

C.P.C.
**Héctor Manuel
Miramontes Soto**

Socio Director



MIRAMONTES
CONTADORES PÚBLICOS Y CONSULTORES

Es egresado de la licenciatura de Contador Público de la Escuela de Contabilidad y Administración de la UABC, Campus Tijuana. Experto en materia tributaria. Actualmente es Vicepresidente de Legislación y miembro de las Comisiones de Impuestos y de Dictamen Fiscal del Colegio de Contadores Públicos de Ensenada.

En contraste, la interpretación de la SCJN en materia tributaria, antes y después del IETU

EL IETU ES CONSTITUCIONAL

A sí lo resolvió el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) al negar el amparo a varias empresas. No vulnera los principios constitucionales de equidad, proporcionalidad y legalidad tributaria, determinaron los ministros el pasado 9 de febrero de 2010, concluyendo que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU) no vulnera el principio de legalidad tributaria, debido a que su objeto se encuentra delimitado en dicho ordenamiento, señalando que éste corresponde a los **“ingresos brutos”**, sin perjuicio de las deducciones y créditos que prevé la ley.

Los ministros argumentaron que el tributo tiene como hecho imponible la obtención de ingresos derivados de la realización de actividades consistentes en la enajenación de bienes, la

prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes. Además, señalaron 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 reciben por realizar éstas.**

Lo anterior conforme al comunicado informativo contenido en la página de Internet de la SCJN, fechado el pasado 9 de febrero de 2010.

LA INTERPRETACIÓN DE SU OBJETO

La definición del objeto expresada por la SCJN aparentemente encuentra su justificación al pretender establecer que el impuesto empresarial a tasa única (IETU) es un gravamen de diversa naturaleza al impuesto sobre la renta (ISR) y

que, por tanto, los criterios de interpretación que se han desarrollado para éste no le resultan aplicables a aquél.

Sin embargo, conforme a esa definición habría que concluir que ambos impuestos revisten cuando menos dos características esenciales comunes, a saber: **(i)** los dos son de tipo directo y **(ii)** ambos tienen como objeto gravar el ingreso. El primero (el IETU) grava el ingreso obtenido, a decir de la Suprema Corte, el **“ingreso bruto”**, que perciben los sujetos por la realización de las actividades de enajenación, prestación de servicios y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes; y, el segundo (el ISR), para el caso de los residentes en México, grava la **“totalidad”** de los ingresos que obtengan, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

El objeto del ISR es la obtención del ingreso, entendido éste como toda modificación positiva del haber patrimonial de una persona. En esta interpretación, hoy en día, la doctrina es unánime y la Suprema Corte así lo ha reconocido en diversas tesis jurisdiccionales, como es el caso de la emitida por la Primera Sala de la SCJN, identificada con el número 1a. CLXXXIX/2006, bajo el rubro *REN- TA. QUÉ DEBE ENTENDERSE POR “INGRESO” PARA EFECTOS DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO*, misma que en su parte medular, establece que:

Si bien la Ley del Impuesto sobre la Renta no define el término “ingreso”, ello no implica que carezca de sentido o que ociosamente el legislador haya creado un tributo sin objeto, toda vez que a partir del análisis de las disposiciones legales aplicables es posible definir dicho concepto como cualquier cantidad que modifique positivamente el haber patrimonial de una persona.

A riesgo de ser reiterativo, el objeto del ISR es el ingreso, mas no las utilidades o ganancias, puesto que éstas son la expresión cuantitativa de su base, de tal suerte que, aun en el caso de una

base negativa (pérdida), el objeto del impuesto sigue siendo el ingreso.

A mayor abundamiento y siguiendo la misma línea de la reciente interpretación jurisdiccional, mientras que el objeto del IETU sería el **“ingreso bruto”** que perciben los sujetos por la realización de los actos o actividades gravadas, resulta que el objeto del ISR es también gravar el **“ingreso bruto”** que obtienen los sujetos del mismo.

Esto se corrobora al disponer la propia ley que las personas físicas y las morales, residentes en México, se encuentran obligadas al pago del ISR respecto de **“todos sus ingresos”**, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan –artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)–, sin perjuicio de las deducciones que la misma ley prevé para determinar la base del tributo, restando a la totalidad de los ingresos acumulables las deducciones autorizadas (artículo 10), entre las que se encuentran, inclusive, las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio (artículo 29, fracción I de la LISR).

Lo anterior, pone de manifiesto que precisamente el objeto del ISR es el **“ingreso bruto”** que perciben los sujetos, antes de disminuir las devoluciones que se reciban, los descuentos o bonificaciones que efectúen sobre sus ingresos, así como las otras deducciones que la ley prevé.

Por tanto, es procedente concluir, en esta misma línea de interpretación, que ambos tributos tendrían como objeto el **“ingreso bruto”** que obtengan los sujetos, sin que sea óbice para llegar a esta afirmación el que uno grave sólo el ingreso bruto por la realización de ciertas actividades y el otro, la totalidad del ingreso percibido; máxime que en la generalidad de los casos, los ingresos que grava el IETU vienen a representar un alto porcentaje de los ingresos totales

...el objeto del ISR es el ingreso, mas no las utilidades o ganancias, puesto que éstas son la expresión cuantitativa de su base...

que ordinariamente obtiene un contribuyente del ISR por la realización de sus actividades, sean éstas empresariales, profesionales o de otra índole.

Entre las excepciones previstas, además de los intereses y regalías que el IETU no grava, pero sí lo hace el ISR, se pueden citar a los ingresos por fluctuaciones cambiarias, ganancias inflacionarias, ingresos por prescripción, condonación de deudas y pago de dividendos, entre otros, los que generalmente no constituyen ingresos preponderantes de los contribuyentes.

Sin embargo, se puede afirmar, sin lugar a duda, que si bien no todos los ingresos gravados para el ISR son objeto del IETU, por el contrario, todos los ingresos gravados para el IETU, sí son objeto del ISR.

Por tanto, los ingresos gravados por el IETU son una parte sustancial del universo de los ingresos que constituyen el objeto del ISR; o dicho de otro modo, forman parte de un todo identificado como el ingreso que perciben los sujetos de ambos impuestos.

APLICACIÓN DE CRITERIOS JURISDICCIONALES

En consecuencia, es válido concluir que los criterios jurisdiccionales desarrollados para interpretar y aplicar las disposiciones contenidas en la LISR pueden y deben ser aplicados válidamente, por analogía, a las disposiciones contenidas en la LIETU.

No obstante lo anterior, lo cierto es que la interpretación jurisdiccional del objeto del IETU –a la que arribó el Pleno de la SCJN– no resulta congruente con el objeto delimitado en la propia ley y que además es conforme a la exposición de motivos y a los dictámenes correspondientes emanados del propio proceso legislativo. Por ello, el objeto del tributo expresado por el Ejecutivo en su iniciativa y aprobado por el Legislativo (su creador) es distinto al que surge conforme a dicha interpretación Plenaria.

Según los documentos atinentes al proceso de creación de este impuesto, **el objeto real del tributo es gravar en adición a las utilidades de las**

empresas, los flujos remanentes destinados a retribuir a los demás factores de la producción, como es el caso de los **“salarios e intereses”** cuando no forman parte del precio y **“regalías”** entre partes relacionadas.

Ello deviene en una clara desatención al principio de proporcionalidad tributaria tutelado por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), debido a que se genera una notoria incongruencia entre el objeto del impuesto y la verdadera capacidad contributiva de los sujetos, al trasladarle a los mismos una carga fiscal que en principio le corresponde a terceros.

Para mayor claridad de lo que se dice, habría que considerar que las retribuciones típicas a los factores de la producción son: la renta, para el dueño de la tierra; los salarios, para el trabajo, y los dividendos para el capital.

Así, al determinarse la base de este impuesto mediante un método de resta en lugar de suma de conceptos, resulta que al prohibirse la deducción de dichas retribuciones a los demás factores de la producción, en concepto de salarios, intereses y regalías, automáticamente estos conceptos forman parte de la base y, por tanto, quedan gravados, trasladando indebidamente a las empresas, como se dice, una carga fiscal que en principio le corresponde a terceros.

Bajo estas consideraciones, resulta entonces válido afirmar que al tratarse de una norma compleja, el objeto del IETU se encuentra delimitado por diversos artículos de la propia ley como es el caso de los artículos 1, 3 y 5, que establecen, en su conjunto, los elementos que delimitan a su verdadero objeto, como sigue: hecho imponible (actos o actividades gravadas), definición de actos o actividades no objeto (intereses y regalías) y no deducibles (salarios), respectivamente, todo ello, como se podrá concluir, de manera congruente con el objeto real del tributo expresado por el creador de la norma.

El siguiente esquema puede ser útil para ilustrar la composición del objeto:



En este análisis, mención especial merece el alcance legal que tienen en la interpretación de las normas tributarias los documentos atinentes a su proceso de creación.

Si bien es cierto que las exposiciones de motivos contenidas en una iniciativa de ley, así como los debates del legislador, suscitados con motivo de su aprobación y los propios dictámenes, no forman parte del cuerpo legal de un ordenamiento, porque no fueron incorporados en el texto de la disposición legal y, por ende, carecen de todo valor normativo, también lo es que, las razones expuestas en las Cámaras Legislativas durante la consideración de los proyectos de leyes, son fuentes de interpretación auténtica de ésta en su significación y alcance.

Además, una regla básica de interpretación de las leyes es la de dar pleno efecto a la intención del legislador, la cual debe fluir de la letra o del espíritu de la misma. Entonces, una interpretación con apoyo en dichos documentos permite conocer el espíritu del creador de la norma, considerando sobre todo aquellos razonamientos que de manera expresa o implícita se hubiesen incorporado en el texto de la disposición legal de que se trate, como es el caso precisamente de las retribuciones a los demás factores de la producción gravadas en

adición a la utilidad de la empresa, cuya existencia en la ley ha sido negada en la resolución jurisdiccional que se comenta, bajo el argumento de que tales conceptos no se contienen de manera expresa en el texto normativo.

Sin embargo, como se ha visto, el objeto real del tributo sí se encuentra delimitado en la ley, de manera implícita, en los artículos 1, 3 y 5 anteriormente invocados, en congruencia con el propósito buscado por el creador de la norma: gravar en adición a la utilidad de las empresas, los flujos remanentes destinados a retribuir a los demás factores de la producción; todo lo cual se puede corroborar, mediante el ejercicio obligado de la interpretación con apoyo en el estudio de los documentos atinentes al proceso legislativo.

Lo anterior encuentra su fundamento en la siguiente tesis de jurisprudencia, interpretada a *contrario sensu*:

PROCESO LEGISLATIVO. LAS RAZONES EXPUESTAS POR LOS ÓRGANOS QUE PARTICIPAN EN ÉL Y QUE NO FUERON REFLEJADAS EN LAS DISPOSICIONES LEGALES PROMULGADAS EN EL DECRETO RESPECTIVO, NO FORMAN PARTE DEL CUERPO LEGAL DE UN ORDENAMIENTO, POR LO QUE EN SU INTERPRETACIÓN NO PUEDEN INTRODUCIRSE

*ELEMENTOS NO IN-CORPORADOS
EN EL TEXTO DE LA DISPOSICIÓN
LEGAL DE QUE SE TRATE.*

*Primera Sala SCJN. Tesis 1a.
LXXXV/2007.*

Así como la propia SCJN ha dicho que si bien la LISR no contiene una definición expresa del concepto “ingreso”, ello no quiere decir que dicha ley carezca de objeto, puesto que del análisis de las disposiciones de la propia ley es posible inferir cuál es su verdadero objeto (el ingreso) y cuál es su significado.

Por la misma razón, habría de concluirse que, no obstante que la LIETU no contiene una definición expresa de su objeto, tampoco significa que sea un tributo que carezca de éste, sino que puede y debe válidamente inferirse no sólo del análisis de las disposiciones contenidas en la propia ley, sino también, con el apoyo de los documentos atinentes al proceso de su creación, para dilucidar el propósito real del legislador.

**DEDUCCIONES.
PROPORCIONALIDAD
TRIBUTARIA**

Por otra parte y en cuanto el tema de las deducciones que la ley en comento no permite, el Pleno de ministros resolvió que el IETU no vulnera el principio de proporcionalidad tributaria, al establecer que no son deducibles todos los costos y gastos necesarios para la realización de las actividades empresariales.

Lo anterior, en atención al criterio adoptado en la definición del “**objeto**” del mencionado impuesto, de tal manera que, al identificar éste con los **ingresos brutos** del causante, **no se contaría con un derecho constitucionalmente exigible a la deducción de conceptos** como los sueldos y salarios, la participación a los trabajadores en las utilidades de las empresas, la previsión social, los intereses y las regalías entre partes relacionadas, todos los cuales son deducibles para efectos del ISR, y no así en lo tocante al IETU.

Los ministros indicaron que la erogación por los conceptos aludidos no tiene

trascendencia en la mecánica del IETU como deducción, independientemente de que pueda o no afirmarse que se trate de gastos necesarios e indispensables.

Por tal razón, el no reconocimiento de estos conceptos como deducciones no es un error, omisión o arbitrariedad del legislador, sino que es un elemento estructural del gravamen bajo un diseño que no demanda tal extremo, al gravarse los ingresos brutos de los causantes como manifestación de riqueza. Todo esto, según lo informado a través de la comunicación difundida en la página de Internet de la SCJN, anteriormente citada.

Estas afirmaciones de la Suprema Corte traen aparejada una situación de incongruencia implícita, puesto que rechazan el derecho a deducir las erogaciones por los conceptos en cita, bajo el argumento de que el objeto lo es el ingreso bruto, pretendiendo con ello desconocer la existencia de los diversos conceptos de gastos e inversiones cuya deducción la ley sí permite y que forman parte de la mecánica para la determinación de la base, como es el caso de la adquisición de bienes, mercancías, activos fijos y otros gastos e insumos, mismos que de manera ordinaria llegan a constituir una parte sustancial de las erogaciones de una entidad económica, motivo por el cual, resulta inexacto decir que el gravamen sujeto a estudio grava el ingreso bruto, sin perjuicio de las deducciones que la ley permita, pues esta afirmación resulta en sí misma contradictoria: o grava el ingreso bruto, sin deducciones, o grava un ingreso neto, después de ciertas deducciones.

Esto no quiere decir que el legislador carezca de facultades para imponer un gravamen sobre un ingreso bruto, cuidando de manera escrupulosa las garantías tributarias de proporcionalidad y equidad tributarias tuteladas por la Constitución Federal.

Sin embargo, para que esto fuese congruente, particularmente con el principio de proporcionalidad, el sistema que para tal fin se diseñara debiera

de considerar necesariamente una tasa menor, que fuese realmente acorde con la capacidad contributiva de los sujetos o bien, establecer una serie de tasas especiales para giros o actividades económicas, siguiendo criterios similares a los establecidos por la LISR para la determinación presuntiva de la utilidad fiscal, contenidos en el artículo 90 de la propia ley, mismos que al aplicarlos a los ingresos brutos, en los casos previstos por la norma, se determina de manera presuntiva una base gravable sujeta al pago del impuesto, sobre la que se aplica la tasa vigente (30% de ISR).

Un sistema que realmente gravara a los ingresos brutos, siguiendo estos criterios, pudiera resultar más acorde con la capacidad contributiva de los sujetos,

clasificados por giros o actividades; sin dejar de reconocer el riesgo inherente al propio sistema, de llegar a determinar cargas tributarias que no sean congruentes con la verdadera capacidad contributiva de algunos sujetos en lo particular.

Por ello, la definición de la tasa se tornaría en este supuesto, un tema de la mayor relevancia.

Para demostrarlo, véase a continuación el efecto de considerar la tasa actual del IETU aplicada a ingresos brutos, sólo para fines considerativos, y la tasa equivalente de IETU que surgiría, aplicable a los ingresos brutos, de tal suerte que diera como consecuencia una carga similar a un ISR a una tasa promedio del 30%; se insiste, sólo para fines considerativos.

Sector	Ingreso \$	Coficiente \$	Utilidad \$	ISR al 30% \$	IETU al 17%	Tasa equivalente
Combustibles.	\$5,000	6%	300	90	850	2.00%
Comerciales, agrícolas, pesca.	5,000	15%	750	225	850	5.00%
Industriales, restaurantes.	5,000	25%	1,250	375	850	8.00%
Fraccionamientos, comisionistas.	5,000	39%	1,950	585	850	12.00%
Servicios personales independientes	5,000	50%	2,500	750	850	15.00%
No previsto en la ley	5,000	60%	3,000	900	850	18.00%

Los supuestos que se consideran en la tabla son: sectores y coeficientes de utilidad, los previstos en la LISR, excepto el último nivel; tasa de ISR del 30%, considerando que dicha tasa puede estimarse competitiva o promedio en el ámbito internacional; monto del IETU aplicado directamente a ingresos brutos, sólo para fines considerativos, y la tasa equivalente, entendiéndola como aquella que aplicada a un ingreso bruto pudiese dar como consecuencia una carga similar a un ISR a una tasa promedio del 30%, como se ha dicho.

Como se puede apreciar, una tasa del 17% sobre ingresos brutos resultaría verdaderamente gravosa para la mayoría de los sectores y contribuyentes con márgenes de utilidad menores el 50%. Sólo para aquellas actividades con márgenes de utilidad superiores al 60%, dicha tasa sería equivalente a gravar la utilidad con una tasa del ISR al 30%, lo cual evidentemente, tornaría a un sistema impositivo sobre ingresos brutos basado en estas consideraciones, notoriamente desproporcional y confiscatorio.

Por último, en cuanto a este apartado se refiere, debe precisarse que las garantías tributarias consagrados en la Constitución Federal, efectivamente no hacen referencia a conceptos o partidas específicas (por ejemplo, salarios, regalías o intereses), sino a proposiciones fundamentales o aforismos desarrollados por la doctrina o por el orden jurídico, de mayor alcance, que tienen aplicación y aceptación generalizada por jurisconsultos y tribunales, como es el caso de los contenidos en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

INVERSIONES PREEXISTENTES. EQUIDAD TRIBUTARIA

En relación con el argumento por el que se sostenía que la ley impugnada otorga un trato diferente a los contribuyentes que tienen inversiones realizadas con anterioridad a su vigencia, el Alto Tribunal confirmó que **ese trato diverso no vulnera el principio de equidad tributaria, puesto que unos y otros contribuyentes no se encuentran en la misma situación jurídica**, declarando infundados los agravios relativos, bajo el argumento de que la garantía de equidad aplica a personas y no a conceptos, afirmando también, que en todo caso, el trato especial que se otorga a ciertos contribuyentes, tiene el carácter de **"beneficios"**, no sujetos a las garantías contenidas en el artículo 31, fracción IV constitucional.

En ese sentido es conveniente recordar que "tratándose de impuestos, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto por la ley como su presupuesto, que siempre es un acto o hecho de un particular" (*Derecho Fiscal*. R. Rodríguez Lobato. p. 120. Harla, 1986).

Es decir, son los contribuyentes quienes en su calidad de sujetos realizan el supuesto jurídico previsto por la norma como hipótesis de causación, el cual puede referirse a un acto o actividad, o bien referirse a determinados conceptos, al decir de la SCJN, como podría ser el caso de una operación de venta o bien, a la adquisición de inventarios o

activos fijos, operaciones que, al realizarse y ser objeto de un tributo, automáticamente quedan bajo el imperio de la norma, produciendo las consecuencias previstas en la misma.

Así las cosas, es fácil entender que las garantías tributarias, aun cuando son derechos subjetivos fundamentales previstos por la ley a favor de los gobernados, siempre son aplicadas con motivo de un acto o hecho ejecutado por ellos mismos.

Lo anterior encuentra su fundamento en diversas resoluciones que con motivo de su actividad jurisdiccional ha venido emitiendo, de manera reiterada la SCJN, en casos similares sujetos a su decisión, en los cuales la garantía de equidad tributaria ha sido aplicada a "conceptos", actos o hechos realizados por los particulares o dicho de mejor forma, ha sido aplicada a los particulares con motivo de actos (conceptos) por ellos celebrados.

A manera ilustrativa, tenemos las siguientes:

RENTA, IMPUESTO SOBRE LA. EL INCISO A) DE LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 7o.-B DE LA LEY RELATIVA, QUE PERMITE INCLUIR EN EL COMPONENTE INFLACIONARIO DE LOS CRÉDITOS AQUÉLLOS DENOMINADOS EN MONEDA EXTRANJERA, ÚNICAMENTE CUANDO SEAN NECESARIOS PARA REALIZAR LA IMPORTACIÓN O EXPORTACIÓN DE BIENES O SERVICIOS, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1989).

ACTIVO. EL ARTÍCULO 5o., PÁRRAFO PRIMERO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN CUANTO EXCEPTÚA DEDUCIR LAS DEUDAS CONTRATADAS CON EMPRESAS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO QUE NO TENGAN ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES EN MÉXICO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

Novena Época. Segunda Sala. Tesis: 2a. CCX/2001.

Esta última tesis resulta de la mayor relevancia, debido a que de manera muy

precisa declara la inequidad del artículo 5, primer párrafo, de la abrogada Ley del Impuesto al Activo (LIA), que no permitía la disminución de las deudas contratadas con empresas residentes en el extranjero, sin establecimiento permanente en México, considerando que con dicha excepción se hacía una injustificada distinción entre las deudas que afectaban el objeto del tributo, ocasionándose con ello un trato desigual a iguales, al permitirse a unos contribuyentes las deducciones de sus deudas y a otros no, por situaciones ajenas a ellos y propias de los acreedores, sin que pudiera considerarse que tal distinción de deudas se justificara por el hecho de que, de permitirse su deducción, no se pagaría el impuesto por ese concepto, dado que ambas clases de operaciones constituían un pasivo para el contribuyente en sus registros contables, que incidía sobre el objeto del tributo, consistente en la tenencia de activos propios de las empresas, concurrentes a la obtención de utilidades.

En estas consideraciones, es válido afirmar que frente al objeto del tributo, es indiscutible que aquellos contribuyentes que tengan inversiones preexistentes y los que las realicen a partir de la entrada en vigor del nuevo tributo, sí se encuentran en la misma situación económica y jurídica y, por tanto, les resulta aplicable la garantía de equidad tributaria consagrada en la Constitución Federal.

Por último, en cuanto a este otro apartado, baste decir que las normas de excepción, estímulos fiscales, facilidades o **beneficios** que eventualmente son concedidos por el legislador, indiscutiblemente que se encuentran constreñidos al cumplimiento de las garantías tributarias, tal y como la propia SCJN lo ha reconocido en innumerables resoluciones, como es el caso de la que se cita a continuación:

IMPUESTOS. LAS REGLAS SOBRE SU NO CAUSACIÓN ESTÁN SUJETAS A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE GENERALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS.

Pleno SCJN. Tesis: P. LXXVIII/96.

INTERESES POR FINANCIAMIENTO. EQUIDAD TRIBUTARIA

El Alto Tribunal también determinó que el hecho de que las operaciones de financiamiento o de mutuo que den lugar al pago de intereses que no se consideren parte del precio y, por ende, no se consideren actividades gravadas por el IETU, tampoco resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria el que no se permita su deducción.

Esto es, a decir de los ministros, quienes pagan intereses derivados de contratos de financiamiento o mutuo que no forman parte del precio, no se encuentran en la misma posición que aquellos que sí los integraron al precio.

Para el caso de las operaciones de financiamiento o mutuo en el que los intereses no se consideren parte del precio, **no se genera certeza respecto de los intereses que habrán de cubrirse, y por tanto deducirse.** Además, como las operaciones de financiamiento o mutuo implican diferir el pago del IETU, pues 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. Lo anterior, según lo informado a través de la comunicación difundida en la página de Internet de la SCJN, anteriormente mencionada.

En relación a esta resolución, cabe mencionar que, bajo la óptica del **“objeto real”** del tributo, la limitación a la deducción de los intereses cuando no forman parte del precio, es congruente con el fin perseguido por el legislador: gravar en adición a las utilidades de las empresas los flujos remanentes destinados a retribuir a los demás factores de la producción; sin embargo, como ya se dijo, dicho objeto es el irregular.

Por otro lado, si se considera que el objeto es el ingreso, esta limitación a la deducción de este tipo de intereses constituye un trato desigual a los iguales, considerando que ambos tipos de intereses inciden de la misma forma en la capacidad contributiva de los sujetos, tal y como la propia Suprema

Corte resolvió en el pasado en el tema del impuesto al activo (IA), respecto de la prohibición para disminuir los pasivos contratados con residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país. Por su importancia, el lector puede remitirse de nuevo a la tesis invocada con anterioridad.

REGALÍAS ENTRE PARTES RELACIONADAS. EQUIDAD TRIBUTARIA

También se resolvió que no se vulnera la garantía de equidad tributaria, al permitirse la deducción de regalías entre partes independientes y prohibirse cuando se trate de partes relacionadas.

Lo anterior, según la SCJN, al considerar que dicho trato diferenciado se basa en elementos objetivos, atendiendo a la naturaleza del vínculo al tenor de la cual reciben regalías las partes relacionadas, dada la falta de correspondencia que podría existir entre el monto pactado por tal concepto y el real. Esto, según lo informado también a través de la comunicación difundida en la página de Internet de la SCJN, anteriormente mencionada.

Como se puede apreciar, la justificación de dicha prohibición se hace consistir, en apariencia, en la posibilidad de que las partes relacionadas puedan establecer condiciones que se aparten del mercado, pretendiendo con ello desconocer las medidas de control establecidas por el sistema fiscal para este tipo de operaciones (estudios de precios de transferencia), y la posibilidad de que sean ejercidas en cualquier momento las facultades de fiscalización para detectar, en su caso, prácticas indebidas.

Al igual que en el tema de los intereses, cabe mencionar que, bajo la óptica del **“objeto real”** del tributo, la limitación a la deducción de las regalías entre partes relacionadas, es congruente con el fin perseguido por el legislador: gravar en adición a las utilidades de las empresas los flujos remanentes destinados a retribuir a los demás factores de la producción; sin embargo, como ya se dijo y se insiste, dicho objeto es irregular.

Por otro lado, si se considera que el objeto es el ingreso, esta limitación a la deducción de las regalías entre partes relacionadas constituye un trato desigual a los iguales, considerando que ambos tipos de regalías, las que se pagan entre partes independientes o entre partes relacionadas, inciden de la misma forma en la capacidad contributiva de los sujetos, tal y como el Máximo Tribunal resolvió en el pasado en el tema del IA, respecto de la prohibición para disminuir los pasivos contratados con residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país. Por su importancia, el lector puede remitirse de nuevo a la tesis ya mencionada con anterioridad.

ALCANCE DE LA DECLARATORIA DEL PLENO

Finalmente, el Pleno de ministros determinó que sea la Primera Sala de la SCJN la que conozca de los demás amparos sobre el IETU y, en su caso, emitir jurisprudencia para que los juzgadores resuelvan en el mismo sentido.

Ante esta situación, los posibles escenarios en el mediano plazo, podrían ser: **(i)** que la Primera Sala haga suyos los criterios del Pleno y emita la jurisprudencia en ese sentido; **(ii)** que la Primera Sala arribe a criterios distintos y emita jurisprudencia conforme a sus propios criterios; **(iii)** que, eventualmente, la Segunda Sala, en el conocimiento de los asuntos que llegue a tener en esta materia, arribe a criterios distintos y, **(iv)** en el supuesto anterior, que el Pleno emita jurisprudencia por contradicción de tesis.

EL CASO DEL IA Y LA EXENCIÓN A LAS EMPRESAS DEL SISTEMA FINANCIERO: UN PRECEDENTE SOBRESALIENTE EN LA ACTIVIDAD JURISDICCIONAL DE LA SCJN

En sus orígenes, la LIA dispuso que no pagarían el impuesto las empresas que componían el sistema financiero. Esa exención provocó la promoción de diversos juicios de amparo en los

que se planteaba la inconstitucionalidad general de la ley por considerarla inequitativa.

En el año de 1991, la SCJN fijó la jurisprudencia P./J. 1/91, mediante la cual resolvió que el artículo 6, fracción I de la LIA no violaba el principio de equidad tributaria.

Posteriormente, en 1996, la Suprema Corte determinó en su jurisprudencia P./J. 10/96, que la exención a las empresas que componían el sistema financiero violaba el principio de equidad tributaria.

De los razonamientos vertidos en las ejecutorias que conforman a dicha jurisprudencia, por los que el Pleno llegó a la nueva determinación, se resaltan los siguientes, de manera muy resumida: **(i)** por principio se precisó que **del análisis de la exposición de motivos de la ley, se interpreta que, en una apreciación más rigurosa, que el objeto del tributo radica en los activos**, siempre y cuando éstos tengan vinculación con la susceptibilidad de concurrir en la obtención de utilidades como signo de capacidad contributiva; **(ii)** que si bien son claras las diferencias existentes entre las instituciones de créditos y las demás empresas que cuentan con activos, ello no justifica el establecimiento de la exención en favor de las empresas del sistema financiero, pues lo único justificable es darles un trato diverso sólo para efectos de determinar la base del tributo, tomando en consideración que operan con recursos que son ahorro del público; **(iii)** que ni de la exposición de motivos ni del texto de la propia ley ni de las disposiciones constitucionales que regulan el sistema económico se pueden desprender causas objetivas por las que se acredite el beneficio o justificación social que fundamente la exención, por lo que el establecimiento de la contribución en sí es inequitativo; **(iv)** por todo ello, se resolvió convalidar lo resuelto en primera instancia por el Juez de Distrito en cuanto a declarar la inconstitucionalidad de la ley por la inequidad de la exención en análisis, y

(v) en vía de consecuencia, se aprobó la suspensión en los términos de la Ley de Amparo del criterio jurisprudencial anterior.

Esta reseña histórica de la actividad jurisdiccional de la SCJN en el caso en cita, debiera de ser motivo suficiente para que todo gobernado mantenga firme su creencia en nuestro Estado de Derecho y en la supremacía constitucional que nos rige.

El control constitucional es el sistema establecido por la Constitución Federal para su propia defensa, que permite su salvaguarda ante la posibilidad de que sea infringida por las autoridades, incluyendo desde luego al Poder Legislativo, con el objetivo de mantener el orden constitucional. Entonces, es legítimo esperar que nuestro Alto Tribunal, haciendo un estudio más riguroso del objeto del IETU, emita finalmente el criterio jurisprudencial que haga prevalecer la supremacía constitucional en esta materia.

CONCLUSIONES

Es claro que México requiere urgentemente desarrollar y promover una auténtica cultura fiscal que nos permita alcanzar el ideal de justicia tributaria. Esto se puede alcanzar mejorando el proceso legislativo, de manera que se produzcan leyes, las cuales se ajusten a los principios tributarios, particularmente a los de legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria; se promueva el debido cumplimiento por parte de los particulares; se apliquen de manera fundada y motivada las leyes por parte de las autoridades; se combata eficazmente la evasión fiscal y la corrupción; se imparta justicia fiscal pronta y expedita en los casos sujetos a jurisdicción; se asegure la aplicación puntual y transparente de las contribuciones al gasto público; y, desde luego, educando a la población en los aspectos cívico-tributarios, como un elemento aglutinador, de tal suerte que la sociedad tenga más conocimiento y una mayor participación ciudadana en los asuntos tributarios. ■