

VOTO PARTICULAR

QUE FORMULA EL MINISTRO LUIS MARÍA AGUILAR MORALES, RESPECTO DE LAS EJECUTORIAS PRONUNCIADAS POR EL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, EN LOS AMPAROS EN REVISIÓN 345/2009, 501/2009, 547/2009 Y 561/2009.

Con el debido respeto me permito disentir del sentido de las resoluciones emitidas en los amparos en revisión antes precisados, en los que la mayoría del Pleno de esta Honorable Suprema Corte de Justicia de la Nación, al abordar el tema relativo a la deducción de inversiones nuevas, realizadas del uno de septiembre al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, y crédito por inversiones efectuadas del uno de enero de mil novecientos noventa y ocho al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, determinó que los artículos quinto y sexto transitorios de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no transgreden la garantía de equidad tributaria, siendo a mi parecer inconstitucionales.

Esa decisión mayoritaria tuvo su origen en el argumento de los recurrentes en el sentido de que dichas disposiciones establecen un tratamiento diferente en cuanto a:

- a) Los contribuyentes que tienen inversiones efectuadas antes de la vigencia de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única respecto del otorgado a los contribuyentes que realicen inversiones a partir de su vigencia (en tanto que éstas pueden deducirse totalmente en el ejercicio que se realicen, mientras que las primeras no).

- b) Los contribuyentes que tienen inversiones nuevas realizadas en el último cuatrimestre del año dos mil siete respecto del otorgado a los contribuyentes que poseen inversiones efectuadas del primero de enero de mil novecientos noventa y ocho al treinta y uno de diciembre de dos mil siete (en tanto las primeras pueden deducirse en una tercera parte en cada ejercicio fiscal a partir de dos mil ocho hasta agotarse, mientras que por las segundas se otorga un crédito fiscal aplicable contra el impuesto de los diez ejercicios siguientes equivalente al cincuenta por ciento del saldo pendiente de amortizar en el impuesto sobre la renta).

En las ejecutorias de los amparos en revisión de referencia al abordar el examen relativo a si la indicada Ley da un trato diferenciado que se vea materializado en dos personas diversas o grupos de contribuyentes diversos, se estableció que efectivamente existe un tratamiento diferente en los casos precisados en los incisos anteriores, pero que la distinción no es violatoria del principio de equidad, por las siguientes razones:

A) Porque atendiendo a la mecánica y naturaleza del impuesto empresarial a tasa única, en el sentido de que opera bajo el esquema de base de efectivo, exige que esas erogaciones se deduzcan en su totalidad en el ejercicio en que se realicen, mientras que los gastos por inversiones anteriores al año dos mil ocho, en que se inició la vigencia de la ley, **no pueden considerarse para efectos del impuesto precisamente por referirse a ejercicios que aún no tenían vida legal;** y,

B) **Porque si bien se otorga un tratamiento diferente para los contribuyentes respecto de las erogaciones o gastos efectuadas**

por inversiones ocurridas con anterioridad a la vigencia de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (la *deducción adicional* por las inversiones nuevas adquiridas en el último cuatrimestre de dos mil siete; y, el *crédito fiscal* por las inversiones efectuadas del uno de enero de mil novecientos noventa y ocho al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, salvo las inversiones nuevas antes referidas) **y ambos contribuyentes se encuentran en la misma situación jurídica respecto del impuesto impugnado, ya que tuvieron lugar con anterioridad a la vigencia de la ley que lo regula**, no pueden considerarse bajo el esquema de base en efectivo en que opera la nueva contribución por virtud de lo dicho en el inciso A), aunado a que *“esas inversiones anteriores a dos mil ocho, generaron ingresos respecto de los que lógicamente no se causó el gravamen reclamado porque todavía no existía, pero es posible que aún incidan en los ingresos por los que sí tendrá que pagarse el gravamen.”*

Ahora, con el propósito de explicar las razones que me llevaron a emitir este voto particular es menester hacer referencia al principio de equidad para luego tratar los distintos supuestos que establece la ley en torno al tema anunciado y la consiguiente violación al principio de equidad.

El principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, constitucional, radica medularmente en que los contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica deben recibir un trato fiscal igual y, consecuentemente, los que se encuentran en situaciones jurídicas desiguales deben recibir un tratamiento distinto, que refleje dichas desigualdades.

De tal forma, los sujetos pasivos de un mismo tributo, a falta de diferencias que sean relevantes desde el punto de vista fiscal, deben

recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos, deducciones, plazos de pago, entre otros. Así, a través de dicho principio, el Constituyente busca alcanzar una igualdad material entre las distintas clases de contribuyentes.

En ese sentido cabe citar la jurisprudencia P./J. 42/97 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo V, junio de mil novecientos noventa y siete, página 36, que dice:

EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES. El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

De lo anterior, se advierte que para cumplir con ese principio tributario, el legislador no sólo está facultado, sino que debe crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes; es decir, su creación debe estar sustentada en criterios reales y objetivos que justifiquen el trato fiscal diferente entre una y otra categoría.

Ahora bien, la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única establece diversos supuestos, atendiendo a los **periodos en que los contribuyentes hayan adquirido las inversiones antes del uno de enero de dos mil ocho** que se pueden dividir en grupos como sigue:

1. Las efectuadas en el último cuatrimestre de dos mil siete.
2. Las efectuadas entre enero de mil novecientos noventa y ocho y el último cuatrimestre de dos mil siete.
3. Las efectuadas antes de enero de mil novecientos noventa y ocho.

Todas estas inversiones y por consiguiente el grupo de contribuyentes que las efectúen tienen las siguientes **características comunes**:

- Las erogaciones para adquirir las inversiones se efectuaron antes de dos mil ocho, esto es, antes de que entrara en vigor la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.
- Aquellas que son estrictamente indispensables para la realización de las actividades a que se refiere el artículo 1º de la Ley impugnada, hacen posible que se desarrollen las actividades objeto del impuesto empresarial a tasa única, y con ello hacen posible, a su vez, se generen, con motivo de tales actividades, ingresos.

- Todas esas inversiones, mientras esté pendiente su deducción en el impuesto sobre la renta, continúan desde el punto de vista jurídico y económico haciendo posible las actividades del objeto del impuesto empresarial a tasa única y la generación de ingresos correspondientes.

A pesar de las características comunes antes descritas, la ley establece distintas consecuencias jurídicas para los grupos de contribuyentes que se ubiquen en los supuestos de adquisición antes citados, pues sólo prevé la posibilidad de deducir las inversiones nuevas del último cuatrimestre de dos mil siete, esto es para aquel grupo de contribuyentes que efectuaron las erogaciones en el último cuatrimestre de dos mil siete. Al respecto el **artículo quinto transitorio** dispone como consecuencia jurídica deducirlas de los ingresos objeto del impuesto empresarial a tasa única, a razón de una tercera parte del monto de las erogaciones en cada uno de los tres ejercicios siguientes.

No puede invocarse, como un principio absoluto, que el establecimiento de los beneficios o deducciones no estén sujetos al principio de equidad y por ello estimo que la Ley impugnada, en la parte concerniente al tema invocado, es inconstitucional.

En efecto, si bien la premisa de la que parten las resoluciones es que no hay razón para que se consideren deducibles las inversiones anteriores a la vigencia de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y sólo deben tomarse en cuenta aquellas que se realicen a partir de su entrada en vigor, la realidad es que en la Ley aludida el legislador introdujo una excepción, esto es, una regla distinta a esa regla general, como es el reconocer que se pueden hacer las deducciones de aquellas inversiones hechas en el último cuatrimestre

del año dos mil siete, y de alguna manera de aquéllas que no hayan sido deducidas para efecto del impuesto sobre la renta desde el primero de enero de mil novecientos noventa y ocho.

Habiéndose establecido por el legislador esta posibilidad, de que inversiones anteriores a la entrada en vigor de la ley se puedan deducir, entonces respecto de todos los contribuyentes que las hayan realizado debiera imperar la misma razón, en el sentido de que sí es posible deducir inversiones anteriores a la entrada en vigor de la ley. Es decir una vez prevista tal posibilidad, no se entiende la razón objetiva para que a partir del último cuatrimestre se otorgue un trato a los contribuyentes y hasta antes del último cuatrimestre se dé otro distinto.

Por tanto, ya introducida por el legislador la posibilidad de deducir inversiones anteriores a la vigencia de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, a todos los contribuyentes debería otorgárseles el mismo trato, en la medida en que realicen inversiones que puedan incidir, en tanto estén vinculadas con el origen del ingreso que se vaya a generar ya durante la vigencia de esa Ley.

Ahora, el legislador establece una mecánica especial respecto de las inversiones realizadas en el último cuatrimestre de dos mil siete, partiendo del presupuesto de que evidentemente para el año dos mil ocho todavía no habrían deducido impuesto sobre la renta, y es por ello que hace referencia antes del último cuatrimestre señalado a aquellas que sólo estén pendientes de deducirse impuesto sobre la renta.

De ahí que si atendemos a esa característica, que no sean deducidas todavía de impuesto sobre la renta, a todas se les debe fijar

la misma regla de operación, no unas de una forma y otras de otra, con la condición, claro está, de que esas inversiones sean punto generador de los ingresos que se van a generar ya durante la vigencia de la Ley.

Si bien se admite que las deducciones constituyen beneficios fiscales que establece el legislador, y que éste no tiene obligación de preverlas; lo cierto es que una vez que el legislador decide establecer una deducción, no basta que ese beneficio se implante atendiendo a un criterio de razonabilidad o de lógica, sino que tiene que atender al principio de equidad, en tanto que se trata de normas jurídicas generales, por lo que todos aquellos particulares que pudieran estar en la misma hipótesis debe dárseles el mismo tratamiento, cuya motivación económica extrafiscal puede ser para favorecer la inversión u otra cualquiera, pero la cuestión es que una vez fijada por el legislador en una norma, debe reunir los requisitos que exige la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sin que en los casos planteados en los amparos en revisión de referencia el requisito de equidad esté totalmente cumplido, pues como se ha puesto de manifiesto, el legislador estableció diferente tratamiento respecto de grupos de contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica.

Consecuentemente, en aras de respetar el principio de equidad tributaria, el legislador debió establecer esa *concesión, privilegio, beneficio* o como se le quiera denominar, a los demás grupos de contribuyentes, como es el caso de aquellos contribuyentes referidos en el numeral 2, esto es, de los que hayan efectuado erogaciones por inversiones entre enero de mil novecientos noventa y ocho y el último cuatrimestre de dos mil siete.

Es derivado de las anteriores precisiones que disiento de lo expuesto en las resoluciones de referencia puesto que si en el régimen transitorio el legislador a fin de cuentas estableció, en parte y con las condiciones a que se ha hecho referencia, la posibilidad de deducir inversiones efectuadas en ejercicios anteriores a la entrada en vigor de la propia ley, entonces, debió establecer esa *concesión* respecto de todos los grupos de contribuyentes que realizaron inversiones antes de la entrada en vigor de la ley bajo las mismas reglas puesto que, como se reconoce en las propias resoluciones, los contribuyentes se encuentran en la misma situación jurídica respecto del impuesto impugnado, en cuanto a que las inversiones tuvieron lugar con anterioridad a la vigencia de la ley que lo regula, y es por ello que, a mi parecer, no se justifica un trato desigual.

En otros términos, si el legislador no hubiera otorgado concesión alguna para deducir las inversiones efectuadas antes de la vigencia de la ley, entonces no se habría dado en este aspecto la inequidad, pero al haber otorgado esa concesión a un grupo de contribuyentes sí y a otros no, a pesar de que se encuentran en la misma situación jurídica, **transgrede inevitablemente el principio de equidad tributaria**. De ahí que me aparte del voto mayoritario, estimando que resulta inconstitucional el trato desigual que otorga la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única respecto de los grupos de contribuyentes precisados.

MINISTRO

LUIS MARÍA AGUILAR MORALES