

ÍNDICE

CONTENIDO DE LA VERSIÓN TAQUIGRÁFICA DE LA SESIÓN PÚBLICA ORDINARIA DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, CELEBRADA EL MARTES 28 DE MARZO DE DOS MIL SEIS.

SECRETARÍA GENERAL DE ACUERDOS

1

NÚMERO	ASUNTO	IDENTIFICACIÓN DEBATE, Y RESOLUCIÓN. PÁGINAS.
1007/2005	<p data-bbox="500 809 1167 889">LISTA OFICIAL ORDINARIA ONCE DE 2006.</p> <p data-bbox="456 1024 1219 1405">AMPARO EN REVISIÓN promovido por Grupo Comercial Atlas, S. A. de C. V., contra actos del Congreso de la Unión y otras autoridades, consistentes en la expedición y aplicación del artículo Transitorio Tercero, fracciones IV, V, IX, y XI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1° de diciembre de 2004.</p> <p data-bbox="456 1454 1219 1580">(PONENCIA DEL SEÑOR MINISTRO SERGIO SALVADOR AGUIRRE ANGUIANO)</p>	<p data-bbox="1284 1024 1398 1067">3 A 50</p> <p data-bbox="1252 1110 1430 1150">EN LISTA.</p>

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

TRIBUNAL EN PLENO

**SESIÓN PÚBLICA ORDINARIA, CELEBRADA EL MARTES
VEINTIOCHO DE MARZO DE DOS MIL SEIS.**

PRESIDENTE: SEÑOR MINISTRO:

MARIANO AZUELA GÜITRÓN

ASISTENCIA: SEÑORES MINISTROS:

**SERGIO SALVADOR AGUIRRE ANGUIANO
JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ
MARGARITA BEATRIZ LUNA RAMOS
JUAN DÍAZ ROMERO
GENARO DAVID GÓNGORA PIMENTEL
JOSÉ DE JESÚS GUDIÑO PELAYO
GUILLERMO I. ORTIZ MAYAGOITIA
SERGIO ARMANDO VALLS HERNÁNDEZ
JUAN N. SILVA MEZA**

AUSENTE: SEÑORA MINISTRA:

OLGA MA. DEL CARMEN SÁNCHEZ CORDERO

(SE INICIÓ LA SESIÓN A LAS 11:30 HORAS).

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Se abre la sesión. Señor Secretario, sírvase dar cuenta con los asuntos listados para esta fecha.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Sí señor. Se somete a la consideración de los señores ministros el proyecto del acta relativa a la sesión pública número treinta ordinaria, celebrada ayer.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: A consideración del Pleno el acta con la que ha dado cuenta el señor secretario. Consulto si en votación económica se aprueba.

(VOTACIÓN)

APROBADA

Continúa dando cuenta, señor secretario.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS:
Sí señor, con mucho gusto.

AMPARO EN REVISIÓN NÚMERO 1007/2005. PROMOVIDO POR GRUPO COMERCIAL ATLAS, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, CONTRA ACTOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN Y OTRAS AUTORIDADES, CONSISTENTES EN LA EXPEDICIÓN Y APLICACIÓN DEL ARTÍCULO TRANSITORIO TERCERO, FRACCIONES IV, V, IX Y XI DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1º DE DICIEMBRE DE 2004.

La Ponencia es del señor ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano, y en ella se propone:

PRIMERO.- QUEDA FIRME EL SOBRESEIMIENTO DECRETADO EN LA SENTENCIA RECURRIDA, EN TÉRMINOS DE LO EXPUESTO EN EL CONSIDERANDO TERCERO DE LA PRESENTE RESOLUCIÓN.

SEGUNDO.- EN LA MATERIA DE LA REVISIÓN, SE REVOCA LA SENTENCIA RECURRIDA.

TERCERO.- LA JUSTICIA DE LA UNIÓN AMPARA Y PROTEGE AL GRUPO COMERCIAL ATLAS, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, EN CONTRA DE LOS ACTOS Y AUTORIDADES PRECISADOS EN EL RESULTANDO PRIMERO DE ESTE FALLO, EN TÉRMINOS DE LO EXPUESTO EN SU ÚLTIMO CONSIDERANDO.

NOTIFÍQUESE; "..."

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: A consideración del Pleno esta ponencia. Recuerdo que el día de ayer el señor ministro Ortiz Mayagoitia nos hizo el favor de hacer una síntesis de la problemática que en estos asuntos se plantea, y como ustedes recordarán, el primer punto fundamental, incluso para que lo debatamos y estemos a las

resultas de lo que sobre este tema se llegue, es el tema relacionado con la violación al principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución. Y si les parece a ustedes y si no tienen algún problema previo que quisieran plantear, pues procederíamos al examen de este tema.

Pregunto, si sobre las cuestiones previas de procedencia de legitimidad no hay ningún planteamiento.

(VOTACIÓN FAVORABLE).

En este aspecto podríamos considerar entonces que se acepta el proyecto y en relación con el tema de equidad lo sometemos a discusión y concedo el uso de la palabra al ministro Góngora Pimentel, enseguida al ministro Díaz Romero, y al ministro José Ramón Cossío, señor ministro Sergio Valls, también.

Señor ministro tiene la palabra.

SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL: Señor presidente, permite usted que se reparta un dictamen.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Lo están repartiendo señor ministro.

SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL: No, ese es otro.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Por favor, al ministro Góngora préstele el auxilio.

SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL: Le das también al secretario general de la Suprema Corte, como siempre.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Sigue en el uso de la palabra el señor ministro Góngora.

SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL: Gracias señor presidente. La Comisión propone conceder el amparo a la parte quejosa, en virtud de que desde su punto de vista, el trato establecido en los artículos 29, fracción II y 123, fracción II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es violatorio del principio de equidad tributaria, para el efecto de que las personas morales puedan deducir el costo en la misma forma que las personas físicas con actividades empresariales; esto es, de acuerdo al costo de compras adquisiciones. Tal alternativa, parte de la base de considerar a las personas físicas con actividades empresariales y a las personas morales en el mismo plano de igualdad jurídica.

En primer lugar, debo señalar que el trabajo de la Comisión es sumamente importante y propositivo, de tal modo que, con el debido respeto a su valiosa propuesta, expreso a continuación mi punto de vista, que discrepa de las razones que llevan a considerar la concesión del amparo por infracción al principio de equidad tributaria.

Primero, estimo que secundar el enfoque de la Comisión implicaría pasar por alto entre otros, el criterio jurisprudencial de la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en el que con toda claridad estableció que las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales constituyen categorías distintas de sujetos pasivos.

A continuación se transcribe una jurisprudencia, la tesis, voy a leer el rubro y las partes subrayadas: "**RENTA.**- Los artículos 17, párrafo 46 segundo, fracción II, primer párrafo y 47 primer párrafo de la Ley del Impuesto relativo, vigente en 2002, que obligan únicamente a las personas morales a calcular el ajuste anual por inflación acumulable, no violan el principio de equidad tributaria, –dice la tesis– no puede establecerse un trato igual entre las personas morales y las personas físicas con actividades empresariales, dado que se encuentran obligadas en virtud de situaciones fiscales diversas, toda vez que el régimen general de tributación de las primeras está regulado en el

título segundo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil dos; en tanto que las personas físicas con actividades empresariales deben enterar el tributo atendiendo al título cuarto de la propia ley"

Y en la siguiente página, en la parte final subrayada: "De allí que no se encuentren en un mismo plano de igualdad y estén sujetos a un régimen legal diferente, pues se trata de contribuyentes que se ubican en distintas hipótesis, de lo que resulta que no existe violación al principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos".

Las ejecutorias que dieron lugar al establecimiento de la jurisprudencia aludida analizaron ciertos temas fundamentales, a saber: Primero.- El significado del principio de equidad tributaria. Segundo.- Las facultades del legislador para crear categorías o clasificaciones de contribuyentes. Tercero.- La unidad jurídica de los principios de equidad y proporcionalidad y Cuarto.- El poder tributario del legislador, conforme a lo cual, se declaró infundado el agravio de la recurrente, puesto que se pretende demostrar lo inequitativo del precepto reclamado, partiendo de la base de que diversas categorías de sujetos obligados al pago del impuesto sobre la renta, deben ser tratados de manera igual, en la medida en la que todos ellos enteran el mismo tributo, lo que resulta inapropiado, pues no es posible establecer una comparación entre las diversas categorías de contribuyentes a las que se refiere, dado que se encuentran obligados en virtud de situaciones fiscales diversas. -y en la siguiente página- En estas condiciones, es claro que la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se refiere y regula en forma específica el mecanismo para el cálculo del ajuste anual por inflación, reconociendo las características objetivas que los sujetos obligados a pagar el tributo y que, justamente, motivan la existencia de una regulación distinta, esto es, el trato desigual a sujetos desiguales, en la medida en que si bien es cierto, que son sujetos del mismo impuesto, también lo es, que el legislador ha considerado que poseen características propias

suficientes para clasificarlos en distintas categorías, atendiendo a sus capacidades económicas y, operativas, sujetándolos por tanto, a regímenes diversos. En ese enlace de razonamientos, si bien el ajuste anual por inflación es un elemento a tomar en cuenta, para la determinación del resultado fiscal del ejercicio, no es factible pretender que las mismas reglas para su amortización se apliquen a distintas clases de sujetos obligados, en los términos antes expuestos, así, se concluye: que resulta errónea la pretensión de la recurrente, de considerar inequitativo, el trato que da la ley a contribuyentes que se ubican en diversos supuestos; dicho de otra manera, el principio de equidad en materia tributaria se refiere, como ya se mencionó, a que las leyes fiscales deben dar un trato igual a aquellos sujetos que están en los mismos supuestos, y desigual a aquéllos que se colocan en situaciones desiguales, y por tanto, al no tratarse de contribuyentes que se encuentran en la misma hipótesis, aquéllos que son personas morales que tributan en el régimen general, que aquellas personas físicas con actividad empresarial, es claro que no existe la inequidad, - y al final de la tesis, en la página cinco, final- así, las personas físicas con actividades empresariales, se encuentran bajo un régimen legal diferente al de las personas morales, y por ello, se encuentra justificado el trato diferenciado que les otorgó el legislador, lo cual evidencia que no se quebranta el principio de equidad tributaria". Ahora, las razones específicas, expuestas en dicha ejecutoria, a mí me parece, que son totalmente aplicables en la especie, pues los numerales que el proyecto dice que contienen un trato injusto conciernen a dos categorías o clasificaciones de contribuyentes, es decir, a personas físicas con actividades empresariales y a personas morales, a ello cabe sumar que el derecho tributario distingue por regla general, dos tipos de entes jurídicos, los conocidos como las personas físicas y las personas morales, previendo también la legislación fiscal una distinción que obedece a las actividades que realizan unas y otras; así, es evidente que en el caso, las personas físicas y las morales no están en igualdad de circunstancias, como se desprende de la propia estructura de la Ley del Impuesto Sobre la

Renta, que podría esquematizarse de la forma siguiente: -vean ustedes el cuadro de la página seis- Personas físicas: Base efectivo. Personas morales: Base devengado. Personas físicas: Responsabilidad total. Personas morales: Responsabilidad limitada. Personas físicas: Patrimonio unipersonal. Personas morales: Patrimonio multipersonal. Personas físicas, menor capacidad administrativa. Personas morales, mayor capacidad administrativa. Personas físicas. Tarifa. Personas morales, tasa efectiva del 28%. Personas físicas, menor capacidad económica. Personas morales, mayor capacidad económica.

Dicho tratamiento distinto está plenamente reconocido por la Ley del Impuesto sobre la Renta, y es a partir de las diferencias objetivas entre unas personas y otras que regula situaciones diversas para sujetos de impuestos que se encuentran en hipótesis distintas, como la Suprema Corte lo señaló en la jurisprudencia aludida; La conclusión en este aspecto es que los artículos 29, fracción II y 123, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta atienden al principio de equidad tributaria, ya que existen diferencias claras entre las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, pues tienen diversos fines y constituyen personas cuya naturaleza jurídica y conformación es distinta, lo cual implica una razón objetiva para que la legislación contemple un tratamiento diverso para sujetos pasivos distintos, como sucede en el caso.

Ello es así también, si se considera que la capacidad contributiva de los gobernados no se determina únicamente por la cuantía de la renta obtenida, sino también por el capital o trabajo que produce aquella; desde este enfoque las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales son diferentes, en tanto es distinta su capacidad contributiva como quedó visto en el esquema utilizado.

Además, según se indicó, no tienen la misma capacidad administrativa que las personas morales, por más que pudieran tener ciertos aspectos semejantes, como sería, por ejemplo, la actividad empresarial, por el concepto de empresa, que el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación aplica tanto a personas físicas como a morales, pues aquí, habría de recordarse que dicho ordenamiento ha tenido la finalidad de definir conceptos tributarios, a modo tal, que si describe lo que es la actividad empresarial y aplica el concepto de empresa a las personas indicadas sin ninguna distinción, ello de suyo no determina que el legislador tuvo la intención de hacerlas semejantes, máxime si se considera que una actividad por más que se practique por ambas clases de personas no define su naturaleza o categoría.

Enseguida entro a otras consideraciones del proyecto, señor presidente, no sé si sería conveniente que aquí...

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Yo pienso que circunscribiéndonos por razón al tema de equidad reservamos el uso de la palabra, cuando en su caso tengamos que entrar al análisis de los demás problemas; en la forma como fueron solicitando el uso de la palabra, se la concedo al señor ministro Juan Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO DÍAZ ROMERO: Gracias señor ministro presidente. Quiero sumarme en primer lugar a la felicitación y reconocimiento que el señor ministro Góngora Pimentel hizo a la Comisión de secretarios que en este caso le fue encomendada la tarea de organizar y presentarnos los diferentes tipos de estudios que ameritaron el proyecto que estamos examinando; sin embargo, con todo respeto a su esfuerzo debo decir que yo tampoco comparto la idea de que deba concederse el amparo por violación al principio de equidad tributaria como se propone. En mi ponencia mis secretarios me formularon un dictamen que después de revisarlo estoy sometiendo a su consideración y que si ustedes me permiten le voy a dar lectura.

El proyecto propone declarar que es inconstitucional por violar el principio de equidad tributaria el artículo 29, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, esencialmente porque a las personas morales se les permite realizar las deducciones de los gastos de producción hasta la enajenación de la mercancía -costo de ventas-; en cambio, a las personas físicas con actividades de orden empresarial se les permite realizar las mismas deducciones cuando realizan las compras sin que en el proceso legislativo de mérito se haya expuesto por que a pesar de ser contribuyente de similar índole, según la Comisión, no se les da el mismo trato. En primer término conviene precisar que el proyecto que ahora se analiza, no tiene investigación alguna de las razones que tuvo el legislador para prever en la Ley del Impuesto sobre la Renta, regímenes distintos entre las personas morales y las físicas, ya que si el tema central es esa distinción, lo lógico hubiera sido que en el proyecto se hubiese realizado alguna consideración al respecto, antes de analizar en forma particular el costo de lo vendido. No obstante, debe precisarse que la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada el treinta y uno de diciembre de mil novecientos cuarenta y uno, no hacía distinción entre las personas morales y las físicas, al prever en su artículo 5º, lo siguiente: "Cédula Primera.- Artículo 5º.- Estarán sujetas al pago del impuesto en esta cédula las personas que habitualmente u ocasionalmente ejecuten actos de comercio o exploten algún negocio industrial o agrícola". No se hacía ninguna distinción en la época de las cédulas. Por otra parte, en la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada el treinta y uno de diciembre de mil novecientos sesenta y cuatro, se distingue por primera vez a las personas morales y a las físicas, y se establece muy rudimentariamente, la deducción del costo de lo vendido sólo para las primeras, como se advierte del artículo 20, fracción II que disponía: "Artículo 20.- De los ingresos acumulables podrán hacerse únicamente las siguientes deducciones: II.- El costo de las mercancías o de los productos vendidos, determinado de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas", -repito, esto era exclusivamente para las

personas morales-. Sobre estos temas, en la iniciativa de ley se estableció, -de diciembre de mil novecientos sesenta y cuatro- “La presente iniciativa que se somete a la representación nacional para una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, transforma sustancialmente el sistema, abandonando la clasificación de los ingresos por cédulas, tanto en lo que se refiere a las empresas, como a las personas físicas. El Título Tercero del proyecto, comprende los preceptos del impuesto al ingreso de las personas físicas, presentando el sistema propuesto, características vinculadas, aún con el régimen anterior de gravar los diferentes ingresos separadamente y según su procedencia. Respecto a los ingresos procedentes de rendimientos del capital, que a un nivel inferior a ciento cincuenta mil pesos anuales, habrán de seguirse gravando separadamente, dentro del criterio que antes se expresó, de no efectuar cambios bruscos, sino reformas paulatinas, teniendo en cuenta las circunstancias sociales y económicas del país. Las asociaciones y sociedades de carácter civil y los puntos de reserva por jubilaciones de personal que perciban productos o rendimientos de capital de los anteriormente señalados, causarán el impuesto sobre las mismas bases, tasas y tarifas establecidas para las personas físicas.

De lo expuesto se desprende que el Legislador clasificó a los contribuyentes de la siguiente forma:

Primero.- Por su naturaleza jurídica: personas morales y físicas.

Segundo.- Por el monto de los ingresos recibidos.

Tercero.- Por la forma que se obtienen los ingresos, que incluye a las capacidades administrativas de los contribuyentes.

Asimismo en la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada el 31 de diciembre de 1980, se previó que la reducción del costo de lo vendido se aplicara a sujetos que realizaran actividades empresariales, y por

ende se aplicó, tanto a personas morales como a físicas por la homologación de cómo se obtenía el ingreso gravable, según se advierte de la exposición de motivos que enseguida se transcribe, — ésta es la de 1980—: “Se incorpora en el texto de la ley, las normas sobre costo que ya contenía el Reglamento por la importancia que ésta deducción tiene en las empresas; el costo en este apartado se dan las bases para determinar el costo de las mercancías o de los productos enajenados, siguiendo el sistema de evaluación de costeo absorbente en relación con costos históricos y en caso de que dicho costo sea superior al de mercado, podrán considerarse los valores relativos al de mercado o de realización y el nexo de realización, cuyos conceptos se definen ampliamente”.

Se establece el procedimiento de cálculo de costo deducible en cada ejercicio, que deberán ejecutar los contribuyentes que habiendo realizado enajenaciones en abonos, o celebrado contratos de arrendamiento financiero, opten por acumular, como ingreso del ejercicio, los abonos que efectivamente hubieren cobrado respecto de las mercancías, en este caso el costo se deducirá en la misma proporción en que los abonos cobrados encuentren en relación con el precio total de las enajenaciones, —sigue diciendo la iniciativa—, cuando los contribuyentes realicen actividades comerciales, determinarán el costo de las mercancías enajenadas, sumando al inventario inicial, el costo de adquisición de las mercancías compradas en el ejercicio y al resultado se deducirá el importe del inventario practicado al final del mismo.

Se establece el procedimiento que deben llevar a cabo los contribuyentes que realicen actividades industriales, agrícolas o de pesca, para determinar el costo, en el caso de contribuyentes que extraigan minerales preciosos, se determinará el costo de enajenación, valuando la producción terminada y los inventarios iniciales y finales, al valor de realización. A esos inventarios se le

adicionarán los costos relacionados, directamente con la producción obteniéndose así el costo de enajenación.

Cuando se trate de contribuyentes que se dediquen a la extracción de minerales y que transformen sus productos, se calculará el costo de extracción de dichos productos según su naturaleza, y respecto a la transformación de sus productos se calculará de la misma manera que se hace para actividades industriales, debiendo considerar como materias primas a los productos extraídos.

Los contribuyentes que se dediquen a la cría de ganado y enajenación de sus productos, determinarán el costo de enajenación, sumando al inventario inicial de productos destinados para su enajenación, los productos obtenidos durante el ejercicio, valuados a precios de mercado, a este resultado, se le adicionarán los costos incurridos, y al resultado se le disminuirá el importe del inventario final de productos destinados para su enajenación, resultando así el costo de enajenación. Para obtener el costo de enajenación en el caso de los contribuyentes que se dediquen a la cría y engorda de ganado para su enajenación, sumarán a los inventarios iniciales de ganado, los crecimientos y nacencias, deduciendo las bajas por pérdida o muerte, valuadas a precio de mercado; a ese resultado se le sumarán los costos incurridos durante el ejercicio, y se le restará el inventario final de ganado destinado para su enajenación.

Los contribuyentes que realicen actividades industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, para determinar el costo de las mercancías o productos enajenados, deberán tomar en cuenta, además, el valor de los siguientes elementos: Si se dedican a actividades agrícolas, serán las semillas, sarmientos, pies, estacas o plantas; los productos comprados destinados para su enajenación, la manutención y alquiler de animales destinados para los fines de explotación, y cualquier otro gasto de naturaleza análoga, que afecte el costo de producción. Cuando se trate de actividades de pesca, se tomarán además en

cuenta las substancias empleadas para la preservación temporal de la pesca, impuestos, derechos y otros gastos de explotación pesquera. Si se trata de actividades de explotación de yacimientos minerales, deberán considerarse las deducciones por inversiones que se encuentran vinculadas con la explotación, así como los explosivos, maderas, combustibles, fuerza motriz y otros gastos y materiales relacionados con la extracción y explotación.

En relación con los contribuyentes que se dediquen a la engorda de ganado para su enajenación, deberán tomar en cuenta las compras de ganado y compras de materias primas y materiales, así como los gastos de mantenimiento y otros de naturaleza análoga, que afecten directamente el costo de producción.

Los contribuyentes, para determinar las compras netas como elemento del costo de enajenación, disminuirán del costo de adquisición las devoluciones, descuentos y bonificaciones; podrán excluir del costo de adquisiciones los fletes, transportes y acarreos de los bienes comprados; los seguros contra riesgos en su transportación y manejo; las comisiones y gastos de agentes comisionistas, el impuesto de importación y los derechos aduanales y consulares.

Capítulo Sexto. De los ingresos por actividades empresariales. En este capítulo se establece el tratamiento fiscal de las personas físicas que realizan actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca; siendo importante señalar, a efecto de no hacer repeticiones innecesarias, que tratándose de la determinación del ingreso, el costo y las deducciones por inversiones, determinación de la pérdida fiscal y algunos requisitos de deducciones, entre otros aspectos, serán aplicables algunas disposiciones del Título Segundo, aun cuando el pago del impuesto de las personas físicas es totalmente independiente del de las sociedades mercantiles.”

Como puede verse, la forma de tributación que implementó el legislador era muy parecida para las personas morales que para las personas físicas que realizan una actividad mercantil; sin que esto significara que fueran idénticos, ya que en el dictamen de la Cámara de Diputados se reiteró que eran símbolos, al decirse: “En sus cincuenta y seis años de vigencia, el Impuesto sobre la Renta ha sufrido tanto modificaciones estructurales como ajustes y adecuaciones. En el principio era un gravamen de carácter celular, que distinguía los ingresos por su naturaleza y origen, más que por el volumen total de percepción acumulada. Este sistema se mantuvo vigente hasta mil novecientos sesenta y cinco, en que se introdujeron los primeros mecanismos de acumulación, aunque se conservaban algunas características celulares para algunos conceptos específicos.” Como bien lo describe el proyecto, a partir de mil novecientos ochenta y siete, tanto las personas morales como las físicas con actividades empresariales, deducirían sus gastos de producción en el ejercicio en que efectivamente se realizara la compra.

A partir del ejercicio de dos mil cinco, cambió nuevamente el esquema de deducción; y ahora se prevé sólo para las personas morales, el costo de lo vendido; conservando las personas físicas con actividades empresariales, la deducción de compra.

Observaciones.- En la página ochenta y seis del proyecto, se establece que se pasó de un sistema general de deducciones; deducción de compras, a un sistema específico: deducción del costo de lo vendido. Se estima que esta precisión es incorrecta, porque el sistema de deducción de costos de venta, es el apropiado y general, tanto para las personas morales, como para las físicas con actividades empresariales, porque si el legislador grava los ingresos hasta que se actualice la enajenación de la mercancía, por simetría fiscal, la deducción de los gastos de producción también deben imperar hasta la indicada venta.

En consecuencia, la deducción de compras que actualmente subsiste para las personas físicas con actividades empresariales, en realidad constituye la excepción y no viceversa, de la cual se tratará en los siguientes puntos.

En la misma foja se precisa que el legislador no justificó porqué reincorporó el sistema de costo de lo vendido solamente para las personas morales; al respecto, resulta importante precisar que, a lo largo de la existencia jurídica del sistema de costo de lo vendido, el legislador ha decidido establecerlo inicialmente sólo a las personas morales y después incorporarlo a las indicadas persona físicas, por lo que no se puede generalizar que siempre ha existido el mismo trato en ambos contribuyentes, que obligue ahora, indiscutiblemente, casi “sacramentalmente” a justificar en el mismo proceso legislativo de diciembre de dos mil cuatro, por qué el legislador no incluyó a las personas físicas con actividades empresariales, en la deducción del costo de lo vendido.

La imprecisión de este criterio deriva en esencia de que se desconoce que el trato deferente entre contribuyentes, no siempre será expuesto en el proceso legislativo por el creador de la norma, porque se ha constatado que puede dimanar de una disposición de la Constitución Federal, de otras disposiciones ordinarias, como la Ley Federal del Trabajo, el Código de Comercio, entre otras; o en su caso, puede haberse expuesto las razones en otra época de la Ley Tributaria, que solamente hayan sido reiteradas como en sesiones pasadas se analizó al examinarse la inconstitucionalidad del artículo 180, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que prevé una exención para las personas físicas residentes en el extranjero, vigente para el ejercicio fiscal de dos mil cinco, del que el legislador nada dijo en el último proceso legislativo; pero se patentizó que las razones de política fiscal para imponer la exención derivaban de una reforma que data de mil novecientos noventa y uno.

En ese contexto, no puede decirse que, si el legislador nada dijo en el proceso legislativo relativo, por ese sólo hecho implique la inconstitucionalidad de la norma fiscal, como ahora lo pretende el proyecto.

Además, si fuera correcta la postura, el legislador cuando: reformara, adicionara o modificara una norma de carácter fiscal de un régimen específico, tendría que justificar por qué no dio un tratamiento igual en los otros regímenes; lo cual sin duda sería impráctico; y bajo la concepción del proyecto, por ese hecho, las leyes que no dieran tal justificación respecto del mismo o diferente trato hacia los otros grupos de contribuyentes, serían contrarias a la Constitución Federal.

Por otro lado, tomando las ideas del legislador para tratar en forma general, diferentes a las personas morales y físicas, se pasa a realizar el análisis respectivo.

Por su naturaleza jurídica, ambas personas civiles, según su estructura, son diferentes en cuanto a la personalidad, fines de lucro, representación, patrimonio y obligaciones surgidas dentro de una sociedad, que no se tienen en las personas físicas, como se corrobora con el estudio presentado en el proyecto, aunque es lógico, interpretando de diferente manera y desde el punto de vista civil, que evidencia palmariamente que no son iguales –lo mencionó también el señor ministro Góngora en su estudio--. Segundo.- Por los ingresos percibidos. En este apartado no existe una clara desigualdad, pero sí es posible afirmar como regla general, que las personas morales con actividades empresariales tienen una mayor capacidad económica que las personas físicas con las mismas actividades. Tercero.- Por la forma como se obtienen los ingresos. Debido a que estructuralmente no son iguales, las personas morales tienen sin duda, una mayor capacidad administrativa, porque cuentan con órganos que desarrollan funcionalmente cada una de las operaciones de las personas jurídicas y de los socios o asociados; lo cual no sucede tratándose de personas

físicas, situación que se corrobora porque la contabilidad que llevan no es la misma. Este sencillo ejercicio demuestra que el trato diferente entre las personas físicas y morales estaría plenamente justificado en la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues no son sujetos iguales, el trato diferente que se otorga a las personas físicas con actividades empresariales, es preferencial, pues la deducción de los gastos de producción, la realizan en el mismo ejercicio fiscal en que acontecieron y no hasta la venta de las mercancías como ordinariamente sucedería, obedece a razones de política fiscal. En efecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia al resolver en sesión del veintitrés del noviembre de dos mil cinco, por unanimidad de votos, el Amparo en Revisión 283/2004, bajo la ponencia del señor ministro Cossío Díaz, sostuvo: “Proceso Legislativo de diciembre de dos mil uno, el legislador que estableció válidamente un trato diferente respecto de las personas físicas, con actividades empresariales y de las personas morales, que esas personas físicas deberían ser gravadas bajo un sistema de flujo de efectivo, dinero disponible inmediatamente. Lo anterior, para darles mayor competitividad y participación en los mercados nacionales y extranjeros, se buscaba además mayor simplificación y eficiencia”. Por estas razones que incluso ya la Primera Sala las estimó válidas, se considera que se consigue el llamado flujo de efectivo, al otorgarles a las aludidas personas físicas, el beneficio de que las deducciones de gastos de producción, las realicen en el ejercicio fiscal en que llevan a cabo las compras, no hasta que enajenen las mercancías o productos en aras de capitalizarlos, bajo esa óptica, el trato diverso en el momento de deducir los gastos de producción, estaría justificado, sin soslayar que se trata del análisis de un solo... reforma de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Con este trato se pretende poner de manifiesto, de forma respetuosa que el proyecto en principio, carece de información suficiente para afirmar categóricamente que no existen razones de peso o justificadas para dar un trato diferente entre las personas físicas con actividades empresariales y las morales; y, el segundo

plan, por las razones que se dan en este último apartado, dicho trato diferente obedece a fines de política fiscal históricamente válido”.

Hay observaciones fiscales mediante las cuales se hace proclive llegar a la determinación de que posiblemente haya necesidad de conceder el amparo pero por legalidad, no por inequidad, sin embargo, esto ya no lo digo.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Muchas gracias señor ministro, tiene la palabra el señor ministro Cossío Díaz y enseguida el ministro Valls Hernández.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Gracias señor presidente. Yo en cuanto a estos argumentos que se han planteado en contra del proyecto por las razones de inequidad. Yo comparto en lo general lo que se argumenta en el proyecto, por ende, no así lo que se argumenta en los dos dictámenes que se han leído ahora.

En primer lugar, también me quiero aunar a las felicitaciones que se han hecho a los compañeros de la Comisión por la forma en que están procediendo o que procedieron a prepararnos el proyecto que estamos discutiendo en este momento. A mí me parece que los compañeros de la Comisión han hecho un esfuerzo extraordinario para sintetizar muchas de las tesis que se han establecido en la Novena Época, en materia fiscal y sobre todo hacer algunas distinciones que están en la jurisprudencia o en las resoluciones de la Corte desde hace tiempo, pero que se han hecho muy explícitas.

Los compañeros de la Comisión, tomando diversas tesis, algunas ya citadas por los señores ministros Góngora y Díaz Romero; lo que están, me parece es, haciendo un análisis de un tema complejo, también en términos complejos. Evidentemente, el legislador tiene la posibilidad de legislar en materia tributaria, en principio, como le parezca mejor, para perseguir determinados fines económicos, determinados fines fiscales y esto lo reconoce la Primera Sala en una

tesis que se cita en el proyecto, diciendo: que aquí hay una deferencia al legislador en cuanto a órgano legitimado democráticamente y representante popular, para efectivamente determinar las condiciones de los tributos. En segundo lugar, se dice que: sin embargo, esta facultad con que cuenta el legislador no es una facultad ilimitada, sino que esta facultad tiene, y cito algunos lugares comunes, la restricción que establecen la garantía reconocida de los años veinte, del siglo pasado por la Suprema Corte en materia tributaria y posteriormente se hace una pregunta que a mí me parece central para este caso y es ¿cómo se acerca la Suprema Corte al análisis de constitucionalidad de la legislación tributaria? El legislador, evidentemente, puede hacer, disecciones o separaciones entre distintos criterios para distinguir una pluralidad de cosas: actividades, sujetos, tasas, tarifas, etcétera, pero qué pasa cuando viene una reclamación, como en este caso por parte de un conjunto de quejosos, y los quejosos advierten que aquello que construyó el legislador, a juicio de ellos hasta ese momento, no es completo, no está claramente determinado. Evidentemente, la Suprema Corte de Justicia puede ponerse a dar las razones que a ella le parezcan más favorables, para efecto de analizar el tema; sin embargo, la Suprema Corte de Justicia también puede hacer un análisis otorgando cierta deferencia al legislador, para que sea el legislador el que por sí mismo establezca, en una primera instancia, las razones por las cuales las llevó a hacer determinado tipo de distinciones y esas distinciones son las que ciertas partes consideran inequitativas. Allí hay un principio muy importante de deferencia, otra vez al legislador por parte de esta Suprema Corte, para el efecto de decir: la Suprema Corte no se sustituye en el legislador, en la determinación de las razones de acercamiento al problema, sino que la Suprema Corte espera a ver qué es aquello que el legislador estableció para después analizar su constitucionalidad.

En materia de tributos, me parece, insisto, que el legislador tiene amplias facultades para la determinación y la satisfacción de supuestos, como los del 25, el 26 constitucionales o hablan de la

rectoría económica del estado, etcétera y esta forma de acercarse al tema, a mí me parece prudente y cuidadosa por parte de la Suprema Corte para no sustituirse a un legislador que también tiene una legitimidad democrática. Si éstas son las premisas por las cuales los compañeros de la Comisión nos piden que nos acerquemos al tema, yo las comparto y, en consecuencia, lo que tendríamos que hacer es analizar si en las exposiciones de motivos, cuando se genera estos preceptos que están impugnados, se dan o no razones suficientemente sólidas para hacer distinciones; ésta sería la primera cuestión.

En la página catorce del proyecto se transcribe la exposición de motivos de la iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal el trece de septiembre del dos mil cuatro y si uno la analiza, lo que resulta, al menos es la forma en la que yo entiendo este caso, es que el legislador partió, de entrada, en una distinción, implícita, ciega, pues entre las personas físicas y las personas morales, ambas que realizan actividades empresariales; en ningún momento hay una distinción, en ningún momento hay una explicitación, simple y sencillamente se empieza a redactar esto, yendo hacia las personas morales; en la página diecinueve donde se transcriben partes del dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, de la Cámara de Diputados, se habla directamente de deducción del costo de lo vendido, para personas morales y después se empieza a hacer algunas alusiones, pero ya directamente con personas morales, sin haberse dado ningún tipo de argumento; en la página veinticinco que nos presenta y veintiséis, cuatro puntos en los cuales se están sintetizando, yo creo que correctamente los argumentos por parte de esta Comisión que nos presenta el tema; ahora, a partir de la página setenta y uno del proyecto, se nos dice —y yo creo que esto es muy importante y muy bueno en estos asuntos— de manera explícita y de manera clara cuál es la metodología de análisis que se va a seguir en el proyecto para saber si estas distinciones o la falta de distinciones mejor hechas por el legislador, omitidas por el legislador, van a ser analizadas para

poder o no determinar sus condiciones de constitucionalidad, en la página setenta y dos se nos dice cuáles son las condiciones generales de las situaciones de diferencia y en la página 74, se nos dice cuáles son los pasos concretos que se deben seguir para determinar un tema o un planteamiento de inequidad.

En la página setenta y cuatro dice: este ejercicio consta de tres pasos a seguir: Primero Determinar si la finalidad es objetiva y constitucionalmente correcta, ello en razón de que los medios escogidos por el Legislador, no solo deben guardar relación con los fines buscados por la norma, sino con compartir su carácter de legitimidad, —aspecto teleológico— Segundo. Examinar la racionalidad de la medida, esto es que exista una relación de índole instrumental entre los medios utilizados y el fin pretendido, racionalidad. Tercero: valorar que se cumpla con una relación proporcional entre los medios y los fines, con el objeto de determinar si en aras de un propósito constitucionalmente válido no se afectan de manera innecesaria o excesiva otros bienes o derechos protegidos por la Constitución verificando en su caso, si pudiera existir alguna vía menos gravosa para el derecho, razonabilidad. Entonces, hay un aspecto teleológico, un aspecto de racionalidad y un aspecto de razonabilidad; los temas nos pueden parecer mal o bien, esas son cuestiones convencionales, pero cuando menos identifican el problema.

Planteado así el tema entonces, lo que se va a ver y regreso por donde comencé es: si la distinción hecha por el Legislador al darle un trato diferenciado a determinado tipo de sujetos es objetiva y constitucionalmente correcta y me vuelvo a plantear la pregunta: ¿cómo esta Suprema Corte se acerca a la distinción hecha por el legislador? la Suprema Corte construye las razones imagina las razones, supone lo que el legislador quiso decir, o la Suprema Corte se acerca a lo que el propio legislador entendiendo por él, el Órgano Ejecutivo y el Órgano Legislativo; es decir el órgano general que

legisla, dieron para efectos de acercarse a este tipo de problemas. Yo insisto, a mi me parece muy correcto el que nos acerquemos al tema a partir de las razones, ya puestos en ese tema, lo primero que observamos es que no existe una diferencia o una manera de justificar una diferencia entre personas físicas y morales con actividades empresariales, por parte del legislador, entendiendo tanto la iniciativa del presidente de la República como el Dictamen de la Comisión correspondiente de la Cámara de Diputados, si no se ha hecho esa distinción, entonces el proyecto también, me parece con buen sentido se acerca a ver a partir de la página noventa y tres, cuál es la forma de tratamiento general la Ley del Impuesto Sobre la Renta, entre personas físicas y personas morales, analiza el artículo 1º donde habla tanto de personas físicas y morales y su obligación de contribuir al pago del Impuesto Sobre la Renta, el artículo 16 que define las actividades empresariales tanto para personas físicas y morales de forma tal que después de no haber encontrado razones en el proceso legislativo, en la página noventa y siete se dice: en este orden de ideas, es posible inferir que las personas físicas y las personas morales, comparten, en este aspecto, las mismas características respecto a la actividad empresarial con fines lucrativos que realizan y al ser sujetos pasivos de la relación tributaria.

Se han dado razones y se analiza el tema de si existen fuera de la explicación, que para mí la falta de explicación sería motivo suficiente para declarar que hay una inequidad, porque el legislador no expuso, porque están dando un trato diferenciado, pero se han dado razones para decir: es que son tan importantes las diferencias entre las personas físicas y las morales, que se justifica el distinto trato. Yo creo que muchas de las razones que se han dado son de derecho civil o de derecho mercantil, son cuestiones que tienen que ver con la estructura, la composición, las funciones de los sujetos, pero me parece que no están entrando al tema directamente de las diferencias fiscales o las similitudes fiscales, entre las personas físicas y las personas morales que llevan a cabo actividades empresariales.

Respecto a estos planteamientos que se analizan en el proyecto, yo quisiera abundar en algunas razones que preparé para esta sesión; en cuanto a las características del patrimonio y la responsabilidad. La propuesta que se nos plantea, no considera que sean iguales, las personas físicas y morales, pues de hecho no lo son, a estas enunciaciones que se hacen en un catálogo, que por cierto se transcribe en el proyecto, podríamos añadir también que las personas físicas tienen estado civil y las morales no, que las personas físicas tienen funciones biológicas y las morales no, y así sucesivamente, pero me parece que lo que debemos atender no son a las diferencias entre derecho civil y mercantil, por un lado, y a las diferencias entre derecho fiscal por otro, sino entender su condición o su posición frente al derecho fiscal. La propuesta sostiene que se presentan frente al impuesto sobre la renta, en los mismos términos, que generan ingresos semejantes, que se dedican a actividades semejantes, por ende, que deben recibir un trato semejante, y en caso contrario, la diferencia debe justificarse por el legislador, so pena de convertirse en un tratamiento discriminatorio. En cuanto al régimen de acumulación al sistema tarifario y al acceso al subsidio y al crédito, de nuevo las diferencias enunciadas, no son las únicas; las personas físicas pueden calcular utilidades reales en los pagos provisionales, mientras que las morales utilizan un coeficiente utilidad; las físicas no calculan ajuste anual por inflación y las morales sí; las físicas presentan declaración en abril, mientras las morales lo hacen en marzo, las físicas tienen la posibilidad de acceder al régimen de pequeños contribuyentes mientras que las morales no; las físicas no pueden tributar de manera consolidada, mientras que las morales sí pueden hacerlo, todas estas razones se desprenden del ordenamiento fiscal, por ende, me parece que hay una petición de principio en las tablas comparativas, porque deben recibir un trato diferente las personas físicas empresariales frente a las morales, me parece que porque el ordenamiento les da un trato diferenciado y ahí se deberían justificar, adicionalmente debe señalarse que en los casos en los que el legislador estableció un tratamiento diferenciado, por regla general, ha sido efectuando alguna

justificación en el proceso legislativo. Nosotros hemos entendido que hay momentos en que las personas físicas y las morales, sí deben tener un tratamiento diferenciado, en cálculos de pagos provisionales, en ajuste anual por inflación, en régimen de acumulación e ingresos. Pero en esos casos hemos acudido y hemos encontrado que el legislador dio una razón en el proceso legislativo, y consideramos que la razón era lo suficientemente fuerte para establecer un trato diferenciado. En cuanto a la capacidad administrativa y tributaria diferente, las diferencias son entre REPECOS y no REPECOS, no entre personas físicas y morales, cabe resaltar que esta Suprema Corte ha sostenido que existen diferencias de trato, derivadas de la distinta capacidad administrativa y tributaria, pero ello lo ha hecho al comparar a las que pueden tributar en el régimen de pequeños frente a las que no lo pueden, es decir, en relación con personas físicas empresarias del régimen general, así como con personas morales empresarias, baste recordar los asuntos del artículo 2-C de la Ley del IVA, en las que se negó el amparo por equidad a cualquier empresa física o moral, que pretendiera compararse con las de régimen de pequeños contribuyentes. La Suprema Corte sostuvo que las personas físicas empresarias del régimen general, tanto como las morales, tenían una capacidad contributiva o administrativa mayor a la de los pequeños contribuyentes. Cómo valorar la capacidad administrativa y contributiva diferente, si la Suprema Corte llega a sostener que tienen este tipo de diferencias, necesita sustentar su posición de forma objetiva, no sería necesario que algún dato duro de la realidad sustentara una afirmación de este tipo, y en este caso, de dónde lo estableceríamos, que tan confiable sería la fuente, tiene que ser oficial, como el INEGI por ejemplo, o alguna otra de estas consideraciones, es una circunstancia de hecho, en todo caso no debe perderse de vista que aun de coincidir las "pymes" con las personas físicas empresarias, ello es algo que así sucedería, pero que no tiene que ser así necesariamente. Para finalizar esta parte de equidad, yo diría que en muchos casos hemos sostenido que deben recibir el mismo trato las personas físicas y morales, y señalo varios casos, las

personas físicas que pretendían no calcular ganancia inflacionaria, las personas morales que pretendían calcular su impuesto con base en una tarifa, las personas físicas que reciben honorarios pretendiendo acceder al dictamen de estados financieros, el cálculo de la **PTU**, la deducibilidad de la **PTU**, y los REPECOS, fundamentalmente.

Yo, por esas razones, estoy a favor del dictamen, en este caso. Me pareció muy importante lo que dijo el señor ministro Díaz Romero, respecto a legalidad, y no sé si es el momento de tratarlo de una vez, señor presidente, o como usted me diga, yo me ajusto.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Yo creo que habiéndole manifestado al ministro Góngora, que se reservara para el momento oportuno, por el momento pienso que el ministro Díaz Romero, simplemente hizo un comentario, que aun diciendo, posiblemente, pero él no entró propiamente a sostener un punto de vista al respecto, pero además, técnicamente si estamos viendo el tema de equidad, estimo que por razón de orden, debemos circunscribirnos a ello, y ya cuando en su caso, tengamos que pasar a otros temas, ya entonces lo debatiremos, y desde luego también, reservamos el uso de la palabra.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Gracias, señor presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Tiene la palabra el ministro Valls Hernández.

SEÑOR MINISTRO VALLS HERNÁNDEZ: Gracias, señor ministro presidente.

Primeramente también quiero unirme a la felicitación a los señores secretarios de Estudio y Cuenta, por este acucioso trabajo que han hecho, de sistematizar el tema, y de presentarnos un proyecto, o los proyectos correspondientes, de verdad, los felicito.

Este proyecto que nos está presentando la citada Comisión, encargada del estudio de este tema, relativo a la deducción con base en el costo de lo vendido, de manera muy esquemática, muy resumida, propone lo siguiente:

Primero: A partir de dos mil cinco, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que los contribuyentes podrán deducir de sus ingresos acumulables, el costo de lo vendido, a diferencia de la legislación vigente, hasta el ejercicio de dos mil cuatro, que permitía al contribuyente, deducir las adquisiciones de las mercancías, bienes o servicios.

Segundo. El sistema de deducción del costo de lo vendido, implica que los contribuyentes del Título Segundo, de la Ley de referencia, régimen general de las personas morales con fines lucrativos, podrán aplicar la deducción de los costos en los que incurran para dejar un artículo en condiciones de ser vendido, hasta el momento en que se enajene, lo cual, adicionalmente, no se considera inadecuado, si se parte de la premisa de que la erogación de los gastos necesarios para la producción o distribución de bienes y servicios, a diferencia de lo que ocurre al efectuarse la enajenación de los bienes producidos o adquiridos, o bien, al prestarse el servicio, no implica modificación en el haber patrimonial del causante, sino que únicamente se traduce en una disminución en el flujo de efectivo de que disponen, apreciándose que en todo caso, las adquisiciones efectuadas continúan formando parte del haber patrimonial de las empresas, si bien, ya no como efectivo, sí como bienes.

Como **Tercer** apartado que la parte quejosa plantea en esencia, que el artículo 29, fracción II, en relación con los artículos 45-a, a 45-i, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil cinco, viola el principio de equidad tributaria que tutela el artículo 31, fracción IV, constitucional.

A su juicio, la causa que origina la violación, es que la fracción II, del 29, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, obliga a las personas morales a deducir las mercancías, materias primas, productos terminados y semiterminados, conforme al sistema de costo de lo vendido, que regulan los artículos 45-A, a 45-i, 86, fracciones V, y XVIII, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil cinco, y el artículo tercero transitorio, fracciones IV, V, VI, VII y IX, de dicho ordenamiento legal, mientras que las personas físicas con actividades empresariales, en los términos de la fracción II, del artículo 123, de la ley en cita, deducen aquellos conceptos en el momento en que las compran. Deducción de Adquisiciones. Enseguida, así las cosas, si se estima idóneo dar un trato desigual entre las diversas categorías de personas, se deben dar argumentos que hagan aceptable la razón para que algunos queden excluidos de las medidas adoptadas cuando dicha diferenciación no sea notoria o evidente en el entorno social o de política económica del país.

Además, por lo que hace a las razones que aduce expresamente el legislador para soportar la modificación en el sistema tributario, debe apreciarse que las mismas no pueden ser entendidas como justificación específica del trato discriminatorio del que se duele la parte quejosa.

Adicionalmente debe tomarse en cuenta que los motivos enunciados son los únicos que se formulan, toda vez que el resto del proceso legislativo se centra en la explicación del sistema del costo de lo vendido, así como en el debate relacionado con los ajustes que mejor lo adecuarían para su instrumentación.

Lo anterior no implica que el legislador no pueda generar distinciones entre ambos grupos, delimitando derechos y obligaciones particulares en cada caso; ante esta eventualidad es necesario que se expliciten la razón o razones que sustentan dicha decisión a fin de justificar la

introducción de una medida desigual entre un grupo en principio homogéneo, lo cual no acontece en la especie, a diferencia de lo sucedido en diversos casos previamente sometidos a la consideración de esta Suprema Corte, mismos que se identifican en el estudio, en el proyecto.

Por lo anterior, concluye el proyecto, la propuesta presentada por la Comisión encargada del estudio relativo a la deducción con base en el costo de lo vendido, sostiene que en el caso específico las personas morales y las personas físicas con actividades empresariales son semejantes, y por tanto, la mecánica de deducción debe ser igual para ambas, ya que no existe justificación para un trato diferenciado sobre el particular.

Hasta aquí la propuesta de la Comisión.

Con todo respeto, no comparto el sentido de la propuesta planteada por la Comisión, ya que en principio parte, a mi juicio, de una premisa incorrecta, a saber: ¿Las personas morales y las personas físicas con actividades empresariales para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta son iguales jurídicamente o son desiguales?

Partiendo de ese planteamiento y confrontándolo con la totalidad del estudio que se nos presenta podemos obtener que la comparación que se realiza no es únicamente desde el punto de vista de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que parten de la actividad propia que se realiza, esto es, la actividad empresarial y no en como tributan cada una de las personas antes citadas, físicas y morales, esto es, si bien el Código Fiscal define en el artículo 16 qué se considera actividad empresarial, lo cierto es que este artículo no se basa en la tributación de cada régimen para construir la definición, sino que la definición parte de una base netamente mercantil, es decir, se define a la actividad empresarial desde el punto de vista de la propia actividad mercantil que se realiza y no como lo hacen ver en el proyecto, y como ya lo mencioné, atendiendo a la materia tributaria.

Considero que la premisa de la que parte el estudio es errónea, ya que si pretendemos comparar a dos regímenes atendiendo únicamente a la actividad que realizan, podemos llegar a varios absurdos, esto es, atendiendo a la premisa de igualdad que se nos presenta podemos concluir que la actividad que desarrollan las personas profesionales – régimen de honorarios– es similar a la labor que desempeñan las personas físicas profesionales asalariadas, ya que ambas desempeñan una actividad profesional, y la única diferencia sería la subordinación, esto es, no hay diferencia jurídica en cuanto a su actividad, ya que ambas personas prestan un servicio profesional en un caso subordinado con la retribución de un salario y en el otro, sin subordinación, recibiendo de igual manera un ingreso que se conoce como honorarios.

Otro ejemplo en el que se relaciona la actividad profesional es el caso de una empresa que puede solicitar una asesoría a un despacho independiente –a honorarios– o pedir la citada asesoría a su propia empresa –salarios– si bien el trabajo que se desempeña para la consecución del resultado es exactamente el mismo, la actividad en esencia es la misma, ya que se presta en ambos casos un servicio profesional, lo cierto es que la Ley del Impuesto Sobre la Renta, grava dichos ingresos de forma diferente.

Si el ejemplo anterior, o los dos ejemplos anteriores, no resultaran del todo claros, se puede plantear otro que considero puede ser más claro. ¿Cuál es la diferencia entre el régimen de pequeños contribuyentes y el de las personas físicas con actividad empresarial? Ninguno, ya que en este caso particular ambos realizan no solo la misma actividad empresarial, sino que además se trata de personas físicas, mayor igualdad no se puede encontrar en la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta; sin embargo, tomando como base la justificación de la capacidad administrativa, es como se logra distinguir el régimen.

Ahora bien, se podría estar cuestionando que en el ejemplo que acabo de presentar, sí existe una justificación razonable que es precisamente la capacidad administrativa.

Pues bien, de esa misma manera es evidente que la capacidad administrativa de una persona física con actividad empresarial y una persona moral no es la misma, aunque pueda haber excepciones, puede haber persona física con mayor capacidad administrativa que una persona moral. Sin embargo, también puede haber excepciones si comparamos el régimen de pequeños contribuyentes con el de las personas físicas que realizan actividades empresariales, es decir, pequeños contribuyentes con una mayor capacidad administrativa que las físicas.

De lo anterior podríamos concluir que si bien la capacidad administrativa es un elemento notorio, objetivo y razonable para tratar de manera desigual a los iguales, pequeños contribuyentes y personas físicas, qué mejor elemento de distinción para tratar también de manera desigual a las personas físicas con actividad empresarial y a las personas morales.

En relación con lo anterior, de acuerdo con el informe de la situación económica, las finanzas públicas y la deuda pública del año dos mil cinco, podemos encontrar información que nos permite de alguna manera llegar a la conclusión que la capacidad administrativa de las personas físicas en relación con las morales no es la misma por lo siguiente, y en el dictamen que me permití hacerles llegar señores ministros, hay dos cuadros ahí de los que se desprende que dos millones ciento y treinta y un mil personas físicas que realizan actividades empresariales, representan en porcentaje de la recaudación del impuesto sobre la renta, tan solo el 8.13%, en relación con el restante 91.87 %, que se obtiene de la tributación de cuatrocientos dos mil doscientas personas morales, dos millones

ciento treinta y un mil realizan actividades empresariales y representan el 8.13% de la recaudación; en cambio el restante 91.87 que se obtiene de la tributación, se obtiene de cuatrocientos dos mil doscientas personas morales.

Estas cifras demuestran que la capacidad administrativa de una y de otras no es la misma, esto es, como regla general, es mucho mayor la capacidad de una persona moral respecto de una persona física que desarrolla actividades empresariales, al igual que es mayor –como se ha señalado- la capacidad de esta última en relación con los pequeños contribuyentes; sin embargo, ese elemento de distinción, capacidad administrativa, no es tomado en consideración en el proyecto que se nos presenta, ya que se consideran ahí iguales, tanto a las personas físicas empresariales como a las morales por la actividad que desarrollan.

En ese orden de ideas, es por demás evidente que al existir distinciones objetivas entre una persona física que desarrolla actividades empresariales y otra persona moral, no podemos tratarlos de manera igual, y no sólo me estoy refiriendo a la capacidad administrativa, sino también a otros elementos que derivan de la manera en que tributa cada uno de los regímenes en estudio, de conformidad con lo dispuesto en la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta; al efecto señalo, las personas físicas para determinar el Impuesto Sobre la Renta a pagar, aplican una tabla que contiene un subsidio y un crédito al salario integrado, tabla que también aplican las personas físicas que reciben ingresos por concepto de salarios, mientras que las morales, las personas morales aplican una tasa fija para este año de 29%. Las personas físicas tributan en un régimen de flujo de efectivo, mientras que las personas morales en uno de devengado. En materia de deducciones por último, si bien tienen el mismo criterio de gasto estrictamente indispensable, lo cierto es que se tienen deducciones que no son comunes para ambos regímenes, además que deben cumplir requisitos diversos para su procedencia, lo

expuesto hasta ahora señora ministra, señores ministros, hace evidente que la premisa de la que parte el estudio, no es acertada ya que sí existen distinciones evidentes entre cada uno de los regímenes planteados, por lo que al ser incorrecta la premisa es como consecuencia lógica incorrecta la conclusión a la que se arriba, además, concluir que son iguales nos llevaría a pensar por qué no aplican ambos la tarifa o la tasa, por qué los requisitos de las deducciones son diferentes, etcétera, etcétera.

De todo lo antes expuesto y al existir distinciones objetivas y razonables entre las personas físicas que realizan actividades empresariales y las personas morales, es dable concluir a mi juicio, que no pueden ser tratadas fiscalmente de la misma manera, por lo que mi voto es en contra del proyecto por las consideraciones antes apuntadas; a mayor abundamiento y suponiendo sin conceder que la premisa de estudio fuera correcta, tampoco puedo compartir la conclusión, ello es así tomando como base que este máximo Tribunal ha establecido con claridad como ya se ha señalado aquí, que sí existen diferencias objetivas entre el régimen empresarial de personas físicas y el régimen aplicable a las personas morales, independientemente que el origen de esos criterios, haya sido modificado en su momento si fueron justificadas estas modificaciones por el Legislador; esto es, el hecho de que el Legislador no haya establecido una justificación razonable para excluir a las personas físicas del esquema de deducción con base en el costo de ventas y sólo mencionar que se permitirá continuar con el de deducción de adquisiciones, si bien pudiera parecer un error en la técnica legislativa, o una omisión del Legislador, lo cierto es que la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, estableció como parámetro la simplificación en el régimen aplicable a las personas físicas, caso en el cual pretender aplicar el costo de ventas a dichas personas, traería como consecuencia contravenir el postulado antes comentado; además de que, que con o sin justificación es este máximo Tribunal el que ha fijado criterio en el sentido de que sí existen diferencias objetivas

suficientes que permitan tratar de manera distinta a las personas físicas que realizan actividades empresariales respecto de las personas morales, cabe aclarar que si bien la reforma que incorpora el régimen de deducción con base en costo de lo vendido, régimen que se aplica prácticamente en todo el mundo, se justificó como una medida de simplificación, lo cierto es que nunca se refiere a la simplificación de las personas físicas, sino al de las personas morales, ya que éstas llevan contablemente los dos sistemas de deducción, costo de ventas y costo de adquisiciones, además que su contabilidad es mucho más compleja; además como lo mencioné y como ha sido dicho acá por los señores ministros Góngora y Díaz Romero, ha sido esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, la que ha establecido el criterio en el sentido de que sí hay diferencias entre las personas físicas que realizan actividades empresariales y las personas morales, por lo que no es dable concluir lo contrario.

Así las cosas, no comparto la conclusión a la que se llega en el proyecto en el sentido de declarar la inconstitucionalidad de la fracción II, del artículo 29 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente a partir de 2005, por considerar que transgrede el principio de equidad tributaria al prever un sistema de deducción diverso para las personas morales, al previsto para las personas físicas con actividades empresariales. Muchas gracias.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Han solicitado el uso de la palabra los señores ministros Góngora Pimentel, Ortiz Mayagoitia y Aguirre Anguiano, lo solicita ahora la ministra Luna Ramos; quisiera yo hacer un comentario; se han estado refiriendo al proyecto de la Comisión, no perdamos de vista que se dio cuenta con el proyecto del ministro Aguirre Anguiano, en este caso lo que acontece es que en asuntos de especial complejidad, que como ayer lo explicaba el ministro Ortiz Mayagoitia, implican 82 temas diferentes, se estimó oportuno por este Cuerpo Colegiado, que se integrara esta Comisión a la que se ha hecho referencia, que ha realizado obviamente una serie de estudios y

análisis que finalmente se reflejan en proyectos que tienen a un ministro como responsable, entonces diría yo, no se pierda de vista que tenemos un estudio, realizado por una Comisión, que nos ha servido para profundizar este tema, pero que en realidad lo que estamos debatiendo y que vamos a votar, es el proyecto del ministro Aguirre Anguiano, es obvio que como también siempre acontece, ante estos asuntos tan complejos, el debate que se suscita, finalmente va dando alguna orientación a todos los integrantes del Cuerpo Colegiado, que llegarán a sacar sus propias conclusiones, habría que recordar muchos asuntos, simplemente recuerdo aquellos asuntos relacionados con autonomía municipal, en que también procedimos de esta manera, se realizó un estudio por una Comisión, hubo después muchos proyectos, pero iniciamos primero con la temática que se va a reflejar en los proyectos correspondientes, como es previsible que quienes han hecho uso de la palabra, quieran exponer con amplitud su pensamiento sobre todo tomando en consideración que así lo han hecho quienes ya han hecho uso de ella, les propongo que hagamos un receso y continuaremos después del receso.

(SE DECRETÓ UN RECESO A LAS 12:50 HORAS)

(SE REANUDÓ LA SESIÓN A LAS 13:15 HORAS)

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Se levanta el receso.

Continúa la sesión. Habían solicitado el uso de la palabra, como lo dije antes del receso, los señores ministros: Góngora Pimentel, Ortiz Mayagoitia, Aguirre Anguiano y la ministra Luna Ramos. En ese orden tiene la palabra en primer lugar, el ministro Góngora Pimentel.

SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL: Gracias señor presidente.

Escuché un argumento que dice más o menos así: Todas las argumentaciones dadas sobre las semejanzas y diferencias, se desprenden del ordenamiento fiscal; por ende, todas son una simple petición de principio ¿por qué deben recibir un trato diferente las personas físicas, empresarias, frente a las morales? Porque el ordenamiento les da un trato diferenciado; sin embargo, esto no quiere decir que las personas físicas con actividades empresariales, y las personas morales, no sean semejantes por el objeto y finalidad que persigue la Ley del Impuesto Sobre la Renta; y luego viene el argumento.

Lo importante en el presente caso, es que en aquellos casos en los que el legislador ha establecido un tratamiento diferenciado por regla general, ha sido efectuando pues alguna justificación en el proceso legislativo, lo cual ha sido avalado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pero en el caso a estudio, ello no acontece, pues el legislador no da una sola razón, que sustente el por qué del establecimiento de un trato que distinga a las personas físicas, con actividades empresariales, frente a las personas morales. Cómo valorar la capacidad administrativa y contributiva diferente, es una circunstancia de hecho, en todo caso no debe perderse de vista, que aun de coincidir los “pymes” con las personas físicas empresarias, ello es algo que así sucedería, pero no tiene que ser así necesariamente.

Por otro lado, se ha expresado una inquietud relacionado con el hecho, de que el trato diferenciado en estudio se justifique en la intención, y se dice, no enunciada de apoyar el desarrollo de las pequeñas y medianas empresas, las “pymes”, sí, y luego se dice, esas razones no se desprenden del proceso legislativo de dos mil cinco, no viene nada, sino del dos mil dos, y ahí se pasa por alto, se pasa por alto, las razones del dos mil dos, la problemática sería la siguiente: Las razones que enunció el legislador en dos mil dos, no se dice cuáles son hasta ahora, en realidad nunca se dice, ¿quedan inscritas como intención de la legislación de una vez y para siempre?, dichas

razones expuestas en dos mil dos, siguen siendo válidas en ¿dos mil cinco?, si esa era la intención del legislador en dos mil dos, por qué no lo hizo en dos mil cinco; entonces sí hay razones en dos mil dos, la intención de incorporar a las “pymes” a los procesos productivos aumentando su participación, corresponde a la justificación de los cambios legislativos establecidos en dos mil dos, en tal virtud, ¿cuál es la fuente a la que debe acudir la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para decir que dichas razones aún imperan en dos mil cinco?, se pregunta la Comisión, para tal efecto previamente la Corte debería considerar que las medidas incorporadas en dos mil dos, no fueron suficientes, que las “pymes” siguen sin tener mayor participación en los procesos productivos, y a ello obedece la nueva medida legislativa, sobre eso ya en forma amplia, lo dijo el señor ministro Don Sergio Valls, lo explicó.

En todo caso, no debe perderse de vista que las razones que persigue el legislador, con las modificaciones de dos mil dos, son extrafiscales, todo esto viene en demérito de las razones que se pasan por alto, de dos mil dos, incorporar a las “pymes” a los procesos productivos y permitir un mejor desarrollo de dicho sector.

Aun de aceptarse lo anterior, la Corte estaría determinando dichas finalidades extrafiscal, para dos mil cinco, la Corte estaría suponiendo que las “pymes” son las personas físicas, ¿de dónde se desprendería dicha información?

Vamos a ver lo que se pasó por alto, y de ahí vamos a sacar las conclusiones.

En la exposición de motivos que dio lugar a una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicada el primero de enero de dos mil dos, y en relación con las personas físicas con actividades empresariales, se consideró lo siguiente: respecto del régimen de actividades empresariales, está hablando el legislador en la exposición

de motivos, de las personas físicas, el incorporarlas a un sistema de tributación homólogo al de personas morales, ha generado la aplicación de una tasa única, distorsionando con ello las decisiones sobre el esfuerzo laboral y la acumulación del capital humano, sin que los instrumentos para fomentar el ahorro interno y la capitalización productiva, hayan brindado los resultados deseados; además la falta de instrumentos eficientes que fomenten la reinversión de utilidades para el desarrollo de los pequeños empresarios, ha generado que este sector de contribuyentes emprendedores, vean limitada su participación en los mercados nacionales o extranjeros, al encontrarse en una situación de desventaja competitiva, ante las economías a escala que generan y benefician a las medianas y grandes empresas. El impacto que el régimen fiscal de las personas físicas con actividades empresariales, tiene en los pequeños empresarios, se ha convertido en un factor determinante en la falta de integración de éstos, en las cadenas productivas. Por lo anterior, se considera que un régimen adecuado para las actividades empresariales, que desarrollen las personas físicas, debe fundarse en la base flujo, para que el impuesto se cause hasta el momento en que se obtenga el ingreso, y no cuando este se devenga, este régimen en base flujo, se debe aplicar a todas las personas físicas, sin importar el origen de el ingreso, con ello se elimina la homologación del régimen aplicable a las personas físicas con actividades empresariales, con el de personas morales, haciendo más equitativo el régimen y eliminándose una serie de obligaciones a las que hoy se encuentran sujetos.

Asimismo, en un régimen neutral, las personas físicas con actividades empresariales deben aplicar una tarifa para calcular el impuesto que les corresponda de acuerdo a su nivel de ingresos, lo que otorga mayor progresividad al sistema y lo hace más equitativo, además y para fomentar las inversiones en activos productivos de las personas físicas, se requiere otorgar instrumentos claros que incentiven fiscalmente las mismas, en sustitución de los complejos mecanismos actualmente vigentes. Hasta aquí la exposición de motivos.

Teniendo en cuenta lo anterior, se estima que no existe la violación a la garantía de equidad tributaria, puesto que las personas físicas con actividades empresariales, son contribuyentes que pertenecen a una categoría distinta de las personas morales. En efecto, la razón de ser de dicha distinción no es exclusivamente topográfica, es decir, dicha distinción no obedece a una simple ubicación de las normas que lo regulan dentro de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sino que por el contrario, las razones que dieron lugar a un tratamiento distinto, se encuentran en la exposición de motivos que dio lugar a la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada el primero de enero de dos mil dos, en el Diario Oficial de la Federación, en donde se consideró esencialmente lo siguiente. Uno. La homologación de las personas físicas con actividades empresariales, con las personas morales, implicó la aplicación de una tasa única, lo que distorsionó las decisiones sobre el esfuerzo laboral y la acumulación del capital humano. Dos. Se estimó que los instrumentos para fomentar el ahorro interno y la capitalización productiva, no brindaron los resultados deseados. Tres. La falta de instrumentos de reinversión de utilidades para el desarrollo de los pequeños empresarios, ha generado que este sector de contribuyentes emprendedores, vean limitada su participación en los mercados nacionales o extranjeros, el impacto que el régimen fiscal de las personas físicas con actividades empresariales tienen los pequeños empresarios, se ha convertido en un factor determinante en la falta de integración de estos en las cadenas productivas; atendiendo a esas consideraciones, se concluyó adoptar las siguientes medidas: que un régimen adecuado para las actividades empresariales que desarrollen las personas físicas, debe fundarse en base flujo, para que el impuesto se cause hasta el momento en que se obtenga el ingreso, y no cuando este se devengue; asimismo, en un régimen neutral, las personas físicas con actividades empresariales deben aplicar una tarifa, para calcular el impuesto que les corresponda de acuerdo a su nivel de ingresos, lo que otorga mayor progresividad al sistema, y lo hace más equitativo; además, y para fomentar las

inversiones en activos productivos de las personas físicas, se requiere otorgar instrumentos claros que incentiven fiscalmente las mismas, en sustitución de los complejos mecanismos actualmente vigentes.

Conforme a lo dicho anteriormente, se puede advertir que el régimen de tributación de las personas físicas con actividades empresariales, respondió a la necesidad de incentivar a los pequeños empresarios, otorgarles mayores instrumentos de reinversión, construir instrumentos que incentiven fiscalmente a las personas físicas, e integrarlos a las cadenas productivas, en efecto; en el año de dos mil dos, con la reforma referida, se tomaron ciertas medidas para cumplir con los mencionados propósitos, pero eso no significa que dichas medidas hayan sido las únicas, para cumplir con los fines perseguidos por el legislador, al realizar la distinción entre ambos contribuyentes, en este sentido, el sistema de deducción del costo de adquisiciones, que se mantiene a favor de las personas físicas con actividades empresariales, constituye una medida que corresponde a la finalidad de otorgar instrumentos que incentiven fiscalmente a dichos contribuyentes, puesto que dicho sistema permite reconocer la disminución patrimonial que se generará al momento de la venta en el ejercicio en que se realiza la erogación correspondiente; debido a lo anterior, se concluye que, las personas físicas con actividades empresariales, pertenecen a un régimen de tributación distinto, al de las personas morales, por tratarse de contribuyentes con características distintas; el legislador al momento de crear dicha categoría de contribuyentes, esto es el de las personas físicas con actividades empresariales señaló los lineamientos y características que corresponden a dicho régimen. El mantenimiento del costo de adquisiciones responde a las finalidades para las cuales fue creada dicha categoría de contribuyentes. Por lo tanto, creo que con esto estoy contestando los argumentos en que se dijo: No se ha efectuado ninguna justificación en el proceso legislativo. Sí, sí se ha efectuado, precisamente en dos mil dos, con la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, al hablar de este tema. Y en cuanto a la pregunta: En relación

con lo anterior, la problemática sería la siguiente: ¿Las razones que nos dio el legislador en dos mil dos, quedan inscritas como intención de la legislación de una vez y para siempre? ¿Dichas razones expuestas en dos mil dos, siguen siendo válidas en dos mil cinco? Yo creo que sí.

Gracias, señor presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Tiene la palabra el señor ministro Ortiz Mayagoitia.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Gracias, señor presidente.

La Ley del Impuesto sobre la Renta tiene un único objeto de gravamen que llaman “ingresos provenientes o es un solo impuesto para todos los causantes. Sin embargo, el legislador decidió agrupar a los causantes en distintas categorías y derivados del trabajo, o del capital, o de la combinación de ambos”, encontramos que hay un régimen para personas físicas con ingresos por salarios, hay otro régimen para REPECOS, o sea, los pequeños comerciantes, hay otro régimen general de personas físicas, donde entran las actividades empresariales y los servicios profesionales, y hay otro régimen general de personas morales, que a su vez permite un régimen especial de consolidación. Hay, pues, en la ley, una categorización de causantes, divididos en este esquema.

No se está cuestionando en el caso que esta diferencia de categorías esté mal. No hay un argumento que diga: El legislador debió cobrar a todos los causantes del impuesto sobre la renta bajo un mismo esquema de tributación. Entonces tenemos que aceptar que hay éstas categorías de causantes; todos los argumentos que he escuchado en favor del proyecto van en el sentido de que personas físicas con actividades empresariales y personas morales son iguales y por lo tanto merecen el mismo trato fiscal. Es decir, indirectamente

se le está reprochando al legislador haber creado un régimen general de personas físicas con actividades empresariales distinto del régimen que corresponde a personas morales. Pero éste no es el tema a resolver. Si ya hay estos regímenes, esta división que hace la ley, admitida es que esta división es correcta, o cuando menos que no es materia de discusión en este amparo, hay que aceptar también que se trata de regímenes fiscales diferentes, como si fueran compartimientos estancos, una cosa es ésta, otra es ésta y otra es ésta. Hay pequeños vasos comunicantes por remisión que hace la ley de uno a otro régimen, pero en lo esencial están perfectamente diferenciados unos de otros. Entonces, si se trata de distintos regímenes no debemos juzgar la equidad de uno de estos regímenes comparándolo con otro.

La tasa del impuesto sobre la renta, establecida para REPECOS a razón del dos por ciento, diría alguien, personas físicas con ingresos por salarios, viola el principio de igualdad, porque a mí me someten a una tarifa que me lleva hasta más del treinta por ciento, pero por qué juzgar un punto de equidad, cuando estamos en presencia de causantes diferentes. Yo quiero hacer notar aquí que en materia de deducciones, el trato a personas físicas con actividades empresariales, es muy distinto del que se da a las personas morales; el artículo 29 que se refiere a personas morales, establece diez deducciones; el artículo 123 que se refiere a personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales, o servicios profesionales, establece solamente siete deducciones, ¿sería lógico que alguien de personas físicas con actividades empresariales nos dijera, yo quiero que me den las mismas diez deducciones que se les dan a las personas morales, ya la Corte dijo que somos iguales?, de éstas, aparte de la diferencia en el número, yo advierto que solamente tres deducciones coinciden: la primera, que se refiere a devoluciones que se reciban, o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio, las dos normas 29, fracción I, y 123, fracción I, las previenen; pero para las personas físicas agrega un requisito, “siempre que se hubiese acumulado el ingreso correspondiente”, hay diverso trato.

Otra que es igual, son las inversiones, en ambos casos aparece prevista en la fracción IV de las dos normas, 29 y 123, es la misma deducción; otra que es igual, es la que se refiere a las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluso cuando éstas sean a cargo de los trabajadores, dice la fracción VII del artículo 29, y la fracción VI del artículo 123, repite el texto; pero fuera de estas tres, van apareciendo diferencias notables entre las deducciones previstas para uno y para el otro régimen, la que estamos analizando de costo de lo vendido, está prevista, solamente para las personas morales, en tanto que para las personas físicas, la deducción, conforme a la fracción II del artículo 123, son las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, adquisición para personas físicas, costo de lo vendido para personas morales, ¿son distintas las deducciones?, sí, sí lo son, una se toma de inmediato, la otra hasta que hay la venta de las mercancías adquiridas o producidas. Pero veamos en tema de gastos que se refiere la fracción III de ambos preceptos: para personas morales son deducibles los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones; para personas físicas son deducibles los gastos, sin que diga neto, ni que precise el objeto de los gastos, vamos a decir también que viola el principio de equidad y que a las personas morales se les debe permitir como deducción todo el gasto que hagan; otra diferencia más la advierto en el tema de intereses, dice la fracción IX del artículo 29: “para las personas morales son deducibles los intereses devengados”, en cambio para las personas físicas, dice: “Fracción V del 123. Los intereses pagados”, hay una gran diferencia entre devengado y pagado, lo pagado ya entró o salió, según se vea; hay otra diferencia también para las personas físicas, la fracción VII, se les permiten deducir pagos efectuados por el impuesto local, sobre los ingresos por actividades empresariales, a las personas morales no se les permite la deducción de este impuesto local; en cambio, se les permite el ajuste anual por inflación que resulte deducible, a las personas físicas no. Y hay otra deducción, la de la XI, que dice:

“Anticipos y rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros”. Ésta es una deducción específica para un tipo específico de persona moral.

Que quiero significar con todo esto, si estamos en presencia de dos regímenes diferentes: personas físicas con actividades empresariales, personas morales, no se puede hacer el punto de estudio de la equidad, comparando un régimen con otro, porque el resultado tendrá que ser necesariamente distorsionador del régimen fiscal que se ha querido establecer por el legislador. Lo dijimos así ya al estudiar el tema de REPECOS, y dijimos: un causante que no tiene derecho a pertenecer a este régimen, no puede aducir falta de equidad, porque en su régimen, en el régimen general se le trate de manera distinta a como se trata aquí a los REPECOS. Lo hemos dicho también en el tema de consolidación: una empresa sujeta al régimen fiscal de consolidación, no puede aducir falta de equidad o de proporcionalidad comparándose con el régimen general de las personas morales.

Yo veo en esta argumentación que acabo de darles, señores ministros, que el concepto de violación es incluso inoperante, porque propone un tema de equidad respecto de regímenes fiscales que son diferentes, que están dirigidos a distintas categorías de quejosos. ¿Qué quiere decir la categoría de quejosos?. Que va a haber un trato diferente. Hay tesis de la Suprema Corte que dice: “Bajo criterios objetivos y no arbitrarios, el legislador puede hacer muy bien categorías entre los causantes para darles un trato diferente según su condición.

Si está admitido que el régimen para personas físicas con actividades empresariales es diferente que el régimen fiscal, la comparación de equidad que se propone es inoperante, necesariamente va a resultar la conclusión de que el trato es diferente, no sólo en esta deducción de

costo de lo vendido, sino en la de gastos a la que ya me referí y en la de pago de intereses devengados o pagados.

Consecuentemente, yo estoy a favor del proyecto, sin perjuicio de que si... Bueno, no sé realmente, el proyecto propone amparar, tengo que estar en contra del proyecto, aunque hay un desarrollo también con la propuesta de negar el amparo, a esa es a la que yo me afilio y si el Pleno llegara a quedar esta posición y el Pleno estima conveniente agregar, a mayor abundamiento, alguna de estas razones, estaría, desde mi punto de vista, muy bien. Gracias.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Sin embargo, pienso que no debemos precipitarnos en la conclusión a la que se llegará a través del estudio de la temática diversa que se está planteando.

En otras palabras, creo que por el momento, por el estudio de uno de los temas, que es el de equidad, no podríamos llegar a negar el amparo, no, sino que eso supondrá el ir analizando todos los demás temas. Aquí bien recordamos, que de acuerdo con la técnica del amparo para otorgar el amparo, puede bastar un solo argumento, en cambio para negarlos hay que analizar los 82 distintos temas que se están planteando.

Entonces, con esta aclaración, tiene el uso de la palabra el señor ministro Aguirre Anguiano.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Gracias señor presidente.

Ante todo quiero significar desde este sitio, mi solidaridad franciscana con los señores integrantes de la Comisión; primero los llenaron de flores y luego los llenaron de críticas, pero resulta que el asunto está listado bajo mi ponencia, esto quiere decir, con mi voluntad; entonces, en las flores me sentí copartícipe y en las críticas me sentí también atacado.

Soy solidario con todos ustedes señores comisionados y reconozco sin que esto trascienda, que el hígado resolvió algunos testeriones.

Quiero decirles lo siguiente, en materia económica no somos probablemente la mejor fuente de interpretación y de validación de datos; existen en este país nueve millones de empresarios, un poco más, nueve millones doscientos mil, y resulta, que de ellos no todos están registrados fiscalmente, y desde luego hay categorizaciones; unos son grandes contribuyentes, otros son medianos contribuyentes, otros son pequeños contribuyentes, otros son pequeñísimos REPECOS, pero todos tienen un común denominador, tienen empresa productiva y tienen necesidad de inventarios.

Yo quiero decir, que a mi juicio el legislador hizo perfecto, cuando ideó el sistema de costo de venta como deducción para los fines del pago del impuesto sobre la renta; ¿por qué digo esto? Bueno, porque el ideal en materia mercantil es tener bajos inventarios con una gran revolvencia, ¿por qué, me preguntarán ustedes?, pues la explicación es muy sencilla, demanda menos capital. Si a un capital de 100 se le da un revolvencia de 30 veces al año y cada uno de esos 100 produce 10 de utilidad, estamos hablando de una gran, gran utilidad a analizar y esto genera economía y genera el pago de impuestos entre otros impuestos sobre la renta.

Y existen 2 cuadros en la presentación que hizo alguno de los señores ministros, en donde se dice, las personas morales cooperan en millones de pesos, en materia de renta con el 91.87% y las personas físicas con el 8.13%. Y luego se nos dice, hay personas morales cuatrocientas dos mil doscientas y personas físicas, se supone dadas de alta fiscalmente, dos millones ciento treinta y un mil veinte personas.

Yo digo lo siguiente, la empresa en este país genera el 20% del producto interno bruto; el 95% de esa empresa son pequeños y medianos empresarios y algunos pequeñísimos y ni siquiera están

datos de alta y el 5% son personas morales, entre ellos grandes contribuyentes; no todos, desde luego.

¿Qué pasaba con el sistema anterior? Bueno, pues el sistema anterior se antoja que lo primero que hacía era fomentar la ineficiencia, el tener mucho inventario en las entrañas, y esto naturalmente no propicia la mucha revolvencia; desgraciadamente el legislador –y eso se me antoja que es una interpretación–, no incluyó a otras personas físicas con autoridades empresariales con el mismo sistema, esto quiere decir que éstas van a poder seguir siendo ineficientes, porque en lo sucesivo, van a poder seguir deduciendo el inventario en el momento de adquirirlo y no por costo de ventas; se dice, por algunos de los compañeros, y no deja de ser más que una deducción, tan válida o inválida como la que yo acabo de hacer, que esto es por razón de su asimetría. Y qué es lo que pasa cuando el tema que estamos tratando, es el tema de trato desigual a los desiguales, y su contrapartida, el trato igual a los iguales. Que el legislador algo tiene que decir, para decirnos por qué son iguales y por qué son desiguales, se dice aquí: “bueno, pero, pues ya en dos mil dos lo dijo”, y lo que dijo en dos mil dos, que no tenía nada que ver con el tema de los inventarios, simplemente decía, que era una categorización diferente de contribuyentes de renta, sigue siendo válido hoy, y sigue siendo válido para el sistema de deducción de inventarios; por qué, porque el ministro que así lo afirmó le pareció que era lo correcto y lo plausible, y otro ministro más lo siguió; que hizo un gran esfuerzo, por seguir significando diferencias, dijo: “unos tienen diez deducciones y los otros siete”, y a partir de eso hizo un esfuerzo marcado por señalar diferencias y logró veinte o treinta, si yo volteo a ver a los que están en este salón, encuentro diferencias específicas en cada uno de los seres humanos que está en cada uno de los asientos, ninguno es igual a su vecino, y esto nos incluye a los que estamos en este sitio, pero momento, será la diferencia de rasgos antropológicos y antropométricos, algo que tenga que ver con el contribuyente frente a la norma, en materia de deducción de inventarios; bueno, pues, sería llevar el significado de las diferencias a una proporción que no le

corresponde; con esto qué quiero decir, que el tema es mucho más cerrado, aquí no estamos discutiendo si existe una plausible razón legislativa, para que las personas físicas y las personas morales tributen a través de sistemas diferentes y normas diferentes en materia de renta, aquí lo que estamos viendo es, si existe una razón válidamente significada por el legislador, para hacer un distingo, para que las personas físicas y las personas morales deduzcan diferente la adquisición de sus inventarios o deduzcan diferente sus inventarios, el costo de sus inventarios; y aquí me encuentro, iba a utilizar una expresión que no debía, la voy a significar como algo suprimido por mi intelecto; me encuentro con alguna soberbia legislativa, le doy trato desigual a los desiguales por razones que yo sé pero que no las digo; qué es esto, será de humanos pedir que la Suprema Corte, a través de gran agudeza de algunos de sus ministros se ponga a hacer ejercicios intelectuales complicadísimos, para ver cuál es la diferencia que existe entre cada uno de los ocupantes de las butacas de este salón, yo creo que no, yo creo que cuando menos el legislador si va a señalar normas que tengan que ver con trato igual a iguales y desigual a desiguales, decir por qué a su juicio son iguales o por qué a su juicio son desiguales, y no creo que tenga que hacer grandes esfuerzos para significar esto, no, yo entiendo que el legislador tiene atribuciones para normar y que estará fundando debidamente el ejercicio de esas atribuciones es la motivación y basta, sí, pero momento, no cuando haya normas en donde la esencia de la causación sea la misma, alguien con actividad empresarial que adquiere inventarios y que tiene inventarios, por qué unos deducen en una forma y otros deducen en otra, y aquí están los esfuerzos de los ministros inventando razones, yo diría, que alguna de ellas extratributarias, ¿qué es esto?, es obligación de los ministros de la Corte ver las razones metatributarias que tuvo el legislador para normar en tal y cual sentido, y aquí me acerco a la interpretación del ministro Cossío Díaz, no tenemos atribuciones para completar las normas un poco tocando la función legislativa, no, no podemos interpretar a través de completar la norma imperfecta en esta forma, podemos interpretar, incluso, colmando

lagunas de ley por razón de la plenitud hermética del orden jurídico, pero momento, esto es en otra circunstancia, no en la circunstancia en que el legislador pudo en una forma muy sencilla hacer el apunte del distingo y no lo hizo; bien, hay algunos pasajes que no puedo aceptar de las afirmaciones que se han hecho aquí, estoy en la página 12 del muy interesante documento que nos presenta el señor ministro Díaz Romero, y hay un párrafo que dice: En ese contexto no puede decirse que si el legislador nada dijo en el proceso legislativo relativo, por ese sólo hecho implica la inconstitucionalidad de la norma fiscal como ahora lo pretende el proyecto que se analiza; completito, desde mi punto de vista, desmiento esta afirmación, completita esta oración, este primer enunciado, sí, sí puede decirse que si el legislador nada dice por qué una norma que parte de esencias iguales para afectación de gravámenes iguales da trato diferente a uno y otro, debió decirlo, si no lo dijo por esa misma razón, a mi juicio, es inconstitucional; además, dice el párrafo: Si fuera correcta la postura el legislador cuando reformara, adicionaría o modificaría una norma de carácter fiscal de un régimen específico, tendría que justificar por qué no dio un tratamiento igual en los otros regímenes, bueno esto no es exacto, si los otros regímenes no norman situaciones esencialmente iguales no tiene por qué tocarlos, ¡ah pero momento!, si norman situaciones esencialmente iguales sí tiene por qué explicar la razón de la diferencia, lo cual sin duda sería impracticable, dice aquí, bueno, esto puede ser que sí sea cierto, yo no sé que tan práctico sea, pero sería muy razonable constitucional, y bajo la concepción del proyecto por ese hecho las leyes que no dieran tal justificación respecto del mismo o diferente trato hacia los otros grupos de contribuyentes serían contrarias a la Constitución Federal, sí, a mi juicio así es, gracias por su paciencia, espero que su hígado haya permanecido en su misma dimensión y lugar.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Como no desearía que la ministra Luna Ramos solamente iniciara su seguramente amplia exposición, yo le reservaría su lugar para que al iniciar la próxima sesión, ella nos

podiera ilustrar con sus puntos de vista, el ministro Silva también solicita que le reservemos su lugar, lo que haremos desde luego y, si no tienen ustedes inconveniente, citamos a la próxima sesión el jueves a las once de la mañana.

ESTA SESIÓN SE LEVANTA.

(TERMINÓ LA SESIÓN A LAS 14:00 HORAS).