



142

**La resolución de la Suprema Corte
de Justicia de la Nación en el caso IETU:
¿fin del amparo contra leyes fiscales?**

Diana Bernal Ladrón de Guevara
Juan Carlos Izaza Arteaga

DERECHO CONSTITUCIONAL

Marzo de 2010

En el presente documento se reproduce fielmente el texto original presentado por los autores, por lo cual el contenido, el estilo y la redacción son responsabilidad exclusiva de éstos. ❖ D. R. © 2010, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Circuito Maestro Mario de la Cueva s/n, Ciudad de la Investigación en Humanidades, Ciudad Universitaria, 04510 México, D. F. ❖ Venta de publicaciones: Coordinación de Distribución y Fomento Editorial, Arq. Elda Carola Lagunes Solana, Tels. 5622-7463/64 exts. 703 o 704, fax 5665-3442.

CONTENIDO

I. Resumen	1
II. Introducción	2
III. Nuevos enfoques sobre la garantía de proporcionalidad tributaria.....	8
IV. El principio constitucional de irretroactividad redefinido	16
V. Equidad tributaria, ¿para qué?	22
VI. Conclusiones.....	31
VII. Bibliografía.....	34

I. RESUMEN

El juicio de amparo contra leyes fiscales vive actualmente momentos cruciales, derivado de su “enjuiciamiento” tanto por los propios legisladores, como por las autoridades fiscales. A esta fecha no sólo se encuentra todavía pendiente en la Cámara de Senadores la minuta por la cual la Cámara de Diputados, por una aplastante mayoría, votó, en marzo del 2009 la adición al artículo 107 de la Constitución Política de una fracción VII bis, que introduce elementos extraños al amparo y particularmente al que se interpone contra las leyes fiscales, los que consisten en: (i) su resolución en única instancia por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, (ii) su tramitación de manera colectiva, (iii) su resolución por mayoría calificada (8 votos) para la declaración de inconstitucionalidad, (iv) la atribución de efectos generales a sus sentencias y (v) de manera muy destacada, la desaparición de los efectos restitutorios, propios del amparo, panorama que se agrava ante la ausencia de una doctrina constitucional moderna y, sobre todo, consistente y coherente en materia fiscal.

El reto que la reforma constitucional de 1994 lanzó a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no ha sido atendido como se esperaba. Prueba de esto es que nuestro sistema fiscal no sólo dista bastante del que necesitamos, sino que se deteriora constantemente, al grado de que sigue reclamándose una reforma fiscal estructural, tal y como se pedía en el siglo anterior. Hoy tenemos una multiplicidad de tributos federales que siguen sin lograr sus objetivos, el impuesto al activo fue sustituido por el impuesto empresarial a tasa única, porque el impuesto sobre la renta no opera con la eficiencia que lo hace en otros países. Esto impone el deber al administrador tributario de diseñar obligaciones fiscales con incontables excepciones y tratamientos especiales, que no sólo se apartan de su función natural de detonar el desarrollo económico necesario para reducir los alarmantes niveles de pobreza del país, sino que su injusticia innata desalienta las inversiones y el ahorro, único motor de la creación de riqueza. La ausencia de seguridad y certeza jurídicas sólo puede conseguirse con la estabilidad y permanencia de disposiciones tributarias sencillas, permanentes y, sobre todo, que graven justamente la generación de valor agregado.

Con las reformas constitucionales de 1994 se dotó a la Suprema Corte de Justicia de la Nación de nuevas atribuciones y se le perfiló como un verdadero Tribunal Constitucional, cuya integración garantizaba una mayor eficiencia e independencia en el ejercicio de la delicada función de administrar justicia. Esta circunstancia explica porque un mayor número de autoridades y particulares acuden al Máximo Tribunal como árbitro final de todas las decisiones importantes del país.

Dentro de este contexto el Tribunal Constitucional enfrentó la tarea de revisar el reclamo de justicia de alrededor de cuarenta mil amparos promovidos por los justiciables en contra del Impuesto Empresarial a Tasa Única. Esta fue la primera decisión en materia de constitucionalidad tributaria que la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió con una integración donde, por primera vez en su historia, hay una mayoría simple de Ministros que no provienen de la carrera judicial. En esta resolución que negó el amparo declarando infundados todos y cada uno de los planteamientos de inconstitucionalidad hechos por los quejosos, la Corte tuvo que articular conclusiones tan novedosas como que (i) el legislador no está obligado a establecer ninguna deducción en el caso del IETU, se trata de concesiones graciosas, pese a ser un impuesto personal y

directo y recaer sobre los ingresos generados por las actividades empresariales, (ii) aceptar como hechos probados la elusión o “erosión de la base”, como una premisa suficiente y válida para segregar toda una categoría de contribuyentes (los que pagan regalías a partes relacionadas) y (iii) determinar que no hay retroactividad cuando los supuestos de la ley derogada ya no son aplicables, en virtud precisamente de que ese ordenamiento sufrió su abrogación, (iv) afirmar la imposibilidad de conceder el amparo a causa del régimen fiscal de terceros ajenos al juicio, o sea, que el principio de “simetría” imposibilita la concesión del amparo a pesar de que existan normas que sí son inequitativas, como el caso de las que regulan la deducción de regalías.

Los conceptos esenciales que norman, por una parte, las garantías constitucionales en materia tributaria, específicamente los principios de proporcionalidad y equidad, así como la garantía de irretroactividad de las leyes, fueron enfocados por los Ministros con posiciones que, no dudamos en llamar, dogmáticas, y, paralelamente, aceptando como absolutas las afirmaciones hechas en los dictámenes rendidos por las comisiones legislativas en el proceso respectivo, no obstante que muchas de ellas fueron razonablemente cuestionadas por los justiciables y, algunas de ellas, contravienen lo que la propia autoridad fiscal ha usado como argumento para justificarlas, como fue el caso de los estudios de precios de transferencia para valorar el precio de las transacciones entre partes relacionadas.

Si bien la minuta legislativa que pretende limitar nuestro tradicional medio de control constitucional concreto, por excelencia el juicio de amparo, aún no ha sido aprobada, lo cierto es que las garantías que operan en materia tributaria se desatienden cada vez más en su contenido y alcance, al imprimirles una elasticidad tan pronunciada que admiten prácticamente la justificación de cualquier medida o norma impositiva, lo que de facto equivale a su anulación.

Este documento de trabajo se propone partir de las opiniones y consideraciones que los Ministros de la Corte vertieron en las diversas sesiones en las que discutieron el IETU, para justificar su constitucionalidad. Se indagará si aún son eficaces las garantías que debieran defender los derechos de los contribuyentes; las perspectivas que presenta hoy día el control constitucional a través del juicio de amparo en nuestro país y un breve apunte de cómo podría reivindicarse este medio y devolverlo a su esencia fundamental de defensor de los derechos del gobernado, en este caso, de los contribuyentes.

II. INTRODUCCIÓN

1. *El Impuesto Empresarial a Tasa Única*

El Derecho Tributario es en sí mismo una disciplina compleja que para su estudio y aplicación requiere de la participación de profesionales especializados de diversas áreas.

Pese a esta complejidad corresponde a los individuos de a pie, comunes y corrientes, así como a las empresas, grandes o pequeñas, soportar la tributación. Prácticamente no existe individuo o entidad alguna que no haya tenido una experiencia impositiva, pues además de que cualquier ingreso está desde luego gravado por el impuesto sobre la Renta, así también al desempeñar todos el rol de consumidores, pagamos el impuesto al Valor Agregado por casi cualquier consumo.

En el campo impositivo, el Estado mexicano vive una situación peculiar desde el momento en que la política ha sido incapaz de adoptar acuerdos para crear leyes fiscales que, además de consolidar unas finanzas públicas, conformaran una normatividad sencilla y fácil de cumplir que permitiera, sobre todo y desde luego a los gobernados, percibir en su vida diaria que las contribuciones que están pagando son justas porque atienden a su capacidad o potencialidad para contribuir a los gastos públicos y se aplican equitativamente a todos los destinatarios.

No sorprende la resistencia a pagar impuestos, muy natural del hombre, de aquí la importancia de que exista evidencia suficiente de las ventajas de contribuir, conociendo claramente la utilidad y destino de los pagos, lo que sólo puede lograrse mediante la obligada transparencia y rendición de cuentas que impone el manejo de dineros públicos, así como una estricta responsabilidad presupuestaria; materias en la que aún nos queda mucho por hacer.

Sobran evidencias de que nuestro país se encuentra en uno de los peores escenarios, pues sus numerosos impuestos, creados, con normatividades demasiado volátiles, complicadas y rígidas, son percibidas por los gobernados como desproporcionados a su capacidad contributiva y, por si fuera poco, las innumerables excepciones y tratamientos especiales o diferenciados que los caracterizan despiertan el rechazo social, como lo acreditan palmariamente los miles de amparos que cada reforma fiscal provoca.

Esta evidente realidad es aceptada por todos, pues ni siquiera los sectores oficiales encaminan nuestra legislación tributaria, ni la reconocen como sencilla, justa, proporcional y equitativa. Por el contrario, todos los interlocutores sociales, económicos y políticos, coinciden en la tremenda e “*inaplazable*” necesidad de una reforma fiscal de fondo que al mismo tiempo que simplifique la tributación, le imprima la necesaria eficacia que demandan las finanzas públicas.

A pesar de este grave entrampamiento, del fracaso de la política mexicana y de los gobiernos que han conducido al país, sin excluir ninguno, nuestro órgano máximo de control constitucional, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, último baluarte de los contribuyentes, parece contagiado de esa incapacidad para resolver la injusticia de nuestro sistema tributario; ha caído en el mismo círculo vicioso en que gira la política, al haber avalado, mediante la adopción de cuestionables criterios, la existencia de uno de los más malos o, por lo menos, de los más insólitos gravámenes que se han dado en este país.

En efecto, las tendencias del derecho impositivo moderno recomiendan, sin discusión, gravar el gasto o consumo a través de tasas únicas y generalizadas de impuestos indirectos y, concomitantemente, reducir y simplificar el impuesto al ingreso o renta, a efecto de privilegiar el ahorro y la formación de bienes capital. Esta demanda requiere de un sistema eficiente que elimine la mayoría de los regímenes especiales, sobre todos los que no se justifican en una sana política tributaria.

En México, a semejanza del resto del mundo y hasta antes de que entrara en vigor el Impuesto Empresarial a Tasa Única en 2008, contábamos con un complicado e ineficiente gravamen al ingreso, -el Impuesto sobre la Renta- complementado por un impuesto al activo que a causa de su diseño, de poco servía, junto con un maltrecho impuesto al gasto o consumo, el Impuesto al Valor Agregado.

El IETU surge como una muestra más de la confusión que se observa en la política tributaria, pues no logra su objetivo primordial de simplificar el impuesto sobre la Renta, haciendo

más sencilla la determinación de su base gravable, acercándolo al modelo del “*flat tax*”, que implicaría eliminar una serie de tratamientos especiales que desfiguran el perfil debido de un impuesto sobre la renta ordinario.

Como los acuerdos políticos no dieron para estas modificaciones, se optó por el camino fácil de justificar un nuevo impuesto, con base a la crónica queja de la Administración Tributaria de que los contribuyentes eluden el ISR y por tanto, deterioran su base. Así, en lugar de resolver el problema de fondo, corrigiendo las desviaciones en el impuesto sobre la renta, como se haría en cualquier parte del mundo, recetan el impuesto empresarial a tasa única, que se concibió como un impuesto de control (sic) que aumentaría la tasa real de recaudación de los contribuyentes, al recaer sobre el ingreso en efectivo por la realización, en general, de actividades empresariales; un impuesto directo con una base gravable ampliada, destinado, según se explicó en la exposición de motivos, a la retribución a los factores de la producción de la empresa, entendiéndose como factores de producción, el trabajo y capital. Igualmente las autoridades hacendarias vendieron este nuevo impuesto como una especie de “*flat tax*”, amigable a la inversión y de sencilla operación (sic), pero, a diferencia de lo que ocurre en el resto del mundo, no sustituyó al impuesto sobre la renta mexicano. Donde se ha adoptado el modelo del flat tax, la consecuencia natural es que aumenta la recaudación por la simplicidad que se logra con el nuevo impuesto y, al mismo tiempo, por la eliminación del impuesto sobre la renta. Como siempre, el fisco mexicano improvisó y creó su propio modelo, que no sólo no es un impuesto simple y general, sino que tampoco sustituyó al impuesto sobre la renta, sino que coexisten ambos impuestos, creando una enorme complejidad y, naturalmente, múltiples injusticias.

Estos antecedentes, a nuestro juicio, resultan necesarios para contextualizar el escenario en donde se encontraba la Corte ante los miles de amparos interpuestos por los contribuyentes, pues se encontró en el brete de analizar si era posible justificar la constitucionalidad de un gravamen, por decir lo menos, “*sui generis*”, que ante la notable confusión del legislador, se ha clasificado como mixto o híbrido, directo o indirecto, un gravamen sólo explicable a la mexicana, pues convive con el gravamen a la renta por excelencia, el ISR y, sin embargo, recae también sobre el ingreso producto de la actividad empresarial, pero lo grava a través de flujos de efectivo destinados a retribuir los factores de la producción (sic), es decir, una contribución que también puede contemplarse como un impuesto al consumo, en cuanto grava el remanente o residual de los flujos de efectivo después de la retribución a los factores de la producción y sobre todo porque dicho impuesto opera sobre la estructura del impuesto al valor agregado por ministerio de la ley que lo regula.

Es decir, que nuestro sistema tributario en lugar de simplificarse se complica, se bifurca para gravar ingresos (ISR), consumo (IVA) e ingresos vinculados a los flujos de efectivo como remanente del consumo, a través del novedosísimo IETU, lo que en pocas palabras significa que gran número de contribuyentes, tienen que determinar dos bases, una para efectos de ISR y la otra, con un número mucho menor de deducciones, para el impuesto empresarial a tasa única; pero peor aún, cada base se determina conforme a sistemas distintos.

2. El papel de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

A partir de que la Corte, ya bien iniciado el siglo XX abre el control constitucional a través del juicio de amparo, para tutelar las garantías en materia tributaria consagradas por la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna, se inicia una época caracterizada por una profusión de resoluciones judiciales en la materia que han dado lugar a un sinnúmero de tesis.

No puede negarse que esta actividad jurisprudencial de la Corte ha sido fundamental en la conformación y desenvolvimiento del Derecho Tributario mexicano. Sin embargo, no puede tampoco dejar de apuntarse que diversos estudiosos han venido señalando la influencia que la Hacienda Pública mexicana ha ejercido sobre la autonomía de las decisiones constitucionales.¹

Lo anterior nos lleva de la mano a la reflexión sobre la legitimidad del control constitucional. En una visión tradicional se objeta que el órgano de control constitucional no tenga representación democrática, a diferencia del órgano legislativo, lo que ha llevado a muchos a poner en duda la propia legitimidad del juicio de amparo en contra de leyes fiscales. Este debate se ha reabierto en México a raíz de la iniciativa, presentada en marzo de 2009 por diputados de diferentes partidos que proponen una nueva regulación sólo para el juicio de amparo contra leyes fiscales.

Sin embargo, consideramos que actualmente esta visión ha sido ampliamente superada por el Derecho Constitucional moderno. Dicen los estudiosos, Miguel González Compeán y Peter Bauer en su libro “Jurisdicción y Democracia. Los nuevos rumbos del Poder Judicial en México”: “*En todo caso el problema de la legitimidad de la justicia constitucional no tiene que ver con un cuestionamiento a su representación democrática, o al menos, es la cuestión que menos importa. El cuestionamiento de la legitimidad de la justicia constitucional tiene que ver más bien con la sujeción y la finalidad formal y sustancial del juez a la propia Constitución, pues dada la amplia existencia de valores, principios y conceptos jurídicos indeterminados que contienen los textos constitucionales, la responsabilidad del juez asume una especial gravedad, pues como dice Rawls, está llamado a constituirse en la “entidad ejemplar de la razón pública”; sus decisiones, independientemente de que sean creadoras de derecho, deben estar justificadas razonablemente por buenos argumentos, que sean convincentes para las partes litigantes y para la sociedad en general.*”²

El análisis de González Compeán y Bauer, citando la tesis de Rawls que ubica el papel del órgano de control constitucional como: “*la entidad ejemplar de la razón pública*”, viene a cuento, pues precisamente en la obra citada critican el excesivo formalismo con que en México

¹ Genaro Góngora Pimentel, en su libro *La lucha por el amparo fiscal*, Editorial Porrúa, México 2007, comenta que, a partir de que la Corte abre la puerta a la procedencia del amparo fiscal, el análisis que va a efectuar de la materia impositiva y en concreto de los principios de proporcionalidad y equidad va a estar en gran medida condicionado por los problemas y políticas económicas no sólo de la Federación, sino también de los Estados. Agrega que resulta evidente la tendencia de proteger los intereses económicos del Estado.

“Cabe señalar que la tendencia que ha tenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación para ajustar la interpretación de impuestos al contexto económico es constante. Al respecto Emilio Margáin señala lo siguiente: “.....en especial las de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que en buen número de casos han venido en auxilio de la Hacienda Pública Mexicana, frente a situaciones que no encuentran su respaldo en la Constitución”. Cfr: (pág. 101 y siguientes).

² Op.cit. Ediciones Cal y Arena. México 2002. Pág. 531.

se aborda aún la interpretación judicial de la Constitución.³ En una visión clásica del control constitucional se afirma que la Constitución es lo que la Corte dice que es. Manuel Tron Khun en su artículo recientemente publicado: “*El IETU, la Constitución y la Corte*”, pese a estar disconforme con la decisión judicial comenta: “*Finalmente la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió que el IETU no es inconstitucional, como muchos abogados (yo entre ellos) lo suponíamos y así lo sostuvimos en las demandas de amparo que interpusimos; parece que de nada sirve ya quejarnos, pues la única institución facultada en nuestro país para determinar si un acto de autoridad (como lo es una ley) es o no constitucional es en última instancia nuestro máximo tribunal, la SCJN.*” Y agrega: “*Me cuesta trabajo entender que todo eso pase y que todo eso sea a juicio de la SCJN, conforme con la Constitución, seguramente yo de plano no entendí lo que dice nuestra Carta Magna, pues a mí todas éstas me parecen disposiciones profundamente inconstitucionales. Pero bueno, hoy esa no es más que mi opinión, la decisión sobre la constitucionalidad del IETU ya ha sido tomada por el único que puede tomarla*”.⁴

No creemos que sea así. En una época en que el control judicial de la Constitución y por esto, de todos los actos u omisiones públicos, ha adquirido una relevancia inusitada, no podemos ya adecuarnos o conformarnos únicamente con estas visiones formalistas, por el contrario debemos atender a nuevos parámetros para juzgar la legitimidad de las decisiones judiciales, es indispensable que aspiremos a una Suprema Corte de Justicia de la Nación, que se convierta en “*la entidad ejemplar de la razón pública*” con decisiones “*justificadas razonablemente por buenos argumentos que sean convincentes para las partes litigantes y para la sociedad en general.*”

Lo anterior nos conduce, obviamente, al problema de la interpretación constitucional, pues el órgano supremo de control sólo podrá reivindicar su legitimidad en función de que su exégesis jurisprudencial resulte sólida, consistente y coherente. En este sentido, consideramos que nuestra SCJN amerita la misma crítica que Roberto Gargarella endereza contra la Corte Suprema de la República Argentina, al exponer cómo sus integrantes vienen utilizando múltiples criterios interpretativos: “*...de modo más o menos indistinto (sin que ello implique, obviamente, el menor riesgo para sus carreras) en un contexto en el que –y esto es lo que agrava todo el problema- muchos de tales criterios, contrastados entre sí, llevan a soluciones opuestas.....Es decir, la justicia puede llegar a una solución, u a otra exactamente contraria a aquélla, sin recibir el menor reproche por ello, y con sólo optar por sopesar de un modo diferente la o las teorías interpretativas que, en los hechos, decida utilizar en el caso concreto.....(los jueces) deciden en diferentes casos -o aún en el mismo- de modo diferente a resultas de la diferente conjugación de principios interpretativos por la que opten.....La situación que se genera resulta entonces enormemente preocupante: el Derecho empieza a aparecer como compatible con casi cualquier*

³ **González Compeán y Bauer** no dudan en calificar estas visiones como “**falacias sobre la actividad del Poder Judicial, que aún dominan en buena parte de los abogados, juristas, jueces y actores políticos del país.**” Y agregan: “Se cree que el juez es portavoz de la ley o de la Constitución, esto es, que en su sentencia verifica el significado objetivo o la voluntad subjetiva preexistente que se desprende de la norma aplicada, y que carece de un poder creativo de derecho en sus decisiones; **se piensa que el juez es ajeno a la lucha política y resuelve con criterios valorativos y puramente jurídicos los conflictos que le son planteados; se sigue creyendo que el Derecho es un sistema pleno e indiscutible y que el juez se limita a decir en los casos controvertidos cuál es la respuesta evidente que proporciona la norma aplicable; en fin, predomina en una buena medida una visión formalista de la labor jurisdiccional.**”(pág.503)

⁴ Manuel E. Tron en su artículo: *El IETU, la Constitución y la Corte*, publicado en el Semanario, de Negocios y Economía, México, del 18 al 24 de febrero de 2010. Año 6, número 727, pág. 15.

solución jurídica; los niveles (reales) de inseguridad jurídica aumentan; y comienzan a tambalear la misma idea de contar con un Estado de Derecho....el Derecho pasa a depender cada vez más de quién decide, y menos de otros criterios más objetivos. Lo dicho.....abre una posibilidad demasiado cercana, cual es la de que los decidores definan de antemano cuál es la solución jurídica que prefieren, o que mejor se ajusta con sus pre-juicios o convicciones ideológicas o intereses, y luego “salgan a la búsqueda” de la doctrina interpretativa que les permita decidir lo que ya sabían de antemano que querían decir. Esto, a su vez, provee de un enorme incentivo a políticos inescrupulosos, que pueden aprovechar dicha situación.....para presionar sobre la justicia a favor de decisiones que les resulten favorables.”⁵

En el propio artículo, Gargarella propone que nuestra democracia moderna es en esencia “deliberativa”, es decir que se justifica sólo en la medida de que contribuya a la toma de decisiones imparciales: “para lo cual –propone- resulta imprescindible apoyarse en un proceso igualitario de discusión colectiva”.

Consideramos fundamental invocar como propia la posible vía de solución que propone Gargarella, al conflicto de la legitimidad del control constitucional por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación: “...ahora puede decirse que el control judicial puede ser compatible con el ideal de la democracia en la medida en que, y sólo sí, se ejerza de cierto modo....de uno que, a la vez de ser respetuoso del predominio de la autoridad democrática, sirva al debate colectivo y contribuya a la inclusión y a la igualdad que son necesarias para otorgarle sentido a la deliberación colectiva. Esto requiere, por ejemplo, que el Poder Judicial deje de hacer lo que habitualmente hace, es decir, simplemente reemplazar la voluntad del legislador por la propia, cada vez que considera (a partir de la teoría interpretativa que escoja privilegiar) que la actuación de legislador es impropia. Esto requiere que el Poder Judicial reconozca cuál es el lugar y el papel que le corresponde en el proceso de toma de decisiones.....Esto requiere que el Poder Judicial se ponga al servicio de la discusión pública, y que se abra a ella, en lugar de reemplazarla (y así, finalmente, desalentarla).....Ellos (los integrantes de la Corte Suprema) deben ayudar a la ciudadanía a reconocer los diversos puntos de vista en juego en situaciones de conflicto; deben forzar a los legisladores a que justifiquen sus decisiones; deben poner sobre la mesa pública argumentos o voces ausentes del debate.....Actuando así los jueces promueven un objetivo importante: el diálogo democrático.....Lo que estarán haciendo...es ayudar a esas mayorías a pensar y a decidir. En sociedades plurales marcadas por el “hecho del desacuerdo”, ellos estarán contribuyendo del mejor modo posible a aclarar, pulir y acercar posiciones, favoreciendo la convivencia deseada. De este modo también ellos, estarán bloqueando la posibilidad de que el proceso de toma de decisiones se convierta en una mera fachada al servicio de particulares grupos de interés, e impidiendo que el Congreso se convierta en la pesadilla del mero acuerdo entre poderosos que supo describir, trágicamente, Carl Schmitt”.⁶

Es decir necesitamos una Corte que no dé por descontada su legitimidad en el control constitucional que ejerce, sino que busque esa legitimidad a través de la razonabilidad y justeza de los argumentos que informen sus decisiones; en pocas palabras, una Corte que resuelva con auténtica imparcialidad, que sea sensible a los debates públicos, a las exigencias y necesidades de

⁵ Roberto Gargarella: “Un papel renovado para la Corte Suprema. Democracia e interpretación judicial de la Constitución”, publicado en la obra “Teoría y Crítica del Derecho Constitucional”, Tomo I, Democracia. Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, 2008, págs. 160 y 161

⁶ Roberto Gargarella. Op, cit., pág. 166 y siguientes

los contribuyentes, del mundo real. Por lo pronto, consideramos con pena que las decisiones que la Corte tomó en las seis sesiones públicas en que discutió la inconstitucionalidad del Impuesto Empresarial de Tasa Única, constituyen un ejemplo de cómo nuestro máximo tribunal, sin mayores obstáculos, transitó (usando otra vez las palabras de Gargarella): “*de la alquimia interpretativa al maltrato constitucional*”, lo que trataremos de demostrar en este ensayo.

III. NUEVOS ENFOQUES SOBRE LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA

Tradicionalmente la SCJN ha sostenido que la garantía de proporcionalidad tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución, 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*”.

Así concluye que la proporcionalidad se refiere a la congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva entendida ésta como la *potencialidad real de los causantes* de contribuir al gasto público en la medida en que deberán pagar más quienes tengan mayor capacidad contributiva y menos los que la tengan en menor proporción. Esta potencialidad real de contribuir al gasto público es atribuida por el legislador al sujeto pasivo del impuesto, 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.

Los conceptos anteriores fueron sustentados paulatinamente por nuestro máximo órgano de control constitucional y finalmente contenidos en la tesis de jurisprudencia cuyo rubro es: “*PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.*” (9ª. Época. Registro 184291, Mayo de 2003).

Ahora bien en el examen de la decisión judicial que hoy nos ocupa, y que fue la primera adoptada por el Pleno de Ministros de la SCJN, de acuerdo con su nueva integración (al sustituir Luis María Aguilar Morales y Arturo Zaldívar Lelo de Larrea a Genaro Góngora y a Mariano Azuela), el máximo tribunal examinó y redefinió el concepto de proporcionalidad tributaria, al desestimar, sin mucho esfuerzo, los agravios que al respecto plantearon los quejosos, entre otros, los relacionados con los siguientes conceptos: *a) objeto del IETU; b) no deducibilidad de ciertos conceptos; c) pagos provisionales ;y d) Impuesto al Activo pendiente de ejercicios anteriores.*

1. *Objeto del IETU*

Ante todo conviene recordar que según se advierte de las versiones taquigráficas publicadas por la propia Corte en su página web, fue en las sesiones de 28 de enero y 2 de febrero, donde se examinó el objeto del nuevo impuesto a efecto de determinar si el mismo cumplía con la garantía a que hemos hecho referencia. Ahora bien, como comentamos en el proemio de este trabajo, el objeto fundamental de nuestro estudio son dichas versiones taquigráficas, ya que nuestra

intención es estudiar cómo se desarrollaron las discusiones respectivas, qué argumentos más destacables presentaron los Ministros y cómo justificaron las decisiones que finalmente tomaron. Este material es muy valioso, pues la forma en que el órgano máximo de control constitucional adopta sus resoluciones, es siempre a través de audiencias públicas en donde se discute el proyecto o proyectos respectivos.

En el caso del estudio de la constitucionalidad del IETU, los proyectos originales que había preparado la comisión de secretarios de estudio y cuenta fueron rechazados, en la mayor parte de sus argumentaciones, en las sesiones de la Corte (los proyectos se presentaron bajo la relatoría de la Ministra Margarita Luna Ramos), por lo que, los argumentos desestimatorios ineludiblemente tuvieron que haber salido de lo dicho y considerado por los Ministros en esas sesiones. Esta afirmación se hace sin olvidar que los razonamientos, decisiones y “pareceres” de los jueces constitucionales vendrán depurados y desarrollados con la mayor consistencia posible en los en-groses en que se contengan las resoluciones definitivas, como trabajo fundamental de los secretarios, e incluso en las actas de las sesiones públicas. Aquí, lo que se impone analizar, son los puntos de vista, enfoques y criterios jurídicos de los Ministros, expresados éstos con toda la espontaneidad con que todos lo vimos y que, a juicio de nuestro máximos jueces, resultó suficiente para negar el amparo respecto de *todos* los aspectos controvertidos del novedoso gravamen (cuya comprensión, por lo demás no resultó fácil para los juzgadores).

Hechas las salvedades anteriores, estamos en condiciones de señalar que como se desprende de la primera sesión del 28 de enero, la Corte inició las discusiones de este tema y, gracias a la relatoría de la citada Ministra Luna Ramos, se conoció que el proyecto original se esforzaba por estudiar y comprender la naturaleza del IETU, razonando que era un impuesto directo, pero que a diferencia de los impuestos directos tradicionales, no sólo atiende al ingreso, sino también al consumo o gasto. El objeto del gravamen, se contemplaba en el proyecto, como la percepción efectiva de los ingresos totales de los sujetos, por las actividades gravadas. En su base –se decía– incorpora *“una diferencia positiva que sólo formalmente se asemeja a una utilidad y la intención de que el tributo pese no solamente sobre la misma, sino sobre la generación de flujos económicos destinados a la retribución de los factores de la producción.”*

Se contemplaba al nuevo tributo como un instrumento de control (sic) del impuesto sobre la renta, complementario de éste, cuyos objetivos son lograr mayor simplicidad en el sistema tributario, aumentar la recaudación y ampliar la base, con un tributo de tasa uniforme lo más reducida posible, mediante la eliminación de tratos especiales y exenciones. Asimismo, se insistía, sobre la intención de crear un sistema entre IETU e ISR, pues el primero no se pagaría sino en la medida en que no se realicen pagos efectivos de impuesto sobre la renta.

Los argumentos anteriores fueron desestimados en atención a la postura liderada por el Ministro Presidente d. Guillermo Ortiz Mayagoitia, quien consideró que muchos de los elementos que presentaba el proyecto como objeto del IETU no venían expresados de esa forma en la ley, por lo que era mejor atenerse a lo que expresamente establece ésta en sus artículos 1º y 2º como objeto del impuesto y hecho imponible, que no es otro que los ingresos provenientes de las tres actividades gravadas (enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento de uso o goce temporal de bienes). Rechazados los argumentos del proyecto original, el citado Ministro Presidente se comprometió a presentar para la siguiente sesión, la del 2 de febrero, un proyecto donde se presentara una propuesta alternativa.

Dicha propuesta consideró como objeto del IETU los “*ingresos brutos*” del contribuyente, pero no todos, sino únicamente los provenientes de las actividades gravadas, donde “*el ingreso gravado es igual al precio*” de aquéllas operaciones, “*sin perjuicio de las deducciones y demás beneficios que establece la ley*”.

Según se desprende de la intervención del Ministro Cossío Díaz, la postura defendida por Ortiz Mayagoitia en el proyecto alterno, hizo referencia al nuevo gravamen como un impuesto plano, en virtud de que grava los ingresos brutos (concepción a su vez criticada por Cossío), al ser éstos una manifestación de riqueza, aduciendo que, por lo tanto, el IETU es un impuesto con una estructura semejante a la del impuesto sobre nóminas o el impuesto sobre adquisición de inmuebles. La postura del Ministro Presidente en el sentido de que el objeto del impuesto son los ingresos brutos, así como considerarlo como un tributo con cierta semejanza a los antes citados, que son claramente reales e indirectos, ya anticipaba lo que después se resolvería en el sentido de que los contribuyentes no tienen derecho a deducciones en este tipo de impuesto, el IETU, pues las que se otorguen son un “*beneficio tributario*” concedido por el legislador.

En sus intervenciones sobre este tema, el Ministro Cossío Díaz denunciaba acertadamente lo peligroso de adoptar tal concepción frente al nuevo tributo, ya que las deducciones en el IETU “*son indispensables para conseguir los fines del impuesto*”, sin compartir la naturaleza de beneficio tributario; agregaba: “*...porque de aceptar eso pues prácticamente lo digo así con mucha franqueza, creo que el impuesto está implícitamente reconocido en su totalidad constitucional por el tema básicamente de las deducciones o al menos en el tema de las deducciones. Yo creo que esto tiene sus complicaciones y sobre todo por partir de la idea de que como es un flat tax, pues desde ahí se deriva el resto de las consideraciones...*”.

En pro de la postura del Ministro Ortiz Mayagoita el nuevo Ministro Aguilar Morales señaló que sí era pertinente la referencia al impuesto sobre nóminas, pues no obstante que éste último es distinto al IETU, “*sirve de referente en cuanto a que lo que se grava es solamente esa cantidad de dinero que se está moviendo, no quiere decir que sea semejante, desde luego es un ingreso en un caso (el IETU) y es un egreso en otro (nóminas), pero simplemente el dinero o flujo que se está operando en ambos casos; que no tiene nada que ver con el ingreso que hace un incremento patrimonial en impuesto sobre la Renta.*”⁷ Destacamos esta postura porque realmente, junto con las ideas de la mayoría, es un salto cuántico en la visión tradicional de los gravámenes ya que, en voz del Ministro Luis María Aguilar, la Corte introduce una nueva noción a la exégesis tributaria: la de un impuesto al ingreso que no tiene nada que ver con el ingreso como incremento patrimonial (que es lo que grava Renta); por esto es que la Corte definió que en el IETU se gravaban ingresos brutos, a diferencia de ISR que grava utilidades, ingresos netos, se entiende.

Entendámonos, históricamente la SCJN había justificado tanto los impuestos al ingreso (renta), como los impuestos al gasto o consumo (valor agregado); pero respecto de los primeros había sostenido que el hecho imponible era la base gravable formada por la suma de ingresos acumulables menos las deducciones autorizadas por la ley.⁸ Incluso sostuvo este mismo razonamiento cuando sentenció que el impuesto al activo sólo era constitucional si permitía la deducción de los pasivos, seguramente por la complementariedad con el impuesto sobre la renta. Desde

⁷ El resaltado es nuestro.

⁸ Tesis de jurisprudencia 52/96, rubro: “Renta. Sociedades mercantiles. Objeto y momento en que se genera el impuesto

luego que este criterio también ya había sido abandonado por el Alto Tribunal cuando tuvo que confrontar esta consideración ante un impuesto al activo que gravaba la base bruta.

Ahora bien, es evidente que la actividad económica no produce los ingresos por generación espontánea y quienes obtienen ingresos derivados de las tres actividades gravadas por el IETU, deben incurrir, *sine qua non* en gastos para generarlos, es decir, es de sentido común y económicamente inevitable que la generación de un ingreso presupone un gasto o costo; sin embargo, a nuestro juicio, el Supremo Tribunal crea un parte aguas al conceptualizar a las deducciones (necesarias para la generación de los ingresos) única y exclusivamente como un “*beneficio tributario*”, otorgado por el legislador en forma graciosa. Ya por votarse el asunto y en virtud de que la propuesta alternativa elaborada por el Ministro Presidente proponía esta tesis: “*IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. EL OBJETO DE ESTA CONTRIBUCIÓN SON LOS INGRESOS BRUTOS RECIBIDOS POR LA ENAJENACIÓN DE BIENES, LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS INDEPENDIENTES Y EL OTORGAMIENTO DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES*”, la Ministra Luna Ramos fue la voz disidente en estas sesiones, y por lo que toca a la sesión que nos ocupa, hizo ver, con sobrada razón y meridiana claridad que ya se le estaba dando al impuesto la connotación de que sólo puede tener como objeto los ingresos brutos, a pesar de que la propia ley prevé la aplicación de la tasa: “*a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por las actividades...las deducciones autorizadas*”. Por lo que cuestionaba correctamente la Sra. Ministra: “*¿Qué quiere decir? Que la propia ley está autorizando ciertas deducciones, no muchas, pero sí esta determinando ciertas deducciones, entonces esto ya hace que no sea el ingreso bruto...*”.

Esta objeción se superó, metafísicamente agregando a “*los ingresos brutos*” (que se preveían como objeto del impuesto) la frase, “*sin perjuicio de las deducciones y créditos que prevé la ley.*”⁹ Texto este que finalmente fue el aprobado. Es interesante comentar como la Juez Constitucional citada reiteró que no era conveniente utilizar el calificativo de ingreso bruto, ya que “*la ley nunca habla de ingreso bruto*”,

En efecto, como fácilmente puede advertirse, aquí se incurrió en un grave contrasentido, pues precisamente el concepto de “*ingresos brutos*” alude a aquéllos que se obtienen como contraprestaciones por ciertas actividades, como la enajenación de bienes y la prestación de servicios, pero sin deducción o descuento alguno. Es decir, ¿cómo es posible que la Corte sostenga que hay ingresos brutos con deducciones?, ¿acaso éstos no son ingresos netos?

Tratando de desfacer este grave entuerto, que por cierto tampoco se vio que hubiera preocupado a los demás Sres. Ministros, Luis María Aguilar Morales tomó la palabra para “*aclarar*” que el objeto del impuesto es el ingreso bruto, sin que sea óbice que para el cálculo de la base:

⁹ Este texto fue el que finalmente declaró votado el Secretario General de Acuerdos en la propia sesión de 2 de febrero, por mayoría de ocho votos. El texto de la tesis según lo leído y modificado en sesión será al parecer el siguiente: “**IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. EL OBJETO DE ESTA CONTRIBUCIÓN SON LOS INGRESOS BRUTOS RECIBIDOS POR LA ENAJENACIÓN DE BIENES, LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS INDEPENDIENTES Y EL OTORGAMIENTO DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES.** De la interpretación de lo previsto en los artículos 1° y 2° de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, así como de lo indicado en la exposición de motivos y en el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados relativos al proceso legislativo del que derivó este ordenamiento, se advierte que el referido tributo tiene, como hecho imponible, la obtención de ingresos derivados de la realización de las actividades consistentes en la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y que al definir a dichos ingresos como el precio o contraprestación a favor de quien realiza dichas actividades, su objeto o manifestación de riqueza gravada son los ingresos brutos que se perciben por realizar éstas, sin perjuicio de las deducciones y créditos que prevé la ley

“existan unas, otras o más o menos deducciones, [lo que] no quiere decir que el objeto del impuesto se modifique....que si hay deducciones, pues sí, sí hay deducciones, también las hay en impuesto sobre la renta (!), pero eso no quiere decir que el objeto de impuesto sobre la renta se modifique al modificarse las deducciones”. Vaya aclaración. Al votarse esta postura, resultó que, después de muchos circunloquios, lo que en realidad dejó la Corte como objeto del IETU son los ingresos (brutos) menos deducciones (sic).

Llama la atención que según la propia SCJN es el mismo objeto que el del impuesto sobre la renta, conforme a la tesis de jurisprudencia 52/96 que citamos en párrafos anteriores (Ver nota (1))? Y que dice expresamente en su texto: *“De conformidad con el artículo 1o. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo.”*¹⁰

Ahora bien, nos preguntamos, ¿cuál es la diferencia substancial que para efectos de exégesis constitucional, puede haber entre dos gravámenes así desmenuzados o diseccionados como para que permitan definir que en el caso del ISR, las deducciones resultan indispensables para la constitucionalidad del impuesto, mientras que en el caso del IETU, las deducciones son meros *“beneficios tributarios concedidos por el legislador”*?¹¹

Es decir, ¿es posible, por no hablar de lo jurídico ni mucho menos de lo constitucional, que en un mismo sistema impositivo, existan dos tipos de gravámenes, cuyo objeto sean los ingresos, pero para uno, se considere indispensable la necesidad de deducciones para generar el ingreso (ISR) y para el otro tales deducciones sean meros beneficios tributarios (IETU)? ¿Cómo se logró esta conclusión a partir de un silogismo que carece de la premisa menor?

Son cuestiones estas que evidencian la ausencia de una exégesis constitucional consistente, convincente y, por lo mismo, legítima. Exégesis a la que debe aspirar todo control constitucional, según dejamos consignado en la introducción de este documento.

No en balde, d. Sergio Salvador Aguirre Anguiano, (al seguir la discusión ese mismo día respecto de los *“conceptos no deducibles”*, denunciaba esta grave incongruencia: *“A mí me sigue golpeando, me sigue causando una impresión fuerte, el pensar que hay dos impuestos que gravan el ingreso, Renta y IETU, para los cuales existe una diferente vara de medir la capacidad contributiva, yo pienso que esto no es así; ¿qué tan constitucional sería si esto fuera así? Yo pienso que si gravara el ingreso tendría como lógica contrapartida poderse deducir los gastos necesarios para obtenerlo, los indispensables...”*

¹⁰ Véase también la tesis de jurisprudencia 34/91 del Pleno, que lleva por rubro: **ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. SI PARA EFECTOS DE RECAUDACION, ESTE IMPUESTO ES CONSIDERADO COMPLEMENTARIO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ESTO NO IMPLICA QUE LAS LEYES QUE ESTABLECEN AMBOS TRIBUTOS PARTICIPEN DE LA MISMA NATURALEZA, POR LO QUE ES INADMISIBLE QUE LAS SUPUESTAS INCONGRUENCIAS OBTENIDAS DE LA COMPARACION DE SUS ELEMENTOS PRUEBEN LA VIOLACION A LA FRACCION IV, DEL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL**” y en la que textualmente se dice: *“En cambio, en la Ley del Impuesto sobre la Renta, los sujetos son las personas físicas y morales que obtienen los ingresos que señala, **constituyendo estos ingresos el objeto del impuesto; la base gravable son los ingresos percibidos, menos las deducciones permitidas por dicha ley...”***

¹¹ Cfr. Tesis rubros: **“DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTICULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL**”. 1ª. Sala, Aislada, febrero de 2007; **“DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA SU INTERPRETACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”**, 1ª Sala, Aislada, febrero de 2007.

2. No deducibilidad de ciertos conceptos

Los agravios de los quejosos sustancialmente sostenían la desproporcionalidad del nuevo impuesto, desde el momento en que no consideraba deducibles una serie de conceptos indispensables, como los sueldos y salarios, aportaciones de seguridad social, participación de utilidades, gastos de previsión social, algunas inversiones anteriores a la fecha de entrada en vigor, intereses que no forman parte del precio y regalías entre partes relacionadas.

A esta altura García Márquez dominaba el pensamiento de todos los justiciables, pues se adivinaba el sentido de la resolución, con la misma seguridad de la “*crónica de una muerte anunciada*”, desde el momento en que se había estimado como objeto del IETU, los ingresos brutos, y las deducciones como un mero beneficio tributario.

En este tema, los dos nuevos Ministros Zaldívar Lelo de Larrea y Aguilar Morales, coincidieron en sostener que no existe un derecho constitucional a las deducciones.

Escuchemos al Ministro Zaldívar Lelo de Larrea: “*A mí me parece, en principio, que las deducciones que establece la ley en este tema son razonables, son adecuadas, son proporcionales y no vulneran ningún principio constitucional.*” Y lo justificaba así: “*Hay que tener claro que no existe un derecho constitucional a las deducciones, las deducciones se tienen que ver en la lógica de cada tributo, de conformidad con la proporcionalidad que es lo que estamos analizando en este momento, y reitero, en la medida que hemos reconocido que el IETU es un impuesto diferente al de Renta, con un objeto distinto, las deducciones que debemos analizar son las que inciden precisamente en el IETU y no en Renta...*”. (¿Qué dijo?). Nosotros pensamos distinto, si no hay derecho constitucional a las deducciones para la obtención de ingresos, ¿dónde queda la capacidad contributiva como derecho fundamental?

Lo que corroboró en estos términos el Ministro Presidente: “*...el IETU es el ingreso obtenido como precio, o el ingreso bruto le llamé yo, a la óptica de esta decisión es como debemos entender las deducciones...*”

Los Ministros Valls Hernández y Sánchez Cordero, justificaron la proporcionalidad atendiendo a “*lo bajo de la tasa*”. El primero utilizó un argumento muy usado por el Procurador Fiscal de la Federación en diversos foros, incluso en la propia audiencia pública de 22 de abril ante la SCJN, consistente en que no tendría caso establecer un nuevo gravamen al ingreso que tuviera las mismas deducciones que Renta. La intención del legislador de establecer una base más amplia y con deducciones mínimas y una tasa baja, razonó el Ministro, justifica las limitaciones en las deducciones.

Por su parte la Ministra Sánchez Cordero sostuvo que la proporcionalidad debía medirse atendiendo a lo bajo de la tasa, no a las deducciones. Desde luego no argumentó cómo llegaba a la conclusión de que se trataba de una tasa baja, omisión que impide entender el argumento.

Finalmente los Ministros acabaron de ponerse de acuerdo en Pleno Privado, de fecha 4 de febrero en donde decidieron subsumir los diversos razonamientos que en las sesiones públicas habían dado varios de ellos y acordaron que los argumentos relativos de los quejosos, se resolverían en un solo considerando, bajo el siguiente razonamiento toral: “*Las deducciones previstas en la LIETU no buscan determinar utilidades o ganancias, sino que persiguen una finalidad diferente y se traducen como auténticos beneficios al causante con miras al desarrollo de una política fiscal. La no previsión de deducciones en el IETU no viola el principio de proporcionalidad*”.

Como fácilmente podemos advertir, hemos llegado ya, increíblemente en la exégesis constitucional, al concepto de “*Fisco benefactor*”, quien en forma graciosa concede “*auténticos beneficios al causante*”, para desarrollar una política fiscal (sic). Esta nueva institución justifica la inaplicabilidad de las garantías individuales en materia tributaria, solución que nos recuerda nítidamente lo que antes sólo se explicaba en las aulas, como el “*acto del príncipe*”¹².

3. Pagos provisionales

El agravio de los quejosos argumentaba en esencia la violación al principio de proporcionalidad por la falta de un mecanismo de ajuste para los pagos provisionales, de forma tal que guarden relación o constituyan un fiel reflejo del impuesto que se debe enterar al final del ejercicio.

Las consideraciones del proyecto en este tema fueron votadas sin discusión¹³ alguna por mayoría de 10 Ministros, excepto, desde luego, el voto en contra de la Ministra Luna Ramos. Según la relatoría de la citada Ministra durante la sesión del 4 de febrero, dichas consideraciones resolvieron que no había desproporcionalidad, pues los pagos provisionales sí guardan relación con el impuesto definitivo que se paga al final de ejercicio. Los pagos provisionales y los definitivos toman en cuenta exactamente los mismos elementos para su cálculo y determinación; por ello los provisionales no tienen que ajustarse, como en otras leyes, tomando en cuenta coeficiente o factor alguno, como reflejo de la situación fiscal del contribuyente en ejercicios anteriores, sino que se determinan tomando en cuenta los ingresos y deducciones que efectivamente hubieran percibido o tenido los contribuyentes en un periodo (mes) específico. Así, de acuerdo con la mecánica de la ley se atiende a la situación real y objetiva del contribuyente al tomarse en consideración los ingresos efectivos y las deducciones efectivas del periodo de que se trata. No se entendió la mecánica del impuesto.

El simplismo de estas consideraciones no puede dejar de sorprendernos, es evidente que la falta de proporcionalidad tributaria estaría dada, en todo caso, porque mes con mes, a través de los provisionales, el contribuyente estará obligado a cubrir un gravamen no sobre su utilidad sino sobre sus flujos de efectivo, en otras palabras, ¿cómo pagar un impuesto, con base en el efectivo en caja que una empresa tiene en un momento dado, sin tener en cuenta los diversos gastos (y desde luego nos referimos aquí a aquéllos cuya deducibilidad IETU sí reconoce) que tendrán que hacerse con cargo a ese efectivo a lo largo del ejercicio o incluso en el mes siguiente? La Corte no se interesó en estudiar cómo funciona el impuesto, pues de haberlo hecho, habría podido entender el reclamo de los justiciables en el sentido de que al ser el IETU un impuesto de determinación anual, no se puede arbitrariamente hacer una fotografía de una base ampliada por fragmentos o lapsos de tiempo sin la perspectiva del ejercicio completo, pues la base gravable, no puede ni tiene porque repetirse en forma idéntica el resto del año, lo que impide ser signo de capacidad contributiva.

¹² Ver Derecho administrativo, Massimo Severo Giannini, Instituto Nacional de Administración Pública (España) Derecho administrativo. P.59

¹³ ¿Se habrá cumplido con el principio de exhaustividad?

4. Impuesto al Activo pendiente de recuperar de ejercicios anteriores

El principal argumento que se esgrimió en las demandas en este tema fue la retroactividad del artículo tercero transitorio, al impedir que los contribuyentes recuperaran totalmente el impuesto al activo (IMPAC) que hubieren pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél que el impuesto sobre la Renta fuera mayor que el IMPAC, a pesar de tener un derecho adquirido para ello conforme a lo previsto en el artículo 9º de la abrogada Ley del Impuesto al Activo.

Sobre este tema los proyectos originales proponían la concesión del amparo; sin embargo, fueron desestimados en la sesión del 8 de febrero, en donde nuevamente la Ministra Luna Ramos advirtió que, desestimado el argumento de retroactividad, había que hacer una propuesta para pronunciarse sobre su falta de proporcionalidad; razón por la que el Ministro Presidente propuso, con una celeridad muy deseable en un órgano de control constitucional, que: *“pues ojala pudiera estar hoy mismo la propuesta para que mañana la analizáramos”* y efectivamente al día siguiente se discutió la propuesta que, como era de esperarse, desestimaba también el agravio por falta de proporcionalidad respecto del 3º transitorio de la nueva ley, en razón de que la limitación para recuperar el IMPAC: *“No incide de manera alguna en la capacidad económica de los contribuyentes y más bien constituye un beneficio a su favor ante la imposibilidad de su recuperación al haberse abrogado la ley de la materia.”* Este argumento circular, realmente no se ocupa de analizar el fondo del planteamiento.

El Ministro Cossío Díaz se pronunció en contra de esta postura, con un razonamiento que consideramos muy sólido, al recordar a sus colegas que la Corte, había venido considerando como una de las razones de la constitucionalidad del IMPAC precisamente la posibilidad de su recuperación en ejercicios posteriores: *“en tanto –dijo– que la empresa fuera generando utilidades que pagaran ISR, esta circunstancia se traducía en la posibilidad de recuperar el IMPAC pagado en ejercicios anteriores.”* y por eso precisamente fue que la Corte estimó constitucional incluso la no deducción de deudas en IMPAC, ya que al final el IMPAC pagado podía recuperarse cuando Renta (aún fuera en otro ejercicio) resultara mayor. Agregó: *“...este mecanismo (el de recuperación del IMPAC), para mí era trascendental en la apreciación del IMPAC como un gravamen constitucional desde la garantía de proporcionalidad tributaria; en este contexto el que con tanta facilidad el legislador fiscal haya desdeñado este mecanismo al implementar el IETU y haya fijado bases para la deducción que no obedezcan a ninguna lógica en particular, como lo es el que únicamente se consideren los tres ejercicios o que solamente se autorice la devolución hasta por un porcentaje determinado, necesariamente tiene como efecto la transgresión a la garantía de proporcionalidad tributaria.”*

Es decir el Ministro citado denunció una grave incongruencia, pues si la SCJN resolvió la constitucionalidad del impuesto al activo porque no se violaba el principio de proporcionalidad, ya que el pago que se efectuaba, aún sin la deducción, de deudas que la ley contemplaba hasta 2007, no afectaba la esfera jurídica del contribuyente *precisamente* porque existía la posibilidad de recuperar el IMPAC de los últimos diez ejercicios. Así al actualizarse efectivamente una utilidad y pagar el ISR correspondiente, se permitía al contribuyente recuperar las cantidades que había pagado y el paso del tiempo demostraba que si no se había pagado originalmente impuesto sobre la renta, *“ello no obedecía a prácticas elusivas o estrategias fiscales, sino que las inversiones correspondientes no habían madurado.”*

Tratando de refutar esta contundente denuncia, el Ministro Valls Hernández resumió lo que vendría a ser la postura mayoritaria “... *el hecho de que la Ley del IETU disponga que los contribuyentes sólo podrán recuperar una parte del impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores y no la totalidad del mismo, no incide de manera alguna en la capacidad económica de los contribuyentes y más bien constituye un beneficio a su favor ante la imposibilidad de su recuperación al haberse abrogado la ley*”. Como advertimos nuevamente se avaló el novísimo concepto de “*Fisco benefactor*”.

Por lo demás como ya veremos al examinar los criterios sostenidos por la Corte en materia de retroactividad en el apartado respectivo, ahora resulta que más allá de los derechos que conceda una ley, si ésta se abroga desaparece todo beneficio, es decir, utilizando una frase popular ¹⁴ que viene como anillo al dedo “*muerto el perro se acabó la rabia*” y quitémonos de mayores problemas.

Un punto importante a destacar aquí es el desdén absoluto a lo denunciado por el Ministro Cossío, pues no hubo mayores argumentaciones en contra de lo alegado por éste. Qué importancia merece a nuestros jueces constitucionales: “*la cultura del precedente*”, ya que aquí de lo que se trata es de ser congruentes y sistemáticos con la razón reciente y fundamental que se había dado para sostener la constitucionalidad del IMPAC y que tenía que ver con que, más allá de las deducciones que el IMPAC podía o no permitir, no se causaban mayores perjuicios a los contribuyentes en cuanto se preveía la posibilidad de su recuperación, lo que, de acuerdo con la lógica jurídica, debió conducir al Pleno, a reconocer la existencia de este derecho, aunque la ley del IMPAC se hubiere abrogado, como lo proponía el Ministro Cossío Díaz.

En fin, como lo dijo el Ministro Aguirre Anguiano, en el momento de emitir su voto en contra: “...*si se viola el principio de proporcionalidad; yo entiendo perfectamente que la ley abrogada permitía ciertas devoluciones y con su derogación se dejó prendidos de la brocha a los contribuyentes*”.

Tan fueron sólidos los argumentos de hermenéutica jurídica dados por Cossío Díaz, que fue este de los pocos temas en que hubo 5 votos en contra de la propuesta. Además de los ya mencionados, las Ministras Luna Ramos y Sánchez Cordero y el Ministro Gudiño Pelayo.

IV. EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE IRRETROACTIVIDAD REDEFINIDO

Otro tema muy importante abordado por la Corte y que, además, es una cuestión que traspasa las barreras de las garantías en materia tributaria consagradas por el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución, es el de la retroactividad a que se refiere el artículo 14 de la propia Carta Magna que prohíbe la aplicación retroactiva en perjuicio de persona alguna y por lo tanto, proscribire la existencia de leyes retroactivas.

El tema planteado se refiere a la limitación del derecho a recuperar el Impuesto al Activo pagado en ejercicios anteriores por las nuevas y diversas reglas previstas en el propio precepto (básicamente consistentes en topar los montos a devolver al impuesto al activo pagado que hubiere resultado menor en los ejercicios fiscales de 2005, 2006 y 2007 y sin exceder del 10% del IMPAC pendiente de devolver).

El proyecto presentado por los secretarios concedía el amparo por este tema, pues estimaba que el tercero transitorio en cita sí viola la garantía constitucional de irretroactividad al limitar

¹⁴ Por algo Cervantes lo llama el sabio legislador.

la recuperación del Impuesto al Activo, afectando derechos adquiridos conforme al artículo 9 de la abrogada Ley del IMPAC, que concedía el derecho a recuperar el impuesto pagado en demasía a través de los diez ejercicios fiscales anteriores, pues con el impuesto empresarial a tasa única la recuperación de aquél impuesto deberá hacerse aplicando las nuevas reglas dadas en el tercero transitorio, que introducen más limitantes, que las que se establecían en la LIMPAC que concedía originalmente el derecho.

La propuesta fue desestimada y se resolvió declarar infundado el agravio. El primero que se pronunció en tal sentido fue el Ministro Luis María Aguilar Morales, quien consideró que el proyecto daba la apariencia “...de que se está afectando derechos adquiridos a partir de 2008, ya no existe la Ley del Impuesto al Activo, los impuestos se pudieron haber recuperado si se hubiera dado la hipótesis en 2007.” En pocas palabras el Ministro se pronunció por qué la ley no era retroactiva, nuevamente bajo la teoría de los “beneficios” que concedía la ley del IETU. Así dijo: “El nuevo impuesto reconoce una cuestión que aunque está vinculada por el tema del impuesto al activo, es una cuestión nueva, en la que reconociendo como un beneficio que pueden obtener una recuperación o devolución del impuesto al activo por los últimos tres años no tiene nada que ver con el impuesto al activo que se podía recuperar mientras estuviera en vigor la ley...” La retroactividad, razonó Aguilar Morales, sólo se daría: “...si durante la vigencia de la Ley del Impuesto al Activo se hubiera dado la hipótesis (pues sí, razonamos nosotros, ése era efectivamente el agravio, que la hipótesis legal para la recuperación del IMPAC ya se había actualizado bajo la vigencia de esa ley anterior), única forma –sigue el Ministro– de que ese derecho hubiera “entrado en la esfera jurídica del gobernado”. E insistió: “tienen que haber sido en el mismo ejercicio y en ese mismo ejercicio tenía la generación del derecho y la oportunidad de exigir la devolución Así compendió Aguilar Morales la tesis de irretroactividad: “¿por qué ya no son los diez años?, pues porque la nueva Ley del IETU, ya no tiene la vigencia antes, sino a partir de 2008 y la del IMPAC ya no tiene la vigencia hasta dos mil siete (¡Ah, pues sí!); entonces yo no veo que se esté afectando ningún derecho.....la nueva ley tiene un mecanismo que tiene algo que ver con aquello que existió pero que es un nuevo mecanismo totalmente independiente.”

Conforme al criterio de este Ministro, prácticamente sería imposible que existiera retroactividad alguna, pues la ley anterior ya no está en vigor y por tanto la nueva norma no puede afectar ningún derecho que hubiere concedido aquélla, conclusión que no se explica cómo se obtiene.

Esta postura fue avalada por la mayoría. Veamos al Ministro recién nombrado, d. Arturo Zaldívar Lelo de Larrea: “El derecho adquirido se da ejercicio por ejercicio, en el momento en que se actualiza, que el ISR pueda ser acreditado contra el activo, no se da previamente, si así fuera, resultaría que los gobernados tienen derecho a que no se modifiquen nunca las leyes fiscales.....lo que me parece pues que sería un absurdo”. Como se ve, lo que para el nuevo Ministro no es un absurdo es que la teoría de la retroactividad cuando se afectan derechos adquiridos, haya quedado limitada a que se dé “ejercicio por ejercicio”; con lo que insistimos prácticamente resulta imposible que se dé la retroactividad en algún caso.¹⁵

¹⁵ Cfr. La siguiente tesis del Pleno, bajo el rubro: “RETROACTIVIDAD TEORÍAS DE LA.” que muestra la exégesis consistente de la Corte en materia de retroactividad, bajo la teoría de los derechos adquiridos no consideraba ni contemplaba desde luego este tipo de limitaciones, como se advierte de la siguiente transcripción parcial 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 jurí-

Para cerrar cualquier otra interpretación el Ministro Zaldívar Lelo de Larrea también tuvo a bien referirse a la teoría de los componentes de la norma¹⁶, en los siguientes términos: “*Ahora, si nosotros analizamos también esto a la luz de la teoría de los componentes de la norma, como ustedes saben la Jurisprudencia del Pleno de la Corte ha dicho que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, éste debe producirse. ¿Cuál es el supuesto de la norma? El supuesto de la norma es que el ISR del ejercicio excediera al IMPAC del ejercicio, ese es el supuesto, cuando ese supuesto se da viene la consecuencia, la devolución del IMPAC que efectivamente es pagado. A mí me parece que no hay una aplicación retroactiva ni hay una norma retroactiva, porque no se está vulnerando ese derecho que nace hasta que se da el supuesto de impuesto sobre la renta e IMPAC en los términos que he señalado y que se ha referido también el Ministro Luis María Aguilar, en ese momento se tiene que dar la consecuencia.*” Como puede advertirse de estas explicaciones, se confunde la exigibilidad del derecho a recuperar los pagos de impuesto al activo en exceso, con la existencia del derecho mismo.

dica 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...”, 6ª época. Pleno. Aislada.

¹⁶ La tesis que contiene esa teoría es la jurisprudencia del Pleno 123/2001: **RETROACTIVIDAD 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 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 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. También puede suceder que la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia, no dependa de la realización de los supuestos previstos en esa ley, ocurridos después de que la nueva disposición entró en vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo, ya sea por el establecimiento de un plazo o término específico, o simplemente porque la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada; en este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, por la razón sencilla de que éstas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley. 4. 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 esta 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. Pleno.

Al parecer lo que aquí quiso decir el señor Ministro es que la hipótesis de la norma (de acuerdo con la teoría de los componentes) no nacía hasta que el ISR del ejercicio excediera al IMPAC del propio ejercicio para poder acreditar o recuperar lo pagado en ejercicios anteriores por concepto de este último impuesto, y como ya no existe IMPAC a partir de 2008, (que es lo mismo que había dicho Aguilar Morales de ahí la referencia que al mismo hace Zaldívar), pues resulta imposible que se actualice la hipótesis.

Es decir, la comparación primigenia que preveía el derogado artículo 9 de la LIMPAC, es que el ISR del ejercicio fuera mayor que el IMPAC del propio ejercicio, en cuyo caso, poder acreditar y recuperar contra ese ISR, el IMPAC pagado en los diez ejercicios anteriores ¿cómo puede ser el ISR mayor que IMPAC, si ya, a partir de 2008, no hay IMPAC?, razonaron los Ministros de la mayoría.

Efectivamente así se pronunció el Ministro Valls Hernández, cuando dijo: “... *resultaba necesario para ejercer tal derecho (el de recuperación del IMPAC) que el contribuyente llevara a cabo una comparativa de impuesto. Así para poder ejercer el derecho a la devolución del impuesto al activo, era necesario contar con un impuesto sobre la renta en mayor proporción que el primero, que el impuesto al activo, no por el hecho de pagar un impuesto al activo necesariamente le otorgaba el derecho para su recuperación, ya que para ello era necesaria la existencia de un impuesto sobre la renta con el cuál compararlo por lo que constituía una mera expectativa de derecho, una pretensión, una esperanza, como ya dije, de que se realizara una situación determinada que va a generar con posterioridad un derecho a favor del gobernado... En este orden de ideas, si bien se tiene un impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores, lo cierto es que para 2008, para el ejercicio de 2009, ya no se cuenta con un impuesto al activo, porque se abrogó, para comparar contra el ISR del mismo ejercicio de 2008, ello evidencia la expectativa derechos...*”

Y d. Juan Silva Meza, quien razonó que el derecho otorgado por el 9 de la de la Ley del IMPAC: “*No implica que al momento de pagar el IMPAC, se generara un derecho adquirido a su devolución, sino que esto ocurría hasta que se actualizaba el supuesto contemplado en el propio artículo 9 de la ley derogada.*”

Por su parte, el Ministro Presidente introdujo además la tesis de “*condición suspensiva*”, al estimar que el derecho del citado artículo 9 estaba sujeto a “*una condición suspensiva (consistente en)... que en el mismo ejercicio fiscal el ISR fuera superior al impuesto pagado por concepto de IMPAC*”; cuando se suprime la ley del IMPAC “*la condición ya no es posible de realizar porque ya no habrá pago de IMPAC y entonces en ningún supuesto la renta puede ser mayor o menor no hay punto de comparación*”.

De nada sirvieron las claras argumentaciones que en contra formularon las Ministras Sánchez Cordero y Luna Ramos, fundamentalmente en el sentido de que era el propio legislador quien, en el artículo 3º transitorio de la nueva Ley del IETU había reconocido el derecho a la recuperación del IMPAC y que en realidad el derecho correspondiente había nacido e ingresado a la esfera jurídica de los contribuyentes desde el momento en que aquel gravamen se pagaba.

Veamos lo dicho por doña Margarita Luna Ramos: “*el artículo 9º de la Ley del IMPAC preveía reglas y mecanismos para recuperar el IMPAC pagado en los diez ejercicios anteriores... y en el artículo 3º transitorio de la ley (IETU), se establecen nuevas condiciones para recuperar el impuesto pagado en los diez últimos ejercicios, así como distintas reglas para poder recuperar eso que ya se pagó... por esa razón yo creo que en un momento dado es totalmente*

retroactivo porque está cambiando las reglas para recuperar el IMPAC que ya se causó, que ya se pagó.”

Además de las ministras citadas, en este tema votaron en contra los Ministros Aguirre Anguiano y Cossío Díaz.

Es importante advertir, cómo durante estas profundas disquisiciones que se vertieron para desestimar la retroactividad de la norma impugnada, en ningún momento se reflexionó sobre lo aceptado por la SCJN, en múltiples precedentes respecto del IMPAC¹⁷ y lo dicho en las propias sesiones en que se discutió el IETU. A saber, que ambos tienen el carácter de impuestos de control y complementarios de ISR, lo que significa que su pago (el de los complementarios) no se origina o impacta si el contribuyente paga por concepto del impuesto sobre la Renta, un monto mayor al que correspondería por IMPAC e IETU.

Citemos aquí la siguiente tesis de jurisprudencia del propio Pleno, 119/99, sentada con motivo de sostener la complementariedad del IMPAC:

ACTIVO. EL IMPUESTO QUE ESTABLECE LA LEY RELATIVA NO CONSTITUYE UNA CONTRIBUCIÓN ADICIONAL O SOBRETASA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. La interpretación relacionada de los diversos artículos de la Ley del Impuesto al Activo, concretamente del 2o.-A, 6o., 8o. y 9o., así como de su exposición de motivos, permiten concluir que el tributo relativo es jurídicamente complementario del impuesto sobre la renta, pues sus diversas disposiciones se explican y su mecánica sólo se entiende referida a tal contribución, al establecerse el derecho a la reducción de los pagos provisionales, así como el del impuesto del ejercicio cuando los contribuyentes tengan el derecho a la reducción en el impuesto sobre la renta y en una cantidad igual (artículo 2o.-A); al exentarse del impuesto a quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta (artículo 6o.); al establecer la presentación de la declaración del impuesto conjuntamente con la del impuesto sobre la renta (artículo 8o.); al consignarse el derecho a acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente a la que se hubiere pagado en el impuesto sobre la renta y el derecho a la devolución de las cantidades actualizadas que se hubieren pagado en el impuesto al activo, cuando el impuesto sobre la renta sea en una cantidad que exceda al impuesto al activo del ejercicio que, en ningún caso, podrá ser mayor a la diferencia entre ambos impuestos y, finalmente, al establecer que no podrá solicitarse la de-

¹⁷ Ver, entre otros, la Tesis de jurisprudencia 11/96, Pleno: ACTIVO, IMPUESTO AL. EL ANALISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS PRECEPTOS DE LA LEY QUE LO REGULA EXIGE CONSIDERAR QUE SU OBJETO RADICA EN LOS ACTIVOS, CONCURRENTES A LA OBTENCION DE UTILIDADES, COMO SIGNO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, ASI COMO QUE ELLO SE ENCUENTRA VINCULADO A SUS FINES FISCALES (CONTRIBUTIVO Y DE CONTROL) Y A LOS EXTRAFISCALES DE EFICIENCIA EMPRESARIAL. Del contenido de los artículos 25, 28 y 31, fracción IV, de la Constitución y, específicamente, de los artículos 1o., 6o., 9o. y 10, de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas (Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1988) y de la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente resulta que para examinar la constitucionalidad de los preceptos de este cuerpo legal es imprescindible considerar que, si bien de la literalidad de su artículo 1o., el objeto de la contribución radica en el "activo" de las empresas, de los demás preceptos que integran el sistema del tributo, se infiere que dicho objeto se encuentra íntimamente vinculado a que dichos activos sean susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades, signo de capacidad contributiva que el legislador necesariamente debe tomar en cuenta como presupuesto esencial de toda contribución y que, además, del fin estrictamente fiscal de recaudar recursos para los servicios públicos que exige la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, persigue la finalidad fiscal de contar con un medio eficaz de control en el pago que por impuesto sobre la renta corresponda a los sujetos pasivos, así como la finalidad extrafiscal de estimular la eficiencia de los mismos en el desarrollo de sus actividades económicas.

volución del impuesto sobre la renta pagado en exceso cuando en el mismo ejercicio el impuesto al activo sea igual o superior al impuesto sobre la renta, caso en el cual se considerará como pago del impuesto al activo del mismo ejercicio, y cuando su acreditamiento dé lugar a la devolución del impuesto al activo (artículo 9o.). En tales condiciones, el activo es un tributo que normalmente no produce afectación económica a los contribuyentes, dado que los que por impuesto sobre la renta paguen una cantidad cuando menos igual al impuesto al activo que resulte a su cargo, no verán incrementada su carga impositiva teniendo, inclusive, derecho a la devolución antes mencionada. Por consiguiente, el impuesto al activo no constituye en forma alguna una tasa adicional o sobretasa del impuesto sobre la renta, en razón de que no significa una carga adicional para el contribuyente sino un tributo complementario, por lo que no transgrede el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que consagra el principio de proporcionalidad tributaria.

Consideramos nuevamente una falta de respeto a la “cultura del precedente”, que la Corte, según la opinión mayoritaria, negó la existencia del derecho a la devolución de IMPAC, proveniente de ejercicios anteriores, pues del examen sistemático de la tesis de jurisprudencia transcrita, se advierte que una de las razones fundamentales que siempre se tuvo en cuenta para calificar la constitucionalidad del IMPAC y justificar el cumplimiento de la proporcionalidad tributaria, fue precisamente que si el contribuyente cubría en algún momento determinado una cantidad superior de impuesto sobre la renta que el IMPAC pagado, incluso en los diez ejercicios anteriores, tenía la posibilidad de recuperar ese IMPAC.

Ahora bien, desde el momento en que nuestro máximo tribunal consideró que la limitación caprichosa de este derecho introducida por el Tercero Transitorio de la nueva ley del IETU, ni violaba derechos adquiridos, ni afectaba hipótesis de la norma ya causadas, ni violaba tampoco el principio de proporcionalidad tributaria (como se vio en el apartado anterior de este artículo), es obligado y forzoso concluir que olvidó convenientemente sus propios precedentes.

La retroactividad de la disposición impugnada se origina al desconocer un derecho real a la recuperación del IMPAC de ejercicios anteriores que, tan había nacido, que precisamente eso justificaba la complementariedad y naturaleza de gravamen de control de dicho tributo y por lo mismo su constitucionalidad.

Los Ministros concluyeron que al haberse abrogado la ley del IMPAC, ya no había posibilidad de actualizar la hipótesis contemplada en su artículo 9, en razón de que no había ISR del ejercicio (2008 y siguientes) que pudiera compararse con un IMPAC que ya no existía. Esta supuesta “imposibilidad” además de que es precisamente lo que se tilda de inconstitucional, es imposible de sostener, como lo prueba la simple lectura de los tres primeros párrafos del propio artículo tercero transitorio impugnado de inconstitucional:

Artículo 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 ó 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.

Cuando el impuesto sobre la renta que se pague en el ejercicio sea menor al impuesto empresarial a tasa única del mismo ejercicio, los contribuyentes podrán compensar contra la diferencia que resulte las cantidades que en los términos del párrafo anterior tengan derecho a solicitar su devolución.

Aquí en el primer párrafo del precepto está el reconocimiento del derecho a la recuperación del IMPAC, por los diez ejercicios anteriores, y en el tercer párrafo se establece la forma para proceder a la devolución de ese IMPAC retroactivamente limitado, que no es otra que comparar el ISR con el nuevo impuesto complementario y de control, el IETU, y si éste es mayor al primero, se compensará el IMPAC a recuperar.

Consideramos, en fin, que es grave que la retroactividad se haya desestimado con argumentos relativos a que, al derogarse una ley desaparece el derecho concedido en ella, pues es evidente que esto provoca la incertidumbre e inseguridad jurídica, tan necesarias para el desarrollo de nuestra economía.

V. EQUIDAD TRIBUTARIA, ¿PARA QUÉ?

El Pleno de nuestro máximo tribunal se pronunció en varios temas sobre la garantía de equidad tributaria, de los cuales nos referiremos, por considerarlos más significativos a los siguientes: *a) deducción de inversiones; b) de intereses; y c) pago de regalías entre partes relacionadas.*

1. *Deducción de inversiones*

Fue discutido en sesión de 4 de febrero. Los agravios planteados, siempre bajo la relatoría de la Ministra Luna Ramos, impugnaban la constitucionalidad de los Artículos 5° y 6° transitorios, por violación al principio de equidad tributaria al dar trato diferenciado a la deducción de inversiones nuevas realizadas en el último cuatrimestre de 2007 y a las efectuadas en los últimos diez años antes de la entrada en vigor del gravamen (del 1° de enero de 1998 al 31 de diciembre de 2007), respecto de lo otorgado a los contribuyentes que realicen esas inversiones a partir de la vigencia de la nueva ley, las cuales podrán ser deducidas totalmente en el ejercicio en que se efectúen.

La propuesta venía negando el amparo al estimar que *“el trato distinto no violaba el principio de equidad tributaria, pues unos y otros contribuyentes no se encuentran en la misma situación jurídica; el IETU se determina con una base de efectivo de modo tal que los ingresos*

*se acumulan cuando efectivamente se perciben y las deducciones, proceden en el momento en que realmente se efectúan los pagos, lo que explica por un lado que la regulación de la contribución contempla la deducibilidad total de las inversiones en el ejercicio en que se realizan las erogaciones correspondientes y por el otro, que la propia mecánica y naturaleza del impuesto impiden que los gastos por inversiones efectuadas con anterioridad a la vigencia de dicha regulación no pueden comprenderse entre los conceptos deducibles precisamente por ser erogaciones no efectuadas en el ejercicio de que se trate”.*¹⁸

Luego, si esto es así, ¿cómo es posible que los propios artículos transitorios tildados de inconstitucionales dieran un trato diferenciado a las inversiones realizadas en los periodos a que los mismos se refieren? Tampoco se dice porqué son diferentes esos contribuyentes, pues recuérdese la equidad no se opone a una diferencia cualquiera ni radica en una semejanza ordinaria, sino cómo los trata frente a ley, con total abstracción de lo demás.

Nuevamente aquí recurrió el máximo tribunal a la tesis de los “beneficios”: *“Lo anterior se refuerza, si se considera que el legislador, tratándose de las inversiones anteriores a la vigencia de la ley del IETU en atención a los planteamientos de los diferentes sectores empresariales y profesionales del país, contempló en el régimen transitorio dos beneficios: 1. Una deducción adicional de las erogaciones por inversiones nuevas realizadas en el último cuatrimestre del año de 2007; y 2. Un crédito por las inversiones efectuadas de 1998 a 2007, que no hayan sido complementadas completamente depreciadas (sic) por efectos del impuesto sobre la renta.”* Finalmente se concluía que siendo el IETU un gravamen que opera “bajo el esquema de base de efectivo”, *“...no existe infracción al principio de equidad tributaria en tanto existe causa objetiva y razonable que justifica la diferencia de trato para quienes tienen unas u otras inversiones”*¹⁹

Desde luego, la propia Ministra relatora señaló que estaba en contra, pues estimaba que sí se existía la violación al principio de equidad; postura en la que fue secundada por el Ministro Luis María Aguilar Morales, al considerar que si el propio legislador: *“...introduce una excepción, digamos una regla distinta a esa propia regla general... De esta manera, yo creo que habiéndose establecido o introducido por el legislador esta posibilidad de que inversiones anteriores a la entrada en vigor de la ley se puedan deducir, entonces tienen que tener ellas la misma razón, o sea, sí es posible deducir inversiones anteriores a la entrada en vigor de la ley, lo establece el propio legislador en el Transitorio, y una vez establecido, no entiendo la razón objetiva para que a partir del último cuatrimestre se le dé un trato y hasta antes del último cuatrimestre se dé otro trato,....De esta manera sí se estableció una posibilidad para que las del último cuatrimestre se hiciera inclusive con una mecánica especial, pues de alguna manera puede resultar arbitraria la determinación de por qué el último cuatrimestre sí, y por qué no a partir de quince días antes, o cualquier cosa.”* Y añadió: *“Todos los que ya introdujo el legislador como una posibilidad de deducir inversiones anteriores a la vigencia de la ley, deberían tener el mismo trato, todos.”* Para concluir: *“Por eso, la regla que dice el proyecto de que: no tienen razón porque se trata de inversiones anteriores a la entrada en vigor, pues podría tener razón si el legislador no hubiera introducido el mismo esa posibilidad anterior a la vigencia de la ley”.*

¹⁸ Relatoría de la Ministra Luna Ramos, según versión taquigráfica de la sesión de 4 de febrero, publicada en la página web de la Corte, Pág. 22.

¹⁹ Visible en la propia relatoría de la Ministra Luna Ramos. Ésta y las siguientes referencias al proyecto discutido por los ministros corresponden a esa relatoría efectuada en la sesión de 4 de febrero.

Consideramos que este razonamiento del Ministro es de una lógica impecable y sin embargo, ¿Por qué entonces el propio juez constitucional, Luis María Aguilar Morales, consideró al pronunciarse sobre la constitucionalidad del 3º transitorio que sí se podía regular, como el legislador lo decidiera, la recuperación del IMPAC de ejercicios anteriores? Es verdad que allá se hablaba de la violación a otros principios constitucionales, los de retroactividad y el de proporcionalidad tributaria, pero lo cierto es que si se considera que es el propio legislador el que introduce “una excepción, digamos una regla distinta a esa propia regla general”, ¿cómo se puede concebir, bajo el principio de proporcionalidad, que esa excepción a la regla, sí es un beneficio que queda al arbitrio del legislador?²⁰

Pero volvamos a la tesis de los “*beneficios fiscales*” abordada con tanta enjundia por la Corte en la resolución del caso del IETU: los Ministros Valls Hernández, Cossío Díaz, Zaldívar Lelo de Larrea y d. Guillermo Ortiz Mayagoitia, se pronunciaron en este sentido: *si el legislador introduce beneficios, es decir, excepciones a la regla u obligación tributaria general, puede hacerlo de manera discriminada porque precisamente se trata de beneficios, es decir, aquí no puede producirse la violación al principio de equidad tributaria.*

Valls Hernández: “*Así el hecho que el Régimen Transitorio combatido a que me refiero, el Quinto y el Sexto, considere los gastos por inversiones realizadas hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil siete, se debe a una concesión otorgada en atención a las demandas de los sectores empresariales y profesionales con el propósito de no frenar la inversión en el último cuatrimestre del 2007, así como para evitar que la transición al nuevo gravamen implique una carga excesiva para los contribuyentes*” (Perdón, ¿se trata de juzgamientos constitucionales o de política fiscal?, ¿Cuál de estos dos juicios es el que corresponde efectivamente a la Corte?)

Cossío Díaz: “*A mi parecer lo que está señalándose en el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados en relación con la iniciativa, es que estamos hablando exclusivamente de créditos dados para estimular o apoyar a ciertos sectores y consecuentemente me parece que esta condición del cuatrimestre estamos enfrentando estrictamente una condición de un beneficio tributario. Yo en ese sentido es donde estimo que resulta inclusive contrario a lo que hemos venido estableciendo en condiciones del tratamiento que le debemos dar a estos beneficios tributarios, anteriormente decir (sic): pues no que estaba muy bien y que no podíamos hablar ni de deducciones ni de créditos ni pérdidas y ahora justamente decir que esos beneficios tributarios les tenemos que dar un tratamiento diferenciado.*” Y se pregunta después: “*¿por qué esos beneficios tributarios que se logran al final de estos ejercicios, que identificaba muy bien el Ministro Luis María Aguilar, finalmente les vamos a dar una consideración tal que equivalga a introducir una afectación al principio de equidad? Yo creo que ésta es la parte medular de las razones que se dan en el proyecto y yo coincido con las mismas y me parece que en este sentido pues es adecuada la negativa que se está dando en el proyecto mismo.*”

Y Zaldívar Lelo de Larrea: “*Yo coincido en los términos estrictos de la postura del Ministro Valls y el sentido que también ha pronunciado ahora el Ministro Cossío. A mí me parece que*

²⁰ Cabe recordar que respecto de proporcionalidad en el caso de la recuperación de IMPAC de ejercicios anteriores, el razonamiento toral fue que no existe derecho del contribuyente para ello, y que la recuperación parcial que introdujo el legislador en el 3º transitorio debe verse como un beneficio tributario. Es decir, que según el ministro, la proporcionalidad no impide que se otorguen beneficios tributarios parciales, pero si se invoca la equidad el beneficio debe ser general (¡!)

tenemos que ser consecuentes, si hemos estado hablando de beneficios, entonces estos beneficios, salvo que sean notoriamente absurdos o inequitativos, pues en principio son constitucionales. A mí me parece que las razones que se dieron para estos beneficios son razonables, son objetivas, son válidas y en mi opinión no hay violación al principio de equidad.”

Finalmente el Ministro Presidente: *“En mi nota personal viene el concepto de “beneficio” precisamente y que por esta razón no se da el problema de inconstitucionalidad...si conforme a la naturaleza del impuesto empresarial a tasa única, el mismo se determina con una base de efectivo, en principio no tendría porqué considerarse o darse efectos en el primer ejercicio de su vigencia ni con posterioridad a las erogaciones por inversiones realizadas en un periodo anterior, sin que ello implique la capacidad contributiva (sic) de los quejosos obligados al pago del gravamen. Las normas reclamadas contemplan dos beneficios, el primero consistente en la deducción adicional de inversiones nuevas realizadas en el último cuatrimestre del año dos mil siete, antes de que apareciera la ley tanto al determinar el impuesto del ejercicio como los pagos provisionales.....y el segundo, consistente en un crédito por un porcentaje del saldo pendiente de amortizar de las inversiones efectuadas diez años antes del inicio de vigencia del nuevo tributo. Se creó pues una mecánica especial para configurar este beneficio a partir de esta doble consideración, no veo en esto problema de proporcionalidad (sic) ni de equidad, porque está dado en idénticos términos para los causantes del tributo.”*

En relación con la “teoría de los beneficios” todavía Cossío aclaró: *“En la Primera Sala aprobamos recientemente un criterio en donde dice que los beneficios tributarios como tales no pueden pasar por el estándar de la fracción IV de artículo 31.....estos beneficios no están encaminados a ajustar la capacidad contributiva (sic) del sujeto en el caso del IETU, sino precisamente lo que están estableciendo es esa condición benéfica de fin de ejercicio.”*

Como se advierte el agravio y el proyecto abordaban la cuestión de la equidad tributaria y, sin embargo, los Ministros acabaron hablando de proporcionalidad y de capacidad contributiva, en una confusión, al menos aparente, de estos conceptos (propiciada ésta, al parecer, por la famosa “tesis de los beneficios”).

El Ministro Gudiño Pelayo se sumó al voto en contra de Luna Ramos y Aguilar Morales.

En resumen, la opinión mayoritaria del Pleno de la Corte desestimó el agravio de inequidad en el tratamiento de inversiones dado por la nueva ley, por dos motivos fundamentales: 1. Que habían razones objetivas correspondientes a la estructura del propio gravamen para no admitir la deducción de inversiones efectuadas con anterioridad a su vigencia, al ser el IETU un impuesto bajo base de efectivo; 2. Que el trato diferenciado dado por los artículo 5º y 6º transitorios de la ley a algunas inversiones efectuadas antes de su entrada en vigor obedeció, como se apreciaba de los dictámenes de las comisiones legislativas, a peticiones de los diferentes sectores empresariales y profesionales del país; 3. Que al tratarse de beneficios tributarios no tenía porque cumplirse con el principio de equidad tributaria (y de paso consideraron, aunque no era motivo de la consulta, que tampoco con el de proporcionalidad).²¹ ¿Indefensión total?

²¹ Aquí resulta muy importante que realicemos la siguiente aclaración. Este estudio tiene por objeto lo argumentado y considerado por los jueces constitucionales en las 6 primeras sesiones públicas en que se discutió la constitucionalidad del IETU, y del examen de la reseñada (4 de febrero) se advierte que prácticamente se llegó a la conclusión, en contra de la postura presentada por el Ministro Aguilar Morales, de que los beneficios tributarios no tienen porque cumplir con los principios de proporcionalidad y equidad, previstos en el texto constitucional (criterio éste de

No podemos dejar de señalar una paradoja más que se desprende de estas consideraciones: Si algún sector de contribuyentes busca un trato preferencial o excepcional frente a la norma tributaria, debe acudir al órgano legislativo, pues si éste concede el trato, resulta equitativo y por tanto la Corte no exigirá el cumplimiento del principio de equidad.

2. *Deducción de intereses*

En la propia sesión de 4 de febrero se discutió este tema. La propuesta también venía negando el amparo respecto de los agravios de los quejosos que sostenían violación al principio de equidad tributaria, por el trato diferenciado que la nueva ley da permitiendo la deducción de intereses únicamente cuando éstos formen parte del precio o contraprestación, y no así por los intereses pagados derivados de operaciones de financiamiento o mutuo sea que se incluyan dentro del precio o no, siendo que, alegaban los quejosos, se trata en todo caso de una erogación estrictamente indispensable, pues los financiamientos se contratan con el propósito de obtener los recursos necesarios para realizar las actividades de la empresa y poder generar los ingresos gravados por el propio IETU.

El proyecto, según la relatoría de la Ministra Luna Ramos, desestimaba los agravios por considerar que: *“las operaciones de financiamiento o de mutuo que den lugar al pago de intereses que no se consideren parte del precio en los términos del artículo 2º de la Ley del IETU no se consideran actividades gravadas, a contrario sensu, si las operaciones de financiamiento o de mutuo dan lugar al pago de intereses que sí se consideran parte del precio en los términos del artículo 2º de la misma ley; entonces sí se consideran actividades gravadas por el referido impuesto.”*

Además el proyecto razonaba que había motivos objetivos para el trato diferenciado, pues quienes pagan intereses que no forman parte del precio: *“no se encuentran en la misma posición que aquéllos que sí los integraron al precio, porque mientras respecto de los primeros existe certeza desde que la operación se realiza de cuál es el interés que se pagará; es decir, cuál es el precio gravable del tributo en los segundos no existe tal certeza y ello puede generar la simulación en el pago de intereses...no se genera certeza respecto de los intereses que habrán de cubrirse y por tanto deducirse...es evidente que no se pagará el precio en el momento de la operación sino que se hará sucesivamente, con ello se ocasiona la disminución de la base gravada; de modo que si desde el momento en que se realiza la operación del financiamiento mutuo (sic), no se incorporan los intereses respectivos; en el transcurso del tiempo se cubrirán intereses que*

una gravedad y trascendencia inusitadas para el control constitucional en la materia). Sin embargo, debe señalarse que en la propia sesión de 4 de febrero, cuando previamente a la discusión reseñada el Ministro presidente se refirió a la sesión preliminar (privada) de esa mañana, donde, según expresó, los ministros habían alcanzado la conclusión mayoritaria de que: *“La no previsión de deducciones en el impuesto empresarial a tasa única no viola el principio de proporcionalidad”*, la Ministra disidente, Margarita Luna Ramos, señaló: *“no comparto...el criterio mayoritario del Pleno en este sentido respecto de que al ser un beneficio no tiene por qué estar ajustado al 31, fracción IV...”* A lo que, d. Luis María Aguilar Morales, aclaró (como después sería su postura en la siguiente discusión): *“no es que el establecimiento de los beneficios o deducciones no estén sujetos a las condiciones de proporcionalidad y equidad, sí están establecidos y creo que así iniciaremos el estudio más adelante”*.

Lo dicho implica que aún no está claro si en el engrose la tesis de los beneficios tributarios se tomará o no finalmente como una excepción a los principios constitucionales, consideramos que de persistir esta postura prácticamente se acabaría con estas garantías y con el amparo contra leyes por violación de estos principios.

corresponderán a una base disminuida en su valor,.....cuando dichos intereses no se agregan al precio se puede provocar la disminución de la base. Cuando los intereses se agregan al precio el ingreso gravado por el IETU lo integra la cantidad cobrada o pagada por la enajenación de bienes,....De suerte que el pago del impuesto se difiere, pagando el costo de la actividad y los intereses, mientras que si dichos intereses no se agregan al precio, únicamente generaría tributo el precio pagado o cobrado por la actividad y los intereses quedarían indefinidos provocándose la posibilidad de simular su pago, incluso en cantidades artificiales, con el propósito de lograr acreditarlo.”

Según advertimos aquí, lo que pesó en el ánimo de los Ministros fue la posibilidad de que los contribuyentes simulen el pago de intereses cuando éstos no forman parte del precio de la operación gravada, como si ésa fuera la forma de operar de todos los contribuyentes. Es lamentable que las excepciones generen reglas.

Así fue, en tal sentido se pronunció el único Ministro que tomó la palabra en este tema, d. Guillermo Ortiz Mayagoitia, quien señaló: *“El hecho determinante del tributo, como lo hemos dicho, es el ingreso que se recibe como pago de un precio. En el precio hay certeza de su dimensión económica y es inalterable...”* Y puso un ejemplo: *“...si en la compraventa a plazos que es la hipótesis, el interés está incluido dentro del precio y con cada mensualidad se va pagando como parte del precio, se reconoce la realidad de la operación que no se está alterando ninguno de los componentes. En cambio, si se permitiera lo contrario, los contribuyentes podrían establecer estrategias para evitar; es decir, para eludir el pago del IETU minimizando el pago asignado al valor al precio, y acreditando el de los intereses...”* También se dijo que casi era opcional que se incluyera el interés en el precio, y por tanto, estaba en manos del contribuyente decidir si causaba o no el impuesto empresarial a tasa única; todo lo cual revela desconocimiento de cómo funciona el impuesto que se estaba juzgando

Sin mayor discusión se votó en este sentido. Las ministras Sánchez Cordero y la relatora votaron en contra. La primera expresó *“yo estoy convencida de que las empresas no se endeudan para eludir, se endeudan porque necesitan endeudarse...”* Esta es la realidad que debieron considerar los ministros, no la excepcional de que algunos contribuyentes simulan operaciones y por tanto se convierte en razón de más peso para negar el amparo, que los propios derechos fundamentales.

De nuevo resulta imposible entender ya no para la lógica jurídica sino para el propio sentido común, que los contribuyentes que adquieran financiamiento de sujetos diversos a sus proveedores para su operación, lo hagan con el único propósito de eludir o defraudar al Fisco. Es lamentable, pero sobre todo, antijurídico. Igualmente no puede entenderse aquello de que el interés solo es cierto cuando se incluye en el precio, porque éste es inalterable (tan no es inalterable que precisamente el interés lo modifica). Esto significa, en primer lugar, desconocer la necesidad natural de financiamiento de las empresas, indispensable para operar en el medio empresarial, en segundo lugar no es siempre factible, ni creíble que sean necesariamente los proveedores de los insumos de la actividad empresarial (enajenación de bienes y prestación de servicios, etc.) los que tengan que proporcionar financiamiento directo a los contribuyentes (¿Dónde queda el papel de las instituciones financieras?). Por otra parte, como se alegaba en los agravios ya existen en la ley del Impuesto Sobre la Renta, diversas disposiciones cuyo objeto es evitar el sobreendeudamiento o pactar tasas de interés distintas a las de mercado.

Finalmente creo que como estudiosos del Derecho Tributario debemos pronunciarnos siempre en contra de las disposiciones legales que se emiten suponiendo que la conducta del contribuyente se realiza sistemáticamente con el fin de eludir a la Hacienda Pública, y que so pretexto de impedir tales conductas prohíben o limitan prácticas que, en sí mismas, no solamente no son incorrectas (como el financiamiento a las empresas) sino comunes y corrientes en el sector empresarial.

3. Pago de regalías entre partes relacionadas

Este es el tema más interesante que se trató en relación con la garantía de equidad tributaria y se vio en la misma sesión de 4 de febrero. El proyecto venía proponiendo la concesión del amparo por violación a la citada garantía, en virtud de que consideraba en esencia que: *“...las razones que supuestamente avalarían la existencia del tratamiento diferenciado, no resultan adecuadas en el contexto de justificación en el que el legislador se manifiesta, sino que resultan cuando menos cuestionables y simplistas al ser hipotéticas o poco comprobables, si tienen la intención de enunciar política fiscal aceptable desde el punto de vista constitucional, no existe justificación que valide el trato inequitativo otorgado por el artículo 3º, fracción I, segundo párrafo, en relación con el numeral 6º, fracción I, ambos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, entre quienes realizan operaciones con partes relacionadas que den lugar al pago de regalías, y quienes lo hacen con partes independientes.”*

La mayoría del Pleno de Ministros, naturalmente, se pronunció en contra en atención a las siguientes consideraciones, a) en el caso de pago de regalías a partes independientes hay certeza porque hay un contrato entre partes que no tienen vínculos entre sí, en cambio, entre partes relacionadas: *“puede no haber esa completa certeza al ponerse de acuerdo, ya que son partes interesadas recíprocamente”* (Ministro Aguilar Morales); b) las razones dadas en el proceso legislativo para la diferenciación de trato están suficientemente justificadas porque en el dictamen de la Comisión legislativa en la Cámara baja, se asentó: *“que los pagos de regalías se han utilizado como medio para erosionar la base del impuesto sobre la Renta, la relación...entre partes relacionadas permite flexibilizar las operaciones que se realizan entre ellas y generalmente acuden al pago de regalías para reducir el gravamen en México y situar el ingreso en el extranjero...en regímenes fiscales preferentes”* (Ministro Zaldívar Ledo de Larrea); c) el legislador válidamente corrigió esta práctica elusiva que es un hecho real registrado por la Secretaría de Hacienda y aceptado por el Congreso de la Unión, porque el pago de regalías entre partes relacionadas se hace mediante precios de ficción y no precios reales, como sucede entre partes independientes (Ministro Ortiz Mayagoitia).

Pero, leamos lo que dijeron los Ministros:

Ministro Zaldívar Lelo de Larrea: *“Me parece que es claro que se trata de dos categorías de sujetos diferenciados claramente y que las razones que da el legislativo son más que suficientes, diría yo que son casi auto evidentes (sic)”*. Razonó el Ministro que, de aceptarse que merecen el mismo trato estos contribuyentes, en los asuntos de competencia económica habría que preguntarse por qué *“a grupos económicos que en muchas ocasiones no tienen una relación tan cercana como la que se establece en partes relacionadas, se les están imputando ciertas consecuencias sin que esto viole la equidad de modo alguno”* (como se ve confunde generalidad de la norma con equidad tributaria). El juez constitucional puso en tela de juicio hasta qué punto las

políticas tributarias son justiciables, así dijo: *“hasta que punto el tribunal constitucional puede asomarse a una decisión política y económica del legislador...este “asomarse” no puede ser un escrutinio estricto que queramos nosotros absolutamente todas las pruebas, todas las demostraciones de lo que está diciendo el legislador, si así lo hiciéramos nosotros estaríamos sustituyéndonos en el legislador, lo que no dejaría de ser peligroso”*.

Por su parte la Ministra Sánchez Cordero también expuso que se trata de categorías perfectamente diferenciables de contribuyentes como correctamente se consideró en el proceso legislativo. *“las partes relacionadas representan un interés común...que se manifiesta en el control en la dependencia y en la flexibilidad para efectuar sus transacciones, mientras que las partes independientes...realizan sus operaciones con autonomía”*

D. Juan Silva Meza: *“...las razones que se dan son razonables (sic), objetivas y suficientes para determinar ese trato diferenciado”*.

Y finalmente el Ministro Ortiz Mayagoitia, quien dijo: *“No es objeto del impuesto el pago de regalías entre partes relacionadas. ¿por qué? lo dice con claridad el dictamen de la Cámara de Diputados”... “son bienes intangibles (las regalías) que se transmiten entre partes relacionadas con una finalidad detectada...en el dictamen de la Comisión... en la Cámara de Diputados de eludir el pago del Impuesto Sobre la Renta y es muy importante la voz “eludir”... “La Secretaría de Hacienda tiene el deber de controlar a los causantes pero la elusión es lícita, no se está evadiendo el impuesto, no hay sanción posible, es simplemente una práctica legal pero perniciosa” y avala lo anterior el que “solamente en un año de IETU...se recibió un ingreso importante, pero cuál es mi óptica. Porque el legislador nos dice: esto no puede ser objeto del impuesto, las partes relacionadas juegan libremente entre sí al transmitirse regalías. Yo capto aquí lo que está sucediendo es que no hay un precio cierto...Aquí lo que hizo el legislador fue corregir esta práctica elusiva, es decir, frente a una práctica elusiva (sic) en la que la transmisión de intangibles entre las empresas relacionadas se hace con mucha flexibilidad, dice el legislador, y se le adjudican o se le asignan precios elevadísimos a las regalías que se pagan a una relacionada...,que está radicada e el extranjero en un régimen fiscal preferente...Y ¿qué pasa con la base gravable aquí en México? Se ha erosionado para usar las palabras del propio legislador”. Y aún más: “...la exclusión de las regalías pagadas entre partes relacionadas es correcta porque no se puede asignarle a éstas un precio real, ya que siendo partes relacionadas, es simplemente un fluir de bienes o de ingresos o de intangibles de la manera más conveniente a sus intereses, y la manera más conveniente a sus intereses ha sido para eludir el pago del impuesto sobre la Renta. Es un hecho real que tiene perfectamente registrado la Secretaría de Hacienda (¿?) que lo acepta como hecho real el Congreso de la Unión...” Y concluyó, el trato diferenciado *“recoge una realidad nacional y...está muy inteligentemente tratado por el legislador”*.*

El proyecto se votó en contra y por tanto, se negó el amparo, con base en una propuesta alterna presentada por el Ministro últimamente citado.

Aunque se votó por ocho ministros, las razones fueron diferentes, pues la única que estimó la inconstitucionalidad en este tema fue Margarita Luna Ramos.

Comentario aparte merece la postura del Ministro Cossío Díaz, quien al parecer sí estimaba que era inconstitucional el trato diferenciado a las regalías entre partes relacionadas, pero votó por el sobreseimiento por estimar que si el amparo se concedía para que las quejas pudieran deducir esos pagos de regalías, *“se estaría permitiendo la ampliación de la base a un aspecto*

que afecta a terceros, haciendo tributar a quienes perciben ingresos por regalías pagadas por partes relacionadas a fin de que el principio de simetría fiscal conlleve la posibilidad de realizar la deducción correspondiente”, con lo que la Corte prácticamente estaría legislando en este tema. Ahora resulta que las garantías de justicia tributaria reconocidas por la constitución, están subordinadas a una “simetría”.

La observación inmediata que provocan estas consideraciones, es que la Corte, considera como un “hecho real” y “una realidad nacional” no sólo que en el pago de regalías las partes relacionadas hacen lo que quieren para eludir impuestos, sino que no dudó en descalificar como elusores a todos los que pagan regalías a partes relacionadas.

En el primer tema en que, en esta sesión de 4 de febrero, se abordó la equidad, los Ministros se esforzaron por encontrar algunas razones objetivas que justificaran (además del combate a la elusión) el trato inequitativo. Así en cuanto a la deducción discriminada de inversiones se razonó que al ser el IETU un gravamen bajo la base de efectivo, no procedía la deducción de las anteriores a su entrada en vigor. Sin embargo, en los temas de no deducibilidad de intereses que no forman parte del precio y de las regalías pagadas entre partes relacionadas, la Corte acogió con creciente entusiasmo la “teoría del complot” pues consideró que todos los contribuyentes que obtienen financiamiento de sujetos distintos a sus proveedores al igual que todos aquéllos que pagan regalías a partes relacionadas, son elusores de impuestos y realizan tales prácticas con esa finalidad (¿Cómo si no justificar el trato inequitativo a todo ellos?).

Además los Ministros se permitieron considerar que la Secretaría de Hacienda sí hace su trabajo pero que no puede perseguir a este tipo de contribuyentes porque: “la elusión es lícita, no se está evadiendo el impuesto, no hay sanción posible, es simplemente una práctica legal pero perniciosa”; con lo cual de un plumazo desconocieron todas las disposiciones que en la Ley del Impuesto Sobre la Renta existen para regular la deducibilidad de regalías entre partes relacionadas, exigiéndose acordar un precio de mercado; incluso que en los últimos párrafos del artículo 213 de esa ley, se les concede a las autoridades fiscales la posibilidad de determinar unilateralmente actos jurídicos simulados para efectos fiscales, cuando se trate de regímenes fiscales preferentes y empresas multinacionales (facultad esta que por cierto la Secretaría de Hacienda aún no se decide a usar).

Además lo que se discutía no era alguna norma que estableciera facultades de revisión, fiscalización o presuntivas, donde acaso hubieran tenido alguna razón de estar presentes los argumentos de elusión fiscal dados por los Ministros, sino que lo que se discutía era un trato inequitativo a todo un sector de contribuyentes, porque sin haberlos oído ni vencido en juicio, se les atribuye una calidad probada de elusores.

Efectivamente de la lectura de lo dicho por los Ministros que justificaron el trato inequitativo en este caso, se advierte que no respetaron el fiel de la balanza, ya que, de manera prejuiciada, dieron por hechos reales, lo dicho por una de las partes en el juicio de amparo (Comisiones legislativas²², Secretaría de Hacienda) y, en cambio, descalificaron a todos los empresarios que,

²² Consideramos que si bien la SCJN ha venido utilizando ya en forma sistemática a las exposiciones de motivos y los dictámenes de las Comisiones legislativas para justificar las excepciones al principio de equidad tributaria, ha atendido fundamentalmente a razones de política fiscal para impulsar o proteger el desarrollo de un sector, pero jamás, al menos que tengamos conocimiento había usado los elementos aportados en el proceso legislativo, para dar

en un mundo globalizado, hacen pagos a sus empresas relacionadas en el extranjero por concepto de tecnologías, patentes, marcas, procesos, etcétera.

Sí, así es, por increíble que esto parezca, en nuestro país, el control constitucional radica en no aplicar el principio constitucional de equidad tributaria a aquel grupo, sector o universo de contribuyentes a quienes el Estado (jueces, legisladores, Ministros) califica, de antemano y como verdad sabida, de evasores.

VI. CONCLUSIONES

1. El sistema tributario mexicano adolece de graves fallas y se percibe cada vez menos justo y alejado de la capacidad económica de los contribuyentes, y asimismo, inequitativo. Ante el fracaso de los acuerdos políticos para simplificar y generalizar el Impuesto sobre la Renta, haciéndolo más efectivo, el Estado nos recetó un impuesto tan “sui generis” que al mismo tiempo es visto tanto como mixto, que como híbrido, el Impuesto Empresarial a Tasa Única, y que a pesar de que convive con el gravamen a la renta por excelencia, el ISR, recae sobre el ingreso producto de la actividad empresarial, pero gravándolo a través de flujos de efectivo destinados a retribuir los factores de la producción (sic), es decir, una contribución que puede contemplarse como un impuesto al consumo, en cuanto grava el remanente o residual de los flujos de efectivo después de la retribución a los factores de la producción.

2. Nuestra Suprema Corte de Justicia debe buscar la legitimidad del control constitucional que ejerce, convirtiéndose en “*la entidad ejemplar de la razón pública*”, como pedía Rawls. Es propio del texto constitucional el tener multiplicidad de valores, principios y conceptos jurídicos indeterminados, razón de más para que la interpretación constitucional busque ser sistemática; coherente con los precedentes sustentados y consistente con los métodos interpretativos empleados, pero sobre todo “garantista”, para no aumentar los niveles reales de inseguridad jurídica. Debe evitar: “*que los decisores –los jueces constitucionales- definan de antemano cuál es la solución jurídica que prefieren, o que mejor se ajusta con sus pre-juicios o convicciones ideológicas o intereses, y luego “salgan a la búsqueda” de la doctrina interpretativa que les permita decidir lo que ya sabían de antemano que querían decir*”, como ha dicho el constitucionalista argentino Gargarella. Este documento de trabajo buscó abrir una línea de investigación acerca de cómo razonan, argumentan y se pronuncian nuestros jueces constitucionales, a partir del examen de las versiones taquigráficas de las primeras seis sesiones en que la Corte examinó la constitucionalidad del nuevo impuesto, IETU, y desestimó todos los argumentos presentados por los contribuyentes, transitando sin mayores percances: “*de la alquimia interpretativa al maltrato constitucional*”.

3. La forma, razones y argumentos con que la Suprema Corte de Justicia de la Nación desestimó todos los agravios planteados en los amparos, por violación a los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, así como al principio constitucional de irretroactividad; no pueden dejar de sorprender y alarmar pues representan un grave hito en la exégesis constitucional; ya que el máximo tribunal utilizó argumentos: (i) dogmáticos y reduccionistas al tener por acreditado que sectores completos de contribuyentes son elusores, para justificar así el trato inequitativo

por cierta y comprobada, mediante las simples afirmaciones contenidas en la exposición o dictámenes, la realización sistemática de hechos indebidos (elusión) por parte de todo un sector de contribuyentes.

a los contribuyentes que pagan intereses por financiamientos que no derivan de sus proveedores o regalías a partes relacionadas, en lugar de hacer un juicio de *ponderación* para resolver si los derechos fundamentales de los contribuyentes debían ceder ante la gravedad de la causa que justificaba su violación; (ii) simplistas, cuando estimó que al abrogarse una ley resulta imposible el ejercicio del derecho que concedía, aunque la nueva ley permita precisamente el ejercicio de ese derecho, pero limitado mediante las nuevas reglas que precisamente los quejosos tildaban de retroactivas; (iii) descuidados al grado que conducen a verdaderas antinomias: el IETU grava los ingresos, porque así lo establece el texto legal, pero estos ingresos no representan un incremento patrimonial que es lo que grava Renta, sino que se trata de ingresos brutos aunque admitan deducciones (¡?); (iv) incompletos, pues algunos de los razonamientos externados muy poco tenían que ver con la mecánica de funcionamiento del impuesto reclamado; (v) insensibles al inusitado hecho de haberse interpuesto casi cuarenta mil amparos, como clara muestra del rechazo social y objeción jurídica de otro tanto de abogados.

4. Preocupa que la Corte acogiera con gran entusiasmo la “tesis de los beneficios tributarios”, según la cual el texto constitucional contenido en nuestro artículo 31, fracción IV, no obliga al legislador a conceder deducciones, aunque se trate de gravámenes que recaigan sobre los ingresos percibidos por la empresa; el Supremo Tribunal crea así un parte aguas al conceptualizar a las deducciones (necesarias para la generación de los ingresos) única y exclusivamente como un “*beneficio tributario*”, otorgado por el legislador en forma graciosa y por tanto libre del control constitucional y de cumplir con las garantías de proporcionalidad y equidad en materia tributaria; con lo que increíblemente se ha llegado en la exégesis tributaria constitucional al novísimo concepto del “*Fisco benefactor*”. La Corte considera, entonces, constitucional que en un mismo sistema impositivo, existan dos tipos de gravámenes, cuyo objeto sean los ingresos, pero para uno, se considere indispensable la necesidad de deducciones para generar el ingreso (ISR) y para el otro tales deducciones sean meros beneficios tributarios (IETU); con lo que consideramos que nuevamente se incurrió en una grave antinomia y sobre todo, un retroceso que recuerda épocas principescas. Por otra parte si no hay derecho constitucional a las deducciones para la obtención de ingresos gravados como manifestación de riqueza, ¿dónde queda la capacidad contributiva como derecho fundamental!

5. Al considerar proporcional la limitación contenida en el texto de la nueva ley para recuperar el Impuesto al Activo proveniente de ejercicios anteriores, la Corte hizo un severo desdén a la “*cultura del precedente*”; pues desconoció que ella misma en múltiples tesis justificó constitucionalmente ese impuesto y por ende el cumplimiento del principio de proporcionalidad tributaria, precisamente por estimar que si el contribuyente cubría una cantidad superior de impuesto sobre la Renta que el IMPAC pagado incluso en los diez ejercicios anteriores, tenía la posibilidad de recuperar ese gravamen. Por lo demás, en este tema la Corte desestimó el agravio de falta de proporcionalidad acogiéndose nuevamente a la “*tesis de los beneficios tributarios*”, que escapan por el hecho de serlo, al control constitucional (¡!).

6. La exégesis constitucional acabó prácticamente con el principio de irretroactividad, desde el momento en que desconoció un derecho adquirido a la recuperación del IMPAC de ejercicios anteriores que, tan había nacido, que precisamente eso justificaba la complementariedad y naturaleza de gravamen de control de dicho tributo y por lo mismo su constitucionalidad. Además nuevamente justificó la posibilidad otorgada por la nueva ley de reconocer únicamente la recuperación parcial del IMPAC pagado, bajo la tesis de los beneficios tributarios, concedidos en forma graciosa por el legislador.

7. Fue respecto del principio de equidad donde la Corte analizó, entre otros temas, el trato diferenciado dado por la nueva ley a la deducción de inversiones, intereses y regalías a partes relacionadas, y acogió con mayor enjundia y extrema habilidad la “*tesis de los beneficios tributarios*”. En efecto, el máximo tribunal sostuvo, en esencia, que si el legislador introduce beneficios, es decir, excepciones a la regla u obligación tributaria general, puede hacerlo de manera discriminada o diferenciada porque precisamente se trata de beneficios y por lo tanto no puede producirse violación al principio de equidad tributaria.

8. Finalmente la Corte introdujo otro grave hito en la exégesis constitucional, al estimar que cuando el legislador y la Secretaría de Hacienda consideran como elusores a uno o más sectores de contribuyentes (*teoría del complot*), esto es suficiente para tenerlo por hecho real, que justifica pasar por encima de la garantía constitucional de equidad y por esto producir tratos especiales y diferenciados. Como abogados nos pronunciamos en contra de las disposiciones legales que se emiten a partir de supuestos de excepción, pero con efectos generales, al suponer que la conducta de algún particular que se realiza con el fin de eludir a la Hacienda Pública, es la misma que realizan todos los contribuyentes, y que so pretexto de impedir tales conductas prohíben o limitan prácticas (como el financiamiento de terceros, el pago de regalías a partes relacionadas) que en sí mismas no solamente no son incorrectas, sino comunes y corrientes en el sector empresarial. Así la Suprema Corte desconoció, sin mayores problemas, toda la regulación que existe en la Ley del Impuesto sobre la Renta para impedir la simulación en el pago de intereses o regalías; trató el tema como si en este sector los contribuyentes todos se desempeñaran libremente y sin regulación alguna, con el sólo propósito de eludir o defraudar al Fisco, y por tanto justificando el trato especial dado a los mismos.

9. Consideramos que si bien la Suprema Corte de Justicia de la Nación había venido utilizando en forma sistemática las exposiciones de motivos y los dictámenes de las Comisiones legislativas para justificar las excepciones al principio de equidad tributaria, había atendido fundamentalmente a razones de política fiscal para impulsar o proteger el desarrollo de un sector, pero jamás, al menos que tengamos conocimiento, había usado los razonamientos subjetivos dados en el proceso legislativo, para dar por cierta y comprobada, mediante las simples afirmaciones contenidas en la exposición o dictámenes, la realización sistemática de hechos indebidos (elusión) por parte de todo un sector de contribuyentes y por tanto negarles la garantía constitucional de equidad tributaria.

10. Es desastroso el escenario que se construye con este tipo de resoluciones. ¿En qué consiste el control constitucional de los tributos? ¿Dónde queda desde el momento en que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha abierto la puerta a “*tesis*” o “*teorías*” a modo como la de la “*simetría*”, los “*beneficios tributarios*” o la “*teoría del complot*” para justificar el incumplimiento de los principios de proporcionalidad y equidad. ¿Dónde está el juicio de ponderación que debe coronar el esfuerzo de interpretación constitucional, cuando con pretendida justificación, se valida la violación de los derechos fundamentales de los contribuyentes? La interpretación de estas garantías se ha vuelto tan elástica que prácticamente han quedado desprovistas de contenido. Es deber de todos los estudiosos y postulantes del Derecho pugnar por que la Corte legitime su papel y se convierta en la “*entidad ejemplar de la razón pública*”, de lo cual, en estos momentos, se encuentra, para desgracia de todos los justiciables, aún muy lejos.

VII. BIBLIOGRAFÍA

- Elizondo, Carlos y Pérez de Acha, Luis Manuel, *Separación de poderes y garantías individuales: La Suprema Corte y los derechos de los contribuyentes*, Centro de Investigación y Docencia Económicas, División de Estudios Jurídicos, Número 13, México, 2005.
- Gargarella, Roberto, *Un papel renovado para la Corte Suprema. Democracia e interpretación judicial de la Constitución*, en Teoría y Crítica del Derecho Constitucional, Tomo I, Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, 2008.
- Giannini, Massimo Severo, *Derecho Administrativo*, traducción al español de Luis Ortega, Ministerio para las Administraciones Públicas, Madrid, 1991.
- Góngora Pimentel, Genaro David, *La lucha por el amparo fiscal*, Porrúa, México, 2007.
- González Compeán, Miguel y Bauer, Peter, *Jurisdicción y democracia. Los nuevos rumbos del Poder Judicial en México*, Editorial Cal y Arena, México, 2002.
- Pérez de Acha, Luis Manuel, *La justicia fiscal: una referencia a la equidad tributaria*, Universidad Nacional Autónoma de México, División de Estudios de Posgrado de la Facultad de Derecho, México, 2008.
- Roa Jacobo, Juan Carlos, *El Debate sobre el Amparo Fiscal y los Efectos de éste en el México Actual*, primera edición, editorial Themis, México, 2009.
- Tron Pérez Khun, Manuel E., *El IETU, la Constitución y la Corte*, en Semanario de Negocios y Economía, Año 6, número 727, México, 2010.