

VOTO CONCURRENTENTE QUE FORMULA EL SEÑOR MINISTRO JOSÉ FERNANDO FRANCO GONZÁLEZ SALAS, EN EL AMPARO EN REVISIÓN 370/2009, FALLADO EN SESIÓN DEL NUEVE DE FEBRERO DE DOS MIL DIEZ.

Para efectos de este voto concurrente, se reproducen las consideraciones del que formulé en el amparo en revisión 501/2009, fallado en sesión del nueve de febrero de dos mil diez.

- **Proporcionalidad del artículo tercero transitorio de la ley del impuesto empresarial a tasa única.**

En sesión del nueve de febrero de dos mil diez, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por mayoría de votos, determinó que es constitucional la disposición transitoria de que se trata, en virtud de que la ***“devolución del impuesto al activo, cuando se tenga derecho a ello, constituye un aspecto ajeno a la manifestación de capacidad económica a que atiende el impuesto empresarial a tasa única”***, siendo este razonamiento toral para desestimar el argumento del quejoso consistente en que la devolución del abrogado impuesto al activo vulnera el principio de proporcionalidad en materia tributaria.

Como lo manifesté en dicha sesión comparto el sentido de la propuesta aprobada, pero difiero de las consideraciones, porque se vincula la proporcionalidad con la capacidad contributiva como si la figura jurídica de la devolución se tratara de una imposición o de la mecánica de un tributo, cuando el propio Tribunal Pleno ha sostenido que debe analizarse a la luz de la proporcionalidad en su expresión *negativa*, es decir, que el legislador establezca los

mecanismos para reintegrar la suma de dinero que tenga derecho a recibir el contribuyente por virtud de la aplicación de los tributos.

Tal criterio está contenido en la tesis XI/2001, publicada en la página 9 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XIV, Julio de 2001, que dice:

“PAGO INDEBIDO DE CONTRIBUCIONES. LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA QUE RIGEN LAS RELACIONES JURÍDICAS QUE SURGEN POR TAL MOTIVO, EXIGEN QUE EL LEGISLADOR ESTABLEZCA LOS MECANISMOS PARA QUE EL FISCO EFECTÚE LA DEVOLUCIÓN RESPECTIVA. Si se toma en consideración que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido reiteradamente el criterio de que la eficacia tutelar de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no debe entenderse constreñida únicamente a la obligación sustantiva de pago de las contribuciones, pues rige, en lo conducente, para todas aquellas relaciones de índole adjetiva o sustantiva que nazcan como consecuencia o con motivo de la potestad tributaria, en la medida en que ésta es el soporte fundamental de las relaciones jurídicas que pueden establecerse entre el fisco y los particulares, resulta inconcuso que entre las relaciones jurídicas regidas por el citado precepto constitucional se encuentra aquella que surge cuando el particular tiene derecho a obtener la devolución, por parte del fisco, de las sumas de dinero entregadas por aquél, en virtud de un acto de autodeterminación o de una resolución administrativa, cuando tales enteros hayan sido anulados por ilicitud en términos de una resolución firme recaída a un medio ordinario de defensa intentado por el contribuyente, o simplemente no hayan procedido. Sin embargo, en este tipo de

relación generada por el pago indebido de sumas de dinero al fisco, tales principios adquieren un matiz distinto al que usualmente se les atribuye cuando se analiza la validez de las contribuciones, pues la proporcionalidad no sólo se manifiesta de manera positiva obligando al particular a contribuir en la medida de su capacidad, sino también de manera negativa, es decir, prohibiendo a la autoridad hacendaria recaudar cantidades superiores a las debidas y obligándola a reintegrar al particular las sumas obtenidas injustificadamente, y la equidad actúa, no solamente exigiendo que los particulares que se encuentran en una misma posición frente al hecho imponible entreguen cantidad igual de dinero, sino obligando al Estado a reparar la desigualdad que nace cuando una persona entrega una cantidad superior a la debida, reintegrándole el quebranto patrimonial sufrido injustificadamente. Esto es, tratándose de cantidades enteradas indebidamente al fisco, los aludidos principios exigen que el legislador establezca los mecanismos para devolver íntegramente al contribuyente las sumas indebidamente percibidas.”

De esa manera, el estudio de proporcionalidad tratándose de devoluciones tributarias no debe realizarse bajo su expresión positiva, relacionándolo con la capacidad contributiva del sujeto obligado al pago relativo, ya que este proceder conduciría a que nunca se vulnerara el principio tributario de mérito, si se pondera que la devolución en sí misma no es una magnitud o medición del hecho imponible o de la base tributaria, pues actúa negativamente reintegrando las ingresos que fueron recaudados en exceso o que por la mecánica de la contribución deben devolverse al particular.

Bajo ese tenor, debe tenerse presente que el artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, dice:

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

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

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

El impuesto al activo efectivamente pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél en el que efectivamente se pague el impuesto sobre la renta, a que se refiere el primer párrafo de este artículo, así como el impuesto al activo que se tome en consideración para determinar la diferencia a

que se refiere el segundo párrafo del mismo, se actualizarán por el periodo comprendido desde el sexto mes del ejercicio al que corresponda el impuesto al activo, hasta el sexto mes del ejercicio en el que resulte impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente que dé lugar a la devolución del impuesto al activo a que se refiere este artículo.

Cuando el contribuyente no solicite la devolución ni efectúe la compensación en un ejercicio pudiéndolo haber hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores.

Los derechos a la devolución o compensación previstos en este artículo son personales del contribuyente y no podrán ser transmitidos a otra persona ni como consecuencia de fusión. En el caso de escisión, estos derechos se podrán dividir entre la sociedad escidente y las escindidas en la proporción en la que se divida el valor del activo de la escidente en el ejercicio en que se efectúa la escisión. Para los efectos de este párrafo, el valor del activo será el determinado conforme al artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Activo, vigente hasta el 31 de diciembre de 2007.

Para los efectos de este artículo no se considera impuesto al activo efectivamente pagado el que se haya considerado pagado con el acreditamiento establecido en la fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo que se abroga.

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

La disposición controvertida en el juicio de amparo establece el mecanismo de recuperación de las cantidades derivadas de la mecánica del impuesto al activo mediante la devolución fiscal o la compensación contra el impuesto empresarial a tasa única, con lo cual el legislador impidió que la autoridad hacendaria recaudara ingresos superiores a los debidos, situación que se corrobora con lo resuelto en el tema de irretroactividad de la ley al señalarse que el límite máximo de devolución del 10% del impuesto al activo es válido si se atiende a que este último se abrogó y para el ejercicio fiscal de dos mil ocho cambió, sin afectar situaciones pasadas, el esquema de recuperación de ese tributo.

Entonces, si el legislador ordinario previó un dispositivo para reingresar las cantidades resultantes de la aplicación del impuesto al activo, y éstas corresponden a las percibidas en exceso por la administración tributaria, es indudable que el artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no contraviene el principio de proporcionalidad previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, aunque insisto, debió realizarse el estudio bajo la expresión negativa.

- **Equidad tributaria en la no deducibilidad de los gastos por concepto de regalías entre partes relacionadas.**

El proyecto aprobado por la mayoría de los señores Ministros señala que son constitucionales los artículos 3º, fracción I, párrafo segundo, y 6º, fracción I, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, porque ***“si jurídicamente se ha estimado que para determinar el precio de las operaciones celebradas entre partes relacionadas necesariamente debe acudirse al que***

derive de los precios utilizados en operaciones comparables entre partes independientes, debe estimarse que válidamente el legislador excluyó del impuesto empresarial a tasa única los ingresos que constituyen un precio respecto del cual, jurídicamente, no existe certeza sobre su apego a la realidad, medida que además de encontrarse justificada tiene como finalidad evitar distorsiones que impidan atender a la capacidad contributiva revelada por los ingresos brutos que grava el impuesto en comento.”

Concuerdo plenamente con la solución final del problema que el quejoso planteó en el juicio de amparo, porque estimo que los preceptos de mérito respetan el principio de equidad en materia tributaria, al compararse con los pagos de regalías que se hacen entre partes relacionadas, en virtud de que la mecánica impositiva del impuesto empresarial a tasa única conlleva a que no puedan reconocerse como deducibles conceptos por los cuales la persona que recibe los ingresos no pague ese tributo como acontece con las regalías entre partes relacionadas.

No obstante, considero que la sentencia trata de justificar, en forma extendida, la exclusión del objeto imponible de los ingresos recibidos por regalías, reduciendo a un segundo nivel el tema de la no deducibilidad de las erogaciones realizadas por ese rubro, pero se perdió de vista que esta última cuestión era la controvertida en los argumentos del quejoso. Acepto que era menester invocar las razones por las cuales los ingresos recibidos por regalías no eran ingresos gravados para efectos del impuesto empresarial a tasa

única; sin embargo, debió quedar en un aspecto preliminar, como una cuestión de entendimiento, sin constituir el motivo total.

Así, creo que la no deducibilidad del pago de regalías tiene su origen en la propia mecánica del tributo, porque el artículo 6°, fracciones I y II, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, establece:

“Artículo 6. Las deducciones autorizadas en esta Ley, deberán reunir los siguientes requisitos:

I. Que las erogaciones correspondan a la adquisición de bienes, servicios independientes o a la obtención del uso o goce temporal de bienes por las que el enajenante, el prestador del servicio independiente o el otorgante del uso o goce temporal, según corresponda, deba pagar el impuesto empresarial a tasa única, así como cuando las operaciones mencionadas se realicen por las personas a que se refieren las fracciones I, II, III, IV o VII del artículo 4 de esta Ley. Cuando las erogaciones se realicen en el extranjero o se paguen a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, las mismas deberán corresponder a erogaciones que de haberse realizado en el país serían deducibles en los términos de esta Ley.

II. Ser estrictamente indispensables para la realización de las actividades a que se refiere el artículo 1° de esta Ley por las que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única.”

Estas reglas de deducibilidad obedecen al diseño estructural del impuesto empresarial a tasa única, debido a que es un tributo *cíclico* que permite asegurar la eficacia del control tributario, en la

medida que reconoce la deducción de erogaciones indispensables siempre que la persona que reciba los ingresos esté obligada a su pago, de ahí que ciertos gastos, aun cuando sean necesarios para la obtención del ingreso gravado, no son reconocidos en la ley, ya que de aceptarlos no se alcanzaría la finalidad de la contribución.

Tales ideas ponen de manifiesto que el pago de regalías no pueda deducirse de los ingresos gravados respecto de partes que en su organización guardan una relación directa, en virtud de que no son acumulables los ingresos para la parte que los recibe y, por consiguiente, no está obligado a pagar el impuesto empresarial a tasa única por el uso o goce temporal de un derecho intangible, lo que conduce, por la mera estructura del tributo, a que tampoco se reconozca el impacto económico que sufre el adquirente del bien al realizar la erogación respectiva.

Por su parte, se permite la deducibilidad de las erogaciones por concepto de regalías entre partes independientes, ya que la persona que otorga el uso o goce temporal del bien que da lugar a ellas, está obligada a acumular los ingresos para efectos del impuesto empresarial a tasa única, siendo que con este proceder se cumple con el propósito de control de la contribución, por lo que el trato diferenciado entre uno y otro supuesto está justificado por razones de simetría fiscal.

En tal virtud, estimo que estas razones debieron sustentar la negativa del amparo respecto del problema de equidad tributaria de la deducibilidad de regalías de partes independientes con las partes relacionadas.

Ahora bien, y sin que sea óbice a la postura que sostuve en sesión plenaria respecto a la constitucionalidad del artículo 3, fracción I, en relación con el diverso 6, fracción I, ambos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, por virtud de los cuales se excluye del objeto de dicha contribución el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes entre partes relacionadas que den lugar al pago de regalías y, en consecuencia no procederá la deducción de tales erogaciones, existe una cuestión que me genera cierta duda al tenor de los siguientes razonamientos.

En primer término, es menester tener presente que durante la sesión del Pleno de este Alto Tribunal, se consideró que si fuese procedente la declaratoria de inconstitucionalidad respecto a los preceptos citados en tratándose del concepto de regalías en el supuesto de que violentara el principio de equidad tributaria, no sería factible concretizar o actualizar los efectos de la concesión constitucional, en virtud de que el principio de simetría fiscal establece que la deducción de determinadas erogaciones estará condicionada al requisito de que éstas sean acumuladas por otro contribuyente.

Por ello, se sostuvo en la discusión, si se concediera el amparo a la parte quejosa, conllevaría el efecto de obligar al pago del impuesto empresarial a tasa única a terceros que en principio y por disposiciones de la ley de la materia no lo estaban por percibir regalías entre partes relacionadas, siendo que a partir de la concesión proteccionista estarían constreñidos a tributar en el citado esquema, ampliando así la base tributaria que se traduce en última instancia en una participación de esta Suprema Corte

de Justicia de la Nación en un aspecto que en principio le debe ser ajeno. En consecuencia, y ante la imposibilidad de materializar el otorgamiento de la protección constitucional, según lo planteado en la discusión, lo procedente sería sobreseer en el juicio.

Empero, respetuosamente considero que ante el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes entre partes relacionadas que den lugar al pago de regalías, es posible hablar de una concretización o materialización de los efectos en una hipotética concesión del amparo en contra de los artículos 3, fracción I, y 6, fracción I, ambos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, puesto que al referirnos a “partes relacionadas”, hacemos implícita la participación de dos o más partes solicitantes del amparo, no en un esquema tradicional del quejoso simple o independiente, sino en un esquema que podría denominarse como quejoso “dual” o “complejo”.

Corroborar lo anterior, la definición que establece el artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta a la figura de “partes relacionadas”, que aun cuando el propio Pleno de este Alto Tribunal determinó que el impuesto sobre la renta no guarda identidad con el impuesto empresarial a tasa única, es indefectible que debemos hacer una remisión directa a los conceptos que engloba el ordenamiento jurídico señalado, a fin de entender las disposiciones de la ley que se impugna, materia del presente voto.

Así, el artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece en lo esencial, lo siguiente:

“Artículo 215. Los contribuyentes del Título II de esta Ley, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

(...)

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante.

Asimismo, se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes.

Salvo prueba en contrario, se presume que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades sujetas a regímenes fiscales preferentes, son entre partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.”

De la transcripción anterior se advierte que para que se repute como parte relacionada, deben existir dos o más personas, en la que una de ellas realice las actividades enumeradas en el artículo, pudiendo pactar entre ellas los precios y montos de las contraprestaciones, sin que guarden identidad con los utilizados por la partes independientes en operaciones comparables.

Ahora bien, y en correlación a lo puntualizado, cuando una parte relacionada acude a la instancia del amparo, no sólo lo hace por su interés, sino que se puede considerar que lo hace también en el interés de la parte de la cual es partícipe de manera directa o indirecta en su administración, control o capital, o bien, cuando el solicitante fuese esta última, se podría estimar que se solicita la protección constitucional no sólo en beneficio propio sino también de la persona que realiza las citadas actividades.

Por tanto, en el supuesto de que se concediera el amparo al quejoso, en la modalidad dual o compleja a la que hemos hecho referencia, los efectos podrían materializarse respecto a la posible deducción de las erogaciones que por concepto de regalías hubiere enterado una de las partes, trascendiendo dicha concesión a la parte que las hubiera recibido, puesto que ésta se vería obligada a la acumulación de tal concepto en su beneficio, para hacer respetar de esta forma el principio de simetría fiscal.

En consecuencia, respetuosamente considero que las afirmaciones que se realizaron en sesión plenaria de este Alto Tribunal, podrían tener objeciones, puesto que no podemos

hablar en tratándose de partes relacionadas de un esquema tradicional del amparo, sino que, en su lugar, se podría introducir la figura del quejoso “dual” o “complejo” en los términos antes señalados, haciendo hincapié de que la concesión del amparo no implica constreñir a terceros ajenos al impuesto empresarial a tributar, puesto que los efectos sólo se materializan entre las partes que están relacionadas conforme a lo establecido en el artículo 215 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

A T E N T A M E N T E

MINISTRO JOSÉ FERNANDO FRANCO GONZÁLEZ SALAS.