



# Práctica Fiscal

ISSN 0188-6096

## LABORAL Y LEGAL-EMPRESARIAL

Consulte nuestra nueva página [www.practicafiscal.com.mx](http://www.practicafiscal.com.mx)

[www.tax.com.mx](http://www.tax.com.mx)

578

578

578

## Previsión social

Tratamiento fiscal  
en el ISR, laboral y de  
seguridad social

## Suspensión de actividades Problemática actual

**SE PRORROGA  
HASTA EL 30 DE JUNIO  
LA VIGENCIA DE LAS RCGMCE  
PARA 2009-2010  
Y SUS ANEXOS**

Constitucionalidad del IETU. Conozca la posición que tuvieron los ministros de la SCJN

Lic. Alejandro Martínez Bazavilvazo

Exención del IEPS en la enajenación e importación de alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables. Se publica decreto de reformas a la ley relativa

Pérdidas por enajenación de acciones. El tratamiento para disminuirlas en el ISR no viola la CPEUM. Tesis de la Primera Sala de la SCJN

ISR de consolidación fiscal. Se publican reformas a la Ley del ISR en esta materia

El impuesto empresarial a tasa única ante la SCJN

Lic. Juvenal Lobato Díaz

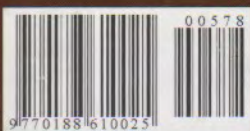
Declaración de aduana por internación o extracción de cantidades en efectivo o documentos por cobrar

Reparto de la PTU. No olvide integrar la comisión mixta

Iniciativas de reforma a la LFT pendientes de ser analizadas por el Congreso de la Unión

Se modifica la vigencia de la licencia federal de conductor

- ▶ *Además ...*
- Síntesis ejecutiva*
- Información de trascendencia*
- Resumen DOF*
- Indicadores*
- Disposiciones al día*



\$119.00  
Año XX  
Mayo 2010  
PUBLICACION DECENAL



# Colaboraciones

## El impuesto empresarial a tasa única ante la SCJN

➤ Lic. Juvenal Lobato Díaz\*

*Supremae Legis Servi Sumus Ut Liberi esse Possimus  
(De la Ley Suprema siervos somos para poder ser libres)\*\**

Cicerón

En un hecho inédito para el sistema jurídico-tributario mexicano, el pasado 22 de enero la SCJN celebró, previo al inicio de la discusión formal sobre la constitucionalidad del IETU, una audiencia pública cuyo objeto fue que las partes interesadas (autoridades responsables y quejosos, fundamentalmente) expusieran ante los ministros integrantes del tribunal pleno sus argumentos en relación con los juicios de amparo en revisión promovidos en contra de la ley que regula el citado impuesto.

Dicha audiencia pública tuvo como fundamento el "Acuerdo General del Tribunal Pleno número 1/2010 por el que se determina la celebración de una audiencia pública en relación con los juicios de amparo en revisión, promovidos en contra de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, publicada el primero de octubre de dos mil siete".

En ese acuerdo se estableció que el análisis de la constitucionalidad del IETU "constituye un tema relevante, de interés jurídico y de importancia nacional", de ahí la justificación para crear "un espacio de oralidad para la presentación breve, pública y directa de los planteamientos y argumentos que se sostiene en el litigio constitucional".

De igual forma, en el acuerdo se determinó que en la audiencia participarían no sólo las autoridades responsables y los quejosos, sino también las asociaciones o colegios de abogados con registro ante la Secretaría de Educación Pública, además del Consejo Coordinador Empresarial (CCE), como organismo representativo del empresariado mexicano. El orden de las participaciones se dividió en cuatro bloques y al concluir cada interven-

ción los ministros podían cuestionar al expositor. Asimismo, se precisó que los participantes podían entregar la versión escrita de su exposición.

Ahora bien, durante el desarrollo de la audiencia los participantes expusieron argumentos en pro y en contra de la constitucionalidad de este "nuevo" impuesto que, de acuerdo con las propias disposiciones transitorias de la ley que lo creó, se estableció con una intención de permanencia como el impuesto que represente el ingreso tributario no petrolero más importante en el sistema impositivo mexicano, en sustitución del ISR.

Por parte de las autoridades responsables, los representantes del Congreso de la Unión, de la SHCP y de la Procuraduría Fiscal de la Federación (PFF) que acudieron a expresar sus argumentos respecto de la constitucionalidad del IETU fueron el diputado Francisco Javier Ramírez Acuña, presidente de la mesa directiva de la Cámara de diputados del Congreso de la Unión, el senador Gustavo Enrique Madero Muñoz, el Lic. José Antonio Meade Kuribreña, subsecretario de ingresos de la SHCP, y el Lic. Laynez Potisek, Procurador Fiscal de la Federación.

Los alegatos que formularon, en esencia, se encaminaron a sostener el apego a la Constitución del tributo y de manera específica que (a) en la creación de la Ley del IETU se escucharon a todos los sectores y que una aportación importante del proceso legislativo fue la reducción de la tasa del impuesto, (b) más allá del límite de deducciones que permite, con la deducción inmediata de las inversiones compensa aquél límite, (c) desde el

\* Profesor de Impuesto sobre la Renta y de Derecho Procesal Fiscal de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México. Abogado postulante. Socio de la firma Pérez Noriega y Asociados, SC.

\*\* Frase que puede leerse en el fresco "Las riquezas nacionales", del pintor mexicano José Clemente Orozco, ubicado en el vestíbulo principal -"Pasos perdidos", del edificio sede de la SCJN.

punto de vista económico ha sido un impuesto que ha generado una mayor recaudación, lo que por sí mismo refleja su funcionalidad, y (d) al ser impuesto distinto del ISR su constitucionalidad no debe juzgarse de acuerdo con los mismos parámetros que para dicho impuesto ha establecido la SCJN, además de que se sostuvo que el IETU, en todos sus aspectos, respeta los principios constitucionales en materia de contribuciones.

Por su parte, las asociaciones o colegios de abogados (la Barra Mexicana de Abogados, el Colegio de Abogados, AC, y el Ilustre y Nacional Colegio de Abogados de México, AC), salvo la Asociación Nacional de Abogados de Empresa, Colegio de Abogados, AC (Anade), no asumieron ninguna postura respecto de la constitucional del impuesto, ya sea porque consideraron que sus estatutos se los prohibían, o bien, porque estimaron que no era oportuno tomar alguna posición a favor o en contra. En cambio, la Anade, dada la justificación de su creación y sus propios fines, se pronunció, en voz de su coordinador del Comité de Derecho Fiscal, Gil Alonso Zenteno García, porque la SCJN debía declarar la inconstitucional del IETU. Es necesario mencionar que el CCE no se pronunció en un sentido o en otro, dado que manifestó que sus agremiados no lograron un acuerdo respecto a la constitucionalidad o no del IETU (lo que algunos medios de información leyeron como un voto a favor de la constitucionalidad del impuesto).

Por lo que se refiere a la representación de los quejosos (más de 30 mil contribuyentes que presentaron demandas de amparo) ésta se realizó a través de un proceso de insaculación en el que se definieron a seis de ellos que, directamente o a través de sus representantes legales, participaron en la audiencia.

Uno de los quejosos insaculados fue el que esto suscribe (véase anexo donde se reproduce la exposición realizada) y que en coordinación con otros cuatro de los quejosos (Hugo Alberto Arriaga Becerra, Ricardo Cervantes Vargas, Emilio Margain Barraza y Mauricio Bravo Fortoul) realizamos una exposición segmentada de los temas cuyo tratamiento consideramos resultaba inconstitucional. Los temas expuestos fueron el objeto del impuesto, y la regulación de los inventarios, las inversiones, los terrenos, las pérdidas fiscales, los sueldos y salarios, los intereses y las regalías, así como la devolución del IA y los efectos, en su caso, de la concesión del amparo.

Al respecto, es necesario mencionar que la celebración de una audiencia como la descrita (primera en materia tributaria y segunda en la historia de nuestro Máximo Tribunal —la primera fue en la discusión del tema del aborto—) fue vista con cierto escepticismo por diversos sectores,

entre otros aspectos, porque se argüía que lo único que estaba haciendo la SCJN al celebrarla era convalidar la decisión que asumiría en los siguientes días al determinar que el IETU es constitucional. Empero, consideramos que si bien, en principio, podría tenerse esa lectura, lo cierto es que el hecho de manifestar de manera pública los argumentos en pro y en contra del citado impuesto, dejando con ello constancia de los mismos, hacía menos probable que se descalificaran tales argumentos. Además, con la celebración de la audiencia se abrió un espacio de oralidad y, con ello, inmediatez entre las partes y los ministros encargados de resolver el asunto.

Una vez celebrada la citada audiencia y partir del martes 26 de enero de 2010, el tribunal pleno de la SCJN inició la discusión sobre la constitucionalidad del IETU, misma que concluyó el 9 de febrero de 2010, esto es, el tribunal pleno dedicó prácticamente siete sesiones para resolver cada uno de los puntos sujetos a debate y determinó negar el amparo y protección de la justicia de la Unión en la totalidad de los aspectos reclamados.

Vale la pena señalar que hubo tres temas que despertaron un mayor debate al seno de la SCJN, y ellos fueron la definición del objeto del IETU, el tratamiento del pago de regalías y del IA.

Con respecto al primero de ellos, es conveniente precisar que, en esencia, la SCJN determinó que se trata de un impuesto distinto al ISR, cuyo objeto y naturaleza atiende a elementos que difieren del ISR.

Ahora bien, más allá de la "victoria" de las autoridades responsables en este litigio (que según sus estimaciones representaba un impacto económico de 90 mil millones de pesos), lo interesante será conocer la decisión que tomen los países con los que nuestro país tiene celebrados convenios para evitar la doble imposición, particularmente, el gobierno de Estados Unidos (dada la inversión que generan sus nacionales en México), sobre si, en definitiva, el IETU será un impuesto acreditable en dicho país, ya que, hasta el momento, el acreditamiento que permite es temporal (hasta que no se defina si el IETU será un impuesto definitivo en México, dada la "transitoriedad" que establece su propia ley), y con la definición asumida por la Corte de que no se trata de un impuesto equivalente al ISR, se corre el riesgo de que no se permita su acreditamiento y, con ello, que la inversión proveniente de Estados Unidos se vea disminuida. Al tiempo.

Finalmente, sólo nos resta esperar a que se publiquen las jurisprudencias respectivas, así como que concluyan los engroses correspondientes, para analizar con detalle la resolución que tomó la SCJN.

## ANEXO

México, Distrito Federal, a 22 de enero de 2010.

**INTERVENCION DEL SEÑOR LICENCIADO DON JUVENAL LOBATO DIAZ EN LA AUDIENCIA PUBLICA CONVOCADA POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION PARA EXPONER ANTE EL PLENO DE ESE MAXIMO TRIBUNAL ARGUMENTOS EN RELACION CON LOS JUICIOS DE AMPARO EN REVISION, PROMOVIDOS EN CONTRA DE LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA UNICA, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL PRIMERO DE OCTUBRE DE DOS MIL SIETE.**

Buena tarde,

Con su permiso señor Presidente,

Señoras Ministras, Señores Ministros,

Antes que nada y asumiendo el riesgo de sonar repetitivo, quiero agradecer la oportunidad que nos brinda este Alto Tribunal de participar en la presente Audiencia Pública con el objeto de que quienes con el carácter de abogados patronos, que representamos a diversos contribuyentes, podamos exponer no sólo ante Ustedes sino ante la opinión pública, una serie de argumentos que sostiene que el Impuesto Empresarial a Tasa Unica contraviene algunos de los Derechos Fundamentales que se derivan de la Constitución Política de nuestro país en materia impositiva.

Resulta de particular importancia la celebración de esta Audiencia Pública en el contexto que vivimos quienes dedicamos nuestra vida profesional al Derecho Tributario, ya que actualmente en el Congreso de la Unión se discute una Iniciativa de Reformas que intentan menguar el medio de control constitucional que, justamente, da origen a este excepcional e inédito ejercicio jurídico en el sistema impositivo mexicano, EL JUICIO DE AMPARO EN MATERIA FISCAL.

No omito mencionar que la decisión que Ustedes, señores Ministros, tomen sobre la constitucionalidad o no del Impuesto Empresarial a Tasa Unica, los obligará a establecer a la luz de este nuevo impuesto, lo que seguramente, será un parteaguas en la definición de los alcances de los Derechos Fundamentales que en materia tributaria consagra el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna, de manera específica, de los Derechos que tenemos todos los contribuyentes de este país para que el cobro de los impuestos sea PROPORCIONAL Y EQUITATIVO.

En otras palabras, tienen en sus manos la tarea, que en su momento, iniciaron otros juristas, de analizar las implicaciones del mandato constitucional que establece que: "*Son obligaciones de los mexicanos: ... Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes*", pero en esta ocasión, a la luz del Impuesto Empresarial a Tasa Unica.

Ahora bien, a efectos de claridad, anuncio que esta exposición la dividiré en tres partes. En primera instancia, esbozaré un marco referencial sobre algunos de los aspectos esenciales del Impuesto Empresarial a Tasa Unica vinculados con el objeto y base del mismo, mientras que en las siguientes dos partes, ahondaré en el

tratamiento que da el citado impuesto a los conceptos de "regalías" e "intereses", bajo los principios constitucionales de legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria.

Como es de su conocimiento, a partir del 1 de enero de 2008, el sistema jurídico-tributario mexicano sufrió por enésima vez una reforma que, como todas las realizadas en los últimos años, intenta lograr una mayor recaudación, dejando de lado, también por enésima vez, una que permita lograr una mayor eficiencia y eficacia en el cobro de los impuestos que tenemos.

En dicha reforma, como se ha mencionado, encontramos al impuesto cuyo debate constitucional hoy nos convoca.

El Impuesto Empresarial a Tasa Unica, tal y como se establece en la *"Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley de la Contribución Empresarial a Tasa Unica"* (así llamada originalmente), presentada por el Ejecutivo Federal a la Comisión Permanente del Congreso de la Unión el 20 de junio de 2007, si bien tiene como su "objeto" *"la percepción efectiva de los ingresos totales por las personas físicas y las morales residentes en México por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, con independencia de que dichas actividades se realicen o no en territorio nacional"*, ello no implica desconocer que su base gravable está determinada, desde el punto de vista económico, por "la retribución total a los factores de la producción".

En este sentido y antes de continuar, con el permiso de Ustedes, señores Ministros, quiero hacer algunas acotaciones más que jurídicas de índole económico, ya que ello permitirá comprender de mejor manera el tema que nos ocupa (máxime si consideramos, como lo sostengo, que la iniciativa que dio origen al Impuesto Empresarial a Tasa Unica, fue realizada más que por contadores o abogados, por economistas).

Al respecto, en la Iniciativa se propone y finalmente así fue aprobado, que para llegar a la cantidad que representa dicha "retribución a los factores de la producción" (base gravable), debe utilizarse una fórmula macroeconómica (utilizada en el Sistema de Cuentas Nacionales de nuestro país) que permite estimar el valor del ingreso nacional, considerando el "valor agregado de la producción", esto es, el valor de la actividad productiva de los agentes económicos, en nuestro caso representado, a nivel microeconómico, por los ingresos derivados de las actividades gravadas por este impuesto, y restarle lo que se conoce como el "consumo intermedio" (insumos utilizados en el proceso productivo) y la "formación bruta de capital" (maquinaria, equipo, terrenos y construcciones), además de los inventarios.

Sobre este punto llamo su atención señores Ministros.

Si bien tenemos un objeto aparentemente claro del Impuesto, considero que no debe perderse de vista el hecho de que los elementos descritos y que permiten determinar su base gravable deben tener una relación directa con el alcance que del principio, fundamentalmente, de proporcionalidad tributaria para efectos del Impuesto Empresarial a Tasa Unica deben Ustedes definir. Basándose en que dicho principio debe atender al citado objeto y a los elementos que permiten medir el tributo, esto es, a la capacidad contributiva como "medida del tributo".

Así lo sostiene la doctrina y lo ha convalidado este Tribunal en Jurisprudencia, dicha medición se hace estableciendo deducciones o considerando conceptos que permiten determinar el monto del impuesto a pagar acordes con el objeto del mismo.

En este orden de ideas, considero que si bien este Alto Tribunal ha definido que se entiende por proporcionalidad para efectos del Impuesto Sobre la Renta, ello no debe llevarlos necesariamente, señores Ministros, a determinar que ese debe ser el parámetro para calificar la proporcionalidad del Impuesto Empresarial a Tasa Unica.

## Taller de prácticas

Una vez precisado lo anterior, me refiero al tratamiento contemplado para las "regalías" en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Unica.

En este sentido, se establece que no se consideran objeto de la citada contribución el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes entre partes relacionadas residentes en México o en el extranjero que den lugar al pago de regalías, en consecuencia, los pagos por regalías entre partes relacionadas, no son ingresos acumulables para quien los recibe, o bien, no son gastos deducibles para quien las paga o eroga.

Lo anterior resulta contrario al principio de proporcionalidad tributaria, entendido en los términos propuestos, esto es, considerando que la capacidad contributiva, como medida del tributo, debe atender al objeto y mecánica de determinación del mismo y, que como quedó señalado, en el caso que nos ocupa, ésta se hace considerando la resta de lo que se conoce, en términos económicos, como el consumo intermedio y que incluye de acuerdo con la Metodología publicada por el otrora Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática, en relación con las Cuentas de Bienes y Servicios del Sistema de Cuentas Nacionales de México, entre otros rubros, las "regalías a pagar por el uso de licencias". Es evidente, que la norma impugnada no atiende este mandato, es decir, no considera la resta, deducción, del pago de regalías, a pesar de que se trata de un concepto que en el diseño del impuesto debe considerarse para ser restado de la base impositiva y, por tanto, ser acorde al objeto del impuesto.

Por lo que se refiere al principio de equidad tributaria que consiste, esencialmente, en dar el mismo tratamiento a los sujetos que se ubiquen en la misma hipótesis normativa y dar un tratamiento diferenciado cuando no están en las mismas condiciones, tenemos que la norma que se impugna al establecer que si son objeto del Impuesto Empresarial a Tasa Unica las cantidades que por concepto de regalías se paguen, o bien, reciban, de partes independientes, conculca tal principio, ya que se trata de contribuyentes que se ubican en una misma condición, pagan o reciben cantidades por regalías, y se les da un trato diferenciado, sin una justificación constitucionalmente válida.

Al respecto, las autoridades responsables han sostenido que este trato diferenciado se justifica ya que presumen, sin dar oportunidad de probar lo contrario (presunción iure et de iure), que no se trata de operaciones realizadas a precios de mercado, que las partes relacionadas dolosamente buscan llegar a acuerdos para erosionar la base impositiva, situación que resulta incongruente si consideramos que las autoridades fiscales están facultadas para determinar si una operación entre partes relacionadas fue realizada como si se tratara de partes independientes en condiciones normales de mercado.

Con independencia de lo anterior, se hace más evidente el trato inequitativo al establecerse que cuando las regalías tengan su origen en el otorgamiento del uso o goce temporal de equipos industriales, comerciales o científicos, éstas si se consideran como objeto del impuesto y, por tanto, pueden tomarse como deducibles, sin que exista una justificación que permita concluir que los sujetos pasivos son distintos cuando pagan o reciben ese tipo de regalías en relación con las que no tienen ese origen.

Finalmente, me refiero al tratamiento contemplado para los "intereses" en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Unica.

En este caso, tenemos que la Ley que contiene el impuesto de marras establece que no se consideran como objeto del mismo los intereses generados por actividades de financiamiento o mutuo que NO formen parte del precio, esto es, cuando los intereses por préstamos formen parte del precio SI se consideran como un gasto deducible.

Lo anterior resulta contrario al principio de proporcionalidad tributaria, ya que, como lo hemos sostenido, si en la determinación de la base del impuesto se considera la resta de los conceptos que permiten realizar al contribuyente su proceso productivo (consumo intermedio), así como, de los bienes que le permiten realizar dicho

proceso (formación bruta de capital), es indudable que si para adquirir dichos bienes el contribuyente necesita solicitar algún tipo de préstamo y para ello, debe pagar algún interés, con independencia de si forma o no parte del precio, es claro que se trata de un gasto que debe considerarse para medir correctamente la intensidad del tributo sobre el contribuyente y con ello respetar el principio de capacidad contributiva.

Además, debemos recordar que si uno de los requisitos que deben cumplir los gastos que busquen hacerse deducibles, para efectos de este impuesto, es que para la persona que los recibe sea un ingreso acumulable y considerando que la mayor parte de este tipo de préstamos se reciben de instituciones que integran el sistema financiero mexicano, que a su vez deben cubrir el Impuesto Empresarial a Tasa Unica conforme al llamado Margen de Intermediación Financiera, es inconcuso que el hecho de no permitir su deducción va en detrimento de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto en la medida que no permite considerar un gasto que va en relación directa con su objeto.

Por lo que se refiere al principio de equidad tributaria, el hecho de que se distinga entre aquellos contribuyentes que realicen operaciones de financiamiento o mutuo que incluyan o no a los intereses como parte del precio, viola el citado principio, ya que de todo el proceso legislativo no se desprende una justificación válida (sin que pueda serlo el hecho de permitir la deducción inmediata de inversiones, ya que los préstamos pueden utilizarse en otros fines del propio negocio) que permita dar dicho tratamiento, máxime si se trata de contribuyentes ubicados en la misma situación jurídica, esto es, que celebran una operación de financiamiento o mutuo.

Por último, también resulta cuestionable desde el punto de vista constitucional el hecho de que no se establezcan en el texto de la ley los términos o condiciones para determinar qué intereses son los que no forman parte del precio, situación que viola el principio de legalidad tributaria.

No quiero terminar mi intervención, señores Ministros, sin antes recordar una frase que se encuentra en la parte inferior del fresco "Las Riquezas Nacionales" del muralista mexicano José Clemente Orozco, ubicado justo en el vestíbulo principal de este Edificio, que nos da acceso a esta Sala, y que viene perfectamente a colación en este momento. Nos recuerda Cicerón que **"De la Ley Suprema siervos somos para poder ser libres."**

Muchas gracias.

### Tip fiscal

¿Sabía que...?

*Las autoridades fiscales deben prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos y obligaciones en materia fiscal, publicar los textos actualizados de las normas tributarias en sus páginas de Internet, así como contestar en forma oportuna las consultas tributarias.*

*Por otra parte, los contribuyentes que apeguen su actuación a los términos establecidos en los criterios emitidos por las autoridades tributarias que se publiquen en el DOF quedarán exentos de responsabilidad fiscal.*

*Lo anterior en términos del artículo 5o. de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.*