos disponibles a través del importe que se les entregue en efectivo por ese concepto, en caso de que el crédito al salario sea mayor que el impuesto sobre la renta a su cargo o bien, a través del no pago de dicho impuesto o de su disminución. Sin embargo, su naturaleza no obsta para estimar que las disposiciones contenidas en el artículo 81, fracción II, inciso b), de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de**

diciembre de 2001, y en la regla 3.17.5. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000, ambas en vigor en el periodo por el cual se solicita la devolución del saldo a favor del crédito al salario, no constituyen normas de procedimiento, dado que en ellas se establece la posibilidad de que los patrones, retenedores de sus trabajadores, acrediten, compensen o les sean devueltas las cantidades de crédito al salario que hubieren pagado; estas disposiciones, relacionadas con el crédito al salario, constituyen normas de carácter sustantivo, en tanto que de las mismas derivan derechos y obligaciones, tanto para los patrones retenedores, para los trabajadores, así como para el propio fisco.”

Revisión fiscal 79/2003. Administración Local Jurídica de Celaya en el Estado de Guanajuato, unidad administrativa encargada de la defensa jurídica del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración Tributaria y de la autoridad demandada. 4 de diciembre de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Lorenzo Palma Hidalgo. Secretario: Martín Mayorquín Trejo.

Revisión fiscal 82/2003. Administración Local Jurídica de Celaya en el Estado de Guanajuato, unidad administrativa encargada de la defensa jurídica del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración Tributaria y de la autoridad demandada. 11 de diciembre de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Lorenzo Palma Hidalgo. Secretario: Martín Mayorquín Trejo.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVIII, octubre de 2003, página 56, tesis 2a. CXXXV/2003, de rubro: "CRÉDITO AL SALARIO. TIENE LA NATURALEZA DE UN ESTÍMULO FISCAL Y, POR ENDE, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIAS, NI TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO."

Nota: Por ejecutoria de fecha 3 de marzo de 2006, la Segunda Sala declaró inexistente la contradicción de tesis 211/2005-SS en que participó el presente criterio.

Registro No. 181752/ Localización: Novena Época/ Instancia: Tribunales/ Colegiados de Circuito/ Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIX, Abril de 2004/ Página: 1408/ Tesis: XVI.5o.10 A/ Tesis Aislada/ Materia(s): Administrativa

(Énfasis añadido)

De la transcripción anteriormente efectuada, se concluye que nuestro Máximo Tribunal ha interpretado que el crédito al salario es un estímulo fiscal otorgado a favor de los trabajadores, lo que implica por definición, que dicho beneficio sea con cargo al Estado.

Así, al tener el crédito al salario la naturaleza de un estímulo y, habiendo sido creado el subsidio para el empleo con la finalidad de sustituir al crédito al salario, es claro que, el subsidio para el empleo tiene la naturaleza de un estímulo fiscal, por lo que debe ser absorbido por el Estado, teniendo los patrones el carácter de simples intermediarios de la relación.

En este sentido, el Ejecutivo con el único propósito de lograr el fin que se persigue con el subsidio para el empleo, es decir, que dicho estímulo se tradujera en un ingreso disponible para los trabajadores, propuso establecer que el monto en que exceda el subsidio para el empleo, al impuesto sobre la renta a su cargo, les sea entregado en efectivo, toda vez que existiría una gran dificultad práctica en caso de que fuera el propio Estado quien pagara en efectivo el subsidio para el empleo.

Derivado de lo anterior, resulta que los pagos referidos, salen en un primer momento del patrimonio del patrón, y para compensar lo anterior, el legislador permitió acreditar estos pagos contra del impuesto sobre la renta

propio o retenido a terceros, siendo ésta, precisamente, la razón del acreditamiento que, de las cantidades pagadas a los trabajadores por concepto de subsidio para el empleo los contribuyentes efectúan contra el impuesto sobre la renta propio, pero que inexplicablemente e injustificadamente en términos de lo dispuesto por los artículos 8 y 10 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, será un impuesto sobre la renta que no podrán acreditar contra dicho tributo, en virtud de no considerarse efectivamente pagado, al provenir del acreditamiento antes precisado.

En relación con la limitante establecida en las normas reclamadas, que impide a los contribuyentes acreditar el impuesto sobre la renta propio cubierto mediante acreditamientos, contra el impuesto empresarial a tasa única, se estableció en el Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, en el Proyecto de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, lo siguiente:

“(…)

En el caso de la contribución empresarial a tasa única, el efecto de ser un gravamen mínimo es el que a través de éste se recupere la recaudación que en su caso se pierde por tratamientos preferenciales o por evasión y elusión fiscales en el impuesto sobre la renta, lo cual en parte se logra a través de la mecánica de acreditamiento que se propone, ya que para los efectos del acreditamiento, no se considerará como impuesto sobre la renta propio efectivamente pagado, el que se haya cubierto con acreditamientos o reducciones establecidos en las disposiciones fiscales, tales como la aplicación de estímulos o tratamientos preferenciales a contribuyentes específicos.

(…)”

(Énfasis añadido)

De la transcripción anterior, se aprecia que la limitante establecida en los preceptos reclamados, en cuanto a reconocer para efectos del acreditamiento contra el impuesto empresarial a tasa única, el impuesto sobre la renta propio efectivamente pagado, y no así el proveniente de acreditamientos o reducciones efectuadas en términos de lo dispuesto por la propia ley de la materia, obedece a la intención de lograr mantener el impuesto empresarial a tasa única como un impuesto mínimo, cuyo efecto sea recuperar la recaudación que se pierde por tratamientos preferenciales en el impuesto sobre la renta, mediante la mecánica del acreditamiento.

Por lo que el legislador decidió dejar de reconocer como impuesto sobre la renta propio efectivamente pagado, el proveniente de acreditamientos o reducciones efectuadas de conformidad con lo dispuesto en las leyes fiscales, tales como la aplicación de estímulos o tratamientos preferenciales a contribuyentes específicos, lo que dio como resultado, que los contribuyentes no puedan acreditar contra el impuesto empresarial a tasa única, el impuesto sobre la renta propio que haya sido cubierto mediante el acreditamiento de las cantidades pagadas a los trabajadores por concepto de subsidio para el empleo.

Esto es, los artículos reclamados, sólo permiten que contra el impuesto empresarial a tasa única se acredite el impuesto sobre la renta propio, cuándo este último haya sido efectivamente pagado, producto como ya se dijo, de la intención del legislador de recuperar la recaudación por los tratamientos preferenciales que se otorgan en el impuesto sobre la renta.

Sin embargo, el acreditamiento que realizan los patrones de las cantidades pagadas a los trabajadores por concepto de subsidio para el empleo, a sus trabajadores, contra el impuesto sobre la renta propio o el retenido a terceros, no deriva de un tratamiento preferencial, sino que obedece a la única finalidad de que no sean ellos quienes absorban el costo económico de dicho subsidio que le corresponde al Estado, por lo que, los patrones lejos de recibir algún tratamiento preferencial o verse beneficiados derivado del estímulo otorgado a los trabajadores vía subsidio para el empleo, son precisamente los que en un primer momento absorben el impacto económico del mismo, y es sólo hasta que efectúan el acreditamiento de las cantidades pagadas por concepto de subsidio para el empleo, contra el impuesto sobre la renta propio, cuando repercuten al Estado la carga financiera de dicho estímulo.

Al efecto, resultan aplicables los siguientes criterios jurisprudenciales sustentados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

**“IMPUESTO SUSTITUTIVO DEL CRÉDITO AL SALARIO. EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE LO ESTABLECE, EN VIGOR A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE DOS MIL DOS, TRANSGREDE LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. El artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, al establecer un sistema a través del cual las personas físicas y morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional, quedan obligadas a enterar una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar la tasa del 3% sobre el total de erogaciones que realicen por ese concepto; o bien, les impide disminuir las cantidades que por concepto del crédito al salario entreguen en efectivo a sus trabajadores, del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, hasta ese mismo porcentaje de no haber ejercido la opción que prevén el séptimo y octavo párrafos de dicho numeral, introduce elementos ajenos a la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto, como es el monto del crédito al salario que le corresponde a sus trabajadores, ya que dicho monto no depende del causante, sino de los sueldos que en forma individual perciban cada uno de sus empleados, así como de las tarifas que prevé la Ley del Impuesto sobre la Renta para su determinación, desconociendo con ello su potencialidad real para contribuir al gasto público.”**

Amparo en revisión 243/2002.- Gastronómica Taiho, S. de R.L. de C.V.- 13 de mayo de 2003.- Unanimidad de once votos.- Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán.- Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 262/2002.- Qualyconf, S.A. de C.V.- 13 de mayo de 2003.- Unanimidad de once votos.- Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.- Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 213/2002.- Ramsa León, S.A. de C.V. y coagraviada.- 13 de mayo de 2003.- Unanimidad de once votos.- Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo.- Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 614/2002.- Grupo Textil Providencia, S.A. de C.V.- 13 de mayo de 2003.- Unanimidad de once votos.- Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas.- Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 235/2002.- Hongos del Bosque, S.A. de C.V.- 13 de mayo de 2003.- Unanimidad de once votos.- Ponente: Juan N. Silva Meza.- Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

(Énfasis añadido)

**“CRÉDITO AL SALARIO. PUEDE SOLICITARSE EL SALDO A FAVOR QUE RESULTE DE SU PAGO, DERIVADO DE AGOTAR EL ESQUEMA DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, POR SER EQUIPARABLE A LA DEVOLUCIÓN DEL PAGO DE LO INDEBIDO (INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 115, 118 Y 119 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTES EN 2002 Y 2003).** De la interpretación armónica de las citadas disposiciones legales, **se advierte que el mecanismo elegido por el legislador para recuperar las cantidades pagadas por el crédito al salario tiende a evitar que el empleador las absorba afectando su patrimonio,** con la condición de que el acreditamiento correspondiente se realice únicamente contra el impuesto sobre la renta, de ahí que esa figura fiscal sólo se prevea respecto de las cantidades pagadas por concepto de crédito al salario y, por ello, la diferencia que surja de su sustracción no queda regulada en dichas disposiciones legales sino en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, que establece la procedencia de la devolución de cantidades pagadas indebidamente o en demasía; por tanto, si en los plazos en que debe realizarse el entero del impuesto a cargo o del retenido de terceros, el patrón tiene saldo a favor derivado de agotar el esquema de acreditamiento del impuesto sobre la renta, puede solicitarlo, por ser equiparable a la devolución del pago de lo indebido, en términos del indicado artículo 22.”

(Énfasis añadido)

De lo dispuesto en los citados criterios jurisprudenciales, se advierte que incluso nuestro Máximo Tribunal ha reconocido que el acreditamiento de las cantidades pagadas por los patrones a sus trabajadores por concepto de subsidio para el empleo contra el impuesto sobre la renta, es el mecanismo que el legislador creó para evitar que dichos patrones absorban el impacto económico de dicho estímulo fiscal, trasladándolo así al Estado, que es a quien originariamente le corresponde su carga financiera.

No obstante lo anterior, los artículos 8 y 10 reclamados no permiten que los patrones puedan acreditar el impuesto sobre la renta propio, cubierto mediante el acreditamiento de las cantidades pagadas a los trabajadores por concepto de subsidio para el empleo, contra el impuesto empresarial a tasa única, lo que resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria, al incrementar la carga tributaria de aquellos contribuyentes que como mis representadas, por cuestiones ajenas a ellas, el legislador:

- 1) Les impuso la obligación de entregar a sus trabajadores los importes correspondientes al subsidio para el empleo que excedan del impuesto sobre la renta mensual a su cargo.
- 2) Les limitó la posibilidad de recuperar dichas cantidades pagadas a sus trabajadores por concepto de subsidio para el empleo vía acreditamiento, únicamente contra el impuesto sobre la renta propio o el retenido a terceros.

Como puede observarse el legislador dejó de reconocer el impuesto sobre la renta pagado por los patrones mediante estímulos, como lo es el caso del subsidio al empleo, aún y cuando ello también implica una afectación a su patrimonio, y en lo absoluto le representa un tratamiento preferencial derivado de circunstancias que les son ajenas y que de ninguna manera corresponden con el objeto gravado por el tributo, ni representan una potencialidad para contribuir en mayor proporción, transgrediendo así la garantía de proporcionalidad tributaria.

Al efecto, resulta aplicable por analogía, lo resuelto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la siguiente tesis jurisprudencial:

**“RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XV, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE EL MOMENTO EN QUE SE EFECTUARÁN LAS DEDUCCIONES TRATÁNDOSE DE LA ADQUISICIÓN DE BIENES SUJETOS A IMPORTACIÓN TEMPORAL, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002 Y 2003).** El precepto citado, al establecer como requisito que cuando se trate de la adquisición de bienes sujetos al régimen de importación temporal, éstos se deducirán hasta el momento en que retornen al extranjero en términos de la Ley Aduanera, transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que tratándose del impuesto sobre la renta, la capacidad contributiva se presenta en función de los ingresos que los sujetos pasivos perciben, así como del reconocimiento legal de los gastos necesarios en que tienen que incurrir para la generación de los ingresos que modifiquen su patrimonio, por lo que el requisito que prevé el artículo 31, fracción XV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para que proceda la deducción de la adquisición de los bienes sujetos al régimen de importación temporal, no atiende al hecho imponible de la contribución, pues difiere su aplicación y la condiciona a un elemento ajeno al objeto gravable, como lo es el relativo al momento en que los bienes retornan al extranjero.”

Amparo en revisión 474/2005. Valeo Térmico, S.A. de C.V. 18 de noviembre de 2005. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

Amparo en revisión 1004/2005. Valeo Climate Control de México, S.A. de C.V. 18 de noviembre de 2005. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

Amparo en revisión 1105/2005. Siemens Vdo, S.A. de C.V. 18 de noviembre de 2005. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: María Estela Ferrer Mac-Gregor Poisot.

Amparo en revisión 910/2004. Siemens Vdo, S.A. de C.V. 18 de noviembre de 2005. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: María Estela Ferrer Mac-Gregor Poisot.

Amparo en revisión 440/2005. Rafypak, S.A. de C.V. 18 de noviembre de 2005. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Paula María García Villegas.

Tesis de jurisprudencia 179/2005. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del siete de diciembre de dos mil cinco.

(Énfasis añadido)

Aunado a lo anterior, la limitante prevista por los artículos 8 y 10 reclamados, elevan la carga tributaria de los particulares, al impedir que el impuesto sobre la renta propio, que haya sido enterado mediante acreditamiento del subsidio para el empleo pagado a los trabajadores, pueda ser reconocido para efectos del entero del impuesto empresarial a tasa única, como impuesto sobre la renta propio, pagado.

En efecto, por virtud de las normas reclamadas, los contribuyentes que tengan que entregar a sus trabajadores cantidades correspondientes al estímulo al empleo, y posteriormente lo acrediten contra el impuesto sobre la renta propio, al no poder considerarlo como impuesto sobre la renta efectivamente pagado y acreditable, tendrán que absorber el costo económico del impuesto sobre la renta pagado mediante el subsidio al empleo, ya que dicho impuesto no es susceptible de ser acreditado contra el impuesto empresarial a tasa única.

Por lo que en estas circunstancias, el impuesto empresarial a tasa única, deja de ser un impuesto mínimo respecto del impuesto sobre la renta, como se propuso en su creación, para que sólo se pagara la parte del impuesto empresarial a tasa única que excediera del impuesto sobre la renta, ya que ahora se obliga a los contribuyentes que, como mis representadas, paguen a sus trabajadores cantidades correspondientes al subsidio para el empleo, y que posteriormente lo acrediten contra el impuesto sobre la renta propio, a cubrir un impuesto adicional, que es el impuesto empresarial a tasa única, y ello, por cuestiones distintas a indicadores de una capacidad contributiva que así lo justifique.

Al efecto, resulta aplicable al caso, lo dispuesto por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el siguiente criterio jurisprudencial, cuyo contenido se transcribe a continuación:

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

Amparo en revisión 243/2002. Gastronómica Taiho, S. de R.L. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 262/2002. Qualyconf, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre

Amparo en revisión 213/2002. Ramsa León, S.A. de C.V. y coagraviada. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 614/2002. Grupo Textil Providencia, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 235/2002. Hongos del Bosque, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy trece de mayo en curso, aprobó, con el número 10/2003, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a trece de mayo de dos mil tres.

Registro No. 184291/ Localización: Novena Época/ Instancia: Pleno/  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVII, Mayo de 2003/ Página: 144/ Tesis: P./J. 10/2003/ Jurisprudencia/ Materia(s):  
Administrativa

(Énfasis añadido)

De conformidad con todo lo anteriormente expuesto, se ha demostrado que los artículos 8 y 10 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única son violatorios de la garantía de proporcionalidad tributaria, consagrada en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, al incrementar la carga tributaria de los sujetos del tributo sin que existan elementos que así lo justifiquen, derivado de la limitante prevista para efectos del acreditamiento del impuesto sobre la renta propio pagado mediante el acreditamiento del subsidio para el empleo, contra el impuesto empresarial a tasa única.

**B.** Los artículos 8 y 10 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, establecen que no se podrá acreditar contra el impuesto empresarial a tasa única, el impuesto sobre la renta propio proveniente de acreditamientos, con excepción del que provenga del acreditamiento contra el impuesto a los depósitos en efectivo, resultando así las normas reclamadas violatorias de la garantía de equidad tributaria consagrada en la fracción IV, del artículo 31 Constitucional, como se demostrará a continuación:

Los artículos 8 y 10 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, establecen que los contribuyentes únicamente podrán acreditar el impuesto sobre la renta efectivamente pagado, contra el impuesto empresarial a tasa única, precisando al efecto que no se considerará efectivamente pagado, el impuesto sobre la renta cubierto con acreditamientos o reducciones realizadas en los términos de las disposiciones fiscales, **con excepción del acreditamiento del impuesto a los depósitos en efectivo.**

En virtud de lo anterior, es claro que las normas reclamadas resultan violatorias de la garantía de equidad tributaria consagrada en la fracción IV, del artículo 31 Constitucional, ya que otorgan un tratamiento fiscal diferente a situaciones que se encuentran en igualdad frente a la ley.

Lo anterior es así, ya que los preceptos combatidos por inconstitucionales, establecen una limitante general, que consiste en no considerar como efectivamente pagado el impuesto sobre la renta propio, cubierto con acreditamientos o reducciones realizadas en términos de las disposiciones fiscales.

Sin embargo, establecen un supuesto de excepción para tal limitante, que consiste en reconocer como efectivamente pagado el impuesto sobre la renta propio cubierto mediante el acreditamiento del impuesto a los depósitos en efectivo.

Al efecto, en el Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, con Proyecto de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se señaló lo siguiente:

“(...)

Si bien esta Comisión Dictaminadora coincide con el hecho de que el impuesto sobre la renta propio que se pueda acreditar sea el que efectivamente se haya pagado y no el que se haya cubierto con acreditamientos o reducciones, se estima necesario establecer en la disposición legal que el impuesto sobre la renta se considerará efectivamente pagado aun cuando se haya cubierto con el acreditamiento del impuesto a los depósitos en efectivo.

Ello es así, ya que si no se reconociera el acreditamiento del impuesto a los depósitos en efectivo, se haría nugatorio el efecto que se busca al permitir que dicho impuesto se acredite contra el impuesto sobre la renta y que es que los contribuyentes formales no tengan afectación alguna por depósitos en efectivo que les hubieran realizado, por lo que se estima necesario modificar el artículo 8 para establecer expresamente que se considera efectivamente pagado el impuesto sobre la renta que se hubiera cubierto con acreditamientos del impuesto a los depósitos en efectivo.

(...)”

(Énfasis añadido)

Como se puede apreciar, el legislador pretendió justificar el tratamiento preferencial otorgado a los contribuyentes que acrediten el impuesto a los depósitos en efectivo contra el impuesto sobre la renta propio, argumentando que en tal caso, sí procede el acreditamiento, porque de no permitirse, se haría nugatorio el efecto perseguido al permitir el acreditamiento del impuesto a los depósitos en efectivo contra el impuesto sobre la renta, y que consiste en que los contribuyentes formales no tengan afectación alguna por los depósitos en efectivo que les hubieran realizado.

Sin embargo, como se señaló anteriormente, el acreditamiento de las cantidades pagadas a sus trabajadores por concepto de subsidio para el empleo, contra el impuesto sobre la renta propio a cargo de los patrones, también persigue un efecto, el cual consiste, en que no sean los patrones, los que absorban la carga financiera del subsidio para el empleo otorgado a los trabajadores, sino que sea transmitido al Estado, vía el acreditamiento del subsidio para el empleo pagado, contra el impuesto sobre la renta propio.

Sin embargo, al no permitirse el acreditamiento del impuesto sobre la renta propio, pagado mediante el subsidio al empleo, contra el impuesto empresarial a tasa única, el efecto del acreditamiento del subsidio para el empleo se hace nugatorio, ya que obligan a los patrones a cubrir sobre el subsidio pagado a cuenta del Estado, el impuesto empresarial a tasa única, por lo que como ese H. Juzgado podrá apreciar, nos encontramos ante dos situaciones que se encuentran en igualdad de condiciones frente a la ley, y sin embargo, dichas situaciones que resultan análogas, reciben un trato fiscal diferente, resultando así, las normas reclamadas, violatorias de la garantía de equidad tributaria.

Al efecto, se transcribe a continuación el siguiente criterio jurisprudencial sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en virtud de resultar aplicable por analogía:

**“ACTIVO. EL ARTÍCULO 5o., PÁRRAFO PRIMERO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN CUANTO HACE UNA EXCEPCIÓN A LA AUTORIZACIÓN DE CIERTAS DEDUCCIONES, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.** El citado precepto legal, en su párrafo primero, autoriza a deducir las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero, excluyendo, en consecuencia, de dicha autorización, las deudas contraídas con empresas extranjeras sin residencia en el país. Ahora bien, esta distinción entre el tipo de deudas que afectan los activos de los contribuyentes, en función de circunstancias ajenas a ellos y que atañen, exclusivamente, al lugar de residencia de las empresas acreedoras, no se justifica por el hecho de que las empresas extranjeras con las que hubieren contratado aquéllos, no sean causantes del impuesto al activo y sólo estén sujetas a un régimen especial en términos de lo previsto en el título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En este sentido, al prohibir el párrafo primero del citado artículo 5o. la deducción de las deudas que las personas físicas y morales sujetas del impuesto al activo tienen contratadas con empresas extranjeras y que inciden sobre su capacidad contributiva del mismo modo que las deudas contratadas con sociedades o empresas nacionales o de residentes en el extranjero con establecimientos permanentes en el país, viola el principio de equidad tributaria, consagrado en la fracción IV, del artículo 31 constitucional, en virtud de que trata de manera desigual a los contribuyentes que se encuentran en la misma situación, esto es, que tienen pasivos en sus registros contables, mismos que repercuten en el objeto del tributo.”

Amparo en revisión 1687/99. Satélites Mexicanos, S.A. de C.V. 10 de noviembre de 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: María Elizabeth Acevedo Gaxiola.

Amparo en revisión 14/2002. White Cap México, S.A. de C.V. 27 de febrero de 2002. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Pedro Arroyo Soto.

Amparo en revisión 177/2002. Cr Resorts Capital, S. de R.L. de C.V. 30 de agosto de 2002. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Francisco Javier Solís López.

Amparo directo en revisión 1859/2002. Nicometal Mexicana, S.A. de C.V. 19 de febrero de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Roberto Javier Ortega Pineda.

Amparo en revisión 1342/2003. Oki Data de México, S.A. de C.V. 29 de octubre de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Leticia Flores Díaz.

Tesis de jurisprudencia 79/2004. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veintidós de septiembre de dos mil cuatro.

Registro No. 180418/ Localización: Novena Época/ Instancia: Primera Sala/ Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XX, Octubre de 2004/ Página: 13/ Tesis: 1a./J. 79/2004/ Jurisprudencia/ Materia(s): Constitucional, Administrativa

(Énfasis añadido)

En virtud de las consideraciones anteriormente expuestas, ha sido demostrado que los artículos 8 y 10 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, son violatorias de las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias consagradas en la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, resultando procedente en consecuencia, otorgar el amparo y protección de la Justicia Federal solicitado por las quejas.

Lo anterior, para el efecto de que les sea permitido, acreditar el impuesto sobre la renta pagado mediante el acreditamiento del subsidio al empleo contra el impuesto empresarial a tasa única.

#### **QUINTO. VIOLACIÓN A LAS GARANTÍAS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS CONSAGRADAS EN LA FRACCIÓN IV, DEL ARTÍCULO 31, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, DE LOS ARTÍCULOS 1º, 2º, 3º Y 5º DE LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA**

##### **A. Concepto del principio de equidad en materia tributaria.**

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece:

**“Artículo 31.** Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

##### **B. Inequidad del artículo 1º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.**

El artículo 1º, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, dispone:

**“Artículo 1.** Están obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única, las personas físicas y las morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar en donde se generen, por la realización de las siguientes actividades:

I. Enajenación de bienes.

II. Prestación de servicios independientes.

III. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

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

El impuesto empresarial a tasa única se calcula aplicando la tasa del 17.5% a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por las actividades a que se refiere este artículo, las deducciones autorizadas en esta Ley.”

Por otro lado, el artículo 1º, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, impuesto de naturaleza análoga y complementario al Impuesto Empresarial a Tasa Única, establece lo siguiente:

**“Artículo 1o.** Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.”

Tal como se sigue de la lectura de los preceptos recién citados, los contribuyentes personas físicas o morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan por la enajenación de bienes, por la prestación de servicios o por el otorgamiento, uso o goce temporal de bienes, se encuentran obligados al pago del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Sin embargo, dicha ley de naturaleza complementaria a la Ley del Impuesto sobre la Renta, no obliga al pago del Impuesto Empresarial a Tasa Única a los residentes en el extranjero con ingresos procedentes de fuente de riqueza en territorio nacional sin establecimiento permanente en territorio nacional que obtengan ingresos que son gravados de conformidad al objeto de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Por otro lado, la Ley del Impuesto sobre la Renta sí obliga al pago del Impuesto sobre la Renta a las personas física o morales residentes en México, residentes en el extranjero con establecimiento permanente y residentes en el extranjero sin establecimiento permanente con fuente de riqueza en territorio nacional.

Tanto el Impuesto sobre la Renta como el Impuesto Empresarial a Tasa Única son impuestos que gravan los ingresos de los contribuyentes. El Impuesto Empresarial a Tasa Única se avoca a ciertos tipos de ingresos, mientras que el Impuesto sobre la Renta absorbe a todos los ingresos. Asimismo, la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única busca que se pague dicho impuesto en caso de que el impuesto a pagar de esta contribución sea mayor al Impuesto sobre la Renta a pagar como lo dispone el artículo 8º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Como es evidente observar, no existe razón objetiva ni justificada en la Exposición de Motivos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única para exentar del pago de dicha contribución a los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente con fuente de riqueza en territorio nacional.

Tanto un residente en territorio nacional, como un residente en el extranjero con establecimiento permanente o sin establecimiento permanente con fuente de riqueza en territorio nacional pueden realizar las actividades gravadas por el Impuesto Empresarial a Tasa Única sea la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el uso o goce temporal de bienes.

Por eso, resulta inequitativo el exentar del pago del Impuesto Empresarial a Tasa Única a los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente con fuente de riqueza en territorio nacional dado que dichos contribuyentes

también pueden realizar las actividades gravada por la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única. Es preciso señalar que la Ley del Impuesto sobre la Renta no exenta del pago por dichas actividades a estos contribuyentes sino que obliga a los tres tipos de contribuyentes a contribuir al erario público al obligarlos al pago del Impuesto sobre la Renta.

Por lo anterior, resulta violatorio a la garantía de equidad tributaria del quejoso el exentar del pago del Impuesto Empresarial a Tasa Única a los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente con fuente de riqueza en territorio nacional. Dado que al mismo hecho imponible se la debe aplicar el mismo criterio jurídico y en el presente caso se trata de una manera desigual al iguales otorgando una exención injustificada.

De esta manera se viola el principio de equidad tributaria al no tratar igual a los iguales dado que tanto los residentes en territorio nacional como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente o residentes en el extranjero sin establecimiento permanente con fuente de riqueza en territorio nacional pueden realizar las actividades gravadas por el Impuesto Empresarial a Tasa Única y por ende todos deben pagar el mismo tributo.

Dado que esta no es la situación presente, la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única resulta inconstitucional al violar la garantía de equidad tributaria contenida en la fracción IV del artículo 31 de Nuestra Carta Magna. Por ejemplo, tanto un residente en territorio nacional como un residente en el extranjero sin establecimiento permanente con fuente de riqueza en territorio nacional pueden prestar servicios profesionales independientes, sin embargo, con la presente ley, sólo los residentes en territorio nacional se verían obligados al pago del Impuesto Empresarial a Tasa Única, mientras que los residentes en territorio extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional y con fuente de riqueza en territorio nacional no se verían obligados al pago del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Por lo tanto, resulta procedente que ese H. Juzgado otorgue el amparo y la protección de la Justicia Constitucional al quejoso, con el fin de salvaguardar su garantía de equidad tributaria, dado que el artículo 1º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única resulta inconstitucional.

### **C. Inequidad y desproporcionalidad de los artículos 2º, 3º y 5º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.**

De un análisis detenido de los artículos 2 y 3 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única se observa que dicha Ley otorga un trato preferencial e injustificado y violatorio de la garantía de equidad a las instituciones integrantes del sistema financiero respecto de los demás contribuyentes obligados al pago del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Esto es dado que a los integrantes del sistema financiero les cobra el Impuesto Empresarial a Tasa Única sobre una base neta, o sea, la ley impugnada les otorga un mayor margen de deducción a los integrantes del sistema financiero. En otras palabras, la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única permite a los integrantes del sistema financiero pagar dicho tributo sobre una base neta al permitir que paguen el tributo sobre el margen de intermediación financiera que es la cantidad que se obtenga de disminuir

a los intereses devengados a favor del contribuyente, los intereses devengados a su cargo como lo establece la fracción II del artículo 3 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única. O sea, existe un trato diferencial injustificado al permitirle a los integrantes del sistema financiero pagar el impuesto sobre una base neta, mientras que a los demás sujetos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única los hace acumular todos los ingresos que obtengan por la enajenación de bienes, la prestación de servicios profesionales o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, menos las deducciones que establece el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, menos las deducciones que establece el artículo 5º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, que no contienen todas las erogaciones que dichos contribuyentes hacen para obtener los ingresos mencionados; de esta manera la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única les contra a los demás contribuyentes del Impuesto Empresarial a Tasa Única sobre una base neta de todos los ingresos gravados por dicho impuesto y luego les permite ciertas deducciones, mientras que en el caso de los integrantes del sistema financiero les permite pagar el impuesto sobre una base que ya tiene incluida la deducción de los intereses pagados. Esto demuestra un trato inequitativo que surge de otorgar un beneficio injustificado a los integrantes del sistema financiero en detrimento de los demás sujetos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Resulta pertinente transcribir a continuación las partes relevantes de los artículos 2 y 3 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única que sirven para nuestro estudio:

**“Artículo 2.** Para calcular el impuesto empresarial a tasa única se considera ingreso gravado el precio o la contraprestación a favor de quien enajena el bien, presta el servicio independiente u otorga el uso o goce temporal de bienes, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por impuestos o derechos a cargo del contribuyente, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto, incluyendo anticipos o depósitos, con excepción de los impuestos que se trasladen en los términos de ley.

...

Las personas a que se refiere el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 3 de esta Ley, además del ingreso que perciban por el margen de intermediación financiera, considerarán ingresos gravados los que obtengan por la realización de las actividades a que se refiere el artículo 1 de la misma, distintas a la prestación de servicios por los que paguen o cobren intereses.

...”

**“Artículo 3.** Para los efectos de esta Ley se entiende:

I. Por enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, las actividades consideradas como tales en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

...

Tratándose de las instituciones de crédito, las instituciones de seguros, los almacenes generales de depósito, las arrendadoras financieras, las casas de bolsa, las uniones de crédito, las sociedades financieras populares, las empresas de factoraje financiero, las sociedades financieras de objeto limitado y las sociedades financieras de objeto múltiple que se consideren como integrantes del sistema financiero en los términos del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como de las personas cuya actividad exclusiva sea la intermediación financiera y de aquéllas que realicen operaciones de cobranza de cartera crediticia, respecto de los servicios por los que paguen y cobren intereses, se considera como prestación de servicio independiente el margen de intermediación financiera correspondiente a dichas operaciones.

Para los efectos del párrafo anterior, se considera actividad exclusiva, cuando el ingreso por el margen de intermediación financiera represente, cuando menos, el noventa por ciento de los ingresos que perciba el contribuyente por la realización de las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley.

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

Las instituciones de seguros determinarán el margen de intermediación financiera sumando los intereses devengados a su favor sobre los recursos afectos a las reservas matemáticas de los seguros de vida y de pensiones a que se refieren las fracciones I y II del artículo 8 de la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros y los intereses devengados a su favor sobre los recursos afectos a los fondos de administración ligados a los seguros de vida. Al resultado que se obtenga de la suma anterior se restarán los intereses que se acrediten a las referidas reservas matemáticas y los intereses adicionales devengados a favor de los asegurados. Para estos efectos, se consideran intereses

devengados a favor de las instituciones de seguros los rendimientos de cualquier clase que se obtengan de los recursos afectos a las citadas reservas matemáticas de los seguros de vida y de pensiones y a los fondos de administración ligados a los seguros de vida.

El margen de intermediación financiera también se integrará con la suma o resta, según se trate, del resultado por posición monetaria neto que corresponda a créditos o deudas cuyos intereses conformen el citado margen, para lo cual se aplicarán, en todos los casos, las normas de información financiera que deben observar los integrantes del sistema financiero.

Para los efectos de esta fracción, se consideran intereses aquellos considerados como tales en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

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

...”

Como se observa en las transcripciones anteriores, existe una flagrante violación al principio de equidad tributaria al dar un trato preferencial a los integrantes del sistema financiero respecto de los demás contribuyentes del Impuesto Empresarial a Tasa Única al establecer una base para el impuesto más favorable a los integrantes del sistema financiero al hacer que paguen el impuesto sobre una base neta ya que les quita inmediatamente los intereses que pagaron, mientras que respecto de los demás contribuyentes les obliga a pagar el impuesto sobre una base bruta mayor, dado que no les deduce inmediatamente las erogaciones que hayan realizado para obtener los ingresos y además dicha Ley prohíbe deducir el pago de intereses a los contribuyentes del Impuesto Empresarial a Tasa Única que no sean integrantes del sistema financiero.

Se debe enfatizar, que únicamente le permite deducir el pago de intereses a los integrantes del sistema financiero, mientras que a los demás sujetos de la contribución se les prohíbe, dado que no es una deducción autorizada contemplada en el artículo 5º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única. Esto se corrobora al mirar el artículo 5º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única que se transcribe a continuación:

Artículo 5. Los contribuyentes sólo podrán efectuar las deducciones siguientes:

I. Las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que utilicen para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley 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.

No serán deducibles en los términos de esta fracción las erogaciones que efectúen los contribuyentes y que a su vez para la persona que las reciba sean ingresos en los términos del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

II. Las contribuciones a cargo del contribuyente pagadas en México, con excepción de los impuestos empresarial a tasa única, sobre la renta, y a los depósitos en efectivo, de las aportaciones de seguridad social y de aquéllas que conforme a las disposiciones legales deban trasladarse.

Igualmente son deducibles el impuesto al valor agregado o el impuesto especial sobre producción y servicios, cuando el contribuyente no tenga derecho a acreditar los mencionados impuestos que le hubieran sido trasladados o que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, que correspondan a erogaciones deducibles en los términos de esta Ley, así como las contribuciones a cargo de terceros pagadas en México cuando formen parte de la contraprestación, excepto tratándose del impuesto sobre la renta retenido o de las aportaciones de seguridad social.

También son deducibles las erogaciones por concepto de aprovechamientos a cargo del contribuyente por concepto de la explotación de bienes de dominio público, por la prestación de un servicio público sujeto a una concesión o permiso, según corresponda, siempre que la erogación también sea deducible en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

III. El importe de las devoluciones de bienes que se reciban, de los descuentos o bonificaciones que se hagan, así como de los depósitos o anticipos que se devuelvan, siempre que los ingresos de las operaciones que les dieron origen hayan estado afectos al impuesto establecido en esta Ley.

IV. Las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, siempre que la ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de riesgos creados, responsabilidad objetiva, caso fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros, salvo que los daños y los perjuicios o la causa que dio origen a la pena convencional, se hayan originado por culpa imputable al contribuyente.

V. La creación o incremento de las reservas matemáticas vinculadas con los seguros de vida, o de los seguros de pensiones derivados de las leyes de seguridad social, realizada por las instituciones de seguros autorizadas para la venta de los seguros antes mencionados, en términos de lo previsto en las fracciones I y II del artículo 8 de la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, así como la creación o incremento que dichas instituciones realicen de los fondos de administración ligados a los seguros de vida.

Las instituciones de seguros autorizadas para la venta de seguros de pensiones, derivados de las leyes de seguridad social, además de efectuar la deducción prevista en el párrafo anterior, podrán deducir la creación o incremento de la reserva matemática especial, así como de las otras reservas previstas en la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, cuando cumplan con la condición de que toda liberación sea destinada al fondo especial de los seguros de pensiones, de conformidad con esta última Ley, en el cual el Gobierno Federal participe como fideicomisario.

Tratándose de instituciones de seguros autorizadas para la venta de seguros de terremoto y otros riesgos catastróficos a que se refiere la fracción XIII del artículo 8 de la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, podrán deducir la creación o incremento de reservas catastróficas en la parte que exceda a los intereses reales. En el caso en que los intereses reales sean mayores a la creación o incremento a dichas

reservas, la parte que sea mayor será ingreso afecto al impuesto previsto en esta Ley.

Para los efectos del párrafo anterior, se consideran intereses reales el monto en que los intereses devengados sobre los recursos afectos a dicha reserva excedan al ajuste por inflación. El ajuste por inflación se determinará multiplicando el saldo promedio que en el mes hayan tenido los recursos afectos a la reserva, por el incremento que en el mismo mes tenga el Índice Nacional de Precios al Consumidor. El saldo promedio mensual de los recursos afectos a la reserva se obtendrá dividiendo entre dos la suma de los saldos de dichos recursos que se tenga el último día del mes inmediato anterior a aquél por el que se calcule el ajuste y el último día del mes por el que se calcule el ajuste, sin incluir en este último caso los intereses que se devenguen a favor en dicho mes sobre los recursos afectos a las reservas catastróficas.

Cuando se disminuyan las reservas a que se refiere esta fracción dicha disminución se considerará ingreso afecto al pago del impuesto empresarial a tasa única en el ejercicio en el que proceda la disminución. Para determinar la disminución de las reservas, no se considerará la liberación de reservas destinadas al fondo especial de los seguros de pensiones a que se refiere el segundo párrafo de esta fracción.

VI. Las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas, así como las cantidades que paguen las instituciones de fianzas para cubrir el pago de reclamaciones.

VII. Los premios que paguen en efectivo las personas que organicen loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, autorizados conforme a las leyes respectivas.

VIII. Los donativos no onerosos ni remunerativos en los mismos términos y límites establecidos para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

IX. Las pérdidas por créditos incobrables, que sufran los contribuyentes a que se refiere el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 3 de esta Ley, respecto de los servicios por los que

devenguen intereses a su favor, siempre que se cumplan los supuestos previstos en el artículo 31 fracción XVI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aun cuando para los efectos de este último impuesto hayan optado por efectuar la deducción a que se refiere el artículo 53 de la citada Ley.

Así mismo, será deducible para los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, el monto de las quitas, condonaciones, bonificaciones y descuentos sobre la cartera de créditos que representen servicios por los que devenguen intereses a su favor, así como el monto de las pérdidas originadas por la venta que realicen de dicha cartera y por aquellas pérdidas que sufran en las daciones en pago.

Para efectos del párrafo anterior, se entiende por quitas, condonaciones, bonificaciones y descuentos, el monto perdonado del pago del crédito en forma parcial o total. Así mismo, se considera que existe una pérdida en la venta de la cartera de créditos, cuando dicha venta se realice a un valor inferior del saldo insoluto de los créditos, el cual se conforma por el monto del crédito efectivamente otorgado al acreditado, ajustado por los intereses devengados a favor que hayan sido reconocidos para efectos del cálculo del margen de intermediación financiera, los cobros del principal e intereses, así como por las quitas, condonaciones, bonificaciones y descuentos que en su caso se hayan otorgado.

Tratándose de pérdidas por bienes recibidos en dación en pago, éstas se calcularán restando al saldo insoluto del crédito del que se trate, el valor de mercado o de avalúo, según corresponda, del bien recibido como dación en pago.

En sustitución de la deducción prevista en los párrafos anteriores, las instituciones de crédito podrán deducir el monto de las reservas preventivas globales que se constituyan o se incrementen en los términos del artículo 76 de la Ley de Instituciones de Crédito respecto de los créditos calificados como de riesgo de tipo C, D y E de acuerdo a reglas de carácter general emitidas por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, sin que en ningún caso la deducción exceda del 2.5% del saldo promedio anual de la cartera de créditos total del ejercicio que corresponda.

Una vez que las instituciones de crédito opten por lo establecido en el párrafo anterior, no podrán variar dicha opción en los ejercicios subsecuentes.

Cuando el saldo acumulado de las reservas preventivas globales respecto de los créditos calificados como riesgo de tipo C, D y E que de conformidad con las disposiciones fiscales o las que establezca la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, tengan las instituciones de crédito al 31 de diciembre del ejercicio de que se trate, sea menor que el saldo acumulado actualizado de las citadas reservas que se hubiera tenido al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior, la diferencia se considerará ingreso gravable en el ejercicio. El ingreso gravable se actualizará por el periodo comprendido desde el último mes del ejercicio inmediato anterior y hasta el último mes del ejercicio.

Para el cálculo del ingreso gravable a que se refiere el párrafo anterior, no se considerarán las disminuciones aplicadas contra las reservas por castigos que ordene o autorice la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.

El monto recuperado de los créditos cuya reserva haya sido deducible para efectos del impuesto empresarial a tasa única, se considerará ingreso gravado para los efectos de esta Ley en el ejercicio en que esto ocurra, y hasta por el monto de la deducción efectuada, actualizada conforme al séptimo párrafo de esta fracción, siempre que no haya sido ingreso gravable previamente en los términos del citado séptimo párrafo.

Cuando los contribuyentes recuperen cantidades que hayan sido deducidas en los términos de los dos primeros párrafos de esta fracción, la cantidad así recuperada será considerada como ingreso gravado para los efectos de esta Ley.

X. Las pérdidas por créditos incobrables y caso fortuito o fuerza mayor, deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, correspondientes a ingresos afectos al impuesto empresarial a tasa única, de conformidad con las presunciones establecidas en los párrafos segundo y tercero de la fracción IV del artículo 3

de esta Ley, hasta por el monto del ingreso afecto al impuesto empresarial a tasa única.

Cuando los contribuyentes recuperen cantidades que hayan sido deducidas en los términos de la presente fracción, la cantidad así recuperada será considerada como ingreso gravado para los efectos de esta Ley.”

Como se observa de la transcripción anterior, en ningún apartado del artículo 5º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, aparece la opción de deducir el pago de intereses, mientras que en la fracción II del artículo 3º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, le permite a los integrantes del sistema financiero deducir el pago de intereses y les otorga un trato preferencial al cobrarles el impuesto sobre una tasa neta, dado que antes de llegar a la base del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se restan los intereses pagados de los intereses cobrados por dichos contribuyentes para otorgarles una base neta y más pequeña sobre la cual pagan el Impuesto Empresarial a Tasa Única respectivo.

De esta manera se corrobora cómo el legislador crea una ley violatoria de la garantía de equidad tributaria al otorgar un trato preferencial a los integrantes del sistema financiero respecto de los demás contribuyentes del Impuesto Empresarial a Tasa Única, tratando de una manera desigual a los iguales.

Así, se corrobora que se viola la garantía de equidad tributaria de los quejosos al momento en que la ley impugnada da un trato preferencial injustificado a los integrantes del sistema financiero sobre ellos, dado que le otorga a dichos integrantes la ventaja de pagar el impuesto sobre una base neta y le permite deducir el pago de intereses, mientras que al quejoso lo obliga a pagar el impuesto en cuestión sobre una base bruta y les prohíbe deducir el pago de intereses.

Por todo lo comentado, es procedente otorgar el amparo y protección de la Justicia de la Unión al hoy quejoso, con el fin de salvaguardar su garantía de equidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

#### **D. Inequidad y desproporcionalidad del artículo 1º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única en relación a la prestación de servicios.**

Como se ha venido señalando a lo largo de la presente demanda de garantías, el artículo 1º de la Ley grava los ingresos obtenidos por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento de uso o goce temporal de bienes; por lo tanto, dicho artículo 1º viola el principio de equidad, pues solamente grava la prestación de servicios independientes, dejando de gravar a los servicios dependientes; por lo tanto, es ilegal que se deje de gravar a personas que obtienen ingresos por servicios independientes y por el contrario sí se grave a los servicios independientes cuando en ambos casos estamos hablando de la prestación de un servicio.

Demostrado que es la violación al principio de equidad, no resta más que pedirle a ese H. Juez que declare dicho artículo como inconstitucional, dado que existe un trato desigual entre iguales (prestadores de servicios).

**SEXTO. VIOLACIÓN A LAS GARANTÍAS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS CONSAGRADAS EN LA FRACCIÓN IV, DEL ARTÍCULO 31, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS DEL ARTÍCULO 3º, FRACCIÓN I DE LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.**

El segundo párrafo de la fracción I del artículo 3º de la Ley en cuestión, señala lo siguiente:

“Artículo 3. Para los efectos de esta Ley se entiende:

I. Por enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, las actividades consideradas como tales en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

No se consideran dentro de las actividades a que se refiere esta fracción el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes entre partes relacionadas residentes en México o en el extranjero que den lugar al pago de regalías. No obstante lo dispuesto anteriormente, los pagos de cualquier clase por el otorgamiento del uso o goce temporal de equipos industriales, comerciales o científicos, se consideran como ingresos afectos al pago del impuesto empresarial a tasa única que esta Ley establece, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe.

...”

De lo transcrito podemos observar claramente una violación al artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, dado que no se está dando un trato igual a iguales, violando el principio de equidad.

En efecto, como podemos observar en lo transcrito, se observa que el legislador deja de gravar los ingresos obtenidos por el uso o goce de bienes, sean tangibles o intangibles (regalías) entre partes relacionadas; por tal motivo, es claro que el legislador está haciendo una excepción a una empresa que esté relacionada con otra en el extranjero para que la primera no pague el impuesto cuando se dé en uso o goce un bien sujeto a regalías; consecuentemente esta excepción es violatoria del artículo constitucional en cita, toda vez que las demás personas, como mi mandante, que no tiene una parte relacionada, sí debe de pagar la contribución, por tal motivo, ésta adolece de justa.

En el anterior orden de ideas, tenemos que todas aquellas personas que obtengan ingresos, en términos de la fracción I del artículo 3 de la Ley en comento, sí pagarán el impuesto, pero no aquellas partes relacionadas. En otras palabras, el legislador excluye un supuesto de causación a personas relacionadas con un ente en el extranjero, situación que es a todas luces ilegal, pues ese trato de exclusión se lo debió haber otorgado a todas las empresas o a todas las personas en las mismas situaciones que las contempladas en el precepto que se tilda de ilegal o inconstitucional.

Así las cosas, tenemos que esa fracción I del artículo 3º de la Ley, al violar el principio de equidad tributaria consagrado en el citado artículo 31 fracción IV Constitucional, es suficiente para que la misma sea declarada de inconstitucional.

#### **SÉPTIMO. VIOLACIÓN A LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADA EN LA FRACCIÓN IV, DEL ARTÍCULO 31, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, DE LOS ARTÍCULOS 5º, EN RELACIÓN CON EL 1º Y 2º DE LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA**

Resulta que el artículo 5º de la Ley en cita, señala las deducciones a que tiene derecho el contribuyente de dicho impuesto; sin embargo, observamos que el legislador no contempla una serie de supuestos que por supuesto son necesarios de contemplar para que un contribuyente efectivamente pague una contribución de manera justa.

Así las cosas, tenemos que este artículo no contempla o excluye la posibilidad de que se tome o considere como deducible los sueldos de los trabajadores y asimilados, así como la participación de utilidades de estos; las prestaciones pagadas como consecuencia de la terminación de la relación laboral, los pagos que correspondan a los denominados asimilados a salarios, el costo de lo vendido, los intereses devengados a cargo, el ajuste anual por inflación, los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros en el caso de su distribución. Lo anterior se corrobora si comparamos lo dicho con lo que señala el artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Lo mencionado en párrafos anteriores, corrobora que al menos en lo que hace al listado de ingresos acumulables y deducciones autorizadas en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, este tiene cierta similitud con el Impuesto Sobre la Renta. En lo que hace al objeto gravable, ambas contribuciones coinciden en gravar los ingresos de los contribuyentes. Respecto de las deducciones, tanto el Impuesto Empresarial a Tasa Única como el Impuesto Sobre la Renta, se exige que estén relacionados con las actividades gravadas y que sean estrictamente indispensables para su realización.

Una idea que refuerza la vinculación entre ambas contribuciones y la correlación entre ellas, es el hecho de que conforme al artículo 8º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, los contribuyentes podrán acreditar contra el Impuesto Empresarial a Tasa Única del ejercicio, una cantidad equivalente al Impuesto Sobre la Renta propio del ejercicio, incluyendo el que

sea pagado en el extranjero. De igual modo, el Impuesto Empresarial a Tasa Única correspondiente a pagos provisionales cuyo acreditamiento no se agote en el Impuesto Empresarial a Tasa Única del ejercicio, será acreditable contra el Impuesto Sobre la Renta propio del mismo ejercicio.

La circunstancia de que ambos impuestos operen de forma recíproca con el fin de incrementar la recaudación efectiva a través de uno de ellos –“el que resulte mayor”, se desvirtúan varios de los propósitos del Impuesto Empresarial a Tasa Única que son remarcados en el dictamen de la iniciativa de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, como sucede, por ejemplo, en relación con la afirmación de que esta contribución es un instrumento que permite fomentar la inversión en activos productivos de las empresas, al permitir la deducción total en el ejercicio de las inversiones en activos, terrenos, maquinaria y equipo.

Un tema de gran importancia para nuestro estudio en relación al Impuesto Empresarial a Tasa Única es el que se relaciona con el pago de sueldos y prestaciones sociales a los trabajadores, que no son deducibles en el Impuesto Empresarial a Tasa Única pero que sí lo son en el Impuesto Sobre la Renta.

La desventaja recaudatoria de ello es que, al tiempo que los pagos por esos conceptos resultan deducibles para los patrones, constituyen ingresos exentos para los trabajadores. El Impuesto Empresarial a Tasa Única cambia esta situación de manera radical, al establecer que los sueldos y prestaciones sociales a los trabajadores no son deducibles como lo estipula el artículo 5º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, previendo en cambio que los patrones tendrán un crédito equivalente a la aplicación de la tasa de 17.5% - 16.5% en 2008 y 17.5% en 2009 sobre “... los ingresos gravados que sirvan de base para calcular el Impuesto Sobre la Renta” de cada trabajador (y asimilados, en su caso).

Ello significa que los ingresos de los trabajadores que estén exentos en el Impuesto Sobre la Renta, no se incluirán en el cómputo del crédito aplicable en contra del Impuesto Empresarial a Tasa Única, lo que sumado a la deducibilidad de esos conceptos podrá hacer que en la mayoría de los casos el mismo Impuesto Empresarial a Tasa Única sea el que resulte mayor de los dos impuestos. Puesto en otros términos, el mecanismo utilizado por la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única hubiese equivalido a que en el Impuesto Sobre la Renta se hubiera suprimido la exención a favor de los trabajadores o, en su caso, se hubiesen eliminado las deducciones relacionadas con los ingresos exentos de ellos. Con este enfoque, resulta difícil asimilar que la nueva contribución tenga una finalidad real de promoción del empleo.

Por otro lado, resulta un perjuicio al quejoso que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única le niegue la posibilidad de deducir los intereses. La deducibilidad del pago de intereses por créditos contraídos es básica para el quejoso, puesto que no está exento de caer en esa hipótesis.

En otras palabras, es completamente ilegal e inconstitucional que dicho artículo 5º no permita la deducción de los intereses dado que dicho gasto impacta la capacidad contributiva del sujeto pasivo, tal como lo reconoce la

Ley del Impuesto Sobre la Renta; ley que sí permite la deducción de este concepto, haciendo evidente la inconstitucionalidad del precepto y evidente también que no existe una completa simetría entre la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Por ello, en el presente juicio de garantías que comprueba que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, al no permitir en su artículo 5º las mismas deducciones que la Ley del Impuesto Sobre la Renta, causa un perjuicio grave a mi mandante, sujeta ahora del nuevo Impuesto Empresarial a Tasa Única, pues dicho artículo 5º impide deducciones que son necesarias para las actividades que realiza mi poderdante y que debiera poder deducir para que la base del impuesto a pagar sea real o en los mismos términos que la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Es preciso recalcar que, desde el punto de vista legal, el objeto del Impuesto Empresarial a Tasa Única lo constituyen todos aquellos ingresos que se obtengan con motivo de la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento de uso o goce temporal de bienes, los cuales, en una u otra medida se identifican con el objeto gravado en el Impuesto Sobre la Renta.

Partiendo de la premisa que el objeto gravado en el Impuesto Empresarial a Tasa Única atiende a la misma fuente impositiva del Impuesto Sobre la Renta, resulta indudable que a efecto de atender la capacidad contributiva de los contribuyentes y así respetar el principio de proporcionalidad tributaria, el Impuesto Empresarial a Tasa Única debería haber atendido a parámetros análogos a los del Impuesto Sobre la Renta, para de ese modo evitar gravar una potencialidad económica y real de los contribuyentes.

Por virtud de lo anteriormente señalado, se deja en evidencia que es inconstitucional lo establecido en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, debido a que en la Ley del Impuesto Sobre la Renta existen diversos conceptos considerados como deducibles cuando en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no se contemplan los mismos, siendo necesarios para establecer correctamente la capacidad contributiva del sujeto pasivo y, en todo caso, el monto a pagar por la contraprestación que se establece.

**OCTAVO. VIOLACIÓN A LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADA EN LA FRACCIÓN IV, DEL ARTÍCULO 31, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, EL ARTÍCULO NOVENO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.**

Tal como se señaló en el concepto de violación anterior, procede otorgar el amparo y protección de la Justicia Federal, en contra del artículo noveno Transitorio, dado que dicha disposición previene que no serán deducibles para dicho impuesto las erogaciones que correspondan a enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y al uso o goce temporal de bienes que se utilicen para realizar las actividades gravadas que se hayan devengado con anterior al 1º de enero de 2008, aún cuando el pago se efectúe con posterioridad a dicha fecha.

Lo anterior resulta inconstitucional porque vuelve al impuesto desproporcional, al no atener la verdadera capacidad económica del contribuyente, pues en contrapartida, los ingresos que se obtengan por la enajenación de dichos bienes, prestación de servicios independientes y el uso o goce temporal de bienes, sí se encuentran gravados.

Dicho de otra forma, la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única grava la totalidad del ingreso sin permitir deducciones, lo que evidentemente hace nugatoria la deducción de que se trate, violando la capacidad contributiva real del contribuyente.

En los anteriores términos, es claro que se viola el principio de proporcionalidad, en virtud de que la Ley no reconoce la afectación que produce en los ingresos de los contribuyentes las pérdidas económicas y las erogaciones que correspondan a las hipótesis contempladas en dicho artículo Noveno Transitorio.

Así las cosas, si dicho artículo Noveno, señala que no serán deducibles las erogaciones que se hayan devengado con anterioridad al 1º de enero de 2008, aún cuando el pago se efectúe con posterioridad a dicha fecha, entonces se pregunta a ese H. Juez de Distrito en qué partida o bajo qué concepto debemos deducir dichas erogaciones o en qué capítulo contable podemos asentar dicha erogación.

Así las cosas, tenemos que el referido artículo Noveno Transitorio de la Ley, al violar el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el citado artículo 31 fracción IV Constitucional, por lo que ello es suficiente para que la misma sea declarada de inconstitucional; y por consecuencia, que se otorgue a mi mandante el amparo y protección de la Justicia de la Unión.

**NOVENO. VIOLACIÓN A LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADA EN LA FRACCIÓN IV, DEL ARTÍCULO 31, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS; DEL ARTÍCULO 3º, FRACCIÓN II DE LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA**

Es ilegal dicha fracción, toda vez que en el caso en particular, resulta que las instituciones de crédito, instituciones de seguro y en general los integrantes del sistema financiero, y demás personajes a que se refiere dicha fracción II, los exenta parcialmente del pago del impuesto sin que exista alguna razón que justifique el trato diferenciado de este tipo de contribuyentes; es decir, el legislador exentó de la contribución especial a una parte de los intereses devengados a favor de tales contribuyentes, lo que no sucede con la generalidad, pues estos últimos, como mi mandante, sí deben considera como ingreso gravado la totalidad delos ingresos normales o moratorios que se carguen o cobren al adquirente de los bienes, servicios independientes, etcétera.

Luego entonces, al no presentarse para tales contribuyentes ninguna situación en beneficio o justificación social que pudiera fundar un trato privilegiado de excepción, aunque sea parcial, no existe razón alguna por la que respecto de ellas no se establezca que al ser sujetos del tributo deban pagar el impuesto especial sobre solo una parte de los intereses devengados

a su favor, impuesto que podrían acreditar contra el Impuesto Sobre la Renta. Por lo tanto, procede conceder a mi mandante el amparo y protección de la Justicia de la Unión en contra de la fracción II del artículo 3º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

**DÉCIMO. INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 8º Y DEMÁS APLICABLES DE LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA, POR VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY, CONSAGRADA EN EL ARTÍCULO 14 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS**

El artículo 14 Constitucional contiene en su primer párrafo la garantía individual de irretroactividad de la ley que establece que a ninguna ley podrá dársele efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Por otro lado, el artículo 8 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única establece una mecánica para el cálculo de los pagos provisionales, en el cual se establece que se pagará el impuesto que resulte mayor entre el propio Impuesto Empresarial a Tasa Única y el Impuesto Sobre la Renta.

De esta manera, se corrobora que el artículo 8, busca nulificar el derecho a deducir deudas de ejercicios anteriores, respecto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dado que obliga a los contribuyentes al pago del impuesto que sea mayor, entre el Impuesto Empresarial a Tasa Única y el Impuesto Sobre la Renta.

Así, si un contribuyente viene atrayendo una pérdida por haber invertido en un negocio que no dio resultados, esta pérdida no se podrá deducir, pues la mecánica del impuesto establece que se deberá pagar el impuesto que sea mayor entre el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto Empresarial a Tasa Única y debido a que en el ejemplo en comento se viene arrastrando una pérdida en Impuesto Sobre la Renta, entonces se deberá pagar el Impuesto Empresarial a Tasa Única, pues como en dicho impuesto no lo puedo deducir, la base del impuesto necesariamente será más alta que la del Impuesto Sobre la Renta.

En los anteriores términos el artículo 8 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, viola el principio de irretroactividad a que se refiere el primer párrafo artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

**DÉCIMO PRIMERO. VIOLACIÓN A LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADA EN LA FRACCIÓN IV, DEL ARTÍCULO 31, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS; PORQUE LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA EN SU ARTÍCULO 4 EXENTA DE PAGO A CIERTO TIPO DE CONTRIBUYENTES SIN JUSTIFICACIÓN ALGUNA; TRATANDO DESIGUAL A IGUALES.**

En efecto, en dicho artículo 4º, existen personas, como mi mandante, que tributan en el Impuesto Sobre la Renta, y que son distintos de la Federación, Estados y Municipios; entes que evidentemente no son iguales que mi poderdante.

Sin embargo, las personas morales con fines no lucrativos y demás contribuyentes que establece el artículo 4º que se tilda de inconstitucional, sí son semejantes e iguales a mi mandante; sin embargo, mi representada sí es sujeta del impuesto, a diferencia de aquéllas; en tal virtud, se hace evidente que el artículo 4º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única vulnera el principio de equidad, consagrado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

**DÉCIMO SEGUNDO. VIOLACIÓN A LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADA EN LA FRACCIÓN IV, DEL ARTÍCULO 31, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS; POR VIRTUD DEL ARTÍCULO QUINTO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.**

Se viola el principio de equidad consagrado en el artículo 31 fracción IV constitucional, porque la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no permite la deducción de los inventarios que se tengan al 31 de diciembre de 2007 y que se paguen en 2008, situación que es inequitativa respecto de contribuyentes que adquieran sus inventarios en 2008, mismos que sí podrán deducirlos.

También es inequitativo que se permita deducir las inversiones por el período septiembre a diciembre de 2007, pero no aquellas adquiridas antes del 1º de septiembre de 2007, situación que también es violatoria de dicho principio.

En efecto, es evidente que el artículo Quinto transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única es inequitativo y por ende, violatorio de lo dispuesto por el numeral 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; toda vez que limita la deducción de las inversiones, a cierto y determinado plazo o período discrecionalmente elegido por el legislador; sin tomar en consideración que las inversiones siguen teniendo dicho carácter, no obstante si se encuentran o no dentro del plazo señalado por el legislador para su deducción.

**PRUEBAS**

**I. Las documentales consistentes en:**

A.- Copia certificada de instrumento notarial con el que acredito la personalidad con la que me ostento como representante legal de **XXXXXXX, S.A. DE C.V.**

B.- Copia de la declaración del último pago provisional del Impuesto Sobre la Renta, correspondiente al mes de enero de 2008.

C.- Copia de la declaración del último pago provisional del Impuesto al Activo, correspondiente al mes de diciembre de 2007.

D.- Copia de estado de cuenta bancaria en donde se observa que mi mandante pagó intereses por las operaciones que realiza.

Las pruebas indicadas en los puntos que anteceden, las relaciono con todos y cada uno de los hechos que le constan a mi mandante, mismas que se ofrecen con la finalidad de demostrar los hechos que se narran en el proemio de la presente demanda de garantías y a

efecto de acreditar la inequidad, desproporcionalidad e ilegalidad con que actúan las autoridades responsables y que son fundamento de los conceptos de violación que se expresan.

- II. La Documental consistente en los informes que rindan las autoridades en el presente juicio, en todo aquello que beneficie a los intereses de la quejosa.
- III. La Presuncional en su doble aspecto legal y humana en lo que beneficie a la quejosa.

Por lo expuesto y fundado, **A USTED C. JUEZ DE DISTRITO EN TURNO**, atentamente solicito:

**PRIMERO.** Tenerme por presentado en tiempo y forma interponiendo la presente demanda, reconociendo la personalidad con que me ostento, solicitando a nombre de **XXXXXXX S.A DE C.V.** el amparo y protección de la Justicia Federal, en contra de los actos y de las autoridades que han quedado debidamente precisados.

**SEGUNDO.** Tener por autorizados en los más amplios términos del artículo 27 de la Ley de Amparo a las personas designadas para tales efectos.

**TERCERO.** Admitir a trámite la presente demanda de garantías y expedir a costa de la quejosa copia del acuerdo de admisión correspondiente.

**CUARTO.** Designar día y hora para la celebración de la audiencia constitucional.

**QUINTO.** Tener por ofrecidas y exhibidas las pruebas que se acompañan al presente escrito de demanda, sin perjuicio de adicionar otras con anterioridad a la celebración de la audiencia constitucional y en su caso mandar a desahogar las que por su naturaleza así lo ameriten.

**SEXTO.** Previos los traslados de ley, exigir de las autoridades responsables sus informes justificados y expedir a costa de mi representada copia de los mismos.

**SÉPTIMO.** Previos los trámites de ley, conceder a la quejosa, el amparo y protección de la Justicia Federal que se solicita.

**SE DECLARA BAJO PROTESTA DE DECIR VERDAD**