



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO  
FACULTAD DE DERECHO**



**LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y DOCTRINALES DE JUSTICIA  
TRIBUTARIA EN EL RÉGIMEN APLICABLE A LAS REGALÍAS EN LA LEY DEL  
IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA**

**TESIS**

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE LICENCIADO EN DERECHO  
PRESENTA**

**JUAN JOSÉ ROJO CHÁVEZ**

**ASESOR: DR. ARMANDO MIRANDA PÉREZ  
MÉXICO D.F., OCTUBRE DE 2010**



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTÓNOMA DE  
MÉXICO

**UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"  
FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y  
FINANZAS PÚBLICAS**

Cd. Universitaria, D. F., 11 de octubre de 2010.

**DR. ISIDRO ÁVILA MARTÍNEZ  
DIRECTOR GENERAL DE LA  
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.  
Presente.**

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante **JUAN JOSÉ ROJO CHÁVEZ** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada **"LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y DOCTRINALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA EN EL RÉGIMEN APLICABLE A LAS REGALÍAS EN LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA"**

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

**"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".**

**Atentamente  
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"  
Director.**

**LIC. MIGUEL ÁNGEL RAFAELVÁZQUEZ ROBLES.**

## **Dedicatorias**

*A mis venerables padres, in memoriam, Don Luis y Doña Piedad, fuente de mi carácter y educación, quienes predicaron con el ejemplo y me inculcaron el amor a la vida, la fe en Dios y el respeto a mis semejantes.*

*A mis hijas Erika, Rebeca y Fabiola, a quienes amo, respeto y admiro por su fortaleza, inteligencia y espíritu de superación. Con ustedes he aprendido que mi felicidad reside en verlas felices; gracias por haber llegado a mi vida y por ser la representación más significativa para trascender.*

*A Rebeca, mi linda esposa y amiga, entrañable compañera y consejera; simiente de nuestra familia, fe, optimismo ante la adversidad y fuerza motivadora para alcanzar todas nuestras metas.*

*A Oscar, por su respeto y amor a mi hija Erika, por su entrega incansable para hacer felices a mi nietos Alexander y Elizabeth, quienes espero pronto puedan leer estas líneas donde les expreso mi amor profundamente.*

*A mi hermano Armando, quien ha compartido conmigo más de veinte años de su vida en nuestra profesión, por su lealtad, entrega, tolerancia y amistad. Hermano, te llevo siempre en mi corazón, con nuestros hermanos Eduardo, Luis Manuel, e Isabel -in memoriam-.*

*A todos mis maestros por sus excelsas lecciones de vida y de intelecto que han contribuido a mi formación.*

*A mi dilecto maestro y amigo Dr. Armando Miranda por sus invaluable enseñanzas y consejos para la elaboración de esta tesis.*

*A mis entrañables amigos: Octavio, Carlos Hugo y José Manuel, a quienes admiro y valoro altamente.*

*A la familia Durand Siller: Don Fernando y Ricardo -in memoriam-; a Doña Celia, Amelia, Isabel, Celia, Fernando y Carlos, con todo respeto y cariño.*

## Tabla de contenido

Dedicatorias.....	3
Justificación del tema .....	9
Planteamiento del problema .....	12
Introducción.....	16
CAPÍTULO PRIMERO.....	17
LAS FUNCIONES DEL ESTADO, LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LOS LÍMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA .....	17
I.- Las actividades del Estado .....	17
A. Funciones del Estado.....	23
B. La actividad financiera del Estado .....	25
C. Potestad y competencia Tributaria .....	29
D. El Proceso legislativo y la potestad tributaria.....	31
E. La obligación de contribuir al gasto público .....	32
II. La Constitución como norma suprema.....	37
A. Extensión de las garantías individuales por lo que hace a su consagración en la Constitución Federal.....	41
B. Consideraciones sobre los principios constitucionales en materia fiscal, límites a la potestad tributaria.....	43
CAPÍTULO SEGUNDO .....	49
PRINCIPIOS DOCTRINALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA.....	49
I. Principios teóricos de la tributación de Adam Smith .....	49
A. Equidad.....	50
B. Certidumbre. ....	52
C. Economicidad. ....	55
D. Comodidad. ....	56
II. Principios de la imposición por Fritz Newmark.....	56
A. Principios presupuestario-fiscales de la imposición: .....	57

1. Principio de suficiencia de los ingresos fiscales. ....	57
2. Principio de la capacidad de adaptación de la imposición en la política de cobertura (capacidad de aumento). ....	57
B. Principios político-sociales y éticos de la imposición: .....	58
1. Postulados de justicia. ....	58
a. Principio de la generalidad de la imposición. ....	58
b. Principio de la igualdad de la imposición.....	58
c. Principio de la proporcionalidad o principio de la imposición de acuerdo con la capacidad de pago personal e individual. ....	58
2. Principio de redistribución fiscal de la renta y la riqueza.....	59
C. Principios político-económicos de la imposición:.....	59
1. Principios del ordenamiento económico. ....	59
a. Principio de evitación de medidas fiscales dirigistas. ....	59
b. Principio de minimizar las intervenciones fiscales en la esfera privada y en la libertad económica de los individuos (Postulado liberal). ....	60
c. Principio de evitar las consecuencias indeseadas del impacto fiscal sobre la competencia.....	60
2. Principios político-económicos.....	60
a. Principio de flexibilidad activa de la imposición. ....	60
b. Principio de flexibilidad pasiva («incorporada») de la imposición.....	61
c. Principio de una imposición orientada hacia la política de crecimiento económico. ....	61
D. Principios jurídico-tributarios y técnico-tributarios.....	61
1. Principio de congruencia y sistematización de las medidas fiscales.....	62
2. Principio de transparencia fiscal. ....	62
3. Principio de factibilidad de las medidas fiscales. ....	63
4. Principio de continuidad del derecho fiscal. ....	63
5. Principio de economicidad de la imposición. ....	64
6. Principio de comodidad de la imposición. ....	64
Comentarios.....	64
CAPÍTULO TERCERO .....	71

EXAMEN DE LOS ELEMENTOS DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA	71
.....	71
Elementos del impuesto empresarial a tasa única.....	74
I. Sujeto.....	74
II. Objeto .....	75
III. Base.....	81
IV. Tasa.....	84
A. Distintivos de la Ley: impuesto mínimo o de control, exclusiones del objeto del tributo, simetría fiscal y acreditamiento del ISR .....	84
B. Analogía que guardan los impuestos empresarial a tasa única y sobre la renta y su reconocimiento por los países miembros de la OCDE .....	88
C. Clasificación de los impuestos. Naturaleza jurídica del impuesto empresarial a tasa única.....	100
Consideraciones del creador de la norma .....	108
CAPÍTULO CUARTO .....	112
EXAMEN DEL RÉGIMEN LEGAL APLICABLE A LAS REGALÍAS ENTRE PARTES RELACIONADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA EN SEDE DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA. ....	112
I. Examen del cumplimiento del principio de Proporcionalidad.....	112
A. Alcance del principio de proporcionalidad tributaria .....	113
1. Realización del hecho imponible .....	114
2. Reconocimiento de las deducciones necesarias.....	115
3. Prueba de razonabilidad.....	116
B. Explicación del régimen legal aplicable a las regalías entre partes relacionadas .....	117
Sinopsis .....	117
1. Reconocimiento de las deducciones .....	118
2. Indeterminación del significado del concepto ‘erogaciones’ .....	119
3. Exigencia de destino de las erogaciones .....	121
4. Requisito general de simetría y sus excepciones.....	121

a. Excepciones al requisito de simetría.....	123
i. Excepción al requisito de simetría bajo el criterio de exención .....	123
ii. Excepción al requisito de simetría bajo el criterio de no sujeción .....	123
b. Consecuencias por el incumplimiento del requisito de simetría.....	124
c. Exclusiones del objeto del impuesto .....	125
i. Exclusión de las actividades que dan lugar al pago de regalías entre partes relacionadas –definición de partes relacionadas- .....	126
ii. Definición de regalías, actividades de las que proceden y concepto legal de otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.....	127
iii. Actividades cuya realización da lugar al pago de regalías y no sujeción al beneficiario del pago de ciertas regalías.....	138
5. Resumen del régimen fiscal aplicable a las regalías entre partes relacionadas .....	140
C. Confrontación del postulado de proporcionalidad tributaria con el régimen aplicable a las regalías entre partes relacionadas .....	145
1. Caracterización del impuesto empresarial a tasa única como impuesto indirecto.....	153
2. Incongruencia entre el hecho imponible y la base.....	156
3. Proporcionalidad tributaria respecto a la tasa fija del tributo .....	160
II. Examen del cumplimiento de los principios de fundamentación y motivación legislativa aplicables al régimen fiscal de las regalías entre partes relacionadas en el impuesto empresarial a tasa única. ....	163
A. Alcance de los principios de Fundamentación y Motivación.....	164
1. Fundamentación y motivación aplicables a los actos legislativos .....	166
2. Formulación de pregunta para corroborar la fundamentación del acto legislativo .....	167
3. Formulación de pregunta para corroborar la motivación del acto legislativo	171
B. Metodología.....	171
1. Examen de los trabajos preparatorios del acto legislativo.....	173
a. Motivos del autor de la norma.....	175
b. Justificaciones del autor de la norma.....	179

2. Verdadera finalidad de las medidas legislativas en examen .....	180
a. Crítica a la motivación legislativa relativa a la erosión de la recaudación en el impuesto sobre la renta que deriva de la deducción de las regalías. ...	181
b. Explicación de la forma en que se erosiona la base del impuesto sobre la renta con motivo de los pagos de regalías .....	186
3. Examen de la finalidad de la medida legislativa en cuestión.....	193
a. Violación a la supremacía de los tratados internacionales .....	203
b. Crítica a la motivación legislativa relativa a los efectos nocivos que producen las operaciones entre partes relacionadas .....	208
4. Respuestas a las cuestiones formuladas en torno a la motivación y fundamentación de la medida legislativa en examen.....	219
a. Motivación.....	219
b. Fundamentación .....	226
III. Examen del cumplimiento del principio de equidad y resoluciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.....	228
A. Alcance del Principio de Equidad .....	228
B. Trato diferenciado que se cuestiona.....	235
C. Consideraciones sobre la finalidad de la medida legislativa.....	237
D. Consideraciones sobre la proporcionalidad de la medida legislativa .....	238
E. Consideraciones relativas a la justificación ofrecida para el establecimiento de un trato desigual .....	239
Conclusiones.....	241
Bibliografía.....	259

*“La verdadera justicia, decían filósofos antiguos, es repartir la bondad; la bondad de sus ministros, de su presidente de todo el pueblo, se palpa nada más llegar, justicia y bondad es algo que está íntimamente unido y en esta cuestión coincidieron hace siglos, lo mismo Ovidio y Virgilio que Dante y Cervantes. Estamos en un México que lucha por su justicia, que lucha por su igualdad, que lucha en resumidas cuentas por la libertad y el producto, el fin de la justicia y la libertad no son otros que la paz que beneficia a todos nuestros ciudadanos.”<sup>1</sup>*

## **Justificación del tema**

El Ejecutivo Federal sometió a consideración del Congreso de la Unión, el 20 de junio de 2007, una Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley de la Contribución Empresarial a Tasa Única. La Exposición de Motivos<sup>2</sup> que acompañó a esa iniciativa de ley, entre otras consideraciones destaca las siguientes:

Realizar cambios de fondo en la política tributaria es la respuesta adecuada a las necesidades del gasto público colectivo de la sociedad. No se trata de una mera avidez recaudatoria, el objetivo es sentar las bases para que mediante el pago de contribuciones, equitativas y proporcionales, la sociedad transfiera recursos destinados a generar los bienes y servicios públicos que la misma sociedad valora y demanda.

[...]

[...] la contribución empresarial a tasa única que se propone es un instrumento tributario flexible, neutral y competitivo, capaz de adaptarse a la necesidad de obtener mayores recursos tributarios con efectividad, equidad y

---

<sup>1</sup> Palabras pronunciadas por Don Carlos Dívar Blanco, Presidente del Tribunal Supremo y del Consejo General del Poder Judicial del Reino de España en la Sesión Pública Solemne del pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación celebrada el martes 02 de febrero de 2010.

<sup>2</sup> Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, número 2280-III, jueves 21 de junio de 2007, pág. III.

proporcionalidad.<sup>3</sup>

Conforme a los textos antes citados, a juicio del Ejecutivo Federal su iniciativa obedece a la necesidad de realizar cambios de fondo en la política tributaria, mediante contribuciones equitativas y proporcionales, como presuntamente lo es la contribución empresarial a tasa única que sometió a la consideración del Congreso de la Unión.

Sin embargo, mediando un examen integral de la iniciativa de mérito, así como de los actos legislativos (dictámenes del decreto con proyecto de ley) y, específicamente, del Decreto Legislativo<sup>4</sup> de 14 de septiembre de 2007, mediante el cual se expidió la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, consideramos que dentro de los preceptos legales que regulan el tratamiento fiscal de los pagos en concepto de regalías entre partes relacionadas el legislador incorporó diversas porciones normativas cuyo apego a los principios de justicia tributaria se estima cuestionable; lo cual resulta contrario a lo aducido por el Ejecutivo Federal, así como a las consideraciones del legislador expresadas en los dictámenes de la ley de mérito.

Si bien es cierto que la necesidad del Estado mexicano de contar con recursos de origen tributario que sean suficientes para generar los bienes y los servicios públicos que demanda nuestra sociedad es una necesidad de primer orden, que encuentra sustento en la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, como lo ordena el artículo 31, fracción IV de nuestra Ley Fundamental, también lo es que la potestad tributaria del Estado mexicano no debe considerarse omnímoda.

En efecto, como lo ha sostenido nuestro Máximo Tribunal, no debe soslayarse que la potestad tributaria del Estado, en forma correlativa encuentra un límite o umbral que no se debe traspasar en materia de disposición de recursos materiales del gobernado. En palabras de la Corte<sup>5</sup>, “[...] Para que el impuesto no sea un acto indebido, ni esté sujeto, por supuesto a arbitrariedades, es indispensable que sea proporcional y equitativo, con lo cual queda

---

<sup>3</sup> Ibídem. Página IX.

<sup>4</sup> Diario Oficial de la Federación de 01 de octubre de 2007.

<sup>5</sup> Jurisprudencia s/n, registro 388,038, séptima época, Sala Auxiliar, fuente: Informes, Informe 1969, Página: 52. Rubro: IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

*limitada la soberanía del Poder legislativo de un Estado en la imposición de cargas fiscales.” Así, se considera que la frontera que el Estado debe respetar, en el despliegue de su potestad tributaria, queda demarcada por un conjunto de derechos de los gobernados, que la doctrina ha cincelado a lo largo del tiempo bajo la concepción genérica de ‘principios materiales de justicia tributaria’, mismos que sustantivamente se han reconocido por nuestra Ley Suprema.*

En ese escenario, el tema de estudio se estima de importancia actual, primeramente, dado que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única constituye un novedoso ordenamiento en materia tributaria; en segundo lugar, dado que el régimen aplicable a las regalías entre partes relacionadas, en la ley de mérito, se estima contrario al marco constitucional de los tributos, lo cual, de resultar atendible, justificaría la necesidad de reformas al propio ordenamiento legal; máxime que, como quedó previsto en la propia norma<sup>6</sup>, previo estudio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la ley en cuestión puede, en pocos años, sustituir al impuesto sobre la renta, en la parte en que las regulaciones normativas de este último tributo se refieren a los sujetos, objeto y materia gravada que hoy contempla la ley.

---

<sup>6</sup>Artículo Décimo Noveno de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

## **Planteamiento del problema**

Se considera necesario abordar el estudio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única en lo que toca a los elementos del tributo, para centrarnos en el examen de la medida legislativa que excluye del objeto del impuesto a las actividades consistentes en el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes que dan lugar al pago de regalías entre partes relacionadas y que aunado al novedoso requisito de simetría fiscal deviene en la imposibilidad legal de tomar la deducción por los pagos de esas regalías.

La medida legislativa en cuestión se materializa mediante el artículo 3º, fracción I, segundo párrafo, de la ley de la materia y, su interrelación con el diverso 6º, fracción I, de la misma ley, genera una secuela de consecuencias tanto en la esfera jurídica del beneficiario de los pagos por ese tipo de regalías, como en la propia del consumidor del uso o goce de los bienes que dan lugar dichos pagos. En el primer caso, a raíz de la exclusión del objeto del impuesto, antes referida, el beneficiario de los pagos de esas regalías queda relevado de la obligación tributaria, mientras que su contraparte, el consumidor del uso o goce de dichos bienes, queda imposibilitado legalmente para tomar la deducción de los pagos que realiza por los mismos conceptos y, por ende, la base de su impuesto se ve incrementada artificialmente.

En un primer acercamiento, se estima que la medida legislativa en cuestión conculca el principio de proporcionalidad tributaria, si se examina éste bajo los criterios tradicionales relativos al impuesto sobre la renta, situación que se presenta dado que la norma legal desconoce la deducibilidad de gastos que se estiman necesarios para la generación de los ingresos imponibles, y con ello la carga del tributo se transfiere al consumidor del uso o goce de bienes que dan lugar al pago de regalías entre partes relacionadas, quien queda obligado a contribuir por ingresos ajenos, o sea, por los ingresos del beneficiario de esos pagos, quien no quedó sujeto a la obligación tributaria.

En el mismo tenor, la citada medida legislativa pone de manifiesto un conflicto entre el objeto y la base del impuesto empresarial a tasa única, debido a que esta última se engrosa con conceptos (erogaciones que retribuyen a los factores de la producción) que no formaron parte del objeto de la contribución. En efecto, el objeto del tributo se hace consistir, básicamente, en la percepción efectiva de ingresos provenientes de las actividades de enajenación de bienes, del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y de la prestación de servicios; siendo que en los casos antes referidos, la base se incrementa con las erogaciones correspondientes a los factores de la producción: el capital, en su especie de intereses y regalías, y el trabajo, en todas sus modalidades.

En palabras simples y llanas, la medida legislativa que se cuestiona transfiere la carga del tributo al sujeto consumidor, quien contribuirá al gasto público del Estado mexicano por ingresos ajenos, bajo la presunción de que su capacidad económica para consumir ciertos servicios es signo revelador de capacidad contributiva.

Los planteamientos anteriores nos llevan a razonar sobre la posibilidad de concebir al impuesto empresarial a tasa única como un tributo sui géneris que goza de ambas características: *directo*, en virtud de que grava a los sujetos por sus ingresos a nivel de una especie de utilidad (ingresos menos deducciones), y en cierta medida *indirecto*, toda vez que grava al consumidor por los pagos de regalías entre partes relacionadas, al quedar engrosadas en la base del impuesto debido a la improcedencia de su deducción; lo que de resultar válido revelaría un tributo de naturaleza híbrida: directo e indirecto.

Para complementar nuestro estudio con otros elementos relacionados con el tema, consideramos necesario examinar la analogía que el impuesto empresarial a tasa única guarda con el impuesto sobre la renta, y traer a cuenta la posición que al respecto han manifestado los diversos Estados con los que México ha celebrado Convenios internacionales para evitar la doble imposición en el impuesto sobre la renta. Desde ahora se apunta que los dos convenios recientemente celebrados con Islandia y Barbados reconocen al impuesto empresarial a tasa única como impuesto

sobre la renta, y a ambos tributos como '*el impuesto mexicano*'. Asimismo, es de señalar que, salvo dos excepciones, los convenios fiscales en vigor contienen una cláusula de '*No discriminación*' que tutela la deducibilidad de los pagos por regalías entre partes relacionadas salvo cuando los precios pactados son excesivos, lo cual es evidente que no se respetó en el impuesto empresarial a tasa única, por lo que se percibe que la ley en cuestión conculca la supremacía constitucional de los tratados fiscales en vigor.

Los efectos y secuelas anteriormente esbozados, considerando su incidencia en contra de los tratados internacionales que tutelan la deducibilidad de las regalías entre partes relacionadas, nos obliga a desentrañar la verdadera finalidad del acto legislativo en el tema de regalías entre partes relacionadas, así como a examinar si las medidas adoptadas para alcanzar el fin trazado, resultan o no racionales y razonables en sede constitucional. Ello nos lleva a confrontar el acto legislativo que creó al impuesto empresarial a tasa única bajo esos lineamientos, con los postulados constitucionales de justicia tributaria y la garantía de la debida motivación que debe observar todo acto de autoridad como lo exige la Constitución Federal.

En esa guisa, se examinará el impuesto empresarial a tasa única en lo tocante al tratamiento que la ley de la materia confiere a las regalías entre partes relacionadas y su conformidad con los principios de justicia tributaria consagrados en nuestra Ley Fundamental, como son:

EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, por lo que toca al engrosamiento de la base del tributo, a raíz de que el legislador excluyó del objeto del impuesto a ciertas actividades que dan lugar al pago de regalías entre partes relacionadas, bajo los mismos criterios vigentes en materia del impuesto sobre la renta, pues por lo novedoso del tema, no existen otros referentes;

EL PRINCIPIO DE SUPREMACÍA DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES, por lo que corresponde a las exigencias de no discriminación que salvaguardan la deducibilidad de las regalías entre partes relacionadas, en contraste con el acto legislativo que la proscribire;

LOS PRINCIPIOS DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN que se exigen a todo acto legislativo, para confirmar si en la especie se trata de situaciones de

hecho que ameritaban ser reguladas, y

EL PRINCIPIO DE EQUIDAD, en lo concerniente al trato diferenciado que el legislador confirió a los causantes que celebran operaciones entre partes relacionadas que dan lugar al pago de regalías, respecto de aquéllos causantes que celebran esas operaciones con partes independientes.

Nuestras conclusiones se proponen al final del presente estudio.

## **Introducción**

El desarrollo del presente trabajo de investigación parte del marco conceptual de las funciones del Estado, para arribar al ejercicio de su soberanía tributaria para crear las contribuciones a cargo de los gobernados, con la finalidad de examinar la regularidad jurídica que la ley fiscal debe guardar con las garantías fundamentales de los gobernados y con los principios que rigen a los tributos, vinculado todo ello con la obligación constitucional de los gobernados consistente en contribuir al gasto público del Estado mexicano.

Más adelante se examinará el significado y alcance de los principios doctrinales de justicia tributaria, para lo cual nos hemos apoyado en el pensamiento de dos autores clásicos: Adam Smith y Fritz Newmark, cuyos postulados en la materia continúan vigentes, a tal grado que medularmente han sido reconocidos por nuestra Ley Fundamental.

En un capítulo independiente se examinan los elementos del impuesto empresarial a tasa única, su naturaleza jurídica como impuesto directo y las modalidades impuestas por el creador de la norma a las actividades objeto del tributo, que le caracterizan simultáneamente como impuesto indirecto; sin que ello sea óbice para revelar, en paralelo, la analogía que este tributo guarda con el impuesto sobre la renta, como se ha reconocido expresamente por los Estados con los que México tiene en vigor Convenios internacionales en materia fiscal.

En el capítulo central de nuestro estudio se examina la regularidad jurídica que el impuesto empresarial a tasa única, en materia del régimen aplicable a las regalías entre partes relacionadas, guarda con los principios de justicia tributaria y las garantías fundamentales que se proyectan en la imposición, consagrados en nuestra Constitución Federal.

## CAPÍTULO PRIMERO

### LAS FUNCIONES DEL ESTADO, LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LOS LÍMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA

#### *I.- Las actividades del Estado*

Las actividades que realiza el Estado<sup>7</sup> para la consecución de sus fines han variado en cantidad y contenido, conforme se ha ido transformando la concepción de sus cometidos. Así tenemos que de un Estado Liberal, en que la consigna se reducía a la simple vigilancia para que los individuos pudieran desarrollarse bajo la mirada protectora del "*dejar hacer, dejar pasar*",<sup>8</sup> cambiamos a la concepción del

---

<sup>7</sup> ACOSTA ROMERO, Miguel. *Teoría General del Derecho Administrativo*, Editorial Porrúa, México, 2004, p. 102: «Los autores de teoría política conciben al Estado desde diversos puntos de vista: Así, para Jellinek, "*El Estado es la unidad de asociación dotada originalmente de poder de dominación y formada por hombres asentados en un territorio*". Para Heller, "*El Estado es una conexión social de quehaceres*". Posada nos indica: "*Atendiendo a las condiciones que concurren en toda sociedad que como política se le considere, se observará que son las siguientes: 1. Agrupación de seres racionales; 2. Un territorio determinado, variable o fijo, dentro del cual la agrupación se contiene; 3. Cooperación universal en cuanto a los fines que motivan la reunión de las personas en el territorio; Independencia de la agrupación frente a entes o frente a la naturaleza misma*". En opinión de Acosta Romero: El Estado '*es la organización política soberana de una sociedad humana establecida en un territorio determinado, bajo un régimen jurídico, con independencia y autodeterminación, con órganos de gobierno y de administración que persigue determinados fines mediante actividades concretas*'.»

<sup>8</sup> La expresión francesa "*laissez faire, laissez passer*" significa "*dejad hacer, dejad pasar*", y se refiere a una completa libertad en la economía: libre mercado, libre manufactura, libre mercado laboral, y mínima intervención de los gobiernos. Fue usada por primera vez por Jean-Claude Marie Vicent de Gournay, fisiócrata del siglo XVIII, contra el intervencionismo del gobierno en la economía. Adam Smith desempeñó

Estado Providencia, en que la redistribución del ingreso, el control de los precios de ciertas mercancías y el manejo de sus organismos descentralizados y empresas para la atención de áreas estratégicas y prioritarias, son actividades que lleva a cabo como indispensables para la realización de sus metas, aunque las realiza con diferente intensidad, de acuerdo con las concepciones políticas y económicas del momento, ya que en ocasiones resulta un Estado con intervención muy acentuada, en tanto que en otras épocas se manifiesta con una política más liberal.<sup>9</sup>

Al respecto el maestro Jesús Reyes Heróles ha escrito:

"El Estado moderno surge de una triple lucha que se da contra el concepto de imperio, la ciudad medieval, las corporaciones y la Iglesia, comprenderemos que debemos situar en una jerarquía similar a la teoría de la soberanía y a la del derecho divino de los reyes la idea de la razón de Estado, como idea en movimiento, pretexto ideológico o móvil operante que conduce o ayuda a la formación del Estado moderno."<sup>10</sup>

Con un matiz propio, el Dr. Miranda Pérez se refiere al Estado Social como un concepto más amplio dentro del que pueden comprenderse muchas y diferentes cuestiones;<sup>11</sup> como la de entender al Estado orientado al *bien común* en una configuración global, así, al tener el Estado el carácter de sistema global<sup>12</sup> incide en tres niveles: el político, el social y el económico, por lo cual, para desarrollarse se fundamentará y afectará a estos tres subsistemas.

El Estado social de Derecho, según Constantino Morati, ha supuesto, ante todo,

---

un papel muy importante en la popularización de las teorías económicas del *laissez-faire*, siendo considerado el padre de las teorías de libre mercado o librecambismo.

<sup>9</sup> DELGADILLO, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. Limusa, México, 2008, p17.

<sup>10</sup> REYES HERÓLES, Jesús, *En Busca de la Razón de Estado*. Editorial Miguel Ángel Porrúa. México, 1982 p.41.

<sup>11</sup> Cfr. MIRANDA PÉREZ, Armando. *El Principio Constitucional de Igualdad en Materia Fiscal*. Barra Mexicana, Colegio de Abogados, A.C. Revista El Foro, tomo XII, NÚMERO 2, México, 1999. pp. 109; y ss. BENDA, E. *El Estado Social de Derecho*. Manual de Derecho Constitucional. Centro de Estudios Constitucionales y Marcial Pons, Madrid, 1996. p. 524.

<sup>12</sup> Cfr. GONZÁLEZ NAVARRO, F. *El Estado social y democrático de Derecho*. Civitas, Madrid, 1991. p. 75.

la extensión de la tutela de las libertades y los derechos fundamentales, a quienes anteriormente no habían podido gozarlos. En efecto, el Estado social, lejos de implicar un debilitamiento de la garantía de la libertad individual, inherente al concepto clásico del Estado de Derecho, ha significado su aplicación a las formaciones jurídicas y sociales en las que el ciudadano desarrolla su actividad y personalidad. El Estado social entraña los principios de libertad, solidaridad y justicia.<sup>13</sup>

Las características de esta forma de organización son: a) mayor contenido material de los valores de libertad, igualdad, seguridad jurídica, justicia y propiedad individual; el Estado social recoge estos valores y pretende hacerlos más efectivos, dándoles una base y un contenido material; b) Es un Estado que se responsabiliza de que los ciudadanos cuenten con mínimos vitales a partir de los cuales puedan ejercer sus derechos. El Estado social quiere establecer las bases jurídicas, económicas y sociales para el individuo, desde unos mínimos garantizados; c) Una de sus notas fundamentales es la transformación de la imagen de las relaciones entre el Estado y la Sociedad. Se acepta que la realidad es que el orden estatal se ve influido en muy variada forma por la realidad social, de forma semejante a como, en sentido inverso, el Estado incide en la sociedad; así se concluye que el *bien común* no resulta automáticamente de la libre concurrencia de fuerzas sociales y de los individuos, sino que requiere que el Estado, con su autoridad, solucione los diferentes conflictos de intereses entre la sociedad y el Estado.

El Estado social de Derecho, por principio subraya la responsabilidad y competencia del Estado y su Administración para intervenir en la configuración social.

De acuerdo con el Maestro Andrés Serra Rojas, el Estado mexicano tiene las siguientes características teóricas:

---

<sup>13</sup> Cfr. MORATI. *Artículo 1. Comentario della Costituzione*. Tomo I. Editrice, Bologna. pp. 45-46.

“1.- Es una República, éste es el sistema de gobierno en el cual el poder reside en el pueblo que lo ejerce directamente por medio de representantes y por un término limitado;

“2.- Es representativa, toda vez que el pueblo ejerce sus funciones por medio de sus representantes legítimos elegidos en forma democrática por medio del voto universal;

“3.- Es democrática, porque el poder supremo reside en el pueblo o en sus representantes legítimos. El Estado mexicano es soberano. La soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste. El pueblo tiene en todo tiempo el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno;

“4.- Es federal, donde cada autonomía territorial es miembro libre y soberano en todo lo concerniente a su régimen interior y en esta virtud contribuye a la formación de la voluntad del Estado federal.”

Lo anterior tiene sustento jurídico y político en los artículos 39, 40 y 41 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, donde se consagra la forma del Estado mexicano como república representativa, sustentado en la soberanía del pueblo, bajo los principios de la democracia y dentro de un pacto federal.<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> ACOSTA ROMERO, Miguel, op. cit., pp. 121-123 y 138: «...la forma de Estado tiene que referirse al todo del estado, es decir, a la estructura jurídico-política que adopta el Estado soberano en su quehacer diario y en su estructura jurídica y que, partiendo de este supuesto, la forma de gobierno se refiere a una parte del todo del Estado, que son precisamente los órganos a través de los cuales se ejercita el poder. [...] como formas de Estado, podemos tipificar la monarquía, la república y dentro de ésta, la central y la federal, la confederación de estados y algunas otras.». Comentario personal: como forma de gobierno, en México se cultivó el ‘presidencialismo’, sustentado en el poder que constitucionalmente se ha conferido al Poder Ejecutivo, así como en el ejercicio de facultades meta constitucionales que se acentuaron durante el período presidencial 1988-1994, donde la preponderancia del Poder Ejecutivo sobre los otros Poderes era manifiesta e incuestionable; sin embargo, a partir del período presidencial 1994-2000, sin mediar modificación constitucional, se ha percibido el surgimiento de una nueva forma de gobierno en el cual el Congreso de la Unión está fortaleciendo su preponderancia en la vida de la nación mexicana, frente a los otros Poderes (recordemos la frase no tan célebre: ‘el ejecutivo propone y el legislativo dispone’); lo que pone de manifiesto una etapa de transición hacia un régimen de gobierno *parlamentario* que, se supone, debe de responder a una participación más democrática y directa del pueblo a través de sus representantes, y a un control más efectivo del

Así, el Estado federal es producto de la voluntad nacional, libre y soberana sustentada en el poder constituyente que se manifiesta en una Carta Magna o Constitución. Sus características de tiempo, fin y modo son perpetuas, no se puede alterar el Estado federal. Sus miembros detentan una autonomía en diferentes grados, por medio de la cual se da la relación directa entre estos y la población de las entidades federativas.

No podemos negar que en todos los países que han adoptado el sistema federal, el federalismo aparece como un instrumento de vida y de política superior, dispuesto para mantener los más elevados valores del mundo democrático. Se quiera o no, el federalismo es la forma superior de los ideales del Estado democrático.

La realidad política contemporánea nos muestra cómo el federalismo sirve lo mismo a un sistema que a otro, ya que cualquier ideología que lo acepte encuentra en él una poderosa técnica política para estructurar su poder.

El hombre está obligado a modelar las estructuras sociales, políticas y económicas del presente siglo, porque las actuales no son suficientes para afrontar los riesgos y dificultades, que cada día serán mayores. Al respecto el maestro Don Jesús Reyes Héroles escribió:

"Ni más Estado para que haya menos sociedad e individuo, ni más sociedad para que haya menos Estado e individuo; individuo, sociedad y Estado tienen ámbitos de acción característicos".<sup>15</sup>

---

Congreso sobre el poder administrativo; empero, esta transformación incipiente atraviesa hoy en día por una etapa sui-generis, que podemos identificar como *'gobierno de partidos'*, donde los partidos políticos y no los representantes del pueblo, son los verdaderos factores del poder político en México.

<sup>15</sup> CASO LOMBARDO, Andrés. *Cuatro Ensayos de Política y Administración Pública*. Instituto Nacional de Administración Pública, México, 1992 p. 27.

El Estado debe nacer, crecer y perpetuarse con el apoyo de una fianza. «¿Cómo hacer efectiva esta fianza? La única respuesta lógica jurídica la dieron los legisladores del constituyente de 1857 y 1917, consistente en un compromiso constitucional entre la Federación y sus habitantes».<sup>16</sup> El derecho y el Estado por la sanción se encuentran vinculados, el derecho es por y del Estado, el Estado le da fuerza al derecho. Así la primera gran división del derecho es el derecho constitucional, el cuál rige la organización misma del Estado, lo que significa la relación del Estado y la persona, regida en un principio por el derecho constitucional el cual rige las bases fundamentales de esa relación.

Los Estados son actualmente nacionales, su organización se verifica por medio de tres poderes: Ejecutivo, Legislativo, y Judicial. De aquí surge un derecho parlamentario o congresional, que el maestro Silvano Tosi define como sigue:

"...el estudio del conjunto de las relaciones político-jurídicas que se desarrollan al interior de las asambleas y, más precisamente, como aquella parte del derecho constitucional que se refiere a la organización interna y al funcionamiento del parlamento".<sup>17</sup>

El Estado ha recibido un mandato para hacer política social, para administrar y para impartir justicia de forma especial e independiente dentro de la sociedad, y lo hace a través de la *función administrativa*, con apoyo y fundamento de la *función legislativa* para no desarticular los órganos del Gobierno y la separación o división de poderes; así, la Justicia Administrativa nace de la necesidad de regular la vigencia de los principios jurídicos y políticos y del deber de consagración del Estado de Derecho, sin estar sometido a los límites del rigorismo judicial.<sup>18</sup>

---

<sup>16</sup> MIRANDA PÉREZ, Armando. *El Sistema Mexicano de Distribución de Competencias Fiscales*, Tesis para obtener el título de Licenciado en Derecho, México D.F., 1995, p. 74.

<sup>17</sup> BERLÍN VALENZUELA, Francisco, *Derecho Parlamentario*. México, Fondo de Cultura Económica, 1993, p.25.

<sup>18</sup> Cfr. DROMI, R. *Derecho Administrativo*. Ediciones Ciudad Argentina. Quinta Edición, Buenos Aires, 1996. p. 761.

## **A. Funciones del Estado**

En el mundo, las funciones del Estado y sus reformas son temas de reflexión centenaria que se populariza, cuando menos, desde la década de los setenta y se profundiza a raíz de la caída del muro de Berlín.

Ejecutar los actos administrativos a su exacta observancia, legislar y juzgar son tres funciones a las cuales el Estado no puede renunciar. Por ello, un Estado que cumple con sus funciones, está cumpliendo con la sociedad; pero ese cumplimiento lleva implícita la existencia de una distribución de competencias concretas, sin interferencias, que faciliten, por una parte, las relaciones de coordinación entre los propios órganos del Estado y, por la otra parte, las relaciones de supra a subordinación del Estado con los gobernados.

Nuestra Nación ha sido cuidadosa en respetar sus competencias previstas en la Constitución, sin interferencias entre los poderes de la Unión y observando el respeto al principio de separación de poderes que consagra nuestra Carta Fundamental.

Los fines del Estado constituyen direcciones, metas, propósitos o tendencias de carácter general que se reconocen al Estado para su justificación y que se consagran en su legislación.

Las funciones del Estado son los medios o formas diversas que adopta el derecho para realizar los fines del Estado. Del latín *functio*, *-ōnis*, la palabra *función* significa: capacidad de actuar propia de los seres vivos y de sus órganos, y de las máquinas o instrumentos, tarea que corresponde realizar a una institución o entidad, o a sus órganos o personas.<sup>19</sup>

---

<sup>19</sup> Diccionario de la Lengua Española, vigésima segunda edición.

Las funciones del Estado tienen un apoyo lógico y jurídico. Por medio de los fines se reconocen las etapas para alcanzar una meta, por medio de las funciones se consagran procedimientos de la legislación que necesitan para su realización de las tres funciones esenciales del Estado.

En suma, las funciones del Estado, de conformidad con la Teoría de la Separación o División de Poderes son tres: la función administrativa, la función legislativa y la función jurisdiccional;<sup>20</sup> Estas funciones se expresan en el artículo 49 de nuestra Constitución Federal, en los siguientes términos: *“El Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.”*

En esa tesitura, es claro que el Poder del Estado es único, aunque para su ejercicio se concibe en las tres áreas de Poder antes referidas.

Cuando el pueblo expresa su voluntad soberana para formar el Estado, plasma en su Constitución la existencia, la organización y el funcionamiento de sus órganos, los cuales quedan sometidos al orden jurídico en el ejercicio de las atribuciones necesarias para su desempeño. De esta manera la fuerza del Estado se transforma en poder público, sometido al Derecho, que le sirve de medida en su manifestación, ya que toda su actuación deberá realizarse dentro del marco señalado por él.<sup>21</sup>

En sus aspectos elementales, la **función legislativa** es la función encaminada a establecer las normas jurídicas generales. El Estado moderno es el creador del orden jurídico nacional. La **función administrativa** es la función propia del Poder Ejecutivo y consiste en realizar actos mediante los cuales se oriente el aprovechamiento de los recursos técnicos, humanos, materiales y financieros del Estado hacia el cumplimiento de sus objetivos institucionales. Estos últimos

---

<sup>20</sup> DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto y LUCERO ESPINOSA, Manuel. *Compendio de Derecho Administrativo*. Editorial Porrúa. México, 1994, p.21.

<sup>21</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, Editorial Limusa, México, 2008, p. 36.

objetivos deben tener una clara administración, es decir, un conjunto ordenado y sistematizado de principios, técnicas y prácticas que tiene como finalidad apoyar la consecución de los objetivos del Estado por medio de la provisión de los medios necesarios para obtener los resultados con la mayor eficacia y eficiencia posibles. Finalmente, la **función jurisdiccional** es la actividad del Estado encaminada a resolver las controversias, estatuir o declarar el derecho. La competencia del Poder Judicial en la sociedad moderna, lo coloca como el órgano orientador de la vida jurídica nacional y como factor de equilibrio entre los tres Poderes.

## **B. La actividad financiera del Estado**

El Estado, para la ejecución de sus finalidades, a través del Poder Ejecutivo desarrolla una actividad *“que se encamina a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales. Siendo esto así, es lógico que la Administración de un Estado —como la de cualquier otra entidad pública o privada— tenga que utilizar medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines. De donde resulta que uno de los sectores más importantes de la actividad administrativa está constituido precisamente por la gestión de intereses económicos”*.<sup>22</sup>

Esta actividad ha recibido el nombre de **actividad financiera**, la cual, según Giannini, la cumple el Estado para *«administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos, para conservar, destinar o invertir las sumas ingresadas»*.<sup>23</sup>

La **actividad financiera** del Estado ha sido definida también por el fiscalista mexicano Joaquín B. Ortega, quien la concibe como *“la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos*

---

<sup>22</sup> SÁINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, vol. I, p. 10, Cit. Por DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México 1999, p. 5.

<sup>23</sup> GIANNINI, A.E., *Instituciones de Derecho Tributario*, n. 2. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México 1999, p. 5.

*destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines”.*<sup>24</sup>

En esa tesitura, es claro que la administración financiera del Estado se desenvuelve en tres estadios: a) el de la obtención de ingresos —*a través de los tributos, la explotación de su patrimonio y de financiamientos*—; b) la administración de los ingresos obtenidos así como de su patrimonio, y la explotación de sus bienes patrimoniales permanentes; y c) la aplicación de los recursos obtenidos para cumplir con sus finalidades.

Parafraseando a Delgadillo Gutiérrez,<sup>25</sup> podemos resumir los tres estadios antes referidos en: obtención, manejo y aplicación de los recursos con que cuenta el Estado para la realización de las actividades que le permitirán la consecución de sus fines, los cuales quedan inmersos dentro de las finanzas públicas, que constituye la materia que comprende todo el aspecto económico del ente público. El Estado obtiene sus recursos por muy diversos medios, como la explotación de sus propios bienes y el manejo de sus empresas, así como por el ejercicio de su poder de imperio, con base en el cual establece las contribuciones que los particulares deberán aportar para los gastos públicos. Finalmente, su presupuesto se complementará con otros mecanismos financieros, que en calidad de empréstitos vía crédito interno o externo, obtendrá de otros entes. El manejo de los recursos que obtiene el Estado se efectúa mediante los diferentes órganos que integran la administración pública, centralizada y paraestatal, siempre sujetos a las disposiciones que regulan la legalidad de su actuación. La aplicación de estos recursos se traduce en las erogaciones que por concepto de gasto público tiene que efectuar en su gestión para alcanzar sus objetivos.

Igualmente recogemos de Delgadillo Gutiérrez la idea de que el Derecho Financiero comprende las normas relativas a la obtención, manejo y aplicación de

---

<sup>24</sup> ORTEGA, Joaquín B., *Apuntes de Derecho Fiscal*, p. 1., Cit. Por DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México 1999, p. 5.

<sup>25</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *op. cit.*, pp. 18 y 19.

los recursos del Estado; empero, en palabras del mismo autor, este campo se reduce cuando nos concretamos al aspecto de la obtención de los recursos que recibe el Estado por distintos medios; así, cuando enfocamos esta materia exclusivamente hacia la obtención de recursos estamos frente al llamado **Derecho Fiscal**, el cual comprende las normas que regulan la actuación del Estado para la obtención de recursos y las relaciones que genera esta actividad.<sup>26</sup>

Desde el punto de vista del Derecho Sustantivo, en palabras del autor que seguimos, encontramos que lo fiscal se extiende a todo tipo de ingresos de derecho público que percibe la Federación: contribuciones, productos, aprovechamientos y sus accesorios, todos regulados por la Ley de Ingresos de la Federación<sup>27</sup> que anualmente emite el Congreso de la Unión, por lo que podemos afirmar que el **Derecho Fiscal** regula todo lo relativo a los ingresos que el Estado obtiene en el ejercicio de sus funciones.

El mismo autor distingue la materia objeto de estudio del **Derecho Fiscal** «la obtención de todo tipo de ingresos de derecho público» de la diversa que corresponde al **Derecho Tributario** «la obtención de contribuciones», en los siguientes términos:

---

<sup>26</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, op. cit., pp. 21 y 22: El término "fiscal" proviene de la voz latina *fisco*, tesoro del Emperador, al que las provincias pagaban el *tributum* que les era impuesto. A su vez, la palabra "fisco" se deriva de *fiscus*, nombre con el que inicialmente se conoció la cesta que servía de recipiente en la recolección de los higos y que también utilizaban los recaudadores para recolectar el *tributum*. De aquí que todo tipo de ingreso que se recibía en el fisco tenía el carácter de ingreso fiscal. [...] Si partimos del origen etimológico de la palabra, tenemos que concluir que, en efecto, lo fiscal se refiere a todo tipo de ingresos, es decir, a todo lo que ingresa en el "fiscus", o "erario", como también se le conoce debido a que finalmente la hacienda del Estado se formó con dos tesoros, el del emperador (fisco) y el del pueblo (erario).

<sup>27</sup> La Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2010, en su artículo 1º, clasifica en tres grandes rubros los ingresos de la Federación como sigue: "A. INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL: I. Impuestos; II. Contribuciones de mejoras; III. Derechos; IV. Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago; V. Productos; VI. Aprovechamientos. B. INGRESOS DE ORGANISMOS Y EMPRESAS: I. Ingresos de organismos y empresas; II. Aportaciones de seguridad social. C. INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS: I. Endeudamiento neto del gobierno federal; II. Otros financiamientos; III. Déficit de organismos y empresas de control directo."

“Una corriente de tratadistas de las finanzas públicas se ha concentrado en el estudio de la regulación de la actividad del Estado tendiente a la obtención de recursos fundada en su poder de imperio, a través de la cual se impone a los particulares la obligación de contribuir a las cargas públicas, con lo que se ha estructurado una disciplina denominada **Derecho Tributario**.

Fue Dino Jarach, con su obra clásica *El hecho imponible*, quien en 1943 sentó las bases de esta disciplina al precisar la naturaleza de la relación jurídica impositiva y de la actividad administrativa de determinación, y elaboró la dogmática del hecho imponible para demostrar la autonomía estructural, que no científica, del Derecho Tributario.

Una vez sentadas las bases del Derecho Tributario, se desarrollaron teorías de gran importancia y su estudio adquirió una dimensión de magnitudes considerables, al grado de poder afirmar que dentro de la materia jurídica de las finanzas públicas este Derecho es el que ha tenido mayor desarrollo.

Para dejar expuesto un concepto claro de Derecho Tributario, diremos junto con Dino Jarach que “**...es el conjunto de las normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos. La ciencia del Derecho Tributario tiene por objeto el conocimiento de esas normas y principios.**”<sup>28</sup>

Planteado así, el **Derecho Financiero** incluiría la regulación de los actos cumplidos por el Estado: a fin de procurar los medios de financiamiento para atender los gastos públicos; a fin de realizar estos últimos; y los que se relacionen con la administración de los bienes que le pertenecen. El **Derecho Fiscal** incorporaría los principios y normas según las cuales el Estado percibe los recursos resultantes de la contraprestación por los particulares, en pago de los servicios que les son dados, los derivados de la explotación de los bienes del dominio público originario, y de las empresas de que sea titular, como igualmente

---

<sup>28</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, op. cit., pp. 22-23.

los percibidos por el uso del crédito público. Por último, el **Derecho Tributario** mentaría aquél conjunto de materias exclusivamente relativas a la actuación del Estado en uso del poder de imposición, esto es, el de crear tributos, ingresos públicos coactivamente exigibles de los particulares, y a su actuación, en tanto fisco, o sea, ente recaudador de los tributos establecidos.<sup>29</sup>

### C. Potestad y competencia Tributaria

Las atribuciones que tiene el Estado para imponer tributos y obtenerlos de sus gobernados es fruto de la potestad tributaria y de la competencia recaudatoria; la primera, para establecer las contribuciones mediante la ley,<sup>30</sup> y la segunda, para exigir las a los gobernados;<sup>31</sup> facultades que, siguiendo a Carballo Balbanera, entendemos como:

"El poder jurídico que tiene el Estado para el establecimiento de las contribuciones; para la aplicación y cobro de las propias contribuciones en el caso concreto, así como para la asignación de éstas al gasto público".<sup>32</sup>

Dentro de este orden de ideas, acordes con Delgadillo Gutiérrez,<sup>33</sup> nos encontramos que *"... el poder del Estado, como organización jurídico-política de la sociedad, queda plasmado en la Constitución, de donde dimana la potestad que los órganos pueden ejercer bajo el sometimiento al orden jurídico preestablecido. Acorde con la idea anterior, nuestra Constitución Política en sus artículos 39, 40 y 41 reconoce esta fuerza como la voluntad del pueblo en quien reside el poder superior del Estado, es decir, la soberanía, por cuya manifestación se estructuró el*

---

<sup>29</sup> ATCHABAHIAN, Alfonso. *Lo Contencioso Tributario en América*, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, México, Segundo número extraordinario; Cit. Por Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Editorial Limusa, México, 2008, pp. 23-25.

<sup>30</sup> Ver, entre otros preceptos, el artículo 73, fracción VII de la Ley Fundamental.

<sup>31</sup> El artículo 145 del Código Fiscal de la Federación establece: *"Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución."*

<sup>32</sup> CARBALLO BALVANERA, Luis. *Los Sistemas de Participación en los Ingresos. El caso de México*. México, 1989. p.1.

<sup>33</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, op. cit., pp. 36-37.

Estado mexicano, con una organización determinada para el ejercicio de su poder a través de sus funciones legislativa, ejecutiva y judicial. Con base en lo anterior podemos concluir que el poder del Estado, poder tributario cuando lo referimos a nuestra materia en particular, fue plasmado en nuestra Constitución, de donde emana la **potestad tributaria**, que es ejercida por los órganos a quienes se les atribuye expresamente. En este sentido, la potestad tributaria se expresa en la norma suprema como facultad para imponer contribuciones, lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente, Congreso de la Unión, establece las contribuciones mediante una ley, que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico-tributaria. Cuando hablamos de la potestad tributaria nos referimos a un poder que será ejercido discrecionalmente por el órgano legislativo, dentro de los límites que establece la propia Constitución, este poder se concreta y concluye con la emisión de la ley, en la cual, posteriormente, los sujetos destinatarios del precepto legal quedan supeditados para su debido cumplimiento. En el mandato legal se fundamenta la actuación de las autoridades en materia tributaria, las cuales actúan con sujeción a lo dispuesto por la ley, de acuerdo con su competencia tributaria. **Por tanto, cuando hablamos de potestad tributaria nos referimos necesariamente a la fuerza que emana de la propia soberanía del Estado, en tanto que cuando nos referimos a la competencia tributaria hacemos alusión a las facultades que la ley ha otorgado a los órganos del Estado. Potestad es poder que emana de la soberanía del Estado; competencia es facultad que deriva de la ley.**

En suma, para el ejercicio de sus funciones el Estado requiere de los medios económicos que le permitan su realización. La idea del *bien común*<sup>34</sup> no se puede

---

<sup>34</sup> El concepto fundamental del **bien común** se ha expresado en la *Encíclica Pacem in Terris* de S.S. Juan XXIII, Cit. por De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Porrúa, México 1999, pp. 11-12; de donde recogemos los siguientes textos: “45.- **Todos los hombres y todas las entidades intermedias tienen obligación de aportar su contribución específica a la prosecución del bien común. Éste comporta el que persigan sus propios intereses en armonía con las exigencias de aquél y contribuyan al mismo objeto con las prestaciones en -bienes y servicios- que las legítimas autoridades establecen, según criterios de justicia, en la debida forma y en el ámbito de la propia competencia, es decir, con actos formalmente perfectos y cuyo contenido sea moralmente bueno,**

alcanzar sin los fondos necesarios para cumplir con la misión del Estado. De esta manera, la potestad tributaria se manifiesta en el campo legislativo con la creación de las normas que establecen las situaciones generales, que al concretarse en la actividad o la actuación de los particulares, quedarán sometidas a la competencia tributaria del Ejecutivo, el cual la ejercerá conforme a las normas que regulan su ejercicio.

#### **D. El Proceso legislativo y la potestad tributaria**

Como ha quedado expresado líneas arriba, la **potestad tributaria** se expresa en la Norma Suprema como facultad para imponer contribuciones, lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente, Congreso de la Unión, establece las contribuciones mediante una ley, que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico-tributaria.

Así, la potestad tributaria se manifiesta a través del procedimiento legislativo

---

***o al menos, ordenable al bien.** 46.- La prosecución del bien común constituye la razón misma de ser de los Poderes Públicos los cuales están obligados a actuarlo reconociendo y respetando sus elementos esenciales y según los postulados de las respectivas situaciones históricas. 47.- Son ciertamente considerados como elementos del bien común las características étnicas que contradistinguen a los varios grupos humanos. Ahora bien, esos valores y características no agotan el contenido del bien común, que en sus aspectos esenciales y más profundos no pueden ser concebidos en términos doctrinales y, menos todavía, ser determinados en su contenido histórico, sino teniendo en cuenta al hombre, siendo como es aquél un objeto esencialmente correlativo a la naturaleza humana. 48.- En segundo lugar, el bien común es un bien en el que deben participar todos los miembros de una comunidad política, aunque en grados diversos según sus propias funciones, méritos y condiciones. Los Poderes Públicos, por consiguiente, al promoverlo, han de mirar porque en este bien tengan parte todos los ciudadanos sin dar la preferencia a alguno en particular o a grupos determinados; como lo establece ya nuestro predecesor de inmortal memoria, León XIII: 'Y de ninguna manera se ha de caer en el error de que la autoridad civil sirva al interés de uno o de pocos, habiendo sido establecida para procurar el bien de todos'. Sin embargo, razones de justicia y equidad pueden, tal vez, exigir que los Poderes Públicos tengan especiales consideraciones hacia los miembros más débiles del cuerpo social encontrándose éstos en condiciones de inferioridad para hacer valer sus propios derechos y para conseguir sus legítimos intereses. 49.- Pero aquí hemos de hacer notar que el bien común alcanza a todo el hombre, tanto a las necesidades del cuerpo como a las del espíritu. De donde se sigue que los Poderes Públicos deben orientar sus miras hacia la consecución de ese bien, por los procedimientos y pasos que sean más oportunos: de modo que, respetada la jerarquía de valores, promuevan a un mismo tiempo la prosperidad material y los bienes del espíritu. 50.- Todos estos principios están condensados en exacta previsión en un pasaje de nuestra encíclica 'Mater et Magistra', en que dejamos establecido que el bien común «consiste y tiende a concretarse en el conjunto de aquellas condiciones sociales que consienten y favorecen en los seres humanos el desarrollo integral de la propia persona».*

(Artículos 70, 71 y 72 de la Constitución Federal; 55 al 64 del Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, y los acuerdos internos),<sup>35</sup> el cual, en el sentido más amplio del término, se entiende como el conjunto de los actos que conducen a la creación de la ley: el procedimiento mediante el cual se fija su contenido, o bien, dicho en otros términos, se *formula* la voluntad legislativa del Estado mexicano a lo largo de todas sus etapas: iniciativa, discusión, aprobación, sanción, promulgación, publicación y vigencia.

Para los fines del estudio que nos ocupa el aspecto central de todo ese conjunto de actividades, que conlleva la elaboración de la ley en el Congreso General, consiste medularmente en la conformidad de la ley tributaria con los postulados constitucionales que rigen a los tributos, mismos que esencialmente se consagran con la naturaleza de *principios* en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, donde se establece la obligación de contribuir para la *cosa pública*, así como con las denominadas garantías individuales, reconocidas en el Capítulo I, artículos 1º a 29, de la propia Ley Fundamental. Así, los principios constitucionales de los tributos y las garantías fundamentales de los gobernados, surgen como umbrales o límites a la potestad tributaria del Estado.

## **E. La obligación de contribuir al gasto público**

Como cualquier obligación elevada a rango constitucional, la de contribuir es una que tiene una trascendencia mayúscula, pues no se trata de una simple

---

<sup>35</sup> Véase: ARTEAGA NAVA, Elisur, *Derecho Constitucional*, Oxford University Press México, S.A. de C.V., p. 192: La organización y funcionamiento del congreso de la unión, de las cámaras que lo componen y la actuación de los legisladores que forman parte de ellas, se rigen y regulan por lo que prevén la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, el Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos y los acuerdos parlamentarios. [...] La ley orgánica y el reglamento son de idéntica jerarquía; prevalece la primera sobre el segundo porque es posterior, establece y regula propiamente el proceso legislativo. [...] Tomando en cuenta que la integración o composición de las cámaras que conforman el congreso de la unión es notablemente diferente, cada una de ellas puede por sí, sin la intervención de la colegisladora, fijar las reglas que regirán sus procedimientos internos para operar; el fundamento para que lo hagan es la fracción I, del art. 77: "Cada una de las cámaras puede, sin intervención de la otra: 'I. Dictar resoluciones económicas relativas a su régimen interior'".

imposición soberana, derivada únicamente de la potestad del Estado, sino que tiene una vinculación social, una aspiración más alta, vinculada a los fines perseguidos por la propia Constitución.

Así se desprende, entre otros, de los artículos 3º, y 25 de la Constitución Federal, mismos que establecen, en su parte conducente, lo que a continuación se transcribe:

“Artículo 3o. Todo individuo tiene derecho a recibir educación. El Estado — Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios— impartirá educación preescolar, primaria y secundaria. La educación preescolar, primaria y la secundaria conforman la educación básica obligatoria.

La educación que imparta el Estado tenderá a desarrollar armónicamente todas las facultades del ser humano y fomentará en él, a la vez, el amor a la Patria y la conciencia de la solidaridad internacional, en la independencia y en la justicia.

I.- Garantizada por el artículo 24 la libertad de creencias, dicha educación será laica y, por tanto, se mantendrá por completo ajena a cualquier doctrina religiosa;

II.- El criterio que orientará a esa educación se basará en los resultados del progreso científico, luchará contra la ignorancia y sus efectos, las servidumbres, los fanatismos y los prejuicios.

Además:

a).- Será democrático, considerando a la democracia no solamente como una estructura jurídica y un régimen político, sino como un sistema de vida fundado en el constante mejoramiento económico, social y cultural del pueblo;

[...]

“Artículo 25. Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución.

El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará al cabo la regulación y fomento de las actividades que

demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución.

Al desarrollo económico nacional concurrirán, con responsabilidad social, el sector público, el sector social y el sector privado, sin menoscabo de otras formas de actividad económica que contribuyan al desarrollo de la Nación.

[...]"

De las transcripciones que anteceden se deduce que la Constitución aspira a que se promueva el desarrollo social —dando incluso una dimensión sustantiva al concepto de democracia, acorde a estos fines, encauzándola hacia el mejoramiento económico y social del pueblo—. Asimismo, se observa que la Ley Fundamental otorga una importancia destacada a la consecución de un orden en el que el ingreso y la riqueza se distribuyan de una manera más justa, para lo cual participarán con responsabilidad social los sectores público, social y privado.

Así, de la Constitución se desprende que el sistema tributario tiene como objetivo el recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que el mismo resulte justo —equitativo y proporcional—, con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más adecuada distribución del ingreso y la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la Carta Magna.

En efecto, resulta necesario advertir que los derechos económicos, sociales y culturales, promovidos a nivel constitucional durante las primeras décadas del siglo XX, no han sido incorporados al ordenamiento jurídico de las democracias constitucionales simplemente por ser considerados como un elemento adicional de protección.

Por el contrario, la razón de ser de tales derechos está en el hecho de que su mínima satisfacción es una condición indispensable para el goce de los derechos civiles y políticos. Dicho de otra forma, sin la satisfacción de unas condiciones mínimas de existencia, sin el respeto de las condiciones materiales de existencia

de los individuos, toda pretensión de efectividad de los derechos clásicos de libertad e igualdad formal, consagrados en el Capítulo Primero del Título Primero de nuestra Ley Fundamental, se reducirá a un mero e inocuo formalismo. Sin la efectividad de los derechos económicos, sociales y culturales, los derechos civiles y políticos son una ilusión. Y a la inversa, sin la efectividad de los derechos civiles y políticos, los derechos económicos, sociales y culturales son insignificantes.

En este contexto, debe destacarse que, entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a la que hace referencia el artículo 25 constitucional, está la obligación de contribuir establecida en el artículo 31, tomando en cuenta que la exacción fiscal, por su propia naturaleza, significa una reducción del patrimonio de las personas y de su libertad general de acción. En efecto, de eliminarse un impuesto, los contribuyentes dispondrían para sí mismos de mayor riqueza y de más oportunidades de autodeterminación. Sin embargo, la libertad que se gana al quedar liberado de la imposición es fugaz, pues ésta se pierde en la defensa de los derechos propios, antes garantizada por el Estado, sostenido con las propias contribuciones.

De esta manera, la propiedad tiene una función social que conlleva responsabilidades, entre las cuales puede destacarse la que corresponde al deber social de contribuir al gasto público, a fin de que se satisfagan las necesidades colectivas o los objetivos inherentes a la utilidad pública o a un interés social.

Así, dada la importancia del deber de contribuir al sostenimiento del Estado, resulta perfectamente válido que la legislación —y la administración tributaria en el ámbito competencial que le corresponda— prevea las reglas necesarias para combatir las prácticas fiscales nocivas que por sus características merman a la recaudación y con ello al gasto público, en el entendido de que la misma se encuentra indisolublemente ligada a un principio de responsabilidad social para la consecución de los fines a los que la propia Constitución aspira.

Las consideraciones anteriormente expresadas se desprenden del contenido de la tesis aislada número 1a. CXIX/2006, que lleva por rubro: “OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. OBEDECEN A UN DEBER DE SOLIDARIDAD”, así como de la ejecutoria que le informa.<sup>36</sup>

Lo anterior, considerando que es lógico que el propio sistema tributario prevea mecanismos que permitan hacer exigible a los particulares esa obligación constitucional, de cuyo cumplimiento depende la eficacia misma de las finalidades sociales encomendadas constitucionalmente al Estado. De tal forma que el legislador, en ejercicio de la potestad constitucional de combatir prácticas nocivas que afecten la recaudación, constriñendo la esfera jurídica de los derechos individuales, está legitimado para regular la manera como se debe cumplir una determinada obligación tributaria.

Lo antes expuesto, inclusive puede desprenderse del propio artículo 16 constitucional, en el que se establece la posibilidad de que la autoridad administrativa lleve a cabo las actuaciones que le permitan comprobar el efectivo cumplimiento de las obligaciones de la materia tributaria, con lo cual se acredita la capital trascendencia de dicho deber —siendo ésta una de las pocas materias en las que

---

<sup>36</sup> Tesis aislada 1a. CXIX/2006, establecida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo XXIV, correspondiente a julio de dos mil seis, que tiene el siguiente texto: “El sistema tributario tiene como objetivo recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que aquél resulte justo -equitativo y proporcional, conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos-, con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más justa distribución de la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la Carta Magna. Lo anterior, en virtud de que la obligación de contribuir -elevada a rango constitucional- tiene una trascendencia mayúscula, pues no se trata de una simple imposición soberana derivada de la potestad del Estado, sino que posee una vinculación social, una aspiración más alta, relacionada con los fines perseguidos por la propia Constitución, como los que se desprenden de la interpretación conjunta de los artículos 3o. y 25 del Texto Fundamental, consistentes en la promoción del desarrollo social -dando incluso una dimensión sustantiva al concepto de democracia, acorde a estos fines, encauzándola hacia el mejoramiento económico y social de la población- y en la consecución de un orden en el que el ingreso y la riqueza se distribuyan de una manera más justa, para lo cual participarán con responsabilidad social los sectores público, social y privado. En este contexto, debe destacarse que, entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 constitucional, se encuentra la obligación de contribuir prevista en el artículo 31, fracción IV, constitucional, tomando en cuenta que la exacción fiscal, por su propia naturaleza, significa una reducción del patrimonio de las personas y de su libertad general de acción. De manera que la propiedad tiene una función social que conlleva responsabilidades, entre las cuales destaca el deber social de contribuir al gasto público, a fin de que se satisfagan las necesidades colectivas o los objetivos inherentes a la utilidad pública o a un interés social, por lo que la obligación de contribuir es un deber de solidaridad con los menos favorecidos”.

desde la propia norma fundante se establece la posibilidad de verificación—. <sup>37</sup>

## ***II. La Constitución como norma suprema***

La Constitución es la norma suprema que organiza a los poderes del Estado y protege los derechos fundamentales de las personas. <sup>38</sup>

Para Häberle, la Constitución es un orden jurídico fundamental de un proceso público libre (la ley en la acción pública) que, como Constitución democrática que es, se convierte en un proceso. <sup>39</sup>

Elisur Arteaga Nava sostiene que:

“Una constitución es un complejo normativo. Es un conjunto de normas dispuesta sistemáticamente con el propósito de organizar, en nuestro caso, al Estado mexicano. Dichas normas son de jerarquía superior, permanentes, escritas, generales y reformables.” <sup>40</sup>

Para H. Kelsen, una Constitución, en su plano material concebida como norma que regula la producción de las normas generales, es una norma superior, mientras que la producida por esa determinación es la norma inferior; de lo que sigue colegir que la Constitución configura el fundamento inmediato de validez de las demás normas que integran nuestro orden jurídico. <sup>41</sup>

---

<sup>37</sup> Para efectos de claridad, a continuación se transcribe la parte conducente del referido artículo 16 de nuestra Carta Magna: “Artículo 16.- Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. [...] La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos”.

<sup>38</sup> Definición que se recoge de: SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *Las garantías individuales parte general*, 2ª ed., México, 2005, p. 45.

<sup>39</sup> HÄBERLE, P., *Libertad, igualdad, fraternidad, 1789 como historia, actualidad y futuro del Estado constitucional*, p. 78, Cit. por COELLO NUÑO, U., *La Constitución abierta como categoría dogmática*, Editorial México Universitario, México, 2005, p. 36.

<sup>40</sup> ARTEAGA NAVA, E., *Derecho constitucional*, 2ª. ed., México, Oxford University Press, p. 3.

<sup>41</sup> KELSEN, H., *Teoría pura del derecho*, México, Porrúa, 1ª ed., 2003, p. 232.

La caracterización de norma jerárquicamente superior, a la que aluden las definiciones anteriores, revela, prima facie, la existencia de un orden jurídico o sistema de normas situadas en un plano de supra y subordinación, donde la Constitución es la norma suprema o norma fundante. Tal carácter se pone de manifiesto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos a través de su artículo 133,<sup>42</sup> donde se establece:

“Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con la aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de Toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las constituciones o leyes de los Estados.”

Por su orden de ubicación en el texto constitucional antes copiado, parecería que las leyes que emanen de ella (leyes constitucionales)<sup>43</sup> se ubican por encima de los tratados internacionales o, cuando menos, al mismo nivel de jerarquía constitucional que éstos; sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación<sup>44</sup> ha declarado que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Por vía de consecuencia, puede sostenerse que la jerarquía de las normas legales en el régimen jurídico mexicano es la siguiente: i) Constitución Federal, ii) Tratados internacionales, iii) Derecho federal y iv) Derecho local.

Ignacio Burgoa ha afirmado:

“El artículo 133 constitucional, correspondiente al 126 de la Constitución de 57, emana directamente del artículo 6º de la Constitución Norteamericana que dispone: «Esta Constitución, las leyes de la Federación que en virtud de ella se

---

<sup>42</sup> CARPIZO, J./CARBONELL, M., *Derecho constitucional*, México, UNAM/Porrúa, 2003, p. 12.

<sup>43</sup> *Ibidem*, “Las leyes constitucionales son aquellas que afectan la unidad del Estado federal, es decir, su ámbito de aplicación es tanto federal como local; como ejemplos se pueden señalar la Ley de Amparo y la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

<sup>44</sup> *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, México, Novena Época, vol. X, tesis P. LXXVII/99, p. 46.

sancionaren y todos los tratados celebrados o que se celebren por la autoridad de los Estados Unidos, serán la ley suprema de la tierra. Los jueces de cada Estado estarán sujetos a ella sin que obsten las constituciones o leyes de los Estados.”<sup>45</sup>

Aunado al principio de supremacía constitucional, debemos mencionar el diverso de rigidez, que se desprende del artículo 135 Constitucional, en razón del cual, si bien la Constitución Federal puede ser adicionada o reformada, para que esas adiciones o reformas lleguen a ser parte de la misma, se requiere que el Congreso de la Unión, por el voto de las dos terceras partes de los individuos presentes, acuerde las reformas o adiciones, y que éstas sean aprobadas por la mayoría de las legislaturas de los Estados.

Las características de los principios de supremacía y rigidez constitucional se extienden al ámbito de los derechos fundamentales reconocidos por nuestra Constitución Federal como garantías individuales<sup>46</sup>, dado que al estar plasmados en el texto constitucional, devienen igualmente supremos, pues se ubican por encima de la normativa secundaria y, su rigidez, deriva de que sólo se les podrá alterar cuando se cubran los requisitos que exige el artículo 135, antes invocado.

En torno al principio de supremacía constitucional cabe citar la tesis aislada sustentada por la Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro CONSTITUCIÓN, SUPREMACÍA DE LA. ES UN DERECHO PÚBLICO INDIVIDUAL. FUENTES Y EVOLUCIÓN DE ESTE DERECHO, donde se contiene una reseña sucinta de la evolución de este principio, misma que se reproduce al pie de página.<sup>47</sup>

---

<sup>45</sup> BURGOA, I., *El juicio de amparo*, 41ª ed., México, Editorial Porrúa, 2005, p. 161.

<sup>46</sup> SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, Las garantías individuales parte general, op. cit., pp. 61-62.

<sup>47</sup> Véase tesis aislada sustentada por la Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tomo Informes de la Séptima Época, Informe 1970, Parte III, tesis sin número, página 36, número de registro 807,296, de rubro CONSTITUCIÓN, SUPREMACÍA DE LA. ES UN DERECHO PÚBLICO INDIVIDUAL. FUENTES Y EVOLUCIÓN DE ESTE DERECHO: “[...] Frente al derecho público europeo, de tenaz y tradicional resistencia para insertar, en sus cláusulas constitucionales positivas, una norma que reconozca la supremacía de la Constitución, con respecto a los actos que en ejercicio de su soberanía expidan o

---

dicten los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial de un Estado, el derecho público de las Américas (Argentina, Colombia, Estados Unidos, México, Uruguay y Venezuela) ha sido expresamente consciente, desde su nacimiento hasta ahora, de una evolución positivamente ascendente en favor del principio de la supremacía constitucional, al consignarse, en los textos de las diversas Constituciones de varios de los países americanos, los antes nombrados, aquel principio, que ha adquirido la categoría política de ser un derecho fundamental público del hombre manifestado en la proposición de que "nadie podrá ser privado de sus derechos" (artículo 14 de la vigente Carta Política de México), y, entre esos derechos tiene valor primordial, el derecho a la supremacía de la Constitución, reconocida como la norma *normarum* y estar sobre cualquier acto de tipo legislativo, o bien de la administración pública o de naturaleza judicial que desconozca, viole o se aparte del conjunto de cláusulas y principios estructurales del orden constitucional positivo de una nación. La Constitución de los Estados Unidos de América, del 17 de septiembre de 1787, en su artículo VI, párrafo segundo, es el primer Código Fundamental de una nación que llegó a establecer, en una norma constitucional positiva, que la Constitución es la Ley Suprema de la tierra y está por encima de las leyes federales y locales y de los tratados o actos de cualquiera otra autoridad y "los Jueces en cada Estado, estarán sujetos a ella, a pesar de lo que en contrario dispongan la Constitución o leyes de cada Estado". La doctrina y jurisprudencia norteamericanas, lo mismo en las lucubraciones de Story que en las de Kent, en el siglo pasado, que en las de Corwin, en este siglo, son de una incontrovertible reciedumbre sobre la supremacía de la Constitución frente a cualquier ley federal o local en pugna con ella, o en un punto a los actos que la contradigan y realicen los otros poderes federales o locales de los Estados Unidos. Los precedentes de la jurisprudencia de la Corte Suprema, desde el año de 1816 hasta la fecha, han mantenido, igualmente, la supremacía de la Constitución contra cualquier acto de autoridad que trate de desconocer el alcance y significado evolutivo de sus cláusulas, como quiere, Corwin, en sus valiosos comentarios en orden a este tema. La teoría de la Constitución en México ha sido siempre irrefragablemente firme en torno de la supremacía de la Constitución, como norma fundamental y primaria en el ejercicio del poder público, y uno de los elementos integrantes de esta supremacía está presente en el artículo 376 de la Constitución de Cádiz del 19 de marzo de 1812 y su trazo es más patente en el artículo 237 de la Constitución de Apatzingán del 22 de octubre del año de 1814. Escindido nuestro derecho público del siglo XIX, por las dos corrientes doctrinarias que lo informan, esto es, la teoría del Estado Federal, siempre progresivamente en superación, y la corriente ideológica del Estado unitario, acogida por el pensamiento conservador, cada vez se hizo más notable, en el derecho público mexicano, el régimen constitucional federal instituido a partir del Acta Constitutiva de la Federación Mexicana del 31 de enero de 1824, respetado, después, por la primera de nuestras Constituciones Federales, la del 4 de octubre de aquel año de 1824, y restituido, definitivamente, por el Acta de Reformas del 18 de mayo de 1847 y por las Constituciones del 5 de febrero de 1857 y de 1917, que adoptaron, ininterrumpidamente, el principio de la supremacía de la Constitución, determinado en textos expresos, e instituido, también, al través de otros factores integrantes de la teoría de la supremacía constitucional como lo son los concernientes a que la Ley Fundamental de un Estado debe ser expedida por el Poder Constituyente del pueblo y a que su revisión debe ser confiada a un órgano especial, diverso al previsto para la elaboración de las leyes ordinarias. Procede invocar, para los fines de este principio de la supremacía constitucional, que si el Acta que creó el Estado Federal en México, la ya comentada del 31 de enero de 1824, instituyó, en su artículo 24, que "las Constituciones de los Estados no podrán oponerse a esta Acta ni a lo que establezca la Constitución General", ésta, la del 4 de octubre del nombrado año de 1824, lo regula con mayor extensión y más amplios alcances, cuando en la fracción I y II de su artículo 161 decreta que los Estados de la Federación están obligados a "organizar su gobierno y administración interior, sin oponerse a esta Constitución, ni a la Acta Constitutiva" y a "guardar y hacer guardar la Constitución y las leyes generales de la Unión y los tratados hechos o que en adelante se hicieren por la autoridad suprema de la Federación, con alguna potencia extranjera". El Acta de Reformas del 18 de mayo de 1847 da cabida a esta noción de la supremacía constitucional, en los artículos 22, 23, 24, 25 y 28, pero sin que deba desconocerse que es el Proyecto de Constitución del 16 de junio de 1856, formulado por Ponciano Arriaga; León Guzmán y Mariano Yáñez, el que habrá de considerarse, en su artículo 123, que la Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados hechos o que se hicieren por el presidente de la República, con aprobación de dicho Congreso, serán la Ley Suprema de toda la Unión, y los Jueces de cada Estado se arreglarán a ella, a las leyes federales y a los tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados. El Congreso Constituyente de 1856-1857, aprobó, por 79 votos, la norma sobre la supremacía de la Constitución, que se convirtió, después, en su artículo 126 y en el 133 de la Ley Fundamental de la República, actualmente en vigor, que sancionó el Congreso Constituyente de 1916-1917, por el voto unánime de los 154 diputados que concurrieron a la sesión pública del 25 de 1917, quienes se manifestaron conforme con el dictamen presentado por Paulino Machorro y Narváez, Heriberto Jara, Arturo Méndez e Hilario Medina, a fin de que se restituyera, a la Constitución en formación, el

## **A. Extensión de las garantías individuales por lo que hace a su consagración en la Constitución Federal**

Las garantías individuales no sólo están contenidas en los primeros 29 artículos de la Constitución Federal. El concepto mismo de garantía individual no es restrictivo, sino extensivo, de modo que dichas prerrogativas pueden hacerse extensivas a otros numerales constitucionales, en los que se expliquen, amplíen o

---

artículo 126 de la de 1857, suprimido en el Proyecto de Constitución propuesto por don Venustiano Carranza. Así pasó a formar parte del acervo de los principios integrantes del régimen constitucional del Estado Federal en México, el de la supremacía de la Constitución, prevalente frente a cualquier ley, federal o local, o frente a cualquier tratado, o a los actos que estén en pugna con la misma Constitución y provengan de alguna otra autoridad federal o local, administrativa, judicial o del trabajo, siempre con la mira, como se expresó desde el año de 1856, de que la supremacía constitucional sirviera de "salvaguardia del Pacto Federal". Entre los sistemas que han pugnado por el principio de la supremacía de la Constitución, Inglaterra no lo ha consignado jamás en algún texto expreso de sus flexibles leyes constitucionales, a pesar de que lo han reconocido la doctrina y los tribunales ingleses, a diferencia de Francia que, sin adoptarlo categóricamente, desde la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, del 24 de agosto de 1789, consideró a la rigidez constitucional base indirecta de la supremacía de la Constitución, puesto que por medio de la institución del Poder Constituyente del pueblo, como único titular de la soberanía para aprobar y expedir la Constitución, se apoya la noción de la superioridad de ella frente a las leyes ordinarias. Sin embargo, no puede negarse que este país no ha sido partidario de que en una cláusula positiva de sus constituciones se inserte, expresamente, que la Constitución es la ley suprema, aunque Italia le dé ya relativa información en su Constitución del 31 de diciembre de 1947 (artículo XVIII de las disposiciones transitorias y finales). En verdad: el sistema francés, de repercusión universal por su observancia en muchos Estados de Europa y del resto del mundo, ha insistido en la doctrina de la superlegalidad constitucional (Hauriou, Principios de Derecho Público y Constitucional, página 304 a 310, al través del principio teórico de la concepción de que la Constitución es una super ley, por ser ella decretada por el Poder Constituyente del pueblo y no poder ser reformada por los mismos procedimientos decretados para la expedición, modificación y adición de las demás leyes de un país, sino sólo por conducto del órgano revisor de la Constitución, que algunas veces exige que su aprobación se haga también por el pueblo, por medio del referéndum o del plebiscito. Sólo el derecho público de Estados Unidos, desde el año de 1787, como pocos años después lo hará el de México, en su Acta Constitutiva de la Federación Mexicana de 1824 y, más concretamente, a partir de la Constitución del 5 de febrero de 1857, han influido en la teoría de la Constitución que exige la declaración expresa, en un precepto de ella, de que dicha Constitución es una norma suprema, aunque, desde luego, en directa conjunción con los otros elementos que integran la doctrina de la supremacía constitucional, como lo son el de sujetar su reforma al órgano revisor de la Constitución, con la observancia de un procedimiento especial; a que la aprobación y expedición de la propia Constitución quede exclusivamente confiada al Poder Constituyente del pueblo; y a que su respeto o reparación en caso de haberse infringido sus normas, se haga por un procedimiento especial que, en el sistema constitucional de México, es el juicio de amparo, ejemplo de institución sobre la materia. La supremacía de la Constitución en México estriba en estar, ésta, sobre cualquier ley federal o tratado internacional, o sobre cualquier ley local que esté en pugna con ella, sin que ninguno de los actos del poder público administrativo o del Poder Judicial, federal o local, que no tengan lugar en un juicio de amparo, queden fuera de esta supremacía constitucional, lo cual es significativo para el orden jerárquico constitucional mexicano, por encarecer que la Constitución está por encima de cualquier otra ley o tratado, o de cualquier otro acto del poder público que la contradiga o la viole, y lo que define, en su esencia más nítida, esta supremacía de la Constitución, es su expresión como un derecho individual público de la persona humana o de las personas morales, en punto a que cualquier desconocimiento de ella o infracción a sus normas es encomendado y es reparado por medio del juicio de amparo."

reglamenten las normas que los prevén.<sup>48</sup>

En el mismo sentido se ha expresado Ortega Maldonado<sup>49</sup> al señalar que

Las garantías individuales teóricamente están comprendidas dentro de los primeros 29 artículos de la Carta Fundamental; sin embargo, existen muchas otras; de manera que la limitante formal que establece la Constitución en el sentido de (sic) las garantías individuales sólo están establecidas en el Título Primero, Capítulo Primero, resulta insostenible hoy día.

En efecto, piénsese en un momento en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal. En este se contiene el principio de capacidad contributiva o económica que resulta el eje central alrededor del cual gira la tributación en nuestro país. Al mismo tiempo constituye una garantía individual, según lo ha reconocido la SCJN,<sup>50</sup> a través de la jurisprudencia, por contener expresos los principios de proporcionalidad y equidad.

Aunque no esté incluido en la parte dogmática de la Constitución, el artículo 123 está relacionado con el diverso 5o., que otorga la libertad de trabajo, del que es, a un tiempo, su complemento y su extensión.<sup>51</sup>

Asimismo, la fracción IV del artículo 31 estatuye una serie de **principios en materia fiscal** que pueden considerarse como garantías del gobernado<sup>52</sup> y que pueden concebirse como límites a la potestad tributaria del Estado.

i). **Principio de generalidad.** Se contrae a la indeterminación de la ley en relación con las personas a quienes se aplica o, mejor dicho, se caracteriza materialmente por ser un acto que crea, modifica o extingue una situación jurídica general, que no puede referirse nunca a un caso individual, toda vez que debe

---

<sup>48</sup> BURGOA, I., op. cit., p. 188.

<sup>49</sup> ORTEGA MALDONADO, J., Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano, México, Editorial Porrúa, 2004, p. 201.

<sup>50</sup> Tesis 543, Semanario Judicial de la federación, 1917-1954, Apéndice, p. 1004, citada por GARCÍA BUENO, Marco César y RUIZ GRANADOS, Gabriela, Alcance de los Principios Materiales de Justicia Tributaria en el Sistema Tributario Mexicano: la Capacidad Contributiva, la Igualdad y la Proporcionalidad Tributaria, México, IJUNAM.

<sup>51</sup> *Ídem*, pp. 188-189.

<sup>52</sup> ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Derecho Fiscal. 16a. ed., México, Themis, 2002, pp. 247-268. Cit. por SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, op. cit., p. 70.

regir a un número indeterminado de hechos o actos.

ii). **Principio de obligatoriedad.** Contribuir a los gastos públicos es una obligación ciudadana<sup>53</sup> de carácter público.

iii). **Principio de vinculación con el gasto público.** Los ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios públicos prestados por el Estado.

iv). **Principios de proporcionalidad y de equidad.** Respectivamente, la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los contribuyentes; las leyes tributarias deben dar el mismo tratamiento a todos los contribuyentes colocados en idéntica situación.

v). **Principio de legalidad.** Consiste en que toda relación tributaria debe darse dentro de un marco legal que la establezca y la regule. Este principio constitucional implica que los elementos esenciales del tributo (sujeto, objeto, base, tasa y época de pago) estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no haya margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras y se genere certeza a los gobernados respecto del hecho que se encuentra gravado, a la forma en que se calcula la base del tributo y respecto a qué cuota, tasa o tarifa debe aplicarse y cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo.

## **B. Consideraciones sobre los principios constitucionales en materia fiscal, límites a la potestad tributaria**

Sin el ánimo de emprender un estudio específico de los principios constitucionales en materia fiscal, a continuación se ofrecen algunas

---

<sup>53</sup> Consideración personal: De conformidad con el texto del artículo 31 constitucional las obligaciones de contribuir al gasto público corresponden a los mexicanos -sin que los extranjeros queden excluidos- por lo que es inexacto afirmar que se trata de una obligación ciudadana.

consideraciones respecto a la explicación de los referidos principios constitucionales identificados por Arrijo Vizcaíno.<sup>54</sup>

a). En cuanto a los principios de **generalidad y obligatoriedad** que deben observar los tributos de acuerdo con el autor antes citado, se entiende que dichos principios, como su propio nombre lo revela, suponen la existencia de una Ley, dado que las características esenciales de una Ley,<sup>55</sup> son, precisamente, la generalidad (aplicabilidad a cuantas personas se encuentren en un supuesto determinado -hipótesis legal-), la obligatoriedad (la ley debe cumplirse necesariamente; su carácter obligatorio deriva del interés social que existe en su acatamiento) y la irretroactividad (las leyes disponen para el porvenir; este principio es admitido como general, pero tiene sus excepciones), por ende, se estima que los principios de generalidad y obligatoriedad quedan inmersos en el diverso de **legalidad** que se exige a los tributos al tenor de lo dispuesto por la porción in fine de la fracción IV, del artículo 31 constitucional, donde dice: “[...] de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”.

El mismo Arrijo Vizcaíno, al explicar el principio de legalidad, dice que tal principio consiste “en que toda relación tributaria debe darse dentro de un marco legal que la establezca y la regule”, por lo que en esa tesitura se colige, efectivamente, que el principio de legalidad arroja a los postulados de generalidad y de obligatoriedad, sin que para ello sea óbice el que la realización del citado principio exija, además, la comprensibilidad y la claridad que deben observar las normas fiscales, como Arrijo Vizcaíno lo explica en la descripción del mismo principio.

Respecto a la comprensibilidad y la claridad exigibles a las leyes tributarias, a las que alude Arrijo Vizcaíno cuando se refiere al principio de legalidad, no debemos pasar inadvertido que se reconoce a Fritz Newmark, maestro de la Hacienda Pública germana, la paternidad efectiva del Principio de Transparencia

---

<sup>54</sup> ARRIJO VIZCAÍNO, Adolfo, Derecho Fiscal. 16ª. Ed., México, Themis, 2002, pp. 247-268- cit., en Suprema Corte de Justicia de la Nación, op. Cit., p. 70.

<sup>55</sup> Los caracteres que los tratadistas atribuyen a la Ley son: la generalidad, la obligatoriedad y la irretroactividad: DE PINA, Rafael y DE PINA VARA, Rafael, *Diccionario de Derecho*, México, Editorial Porrúa, primera edición, marzo de 2005, p. 337.

Fiscal, el cual comprende ambos atributos, como lo define su autor:

“El principio de transparencia fiscal exige que las leyes fiscales en sentido amplio, es decir, con inclusión de los reglamentos ejecutivos (“regulations”), directrices, etc., se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en éstos mismos como en los funcionarios de la administración tributaria, y con ello –excluyan– la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos.”<sup>56</sup>

**b).** Los principios constitucionales en materia fiscal, arriba reseñados sucintamente, constituyen la proyección a la materia tributaria de diversas garantías individuales que se consagran en la parte dogmática de nuestra Ley Fundamental.

Ello es así, pues resulta inconcuso que el **principio de legalidad** tributaria es la proyección a la materia fiscal de la **garantía de legalidad** consagrada en los artículos 14 y 16 del texto constitucional, la cual consiste, medularmente, en que las autoridades del Estado sólo pueden actuar cuando la ley se lo permite, en la forma y los términos determinados por ella.

En efecto, el numeral 14 constitucional, primeramente citado, en la parte en que establece: “Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho”, pone de manifiesto la garantía de legalidad, en su característica de irretroactividad<sup>57</sup>, la cual es aplicable a todo el sistema jurídico que nos rige y que por ende, abarca igualmente a las leyes impositivas. A

---

<sup>56</sup> NEWMARK, F., *Principios de la Imposición*, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1994, 2ª edición, p. 366.

<sup>57</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo X, Agosto de 1999, tesis: P./J. 77/99, “ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por una disposición legal anterior.

su vez, el precepto 16 constitucional, al establecer que “nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento”, expresa en estas líneas la **garantía de legalidad**<sup>58</sup>, consistente en que las autoridades del Estado sólo pueden actuar cuando la ley se lo permite, en la forma y los términos determinados por ella.

En adición, la imperiosa necesidad de que los tributos emanen de una Ley, formal y material, constituye a su vez la proyección del principio general de derecho que reza: “nullum tributum sine lege”.

Locke funda la razón filosófica del principio “*nullum tributum sine lege*” el principio de la autoimposición, sosteniendo que: “*es verdad que los gobiernos no pueden ser mantenidos sin una carga, y es apropiado que quien goza de sus cuotas de protección debería pagar de su patrimonio su participación en tal mantenimiento. Pero debe ser con su propio consentimiento, es decir, el consentimiento de la mayoría, sea dado por ellos mismos o por los representantes por ellos elegidos; porque si alguien pretende el poder de imponer y exigir tributos del pueblo por su propia autoridad y sin el consentimiento del pueblo, de ese modo se atropellaría la ley fundamental de la propiedad y subvertiría la finalidad del gobierno. Porque ¿Qué derecho de propiedad tengo yo sobre eso que otro puede tener la facultad de apropiarse cuando a él le plazca?*”<sup>59</sup>

Por su parte, el principio de **equidad tributaria** es la manifestación de la **garantía de igualdad** consagrada en el artículo 1º constitucional. Así, el artículo 31, fracción IV, constitucional proyecta las exigencias del principio de **igualdad** sobre el ámbito impositivo, es decir, la garantía de equidad tributaria es la

---

<sup>58</sup> SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *Las Garantías de Seguridad Jurídica*, 2ª edición, México, 2005, p. 79.

<sup>59</sup> *Locke, Concerning Civil Government*, cap. XI, párrafo 140, citado por Rodolfo Spisso en *Derecho Constitucional Tributario*, Ed. Lexis Nexis, cap. X, parágrafo 56, fuente: Proyecto de Ley -Texto facilitado por los firmantes del proyecto: CÓDIGO ADUANERO, LEY 22415: MODIFICACIÓN - 11/04/2008 - Firmantes, diputados: COMELLI, ALICIA MARCELA, ACUÑA, HUGO RODOLFO, BRILLO, JOSÉ RICARDO, en: <http://www1.hcdn.gov.ar> (10 de abril de 2009).

manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, por lo que no tiene menor o mayor valor que la igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales, como lo revela la jurisprudencia que lleva por rubro: “EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD.”<sup>60</sup>

Por lo que corresponde al principio de **proporcionalidad** tributaria, el cual está íntimamente vinculado con la capacidad económica del contribuyente, puede decirse que:

“la mera titularidad de un patrimonio (más allá del mínimo vital), con independencia de la renta que genere, constituye en sí misma una manifestación de capacidad económica. Al medir la capacidad de contribuir de una persona no se está cuestionando la capacidad más o menos próxima de disponer de ella, sino la titularidad de la riqueza misma.”<sup>61</sup>

En esa guisa, el principio de proporcionalidad viene a ser la proyección en materia fiscal de la garantía al patrimonio de los gobernados, que se tutela al tenor de lo dispuesto por el artículo 14, párrafo segundo, de la Constitución Federal, que

---

<sup>60</sup> Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Primera Sala, t. XXV, enero de 2007, tesis: 1a./J. 97/2006, p. 231. “La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé diferentes facetas de la igualdad y se refiere a ella tanto en un plano general como en el contexto de un ámbito material específico, sin establecer casos de excepción en su aplicación. Así, el artículo 31, fracción IV, constitucional proyecta las exigencias del principio de igualdad sobre el ámbito impositivo, es decir, la garantía de equidad tributaria es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, por lo que no tiene menor o mayor valor que la igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales. Por otra parte, debe tenerse presente que este Alto Tribunal ha delimitado el contenido de la garantía de equidad tributaria, precisando que ésta radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen. En ese sentido, tratándose de disposiciones legales que no corresponden al ámbito específico de aplicación de la garantía de equidad tributaria -es decir, que no se refieren a contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias, así como en los casos de normas que tengan repercusión fiscal y sean emitidas por el Poder Ejecutivo- los argumentos que reclaman la existencia de un trato diferenciado o discriminatorio entre dos personas o grupos deben analizarse en el contexto más amplio, esto es, a la luz de la garantía de igualdad.”

<sup>61</sup> RIOS GRANADOS, Gabriela (coord.) Una Revisión al Concepto Jurídico-tributario del Principio de Capacidad Económica, Temas Selectos de Derecho Tributario, México, Porrúa-UNAM, 2008, UNAM, 2008, pp. 10-11.

establece lo siguiente:

Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Finalmente, mediando la lectura de la parte dogmática de la Ley Fundamental, no se desprende que en su texto se prevea específicamente una garantía individual que exija la vinculación de los tributos con el gasto público; empero, aunque ello no se diga expresamente, se considera que tal exigencia deriva del numeral 25, entre otros de la Constitución Federal, dado que este precepto atribuye al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable; lo cual, es evidente que no se lograría sin que el Estado contase con los recursos económico-presupuestarios necesarios para sufragar, precisamente, el gasto público orientado a esos fines.

En suma, lo antes expresado pone de manifiesto que el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, además de establecer la obligación de contribuir al gasto público incorpora una serie de derechos públicos subjetivos de los gobernados que constituyen el umbral que no debe traspasar la potestad tributaria del Estado.

## CAPÍTULO SEGUNDO

### PRINCIPIOS DOCTRINALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA

En adición a los principios constitucionales en materia fiscal, a los que nos hemos referido en el tema que antecede, la doctrina tributaria ha venido acuñando diversos principios, a los cuales se les ha denominado indistintamente: garantías de justicia fiscal de los tributos,<sup>62</sup> principios materiales de justicia tributaria,<sup>63</sup> principios de derecho tributario,<sup>64</sup> o simple y sencillamente principios de la imposición.<sup>65</sup>

#### ***I. Principios teóricos de la tributación de Adam Smith***

Adam Smith es quien fija el debate, desde el año de 1776,<sup>66</sup> con sus cuatro reglas o principios teóricos de la tributación: equidad, certidumbre, baratura

---

<sup>62</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo X, Agosto de 1999, tesis: P./J. 77/99: Legalidad tributaria. El examen de esta garantía en el juicio de amparo, es previo al de las demás de justicia fiscal.

<sup>63</sup> GARCÍA BUENO, Marco César y RÍOS GRANADOS, op. cit., en el título.

<sup>64</sup> BERLIRI, Antonio, *Principios de Derecho Tributario*, Madrid, editorial de Derecho Financiero, 1971, vol. II, título.

<sup>65</sup> NEWMARK, F., op. cit., título.

<sup>66</sup> *La Riqueza de las Naciones* de Smith vio la luz pública en su primera publicación del año de 1776. NEWMARK, F., op. cit., p. 9.

(economicidad) y comodidad en la recaudación.<sup>67</sup>

## A. Equidad.

Para Richard Musgrave la igualdad de Smith se interpretó en dos líneas, es decir, que las contribuciones deberían corresponder con los beneficios, y que deberían reflejar también la capacidad de pago. La regla de equidad de Smith comienza con la capacidad de pago, y avanza en el sentido de una regla de beneficio:<sup>68</sup>

“Los súbditos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en la medida de lo posible, con arreglo a sus respectivas capacidades, esto es, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección del Estado. Los gastos del gobierno son, para los ciudadanos de una gran nación, como los gastos de administración de una gran hacienda para sus copropietarios, los cuales, sin excepción, están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición.”<sup>69</sup>

“Subrayado añadido”

Se observa que el criterio del beneficio (“respectivos intereses”) como justificación de las cargas tributarias es presentado opuesto al de capacidad económica, pero no pasaría demasiado tiempo para que se fusionen y nazcan argumentos a favor del principio de capacidad económica con base en el principio del beneficio obtenido.<sup>70</sup>

A guisa de comentario, se estima oportuno señalar que el principio de equidad

---

<sup>67</sup> DOMÍNGUEZ CRESPO, C., *Una Revisión al concepto jurídico-tributario del principio de capacidad económica*, Temas Selectos de Derecho Tributario, RÍOS GRANADOS, G. (coord.), México, Porrúa-UNAM, 2008, p. 3.

<sup>68</sup> MUSGRAVE, R. A., *Una breve historia de la doctrina fiscal, Hacienda pública española*, núm. 115-2/1990, p. 31. Cit. por DOMÍNGUEZ CRESPO, C., op. cit., p. 3.

<sup>69</sup> SMITH, Adam, *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, Barcelona, vol. I, Oikos-Tau, 1988, p. 852. Aunque la contribución se fija en proporción a los ingresos recibidos, Smith reflexiona esas consideraciones. Se muestra a favor de una exención para el **mínimo de subsistencia** en relación con un impuesto sobre los alquileres, “Es razonable que los ricos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos no sólo en proporción a sus ingresos, sino de una manera más que proporcional”. Cit. por Domínguez Crespo, C., op. cit., p. 1.

<sup>70</sup> DOMÍNGUEZ CRESPO, C., op. cit., p. 3.

que se recoge del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, medularmente radica 'en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen'<sup>71</sup> (*trato igual a los iguales y desigual a los desiguales*). En ese tenor, se infiere que no existe correspondencia entre la equidad postulada por Smith, según la línea de interpretación expresada párrafos arriba, y la equidad reconocida como principio de los tributos en el precepto constitucional arriba invocado; pues aquélla, al identificarse con la '*capacidad de pago*', más bien resulta, en esa línea de pensamiento, equivalente al principio de proporcionalidad tributaria, el cual tiene como eje la capacidad económica de los contribuyentes. Es incuestionable que esto último pone de manifiesto la vigencia del principio de Smith, sin que sea óbice la falta de correlación antes referida, pues con independencia de ella, lo medular estriba en que la '*capacidad de pago*' postulada por Smith, cobra vigencia en el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en nuestra Ley Suprema, como lo revela la siguiente jurisprudencia, en donde la Corte realizó un examen conjunto de los principios de equidad y de proporcionalidad tributarias:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que

---

71 Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Primera Sala, t. XXV, enero de 2007, tesis: 1a./J. 97/2006, p. 231.

proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.<sup>72</sup>

La Revolución Francesa recoge las máximas de Adam Smith en el primer ordenamiento jurídico que claramente adopta el principio de capacidad económica. La Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano (26 de agosto de 1789) en su artículo 13 establece que: “Para mantener una fuerza pública, y para los gastos de administración, es indispensable una contribución común: debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus posibilidades”.<sup>73</sup>

El subrayado añadido en el párrafo precedente revela dos aspectos de la norma legal invocada, el primero relativo a la equidad o trato igual a los iguales, y a la generalidad, como se deduce de la parte en que se postula que la contribución: «debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos», y, el segundo, referente a la capacidad económica para contribuir, inmersa en la frase «en razón de sus posibilidades».

## **B. Certidumbre.**

Para Newmark, lo que Smith entendía por “certainty” se desprende inequívocamente del párrafo siguiente, donde el propio Smith lo explica en síntesis, como sigue: “el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe

---

<sup>72</sup> Semanario Judicial de la Federación, 187-192 Primera Parte, Séptima Época, p. 113, Genealogía: Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 98, página 190, Apéndice 1917-1995, Tomo I, Primera Parte, tesis 275, p. 276.

<sup>73</sup> JELLINEK, G., La Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2003, p. 199.

ser cierto y no arbitrario”.<sup>74</sup> Smith quería desterrar la arbitrariedad, y por cierto *tanto en cuanto al momento y naturaleza de la exacción fiscal como en cuanto a la cuantía de la deuda tributaria*, circunstancias ambas que debieran constar ‘clara y llanamente’ no sólo para el sujeto pasivo sino para cualquier otra persona. Donde no ocurra así, el sujeto pasivo se verá a merced del poder del recaudador tributario, quien puede aumentar el impuesto de un sujeto pasivo reacio a pagar o, mediante el terror (¡sic!), podrá procurarse ingresos o regalos adicionales. La ‘certainty’ es para Smith tan importante que en su opinión, ni siquiera unas considerables proporciones de ‘inequality’ son un mal tan execrable como un pequeño grado de inseguridad.<sup>75</sup>

Lo expresado en el párrafo precedente se corrobora con la explicación del principio de certeza postulado por Smith que se desprende del siguiente párrafo:

“El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier persona... La incertidumbre da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aún cuando no incurran en corrupción y abuso.”<sup>76</sup>

En torno a lo antes expresado, podemos comentar que el principio de “certidumbre” postulado por Adam Smith desde el año de 1776, al exigir que *tanto en cuanto al momento y naturaleza de la exacción fiscal como en cuanto a la cuantía de la deuda tributaria*, con el claro objetivo de combatir la arbitrariedad en la fijación de las cargas impositivas, se refiere a la certeza que la norma fiscal debe conferir al precisar los elementos esenciales del tributo (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago); todo ello se ve arropado por nuestro sistema jurídico tributario, aunque no expresamente en el texto constitucional, pero sí reconocido en esa concepción por la doctrina jurisprudencial -lo que equivale a gozar de fuerza legal en sede jurisdiccional-, como una de las líneas de interpretación **del**

---

<sup>74</sup> “The tax which each individual is bound to pay ought to be certain, and not arbitrary”, texto original.

<sup>75</sup> NEWMARK, F., op. cit., p. 364.

<sup>76</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ, L., *Principios de Derecho Tributario*, 5ª. ed., México, Limusa, 2008, p. 67.

**principio de legalidad tributaria** elevado a rango constitucional de conformidad con los textos de los artículos 31, fracción IV, y 14, ambos de nuestra Constitución Federal, como reiteradamente se confirma, entre otras, mediante la jurisprudencia que lleva por rubro: IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, cuyo texto es del tenor literal siguiente:

“El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa (ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar), sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el

pretexto con que pretenda justificárseles.”<sup>77</sup>

El mismo Newmark reconoció la vigencia del postulado de Smith en el año de 1970,<sup>78</sup> bajo las siguientes líneas de pensamiento:

“Circunstancias como las descritas por Smith siguen existiendo hoy en día, si bien solo en ciertos países en desarrollo [...]. A pesar de todo, sería un error renunciar a exigir express verbis la “**certeza**” tributaria por creer que esta se da por sí misma en los países desarrollados. Aunque en ellos no existan ya anomalías como las señaladas por Smith, no faltan en ciertos aspectos imprecisiones en la legislación fiscal que hacen recomendable la incorporación del pensamiento de Smith a un postulado de la imposición válido para nuestros días.”<sup>79</sup>

### **C. Economicidad.**<sup>80</sup>

Fritz Newmark expresa, en la obra multicitada, que la definición del principio de “baratura” por Smith se contiene, medularmente, en el siguiente texto: «Cada impuesto debe ser diseñado tanto para extraer como para retener de los bolsillos de las personas tan poco como sea posible, sobre y por encima de lo que se traiga al tesoro público del Estado».<sup>81</sup> Este principio a juicio de Haller,<sup>82</sup> se descompone en dos imperativos: el de “baratura de la exacción” y el de “baratura de la recaudación”; el primero implica que el impuesto deberá ser lo menos gravoso para el causante, incluyendo tanto el quantum del propio impuesto como los costos necesarios para determinarlo, recaudarlo, en su caso, y enterarlo; el segundo, consiste en que los costos administrativos que ocasiona al fisco la

---

<sup>77</sup> Séptima Época, Apéndice 2000, Tomo I, Const., Jurisprudencia Pleno SCJN, tesis: 252, p. 297.

<sup>78</sup> NEWMARK, F., op. cit., p. V. Presentación: La publicación en 1970 de Los Principios de la Imposición por el Profesor Fritz Newmark vino a coincidir el en tiempo con su jubilación como catedrático en la Universidad de Frankfurt.

<sup>79</sup> NEWMARK, F., op. cit., p. 365.

<sup>80</sup> Después de algunas dudas, Fritz Newmark se decidió a conservar el término “baratura” en lugar de emplear su equivalente “economicidad”, según lo explica, debido al gran arraigo de ese término en la doctrina alemana. NEWMARK, op. cit., p. 392.

<sup>81</sup> SMITH, La riqueza..., p. 372. Cit. por Fritz Newmark, op. cit., p. 392, texto original: “Every tax ought to be so contrived as both to take out and to keep out the pockets of the people as little as possible, over and above what it brings into the public treasury of the state”; la traducción que aparece en el texto es nuestra.

<sup>82</sup> HALLER: Finanzpolitik. pp. 238 y 243. Cit. por Fritz Newmark, op. cit., p. 392.

administración del tributo deberán ser los menores posibles.

#### **D. Comodidad.**

El mismo Newmark expresa que el significado del principio de “comodidad” se contiene en el siguiente párrafo de la supracitada obra de Adam Smith: “Every tax ought to be levied at the time or in the manner in which it is most likely to be convenient for the contributor to pay it”.<sup>83</sup> Para Newmark, de conformidad con el principio de comodidad, *deberán estructurarse las disposiciones de cada impuesto, en cuanto a las obligaciones de los sujetos pasivos relacionadas con el cálculo y pago de la deuda tributaria, de manera que se les conceda a éstos todas las facilidades posibles previa observancia de los principios impositivos de rango superior.*<sup>84</sup>

### ***II. Principios de la imposición por Fritz Newmark***

La obra de Fritz Newmark “Principios de la Imposición” vio la luz pública en el año de 1970; empero, la vigencia de sus postulados sobre los principios rectores de la imposición es, en nuestros días, indiscutible.

Bajo el epígrafe de Principios de la Imposición, Newmark realizó una investigación que abarca la estructura tributaria completa, es decir, más allá de los postulados cuya observación trasciende directamente en la esfera jurídica de los contribuyentes, su estudio alcanza las diversas que atienden a las materias presupuestaria, política y económica fiscales, en su concepto amplio.

Así, Newmark dividió sus principios de la imposición en cuatro grandes

---

<sup>83</sup> SMITH, La riqueza..., p. 372. Cit. por Fritz Newmark, op. cit., p. 402. Cada impuesto debe ser recaudado en la época o de la manera en la cual sea mayormente conveniente para el contribuyente su pago (la traducción es nuestra).

<sup>84</sup> NEWMARK, op. cit., p. 403.

grupos<sup>85</sup>. El primero comprende los principios **presupuestario-fiscales**, es decir, aquellos cuya realización va primariamente en interés del acreedor fiscal. El segundo, por el contrario, contiene aquellos principios que denomina **político-sociales y éticos**, cuya observancia es de trascendencia en primer lugar para los sujetos pasivos. El tercer grupo consta de principios **político-económicos** en los que los intereses de la economía en su totalidad son los que inspiraron su establecimiento. El cuarto grupo está constituido por principios a los que califica de **jurídico-tributarios y técnico-tributarios**.

Cabe anticipar que dentro de los postulados de Newmark, los correspondientes a los grupos segundo y cuarto son los que resultan de interés inmediato para los fines del presente estudio; sin embargo, para ofrecer un panorama completo, enseguida se presenta la clasificación sistemática y la definición de los principios de la imposición, tal cual la diseñó su autor.

## **A. Principios presupuestario-fiscales de la imposición:**

### **1. Principio de suficiencia de los ingresos fiscales.**

“Este principio exige que, bajo el supuesto de un equilibrio financiero vertical racional, la totalidad del sistema fiscal de un país se estructure cuantitativa y cualitativamente de manera tal que los ingresos fiscales permitan en todo «nivel» político la cobertura duradera de los gastos que éste haya de financiar fiscalmente.”<sup>86</sup>

### **2. Principio de la capacidad de adaptación de la imposición en la política de cobertura (capacidad de aumento).**

“El principio de la capacidad de adaptación de la imposición en la política de cobertura enuncia que el sistema fiscal ha de permitir que, en caso necesario

---

<sup>85</sup> *Ibíd.*, pp. 53-54.

<sup>86</sup> NEWMARK, *op. cit.*, p. 65.

y a corto plazo, se consigan mediante medidas jurídico-fiscales los ingresos complementarios que sean imprescindibles para la cobertura económicamente racional de unas necesidades adicionales notablemente superiores a la medida usual («normal»), surgidas como consecuencia de nuevos gastos de carácter permanente o de carácter único y extraordinario.”<sup>87</sup>

## **B. Principios político-sociales y éticos de la imposición:**

### **1. Postulados de justicia.**

#### ***a. Principio de la generalidad de la imposición.***

“El principio de generalidad de la imposición exige que, por una parte, se someta a gravamen fiscal a todas las personas (físicas y jurídicas) –en tanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria, sin que se tengan en cuenta para ello criterios extraeconómicos, tales como nacionalidad (jurídica), estado civil, clase social, religión, etc.– y que, por otra parte, en el marco de un impuesto particular, no se admitan otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural y sanitaria o por imperativos técnico-tributarios.”<sup>88</sup>

#### ***b. Principio de la igualdad de la imposición.***

“De acuerdo con el principio de igualdad de la imposición, las personas, en tanto estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentren en iguales o parecidas condiciones relevantes a efectos fiscales, han de recibir el mismo trato en lo que se refiere al impuesto respectivo; de esta definición se deriva como consecuencia lógica el principio de la desigualdad en el trato fiscal de las personas que se hallen en condiciones desiguales.”<sup>89</sup>

#### ***c. Principio de la proporcionalidad o principio de la imposición de acuerdo con***

---

<sup>87</sup> *Ibidem*, p. 71.

<sup>88</sup> NEWMARK, *op. cit.*, p. 89.

<sup>89</sup> *Ibidem*, p. 135.

## ***la capacidad de pago personal e individual.***

“El principio de determinación y distribución de las cargas fiscales según la capacidad individual de pago de los sujetos pasivos exige que las cargas fiscales imputables en conjunto al individuo se estructuren de manera tal que, después de tener en cuenta todos los factores personales de importancia para los indicadores de capacidad impositiva, reflejen la relación existente entre las capacidades individuales de pago y, en consecuencia, que las pérdidas ocasionadas al individuo por la imposición, en cuanto a sus disponibilidades económico-financieras, puedan ser consideradas como igualmente onerosas en términos relativos.”<sup>90</sup>

## **2. Principio de redistribución fiscal de la renta y la riqueza.**

“De acuerdo con el postulado de redistribución es necesario estructurar el conjunto de la política fiscal de manera que la distribución interindividual de las cargas fiscales discorra progresivamente, por encima de las proporciones necesarias para la realización del principio de capacidad de pago, a fin de conseguir de esta manera una redistribución de renta y riqueza que sea compatible con las instituciones fundamentales de una economía de mercado y que, de acuerdo con la concepción dominante, se considere justa; la redistribución habrá de consistir en una disminución de las diferencias en la distribución primaria provocada por el mecanismo y la fuerza del mercado.”<sup>91</sup>

## **C. Principios político-económicos de la imposición:**

### **1. Principios del ordenamiento económico.**

#### ***a. Principio de evitación de medidas fiscales dirigistas.***

“De acuerdo con el principio antidirigista la política fiscal debe abstenerse de aquellas intervenciones en la economía de mercado que de manera no sistemática y fragmentaria favorezcan o perjudiquen a grandes o pequeños sectores de la vida económica en su evolución y/o en su estructura formal

---

<sup>90</sup> *Ibíd.*, p. 151.

<sup>91</sup> NEWMARK, *op. cit.*, p. 211.

(incluidas las formas jurídicas).”<sup>92</sup>

***b. Principio de minimizar las intervenciones fiscales en la esfera privada y en la libertad económica de los individuos (Postulado liberal).***

“El Principio de minimizar las intervenciones fiscales en la esfera privada y en la libertad económica de los individuos exige que la intromisión por parte de la Administración tributaria en las condiciones privadas y personales de los sujetos pasivos así como la restricción, fiscalmente condicionada, de la libertad económica de los individuos se mantengan tan reducidas como lo exija la observancia tanto de los principios presupuestario-fiscales y de justicia, considerados como de rango superior, como de los principios derivados de la política de estabilización y de la de crecimiento.”<sup>93</sup>

***c. Principio de evitar las consecuencias indeseadas del impacto fiscal sobre la competencia.***

“El principio de evitar las consecuencias indeseadas del impacto fiscal sobre la competencia requiere que, en lo que respecta a la transferencia coactiva desde el sector privado al Estado de recursos económicos o de la expresión de su poder adquisitivo, transferencia originada por la propia política fiscal, esta se abstenga de toda intervención que perjudique al mecanismo de competencia del mercado, a menos que la intervención fuera indispensable para provocar correcciones de los resultados de la competencia perfecta, a las que por razones de rango superior se las considera necesarias, o para suprimir o atenuar determinadas imperfecciones de la competencia.”<sup>94</sup>

## **2. Principios político-económicos.**

***a. Principio de flexibilidad activa de la imposición.***

“Mediante una adecuada organización de las estructuras del sistema fiscal y

---

<sup>92</sup> Ibídem, p. 250.

<sup>93</sup> Ibídem, p. 275.

<sup>94</sup> NEWMARK, op. cit., pp. 284-285.

de los procedimientos tributarios, por una parte, y de las facultades jurídico-políticas para una variación de las cargas fiscales que se corresponda con la coyuntura y que asegure la mayor estabilidad posible del valor del dinero y del empleo, por otra, el principio de la flexibilidad activa de la imposición lleva consigo el imperativo de poner a la política fiscal en condiciones de contrarrestar tanto las tendencias inflacionistas como las deflacionistas que implica el desarrollo económico.”<sup>95</sup>

***b. Principio de flexibilidad pasiva («incorporada») de la imposición.***

“De acuerdo con el principio de flexibilidad pasiva («incorporada») de la imposición, se ha de estructurar el sistema fiscal, en lo relativo a su composición cualitativa y a los procedimientos técnico-tributarios aplicables en cada uno de los impuestos, de manera que la evolución de sus rendimientos, supuesta la invariabilidad del Derecho Fiscal, contribuya a amortiguar las fluctuaciones a corto plazo de la actividad macroeconómica, particularmente las del valor monetario y las del empleo, sin que resulte perjudicado a largo plazo el crecimiento económico que se considere satisfactorio.”<sup>96</sup>

***c. Principio de una imposición orientada hacia la política de crecimiento económico.***

“De acuerdo con el postulado de crecimiento económico, debe estructurarse la política fiscal, tanto en su totalidad como en sus particularidades, de forma que por una parte no produzca efectos que frenen el crecimiento y, por otra, pueda ejercer una influencia positiva sobre el mismo en el caso de que la tasa de crecimiento a largo plazo quede por debajo de la que se considere adecuada.”<sup>97</sup>

**D. Principios jurídico-tributarios y técnico-tributarios**

Fritz Newmark advierte que de las cuatro reglas tributarias de Adam Smith nada menos que tres forman parte del presente grupo, y subraya que tales principios

---

<sup>95</sup> *Ibidem*, pp. 304-305.

<sup>96</sup> *Ibidem*, p. 318.

<sup>97</sup> NEWMARK, op. cit., p. 338.

siguen teniendo hoy en particular y como conjunto una significación de indudable alcance. Empero, igualmente aclara, que en la escala sistemática que él diseña se imputa al principio técnico-tributario la inferioridad de rango, prestándose solamente atención *ceteris paribus* a los principios de certidumbre, baratura o economicidad y comodidad de A. Smith, que figuran en su esquema –y no casualmente- en último lugar.<sup>98</sup>

## 1. Principio de congruencia y sistematización de las medidas fiscales.

“El principio de congruencia y sistematización exige una estructura del sistema fiscal en su totalidad y en sus particularidades de tal naturaleza que, de un lado, no se desatienda por entero o en su mayor parte éste o aquél objetivo perseguido por otros principios de la Política Fiscal como consecuencia de la existencia de lagunas, en tanto que, simultáneamente, se preste una atención unilateral (desmesurada) a los objetivos perseguidos por otros principios y que, por otra parte, no haya contradicción ninguna entre cada una de las diferentes medidas tributarias.”<sup>99</sup>

## 2. Principio de transparencia fiscal.

“El principio de transparencia fiscal exige que las leyes fiscales en sentido amplio, es decir, con inclusión de los reglamentos ejecutivos (“regulations”), directrices, etc., se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en éstos mismos como en los funcionarios de la administración tributaria, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos.”<sup>100</sup>

“Newmark precisa que el principio de transparencia fiscal presenta dos aspectos: el primero hace referencia a la **certeza** de las obligaciones tributarias individuales y recibe su expresión en el principio que Adam Smith denominó de la «certainty» (certeza); el segundo afecta a la **comprensibilidad** y a la **claridad** de las normas jurídico-tributarias generales.”<sup>101</sup>

---

<sup>98</sup> *Ibidem*, p. 355.

<sup>99</sup> *Ibidem*, p. 357.

<sup>100</sup> NEWMARK, *op. cit.*, p. 366.

<sup>101</sup> *Ibidem*, p. 364.

“Empero, para Newmark, en su momento,<sup>102</sup> el postulado de certeza de las obligaciones tributarias individuales no se encontraba arropado por el principio de legalidad de los tributos, al que nos referimos páginas arriba, como se deduce de la siguiente manifestación:

“No es cierta la afirmación de O. Bühler de que «la certeza de las prestaciones tributarias...hace mucho tiempo que se ha incorporado al principio de *legalidad de la imposición*», este último se ha quedado anticuado, en tanto que el postulado de certeza, correctamente interpretado, sigue vigente.”<sup>103</sup>

### **3. Principio de factibilidad de las medidas fiscales.**

“Bajo el principio de factibilidad de las medidas fiscales se entiende el postulado de que se configure la Política Fiscal, en sus principios generales y en sus particularidades, de manera que sus medidas y los objetivos que con ellas se persiguen satisfagan la comprensión intelectual y las tendencias políticas del sujeto pasivo medio (típico), por una parte, y las atribuciones institucionales y materiales de los órganos de exacción, recaudación y control, por otra, resultando así eficazmente aplicables y practicables.”<sup>104</sup>

### **4. Principio de continuidad del derecho fiscal.**

“Por principio de continuidad de las normas jurídico-tributarias se entiende la exigencia de que las disposiciones contenidas en las leyes fiscales, en los reglamentos, etc., cuya modificación a corto plazo no resulte imperativa por razones derivadas de los objetivos perseguidos con los principios de capacidad de adaptación y de flexibilidad activa de la imposición, no se modifiquen más que después de grandes intervalos de tiempo y, en lo posible, en el marco de reformas generales y sistemáticas.”<sup>105</sup>

---

<sup>102</sup> Es natural que F. Newmark, al escribir su obra en el año de 1970, nunca se refirió al caso México, donde la jurisprudencia ha reconocido el principio de certeza como parte indisoluble del principio de legalidad de los tributos al amparo del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal: Séptima Época, Apéndice 2000, Tomo I, Const., Jurisprudencia Pleno SCJN, tesis: 252, p. 297.

<sup>103</sup> NEWMARK, op. cit., p. 365. [«Besteuerungsprinzipien und reale Wirtschaftsfaktoren in unserer Steuergesetzgebung» («Principios de la imposición y factores económicos reales en nuestra legislación fiscal»), en Steuer und Wirtschaft, año XXIX, 1952, especialmente pág. 363]

<sup>104</sup> *Ibídem*, p. 380

<sup>105</sup> NEWMARK, op. cit., pp. 387-388.

## 5. Principio de economicidad de la imposición.

“De acuerdo con el principio de baratura (economicidad) de la imposición, la composición de un sistema fiscal y la estructuración técnica de sus elementos han de llevarse a cabo de manera que los gastos vinculados a la exacción, recaudación y control, bien sean a cargo de los organismos públicos o de los sujetos pasivos, no sobrepasen en conjunto el mínimo que resulte imprescindible para atender debidamente los objetivos político-económicos y político-sociales de rango superior de la imposición.”<sup>106</sup>

## 6. Principio de comodidad de la imposición.

“De conformidad con el principio de comodidad de la imposición, deberán estructurarse las disposiciones de cada impuesto, en cuanto a las obligaciones de los sujetos pasivos relacionadas con el cálculo y pago de la deuda tributaria, de manera que se les conceda a estos todas las facilidades posibles previa observancia de los principios impositivos de rango superior.”<sup>107</sup>

### Comentarios

En relación con los principios de generalidad, igualdad y proporcionalidad (principios de justicia) de Fritz Newmark, reseñados sucintamente páginas atrás, puede observarse que dichos principios han sido tutelados por nuestro sistema jurídico al tenor del texto del artículo 31, fracción IV, de la constitución Federal, como se corrobora mediante la interpretación de la doctrina jurisprudencial visible en las tesis invocadas y reproducidas anteriormente.<sup>108</sup>

Por lo que toca al principio de transparencia fiscal (principios jurídico-tributarios y técnico-tributarios) en su línea interpretativa, relativa a la certeza de las obligaciones individuales tributarias, lo que exige que los elementos del tributo (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago) se precisen con toda claridad en las

---

<sup>106</sup> *Ibidem*, pp. 395-396.

<sup>107</sup> *Ibidem*, p. 403.

<sup>108</sup> Tesis que llevan por rubros los siguientes: PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL, e IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

normas tributarias, la doctrina jurisprudencial mexicana ha reconocido esa línea de interpretación reiteradamente, como parte indiscutible del principio de legalidad de los tributos al amparo del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, como se pone de manifiesto en la Jurisprudencia P./J. 106/2006, que tiene por rubro: “LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO.”<sup>109</sup>

Empero, en lo concerniente al segundo plano de interpretación del principio de transparencia tributaria, relativo a las exigencias de **comprensibilidad** y de **claridad** de las normas jurídico-tributarias generales, más allá de lo aplicable a los elementos constitutivos del impuesto, y específicamente en cuanto a que «en el terreno de lo ideal, las leyes fiscales tendrían que estar formuladas de manera que fueran inteligibles incluso para el sujeto dotado de una inteligencia marginal», como lo postula Newmark<sup>110</sup>, se estima que el avance de nuestras leyes impositivas y la jurisprudencia que las perfecciona, no han alcanzado aún ese nivel ideal de justicia, pues lo cierto es, como igualmente lo observa el autor referido,<sup>111</sup> que «las leyes fiscales son preparadas por juristas en el poder ejecutivo, dictaminadas y modificadas por juristas en los parlamentos, aplicadas en su mayor parte por juristas después de su promulgación y perfeccionadas por la jurisprudencia; se trata, pues, como podría decirse con sólo leve exageración, de leyes elaboradas por juristas para juristas», lo que nos lleva a considerar que para la generalidad de los contribuyentes destinatarios de las normas tributarias, primeros sujetos obligados a su aplicación para fijar sus cargas y obligaciones impositivas, sin soslayar

---

<sup>109</sup> Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXIV, Octubre de 2006, Tesis: P./J. 106/2006, Página: 5. “El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de **claridad** y **concreción** razonable, a fin de que los gobernados tengan **certeza** sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. Por ende, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.”

<sup>110</sup> NEWMARK, op. cit., pp. 366.

<sup>111</sup> Idem.

escasas excepciones, lo cierto es que **las normas fiscales están diseñadas en un lenguaje que podemos tildar de ‘encriptado’**, y que debido a su ininteligibilidad para la mayoría de los causantes propicia su incumplimiento y, en algunos casos, la elusión e incluso la evasión fiscales.

A guisa de ejemplo, consideremos como supuesto un caso común y frecuente: *la aportación de un inmueble al capital social de una sociedad mercantil*, operación en la que es común que el accionista ni siquiera se imagine que al llevarla a cabo se produzca el hecho generador de la obligación tributaria que traerá como consecuencia la obligación de pago del impuesto al valor agregado. Esto último, en efecto, deriva de que la ley de la materia (artículo 1º, fracción I) contempla como **hecho imponible**, entre otros actos o actividades, a la enajenación de bienes realizada en territorio nacional; por lo cual, al momento en que se materialice la enajenación de bienes referida, se producirá el **hecho generador** y, por ende, nacerá la obligación de contribuir en el impuesto al valor agregado.

En el simple ejemplo antes reseñado es visible que para el accionista (individuo no jurista), el problema para cumplir con la norma legal que da nacimiento a la obligación tributaria a su cargo deriva del desconocimiento del alcance jurídico-fiscal de la expresión: *‘enajenación de bienes’*, a causa de lo cual, en la mente del accionista, puede generarse la idea de que como él no “vendió” el inmueble a la sociedad mercantil, sino que solamente lo “aportó”, luego entonces no hubo enajenación alguna y por vía de consecuencia tampoco se generó el impuesto al valor agregado.

Sin embargo, lo cierto es que el legislador optó por utilizar el término genérico *‘enajenación’* para comprender todo acto mediante el cual se transmite la propiedad de bienes (venta, donativo, aportación en propiedad, fusión y escisión de sociedades, fideicomiso, arrendamiento financiero, etc.), concepción a la que se arriba mediando la

interrelación de las normas jurídicas involucradas,<sup>112</sup> pero que no se deduce con meridiana claridad del término «*enajenación*» empleado en el artículo 1º, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, como tampoco resulta del conocimiento común que la operación consistente en «*la aportación de un bien inmueble al capital social de una sociedad mercantil*» pueda subsumirse en la hipótesis normativa descrita en las mismas disposiciones mediante el siguiente texto: «*están obligados al pago del impuesto establecido en esta ley, las personas físicas o morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes: I. Enajenen bienes [...]*». Así pues, se requiere de la intervención de un jurista para arribar a la conclusión de que la realización de la operación descrita en nuestro ejemplo produce como consecuencia la obligación de pago del impuesto al valor agregado, a cargo del accionista referido.

En efecto, mediando la simple lectura de la ley invocada, se puede corroborar que el legislador se ha valido de innumerables términos y figuras jurídicas para su diseño, que son de comprensión e inteligibilidad inalcanzables para el común denominador de los contribuyentes; por ejemplo, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado observamos la presencia, entre otros, de los siguientes términos y figuras jurídicas:

- “*la prestación de obligaciones de hacer*” –artículo 14, fracción I-; respecto a lo cual cabe preguntarse: ¿qué significa el término *prestación*?; ¿en qué consisten las obligaciones de hacer?; ¿en qué momento se causa el impuesto en esos casos, es decir, en el momento de contratar la prestación de servicios, o en el momento en que el prestador del servicio realizó la conducta de ‘hacer’ convenida?;
- “*toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir...*” –artículo 14, fracción VI-; en estos casos se pueden formular las interrogantes siguientes: ¿qué es una obligación?; ¿en qué consisten las obligaciones de dar, las de no hacer, las de permitir?; ¿es lógico que el ‘no hacer’ genere el impuesto?; ¿las obligaciones de permitir equivalen a las que derivan del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes?;

---

<sup>112</sup> Artículos 1º, fracción I, y 8º, ambos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en correlación con el diverso 14, del Código Tributario Federal.

- *“la presunción contenida en el artículo 8º de la propia ley, donde se entiende por enajenación el faltante de bienes en los inventarios, salvo prueba en contrario”* respecto a la cual puede cuestionarse: ¿en qué momento se está obligado a acreditar que los faltantes en cuestión se originaron, por ejemplo, por robo, por incendio, o por otras causas?; ¿qué pruebas son idóneas para acreditar los faltantes de bienes en los inventarios, a fin de que no se entienda que dichos bienes se enajenaron?.
- *¿Qué ciudadano común podría imaginarse que el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes intangibles, como sería el de patentes, certificados de inversión o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, etc., no está considerado en la Ley del IVA como uso o goce temporal de bienes, sino como prestación de servicios y, dentro de éstos, bajo el supuesto legal de las obligaciones de dar, de no hacer o de ‘permitir’ cuando estas últimas obligaciones (de permitir), dicho sea de paso, no se reconocen en el Derecho Civil?*

A mayor abundamiento, ¿qué ciudadano común podría considerar que la actividad de cría y venta de peces se considera fiscalmente como actividad ganadera?, sin embargo, ello es así dado que en términos del artículo 16 del Código Fiscal de la Federación se establece que las actividades ganaderas *“...son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.”*; de donde se deduce que el término *‘animales’* comprende, entre otros, a los peces.

Todo ello revela que el imperativo de comprensibilidad y de claridad de las normas jurídico-tributarias generales, que postula el principio de *«transparencia tributaria»*, difícilmente se cumple en los casos referidos a guisa de ejemplo, mismos que, sin ánimo de exageración, abundan en las leyes tributarias. Si a lo antes dicho, adicionamos la necesidad de emplear los distintos métodos de interpretación para desentrañar el sentido auténtico de las normas tributarias, para luego aplicarlas estrictamente como lo indica el artículo 5º del Código Tributario Federal, debemos colegir, efectivamente, que las leyes fiscales están diseñadas por juristas y para juristas, y que el legislador no se ha dado a la tarea de que las normas fiscales sean inteligibles incluso para el sujeto dotado de una inteligencia

marginal, como lo postula el principio de transparencia tributaria. Los siguientes criterios revelan la postura de nuestro Máximo Tribunal:

“LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO PUEDE DERIVAR EXCLUSIVAMENTE DE LA FALTA DE DEFINICIÓN DE LOS VOCABLOS O LOCUCIONES UTILIZADOS POR EL LEGISLADOR”,<sup>113</sup> y

“RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXVI, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA POR NO DEFINIR EL VOCABLO "RAZONABLE" (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005)”.<sup>114</sup>

En torno a la naturaleza constitucional de los principios de justicia tributaria la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que

---

<sup>113</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XX, Octubre de 2004, tesis: 1a./J. 83/2004, p. 170, cuyo texto es: “Es cierto que la claridad de las leyes constituye uno de los imperativos apremiantes y necesarios para evitar o disminuir su vaguedad, ambigüedad, confusión y contradicción; sin embargo, de un análisis integral de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se llega a la conclusión de que ninguno de los artículos que la componen establece, como requisito para el legislador ordinario, el que en cada uno de los ordenamientos secundarios -considerando también a los de la materia penal- defina los vocablos o locuciones ahí utilizados. Lo anterior es así, porque las leyes no son diccionarios y la exigencia de un requisito así, tornaría imposible la función legislativa, pues la redacción de las leyes en general se traduciría en una labor interminable y nada práctica, teniendo como consecuencia que no se cumpliera, de manera oportuna, con la finalidad que se persigue con dicha función. De ahí, que resulte incorrecto y, por tanto, inoperante, el argumento que afirme que una norma se aparta del texto de la Ley Fundamental, porque no defina los vocablos o locuciones utilizados, pues la contravención a ésta se debe basar en aspectos objetivos que generalmente son los principios consagrados en ella, ya sea prohibiendo una determinada acción de la autoridad en contra de los particulares gobernados y ordenando la forma en que deben conducirse en su función de gobierno. Además, del análisis de lo dispuesto por los artículos 94, párrafo séptimo y 72, inciso f), de la Carta Magna, se advierte el reconocimiento, por parte de nuestro sistema jurídico, de la necesidad de que existan métodos de interpretación jurídica que, con motivo de las imprecisiones y oscuridades que puedan afectar a las disposiciones legales, establezcan su sentido y alcance, pero no condiciona su validez al hecho de que sean claras en los términos que emplean.”

<sup>114</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXV, Mayo de 2007, Tesis: 1a./J. 72/2007, p. 714, que tiene el siguiente texto: “La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que las leyes no son diccionarios, por lo que no es obligación del legislador incluir en el texto de la norma la definición exacta de cada locución. En esa virtud, el que el artículo 32, fracción XXVI, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no defina el vocablo "razonable", no transgrede el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues dicha expresión no debe interpretarse de manera aislada, sino como un elemento vinculado con las demás condiciones de aplicación de la norma, a saber: la utilización de cualquiera de los métodos establecidos en las fracciones IV, V o VI del numeral 216 de la mencionada Ley, siempre y cuando el contribuyente obtenga resolución favorable en términos del numeral 34-A del Código Fiscal de la Federación, para lo cual aquél debe demostrar la realización de las operaciones a precios o montos de contraprestaciones utilizados entre partes independientes, y presentar, conjuntamente con la solicitud de la resolución referida, un dictamen emitido por contador público registrado que contenga la metodología utilizada en la determinación de la utilidad, conforme a los requisitos establecidos en el Reglamento de la propia Ley. Consecuentemente, lo "razonable" del margen de utilidad está condicionado al cumplimiento de ciertos elementos normativos (generales, abstractos e impersonales) previstos en la norma, que evita la determinación por la autoridad administrativa, a discreción, del referido margen.”

los mismos no tienen la calidad de principios ni son normas programáticas, sino que por sus rasgos pueden ubicarse como derechos fundamentales de corte económico, que guardan cierta relación con las garantías de propiedad y libertad, que tienen operatividad plena, eficacia propia y no son meros criterios orientadores de los poderes públicos, pues éstos deben cumplirlos inmediatamente, en tanto que pueden aplicarse sin necesidad de un desarrollo legislativo posterior, y los obliga a no emitir disposición alguna que contradiga su contenido esencial y a producir una que sea acorde con su interpretación constitucional, pues de lo contrario la norma relativa podría invalidarse a través de los medios de control de la regularidad constitucional.<sup>115</sup>

El siguiente esquema comparativo resume las equivalencias entre los principios de justicia tributaria postulados por Adam Smith y Fritz Newmark, en relación con los principios tributarios reconocidos por la Constitución Federal:

<b>Constitución Federal Artículo 31, fracción IV</b>	<b>Adam Smith</b>	<b>Fritz Newmark</b>
Proporcionalidad Capacidad económica Progresividad	Equidad Capacidad económica	Proporcionalidad Capacidad económica
Equidad Igualdad ante la Ley		Igualdad
Legalidad Obligatoriedad Generalidad Certidumbre	Certidumbre	Generalidad Transparencia: Certeza Transparencia: Comprensibilidad
	Economicidad	Baratura
	Comodidad	Comodidad

<sup>115</sup> Tesis 2ª. LXXX/2008, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXVII, junio de 2008, p. 447.

## CAPÍTULO TERCERO

### EXAMEN DE LOS ELEMENTOS DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA

Para examinar la irregularidad jurídica de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única con los principios constitucionales de justicia tributaria, en lo concerniente al régimen que ese ordenamiento legal confiere a las regalías entre partes relacionadas,<sup>116</sup> se ha estimado conveniente iniciar con el examen de los elementos de este impuesto, por lo que corresponde al sujeto, al objeto y, en particular por lo que toca a la base.<sup>117</sup>

Igualmente se estima necesario hacer una comparación entre los referidos elementos del impuesto empresarial a tasa única con los correspondientes al impuesto sobre la renta, lo cual nos permitirá establecer la analogía que guardan ambos tributos, a fin de corroborar si la coexistencia de ellos, provoca o acentúa ciertas irregularidades jurídicas. Finalmente, el examen de los citados elementos

---

<sup>116</sup> El tratamiento fiscal a las regalías entre partes relacionadas se realiza en el siguiente capítulo conjuntamente con los razonamientos que permiten poner de manifiesto las afectaciones que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa única causa a los principios constitucionales de justicia tributaria.

<sup>117</sup> En el presente estudio se excluye del examen de los elementos del impuesto a la tasa y la época de pago, y solamente se hace breve referencia a ellos por considerar, a priori, que las posibles irregularidades jurídicas que pudieran atribuirse a estos últimos, no afectan directamente a las regalías, tema central del presente trabajo.

del impuesto nos permitirá precisar su naturaleza jurídica como impuesto directo o indirecto.

Todo ello nos permitirá contar con elementos suficientes para resaltar las hipotéticas irregularidades jurídicas que, se asume, el citado impuesto presenta frente a los principios constitucionales de justicia tributaria, respecto de los cuales se estima que recaen las normas del impuesto en estudio, de tal forma que los limitan o hacen nugatorios en tratándose del régimen aplicable a las regalías entre partes relacionadas.

Antes de entrar al examen de los elementos del impuesto a debate, como son el sujeto, el objeto, y la base, conviene conocer el significado y alcance que a estos términos les atribuye la doctrina.

### **Sujeto**

El sujeto (pasivo) es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma.<sup>118</sup>

En esencia, como lo afirma Ortega Maldonado, en su Primer Curso de Derecho Tributario:<sup>119</sup> el sujeto pasivo es “el obligado jurídicamente a cubrir la prestación exigida por la ley”.

### **Objeto**

El término ‘objeto’ alude al elemento o hecho de la realidad que soporta el tributo.<sup>120</sup>

---

<sup>118</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ, L. Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, México, Limusa, p. 113. Respecto a los sujetos activos, Delgadillo Gutiérrez apunta: “...los sujetos activos son los que señala el artículo 31, fracción IV, de la Constitución (Federación, Estados, Distrito Federal y municipios) que son aquéllos a favor de quienes fluye la masa de recursos sustraída del patrimonio de otro (sujeto pasivo)”. op. cit., p. 112.

<sup>119</sup> México, Editorial Porrúa, 2004, p. 67.

<sup>120</sup> *Ibidem*, p. 60.

Parafraseando la doctrina del Poder Judicial de la Federación, se deduce que el objeto del tributo se refiere a la realidad económica que se pretende someter a la tributación, la cual, al momento de contenerse en la norma jurídica de forma hipotética (*presupuesto legal*) constituye el hecho imponible, de cuya realización surge la obligación tributaria; esto es, hay un hecho generador cuando la realidad coincide con la hipótesis normativa y con ello se provoca el surgimiento de la obligación fiscal.<sup>121</sup>

En el mismo tenor, el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y de cuya realización depende el nacimiento de la obligación tributaria, constituye el **hecho imponible** de las contribuciones,<sup>122</sup> y la realización del hecho imponible produce lo que se denomina **hecho generador** del tributo; así, el primero es el supuesto previsto por la ley y, el segundo, su materialización.<sup>123</sup>

En suma, el objeto es el acto o hecho que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la ley señala como la que dará origen al crédito tributario.

## **Base**

La base del impuesto se identifica también como base imponible o base gravable. Siguiendo a Vicente Arché, se le puede definir como «*la magnitud a la que debe referirse o aplicarse, según los casos, el tipo de gravamen*»<sup>124</sup>

Si bien el hecho imponible ubica la situación, hecho, acto, o actividad denotativa

---

<sup>121</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXV, Junio de 2007, tesis: IV.1o.A.79 A, número de registro 172,211, Página: 1105, rubro: IMPUESTO SOBRE NÓMINAS [...].

<sup>122</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXIII, Junio de 2006, tesis: P./J. 72/2006, Página: 918, rubro: CONTRIBUCIONES. EN CASO DE EXISTIR INCONGRUENCIA ENTRE EL HECHO Y LA BASE IMPONIBLES, LA NATURALEZA DE LA MISMA SE DETERMINA ATENDIENDO A LA BASE.

<sup>123</sup> En palabras de Delgadillo Gutiérrez: "Haciendo un parangón podríamos decir que el *hecho imponible* es al Derecho Tributario lo que el *tipo* es al Derecho Penal, mientras que el *hecho generador* del Derecho Fiscal correspondería a la *conducta o hecho* del Derecho Penal. op. cit., p. 93.

<sup>124</sup> ARCHÉ DOMINGO, Vicente, citado por Ortega Maldonado, J., Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano, México, Editorial Porrúa, 2004, p. 68.

de capacidad contributiva, la base representa la magnitud cuantificable de dicha capacidad, erigiéndose en premisa para la determinación en cantidad líquida de la contribución. El hecho imponible atiende a un objeto, pero la base mide un objeto distinto.<sup>125</sup>

## **Elementos del impuesto empresarial a tasa única**

Por lo que toca al impuesto empresarial a tasa única, sus elementos, *sujeto, objeto base y tasa*, pueden extraerse medularmente del texto del artículo primero de la ley de la materia<sup>126</sup>, que es del tenor literal siguiente:

“**Artículo 1.** Están obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única, las personas físicas y las morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar en donde se generen, por la realización de las siguientes actividades:

- I. Enajenación de bienes.
- II. Prestación de servicios independientes.
- III. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país están obligados al pago del impuesto empresarial a tasa única por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento, derivados de las mencionadas actividades.

El impuesto empresarial a tasa única se calcula aplicando la tasa del 17.5% a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por las actividades a que se refiere este artículo, las deducciones autorizadas en esta Ley.”

### ***I. Sujeto***

Mediando la lectura del numeral antes citado, se observa que el impuesto empresarial a tasa única contempla como sujetos,<sup>127</sup> primeramente, a las personas físicas y las morales residentes en territorio nacional; de donde se colige

---

<sup>125</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXIII, Junio de 2006, tesis: P./J. 72/2006, Página: 918

<sup>126</sup> Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, que se publicó en el Diario Oficial de la Federación de 01 de octubre de 2007.

<sup>127</sup> El impuesto empresarial a tasa única guarda identidad con el impuesto sobre la renta, por lo que toca a los sujetos de imposición y el correspondiente vínculo impositivo de la ‘residencia’; véase el artículo 1º, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

que la residencia<sup>128</sup> en el país (*que no la nacionalidad u otro criterio*) constituye el vínculo de imposición primigenio, para fijar la relación tributaria entre el sujeto pasivo y el Estado; luego entonces, la residencia en México vincula al sujeto pasivo con la obligación tributaria en el impuesto empresarial a tasa única.

En un segundo nivel, del examen de la porción normativa antes reproducida, se observa que respecto a los residentes en el extranjero,<sup>129</sup> la norma legal igualmente los vincula al pago del impuesto, siendo notorio que en este caso, el vínculo de imposición que eligió el legislador para someterlos a la potestad tributaria del Estado es el establecimiento permanente<sup>130</sup> que los extranjeros hayan constituido en el país<sup>131</sup>.

En suma, el impuesto empresarial a tasa única contempla como sujetos del tributo a las personas físicas y a las morales que sean residentes en México o bien, que siendo residentes en el extranjero, tengan un establecimiento permanente en el país.

## ***II. Objeto***

Para ocuparnos del análisis del objeto del impuesto empresarial a tasa única resulta necesario tomar en cuenta los principios básicos de asignación impositiva internacional —sujeción fiscal—, los cuales cuentan con una aceptación generalizada en el ámbito de las relaciones fiscales internacionales:

---

<sup>128</sup> La residencia se determina con base en el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación y, en su caso, el problema de la doble residencia fiscal, se resuelve aplicando las reglas de desempate contenidas en el artículo 4 de los Convenios Fiscales suscritos por México con otros Estados contratantes.

<sup>129</sup> Los residentes en el extranjero también se consideran sujetos del impuesto sobre la renta: artículo 1º, fracción II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

<sup>130</sup> El artículo 2º, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta define al establecimiento permanente como cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes; entre otros, quedan comprendidos las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

<sup>131</sup> La ley que nos ocupa, en concordancia con la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente desde el 01 de enero de 2002, que se armonizó con la eliminación del artículo 14 del Modelo de Convenio Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (29 de abril de 2000), omite referirse al vínculo de imposición denominado 'base fija', que se empleaba hasta el año de 2001 para regular el lugar de actividades de los residentes en el extranjero por la prestación de servicios independientes. Véase: OECD, Model tax Convention, July 2005, Commentary on Article 14, p. 204.

**El Principio personalista**, que implica la tributación de toda la renta mundial de un residente (o nacional) de un país determinado, con independencia de la localización de la fuente de la renta. Básicamente, admite dos modalidades fundamentales, como son la de la residencia y la de la nacionalidad.

**El principio de territorialidad o de la fuente y origen de la renta**, que se basa en la sujeción a gravamen de los residentes y de los no residentes que obtienen rentas de fuentes localizadas en un país. Este criterio, por tanto, fundamenta el derecho de gravamen de un país en la localización de fuentes de renta dentro de un territorio nacional.

En general, la práctica fiscal de los países se basa en una aplicación combinada de ambos criterios: tributación de los residentes por su renta mundial y de los no residentes por la renta interna (de la fuente).

Lo anterior debe ser analizado a la luz de la legislación mexicana, a fin de determinar cómo rigen los mencionados principios de sujeción tributaria en el país.

Consecuentemente, debemos remitirnos al artículo 1º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa única, mismo que se ha transcrito párrafos atrás.

Así, del primer párrafo del dispositivo en examen igualmente se desprende que el objeto o realidad económica que el legislador seleccionó para imponer el gravamen está constituido por el 'ingreso' de los sujetos del tributo, que derive de la realización de las actividades de enajenación de bienes, de prestación de servicios independientes o del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, independientemente del lugar en donde se generen.

La ley de la materia carece de una definición del concepto 'ingreso',<sup>132</sup> lo cual

---

<sup>132</sup> Comentario personal: Si bien es cierto que el artículo 2º, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única establece que *"Para calcular el impuesto empresarial a tasa única se considera ingreso gravado el precio o la contraprestación a favor de quien enajena el bien, presta el servicio independiente u otorga el uso o goce temporal de bienes, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por*

podría estimarse, a priori, que pone de manifiesto la falta de presupuesto objetivo del tributo. Esto último no es del todo acertado, pues el cincel de la jurisprudencia, entre otras tareas, ha venido perfeccionando a nuestras leyes, en este caso para definir el concepto 'ingreso'. Así, mediando la remisión a otros ordenamientos fiscales, método de interpretación reconocido jurisprudencialmente,<sup>133</sup> es dable acudir al criterio fijado por la doctrina judicial para el caso del impuesto sobre la renta, donde tampoco se define el concepto 'ingreso' que igualmente constituye el objeto de este último gravamen y, en consecuencia, inferir que para efectos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única el concepto 'ingreso' puede definirse bajo el mismo criterio que el establecido para ese término en materia del impuesto sobre la renta, como: «*cualquier cantidad que modifique positivamente el haber patrimonial de una persona*», concepto que se extrae de la tesis 1a. CLXXXIX/2006,<sup>134</sup> de rubro: RENTA. QUÉ DEBE ENTENDERSE POR

---

*impuestos o derechos a cargo del contribuyente, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto, incluyendo anticipos o depósitos, con excepción de los impuestos que se trasladen en los términos de ley*”, de ello, a nuestro entender, no se colige que la ley defina al 'ingreso' como el "precio o contraprestación", sino que éstos y las demás cantidades que se carguen o cobren (impuestos, derechos, intereses, etc.) deben entenderse como elementos que integrarán el 'quantum' o base gravable, dado que este es el objetivo que se desprende de la norma en la porción que establece: *"Para calcular el impuesto...se considerará ingreso gravado el precio o la contraprestación ..."*.

<sup>133</sup> Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo VII, abril de 1991, Jurisprudencia 3a./J. 19/91, página 25, con número de registro 207015, de rubro: LEYES FISCALES. LA REMISIÓN DE UN ORDENAMIENTO A OTROS EN MATERIA FISCAL, PARA EFECTOS DE INTERPRETACIÓN DE SUS NORMAS, PUEDE HACERSE MIENTRAS NO EXISTA PRECEPTO ESPECIFICO QUE LA PROHIBA: Para determinar el contenido y alcance de un precepto es necesario acudir a otros que estén relacionados sin que para ello sea necesario remisión expresa. Es decir, mientras no exista un precepto específico que prohíba la remisión a otros preceptos del mismo o de otros ordenamientos, dicha remisión puede hacerse.

<sup>134</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXV, enero de 2007, tesis: 1a. CLXXXIX/2006, p. 483, de rubro y texto: RENTA. QUÉ DEBE ENTENDERSE POR "INGRESO" PARA EFECTOS DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO. Si bien la Ley del Impuesto sobre la Renta no define el término "ingreso", ello no implica que carezca de sentido o que ociosamente el legislador haya creado un tributo sin objeto, toda vez que a partir del análisis de las disposiciones legales aplicables es posible definir dicho concepto como cualquier cantidad que modifique positivamente el haber patrimonial de una persona. Ahora bien, para delimitar ese concepto debe apuntarse que el ingreso puede recibirse de muchas formas, ya que puede consistir en dinero, propiedad o servicios, incluyendo alimentos o habitación, y puede materializarse en efectivo, valores, tesoros o productos de capital, además de que puede surgir como compensación por: servicios prestados; el desarrollo de actividades comerciales, industriales, agrícolas, pesqueras o silvícolas; intereses; rentas, regalías o dividendos; el pago de pensiones o seguros; y por obtención de premios o por recibir donaciones, entre otras causas. Sin embargo, la enunciación anterior no debe entenderse en el sentido de que todas estas formas de ingreso han de recibir el mismo trato o que todas se consideran acumulables, sino que el listado ilustra la pluralidad de actividades que pueden generar ingresos. Aunado a lo anterior, es particularmente relevante que la legislación aplicable no establece limitantes específicas al concepto "ingreso", ni acota de alguna manera las fuentes de las que éste podría derivar, dada la enunciación amplia de los artículos 1o. y 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que establecen que las personas morales están obligadas al pago del tributo respecto de todos sus ingresos y que acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio. Así, se desprende que

## "INGRESO" PARA EFECTOS DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO.

Siguiendo con el examen del objeto del impuesto empresarial a tasa única, del texto normativo citado páginas arriba se deduce que el hecho imponible del tributo o hipótesis legal que de verificarse o materializarse da nacimiento a la obligación tributaria, **consiste en la obtención de los ingresos por la realización de las actividades de enajenación de bienes, de prestación de servicios independientes o del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, independientemente del lugar en donde se generen.**<sup>135</sup>

El hecho de que la obligación tributaria surja con independencia del lugar en donde se generen los ingresos, como lo establece la norma legal en estudio, pone de manifiesto que el impuesto en examen es un tributo de los denominados “*de renta mundial*”,<sup>136</sup> o sea, que los sujetos del impuesto residentes en México y los residentes en el extranjero respecto de los ingresos atribuibles a su establecimiento permanente, se ven obligados a contribuir al Estado mexicano por la totalidad de sus ingresos, con independencia de la ubicación (*en el país o en el extranjero*) de la fuente de riqueza de la que emanen,<sup>137</sup> al igual que sucede en el

---

la mencionada Ley entiende al ingreso en un sentido amplio, pues incluye todo lo recibido o realizado que represente una renta para el receptor, siendo innecesario que el ingreso se traduzca en una entrada en efectivo, pues incluso la propia Ley reconoce la obligación de acumular los ingresos en crédito, de tal suerte que el ingreso se reconoce cuando se han actualizado todos los eventos que determinan el derecho a recibir la contraprestación y cuando el monto de dicha contraprestación puede conocerse con razonable precisión. En ese sentido, se concluye que la regla interpretativa para efectos del concepto “ingreso” regulado en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta es de carácter amplio e incluyente de todos los conceptos que modifiquen positivamente el patrimonio del contribuyente, salvo que el legislador expresamente hubiese efectuado alguna precisión en sentido contrario, como acontece, por ejemplo, con el segundo párrafo del citado artículo 17.

<sup>135</sup> Véase la Sesión Pública Ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación celebrada el 04 de febrero de 2010, en la que se determinó que “*el objeto del impuesto empresarial a tasa única son los ingresos brutos sin perjuicio de las deducciones y créditos que prevé la ley*”.

<sup>136</sup> Bajo dicho principio —también denominado “criterio de residencia”, de “renta universal” o “personal”— se pretende que los residentes tributen por la totalidad de sus rentas, con independencia del país en que se generen, de lo cual se desprende un criterio de vinculación subjetiva, que permite gravar las rentas de los residentes de un país determinado, aun cuando éstas provengan de una jurisdicción fiscal diversa: Ejecutoria del Amparo en revisión 204/2007, Pepsi-cola Mexicana S. de R. L. de C. V. y otra, 1ª, Sala, SCJN.

<sup>137</sup> En la actualidad, los Estados cuentan con sistemas tributarios sofisticados, inspirados principalmente en el principio de la imposición mundial de la renta. Como puede apreciarse del texto del numeral que nos ocupa, México no es la excepción, dado que las personas residentes en México —sean físicas o

impuesto sobre la renta,<sup>138</sup> con la precisión de que para el impuesto empresarial a tasa única los ingresos imponibles se demarcan o circunscriben a los ingresos que se generen por la realización de las actividades arriba mencionadas.

Tratándose de los residentes en el extranjero, la citada porción normativa establece su fuerza de atracción sobre los ingresos atribuibles al establecimiento permanente que el residente en el extranjero tenga en territorio mexicano; en este caso, la ley de la materia omite precisar el método para atribuir<sup>139</sup> los ingresos al establecimiento permanente; empero, básicamente puede decirse que se trata de los ingresos que se generen con los activos y mediante la realización de las actividades del establecimiento permanente, independientemente del lugar en donde se generen,<sup>140</sup> así como de los ingresos que de conformidad con los tratados internacionales<sup>141</sup> deban reconocerse.

En la exposición de motivos del Ejecutivo de la Unión, que respaldó la iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto de la Contribución Empresarial a Tasa Única, cuya denominación se modificó por el H. Congreso de

---

morales— determinarán su situación fiscal en el impuesto empresarial a tasa única bajo el principio de fuente mundial de riqueza, lo cual implica que considerarán los ingresos que obtengan en cualquier lugar del mundo, acumulándolos para efectos de determinar su obligación fiscal en el lugar de residencia.

<sup>138</sup> Ver: Artículo 1º, primer párrafo y fracciones I y II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

<sup>139</sup> Véase Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, July 2008, OECD Committee on Fiscal Affairs, OECD 2008, p. 120.: “El principio que hoy es generalmente aceptado en los convenios de doble imposición se basa en la premisa que al gravar las utilidades que una empresa extranjera obtiene de cierto país, las autoridades fiscales de ese país deben observar por separado las fuentes de utilidades que la empresa obtiene de su país y deben aplicar a cada una de ellas la prueba del establecimiento permanente, sin perjuicio de aplicar otros artículos del convenio de ser posible”.

<sup>140</sup> Como ya se explicó, la ley de la materia reconoce el principio de ‘renta mundial’; además: “*Las utilidades atribuibles a un establecimiento permanente pueden originarse dentro o fuera de un Estado Contratante*”, véase: Treasury Department Technical Explanation of the Convention and Protocol Between the Government of the United States of America and the Government of the United Mexican States for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income, signed at Washington on September 18, 1992; general effective date under article 29: 1 January 1994. Alcance al artículo 7, párrafo 2.

<sup>141</sup> México ha celebrado y mantiene en vigor con igual número de Estados treinta y ocho Convenios para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta a marzo de 2010. Durante la presente investigación pudimos cerciorarnos que todos esos Convenios establecen, en su artículo 7, medularmente, la facultad del país de la fuente para someter a imposición las utilidades comerciales atribuibles al establecimiento permanente que una persona residente en el otro Estado Contratante tenga en el referido país de la fuente. La lista de los países Contratantes y fecha de publicación del Convenio correspondiente en el Diario Oficial de la Federación es consultable en la nota al pie número 244, del presente estudio; igualmente, véase: Estado que guardan los convenios fiscales celebrados por México, en [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx).

la Unión para quedar establecida como Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se define el objeto de la ley como sigue:

“De esta forma, se establece como objeto de la contribución empresarial a tasa única 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 el territorio nacional.

También están obligados al pago de la contribución empresarial los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, por los ingresos que sean atribuibles a dicho establecimiento, que provengan de las actividades mencionadas.”<sup>142</sup>

Del mismo texto del artículo 1º, de la Ley del Impuesto Empresarial a tasa Única, citado párrafos arriba, se observa que para identificar las actividades cuya realización da origen a los ingresos acumulables, el legislador utilizó conceptos en su nivel de ‘género’ y no en el estrato de ‘especie’; por ejemplo, se emplea el género ‘enajenación’ en lugar de acudir a un listado de conceptos como podrían ser las especies: compra-venta, dación en pago, donación, permuta, fideicomiso, fusión, escisión de sociedades, por citar sólo algunas de ellas; lo cual se explica, primeramente, porque el empleo de conceptos genéricos en la ley persigue la finalidad de abarcar el mayor número posible de actividades generadoras del ingreso que el legislador pretende gravar y, en segundo lugar, dado que la definición de las actividades contempladas en el objeto de la ley ya se encuentran definidas por otros ordenamientos legales, lo que explica que en este caso el legislador haya optado por el *método de remisión*, de conformidad con lo establecido en el artículo 3º, fracción I, de la ley de la materia.<sup>143</sup>

---

<sup>142</sup> Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, número 2280-III, jueves 21 de junio de 2007.

<sup>143</sup> Véase el artículo 3º, fracción I, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, donde la definición de las actividades de enajenación de bienes, de prestación de servicios independientes y del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, se realiza mediante la remisión expresa a las definiciones de esos conceptos, contenidas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En ese orden de ideas, los conceptos genéricos que se emplean en la ley para identificar las actividades de las que derivan los ingresos imponibles, son: la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes; mismas que, en esencia, involucran casi la totalidad de las actividades generadoras del ingreso o signo revelador de riqueza que el legislador seleccionó para medir la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la relación tributaria.

Si bien el hecho imponible en el impuesto que se examina arroja la totalidad de los ingresos provenientes de las actividades antes enunciadas, lo cierto es que el hecho generador se concreta en el momento en que se cobren efectivamente tales ingresos. Ello se colige del artículo 3º, fracción IV, de la ley en estudio, donde se señala que los ingresos se obtienen cuando se cobren efectivamente las contraprestaciones correspondientes a las actividades gravadas por la ley de la materia.

**En suma, considerando los principios básicos de asignación impositiva internacional (*personalista y territorial o de la fuente*), expresados al inicio del presente apartado, puede sostenerse que el impuesto empresarial a tasa única se diseñó con una aplicación combinada de ambos criterios: tributación de los residentes por la renta mundial (bajo la modalidad del vínculo de imposición de la residencia, que no de la nacionalidad), y tributación de los no residentes por la renta interna o de la fuente.**

### ***III. Base***

Asimismo, mediante el examen del último párrafo del artículo 1º en estudio, se aprecia que los ingresos objeto del impuesto no constituyen, per se, la base para fijar el impuesto, sino que, a fin de atemperar la carga tributaria, el legislador legitimó a los contribuyentes del tributo para disminuir o restar a la totalidad de los ingresos percibidos por la realización de las actividades ya señaladas, las

deducciones autorizadas en la ley de la materia. De ello puede inferirse que la base del tributo en estudio la constituyen los beneficios o utilidades provenientes de la realización de las actividades objeto del impuesto o, mejor dicho, la base es una especie de utilidad que se obtiene de restar a los ingresos las deducciones autorizadas por la ley.

En otros términos, se observa que para fijar la base del impuesto empresarial a tasa única el legislador utilizó el método de resta, es decir, que la base del gravamen se obtiene mediante una simple operación aritmética, que consiste medularmente en restar a los ingresos gravados las deducciones autorizadas, como lo reconoce el Ejecutivo Federal en su exposición de motivos que respaldó la iniciativa del Decreto que dio vida a la ley que nos ocupa:

“Formalmente, en lugar de sumar una a una las retribuciones a los factores de la producción, con objeto de que todas ellas queden comprendidas en la base de la contribución empresarial a tasa única, siguiendo principios semejantes a los utilizados en el Sistema de Cuentas Nacionales de México para estimar el valor del ingreso nacional, se computan dichas retribuciones a los factores de la producción como la diferencia entre la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el uso o goce temporal de bienes, por un lado, y la adquisición de insumos utilizados y otros materiales consumidos en el proceso productivo, por otra parte. Así mismo, la adquisición de bienes duraderos de producción o bienes de capital físico también son deducidos de la base de la citada contribución empresarial.”<sup>144</sup>

Ello nos permite afirmar que la base del impuesto empresarial a tasa única está constituida por una especie de ‘utilidad’ (*totalidad de ingresos derivados de las actividades objeto del tributo menos ciertas deducciones autorizadas*), lo que trasciende en que dicho impuesto puede concebirse como análogo al impuesto sobre la renta, donde igualmente se fija la base por el método de resta<sup>145</sup> (*totalidad de ingresos menos ciertas deducciones*) y se impone el gravamen sobre la utilidad del causante o incremento

---

<sup>144</sup> Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, número 2280-III, jueves 21 de junio de 2007.

<sup>145</sup> El método de resta para fijar la base del impuesto empresarial a tasa única es el mismo que se emplea en el impuesto sobre la renta; véase el artículo 10 de la ley que regula a este último tributo.

patrimonial neto.

En adición, la ley de la materia establece un sinnúmero de reglas y definiciones de conceptos que permiten al causante precisar la forma que reviste el ingreso gravable<sup>146</sup>, así como identificar algunos conceptos que no se consideran ingresos (*impuestos que se trasladen en términos de ley*) y otras partidas que fictamente se reputan ingresos (*anticipos o depósitos*); al igual que por separado se precisa el momento en que los ingresos se consideran percibidos (*artículo 3º, fracción IV de la ley*), o sea, hasta el momento en que los mismos se cobran (*flujo de efectivo*),<sup>147</sup> etc. Por separado, la misma ley precisa las únicas deducciones autorizadas (*artículo 5º de la ley*), sus requisitos para calificar como deducibles y demás reglas afines (*artículo 6º de la ley*); por ende, es observable que estamos en presencia de un sistema complejo para fijar la base del tributo a través de su fórmula '*ingresos menos deducciones*'.

Por ende, en el caso del novedoso impuesto en examen, no debemos pasar inadvertido que en materia de deducciones el legislador incorporó a la norma un requisito novedoso que puede identificarse como exigencia de **simetría** (*artículo 6, fracción I*), requisito que, en palabras simples, puede explicarse diciendo que "*la procedencia de una deducción autorizada está sujeta a la condición de que el perceptor efectivo de la correspondiente erogación, sea sujeto del tributo*".

Ahora, dado que el legislador excluyó del objeto del gravamen ciertas retribuciones a los factores de la producción, como son las relativas al capital en sus modalidades de *intereses y regalías entre partes relacionadas*, y además consideró no deducibles las relativas al trabajo en sus especies de sueldos, salarios, participación a los trabajadores en las utilidades de las empresas y aportaciones de seguridad social, puede colegirse válidamente que debido a estas

---

<sup>146</sup> Véase el artículo 2º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

<sup>147</sup> Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, número 2280-III, jueves 21 de junio de 2007: La contribución empresarial a tasa única se determinará con una base de efectivo, de modo que los ingresos se acumularán cuando se cobren y las deducciones tendrán lugar al momento en que se paguen, lo que lo hace un gravamen simple al no requerir, entre otras cosas, ajustes inflacionarios al mismo tiempo que mantiene la neutralidad.

exclusiones, aunado al requisito de simetría fiscal, así como a los no deducibles citados, se produce como consecuencia que **la base del tributo quede integrada, (1) con una especie de utilidad y (2) con las retribuciones a los factores de la producción antes citados.**<sup>148</sup>

#### ***IV. Tasa***

Para fijar el impuesto empresarial a tasa única, sobre la base del gravamen se aplica la tasa, que en el caso concreto es del 17.5% como lo señala el artículo 1º, cuarto párrafo,<sup>149</sup> de la ley de la materia, y con ello se obtiene el valor del tributo que el causante debe aportar para el gasto público.

#### **A. Distintivos de la Ley: impuesto mínimo o de control, exclusiones del objeto del tributo, simetría fiscal y acreditamiento del ISR**

##### **Impuesto mínimo o de control**

Del examen integral de la ley del impuesto empresarial a tasa única se advierte que el legislador concibió el impuesto como un impuesto de ‘control’ del impuesto sobre la renta o ‘*impuesto mínimo*’,<sup>150</sup> por lo que este gravamen convive o

---

<sup>148</sup> Véase la Sesión Pública Ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación celebrada el 02 de febrero de 2010, donde la Ministra Luna Ramos dio lectura a la síntesis del proyecto de sentencia que se discutió en esa sesión (Amparo en Revisión 501/2009), del que se recoge el siguiente texto: *“El IETU grava ya no la renta percibida en el tenor del impuesto sobre la renta sino la renta consumida o gastada, tal como acontece con los conceptos que el Legislador conservó en la base del tributo, no en la parte residual que puede asemejar, obviamente sin serlo, una utilidad fiscal, sino en la que excluye de los conceptos deducibles las erogaciones que se realicen en favor de las personas que no sean contribuyentes del propio IETU. Así, el IETU está diseñado para gravar el ingreso del contribuyente en la medida de la diferencia positiva que describe la base y que no puede ser identificada como una utilidad en el sentido tradicional propio del impuesto sobre la renta adicionado con los flujos económicos generados por el contribuyente destinados a terceros con excepción de los flujos económicos a otros contribuyentes del tributo.”*

<sup>149</sup> Ver: Artículo Cuarto Transitorio del Decreto que estableció la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única: “Para los efectos del artículo 1, último párrafo, de la presente Ley, durante el ejercicio fiscal de 2008 se aplicará la tasa del 16.5% y durante el ejercicio fiscal de 2009 se aplicará la tasa del 17%.

<sup>150</sup> Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, número 2280-III, jueves 21 de junio de 2007: La contribución empresarial a tasa única que se propone a esa Soberanía es un gravamen mínimo respecto del impuesto sobre la renta total, es decir, del impuesto sobre la renta propio y retenido. Únicamente se pagaría por concepto de contribución empresarial a tasa única el excedente entre ese gravamen y el impuesto sobre la renta propio y retenido.

interactúa con el impuesto sobre la renta, de tal manera que una vez determinado el importe del impuesto, por separado en cada una de ambas contribuciones, y de conformidad con las reglas aplicables en cada caso, puede decirse, coloquialmente, que la obligación conjunta de contribuir se satisface materialmente con el pago efectivo del impuesto que haya resultado en cantidad mayor. Esto se logra a través de la figura jurídico-fiscal del acreditamiento.<sup>151</sup>

### **Exclusiones del objeto del tributo**

Parte de lo novedoso del sistema que rige al impuesto empresarial a tasa única se hace consistir en las exclusiones del objeto del impuesto que determinó el creador de la norma, en sustitución del sistema de exención, y que se establecen mediante el artículo 3º, de la ley de la materia.

Así, por mandato del numeral 3º, fracción I, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, no se consideran dentro de las actividades objeto del tributo:

- a. 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, salvo los pagos de cualquier clase por el otorgamiento del uso o goce temporal de equipos industriales, comerciales o científicos;
- b. las operaciones de financiamiento o de mutuo que den lugar al pago de intereses que no se consideren parte del precio en los términos del artículo 2 de esta Ley ni a las operaciones financieras derivadas a que se refiere el artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación, cuando la enajenación del subyacente al que se encuentren referidas no esté afecta al pago del impuesto empresarial a tasa única.

Empero, tratándose de los intereses que se excluyen, a los que hace mención el inciso b, la misma norma obliga a ciertos integrantes del sistema financiero a

---

<sup>151</sup> Acreditamiento contemplado en el artículo 8, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

considerar como prestación de servicio independiente –acumulable- el margen de intermediación financiera correspondiente a dichas operaciones.

Para tales efectos, señala el mismo numeral, se considera margen de intermediación financiera, la cantidad que se obtenga de disminuir a los intereses devengados a favor del contribuyente, los intereses devengados a su cargo.

### **Simetría fiscal**

Como expresamos anteriormente en el caso del novedoso impuesto en examen, no debe pasar inadvertido que en materia de deducciones el legislador incorporó a la norma un requisito novedoso que hemos identificado como **simetría fiscal** (*artículo 6, fracción I*), requisito que, en palabras simples, puede explicarse diciendo que *“la procedencia de una deducción autorizada está sujeta a la condición de que el perceptor efectivo de la correspondiente erogación, sea sujeto del tributo”*; así, la mecánica del IETU excluye de los conceptos deducibles a las erogaciones que se efectúen a favor de personas que no sean considerados como sujetos pasivos de dicho tributo.

La misma disposición prevé dos excepciones al requisito de simetría, a saber, tratándose de erogaciones a favor de ciertos sujetos exentos del tributo (fracciones I, II, III, IV o VII del artículo 4º) y respecto de las erogaciones que se realicen en el extranjero o se paguen a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, en este caso, siempre que correspondan a erogaciones que de haberse realizado en el país serían deducibles en los términos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

### **Acreditamiento**

Por medio del acreditamiento el impuesto sobre la renta *‘propio’* del ejercicio se puede aplicar o restar del impuesto empresarial a tasa única del mismo período fiscal; con dos posibles consecuencias, a saber:

1. si el impuesto sobre la renta '*propio*' del ejercicio resultó en cantidad mayor que el impuesto empresarial a tasa única del mismo período fiscal, entonces este último gravamen se extingue por virtud del acreditamiento o resta del impuesto sobre la renta '*propio*'; <sup>152</sup> y
2. en caso contrario, cuando el impuesto empresarial a tasa única resulta en cantidad mayor que el impuesto sobre la renta '*propio*', el acreditamiento total de este último gravamen produce un remanente de impuesto empresarial a tasa única que deberá pagarse por el causante. Este mecanismo de acreditamiento se incorpora igualmente en los pagos provisionales <sup>153</sup> del impuesto empresarial a tasa única.

La idea de que la obligación tributaria conjunta, que deriva de la coexistencia del impuesto sobre la renta y del diverso empresarial a tasa única, se satisface materialmente con el pago efectivo del impuesto que haya resultado en cantidad mayor, es una forma coloquial de decir las cosas, dado que, desde el punto de vista jurídico, puede sostenerse que el causante está obligado al pago de ambos tributos y no solamente al pago del impuesto que resulte en cantidad mayor.

Ello es así, dado que primeramente debe satisfacerse la obligación de contribuir en el impuesto sobre la renta mediante el pago del mismo y, posteriormente, se debe proceder al pago de la obligación tributaria en materia del impuesto empresarial a tasa única, misma que se extingue, ya sea mediante el acreditamiento del impuesto sobre la renta sin rebasar el valor determinado en concepto de impuesto empresarial a tasa única (ISR mayor que IETU); o bien, mediante el acreditamiento total del impuesto sobre la renta, más el pago del excedente de impuesto empresarial a tasa única (IETU mayor que ISR); respectivamente, según sea el caso.

Lo antes planteado resume el procedimiento básico con el que opera la figura

---

<sup>152</sup> El impuesto sobre la renta propio se define en el párrafo quinto de los artículos 8 y 10 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

<sup>153</sup> Véase el artículo 10, tercer párrafo de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

jurídica del acreditamiento del impuesto sobre la renta propio.<sup>154</sup>

Por ende, en el caso del novedoso impuesto en examen, no debemos pasar inadvertido que en materia de deducciones el legislador incorporó a la norma un requisito novedoso que puede identificarse como exigencia de **simetría** (*artículo 6, fracción I*), requisito que, en palabras simples, puede explicarse diciendo que “la procedencia de una deducción autorizada está sujeta a la condición de que el perceptor efectivo de la correspondiente erogación, sea sujeto del tributo.

Hasta aquí, se ha realizado un examen sucinto en torno a los elementos del impuesto empresarial a tasa única, así como de la forma en que se concreta el hecho imponible del tributo, el método de resta que se sigue para fijar la base del impuesto (*ingresos menos deducciones considerando la simetría fiscal*), y la forma en que se satisface la obligación tributaria mediante la figura del acreditamiento del impuesto sobre la renta; todo ello sin considerar las distorsiones y distensiones que se producen con motivo de (i) las exclusiones de las actividades que generan los ingresos objeto del impuesto (*artículo 3º: intereses y regalías*), (ii) las exenciones previstas en la ley (*artículo 4º*), (iii) las que derivan de otros créditos fiscales autorizados (*el crédito fiscal por deducciones mayores que los ingresos -base negativa- regulado en el artículo 11, y los créditos fiscales por salarios y aportaciones de seguridad social, según el penúltimo párrafo de los artículos 8 y 10, todos de la ley de la materia*)<sup>155</sup>.

## **B. Analogía que guardan los impuestos empresarial a tasa única y sobre la renta y su reconocimiento por los países miembros de la OCDE**

En adición, a través de notas al pie de página hemos venido señalando la

---

<sup>154</sup> Con el objeto de simplificar esta explicación se ha omitido considerar los dos créditos fiscales que la ley de la materia permite acreditar contra el impuesto causado, antes de acreditar el impuesto sobre la renta (crédito por deducciones mayores que los ingresos y crédito por salarios y aportaciones de seguridad social), de conformidad con lo establecido por el artículo 8º, párrafos primero y segundo, de la misma ley.

<sup>155</sup> Por no considerar de interés directo con el objeto del presente estudio, tampoco se hace referencia a los créditos concedidos a los contribuyentes con motivo de los Decretos de 05 de noviembre de 2007, 27 de febrero y 04 de marzo, ambos del 2008.

analogía que los elementos del impuesto empresarial a tasa única (*sujeto, objeto y base*) guardan respecto de los correlativos elementos del impuesto sobre la renta, por lo que esas similitudes se resaltan sucintamente a continuación:

**a).-** Ambas contribuciones contemplan los mismos sujetos (las personas físicas y las morales, así como a los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país); los mismos vínculos de imposición (la residencia en México y el establecimiento permanente en el país, respectivamente); el mismo objeto (la totalidad de los ingresos y los ingresos atribuibles al establecimiento permanente, según corresponda). Ello es así, como se deduce mediante la simple comparación del artículo 1º, de las leyes que regulan esos tributos, cuyos textos, en las partes medulares que aquí interesan, se reproducen a continuación:

#### **Impuesto Empresarial a Tasa Única**

Artículo 1. Están obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única, las personas físicas y las morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar en donde se generen, por la realización de las siguientes actividades:

- I. Enajenación de bienes.
- II. Prestación de servicios independientes.
- III. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país están obligados al pago del impuesto empresarial a tasa única por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento, derivados de las mencionadas actividades.

#### **Impuesto Sobre la Renta**

Artículo 1º.- Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I.- Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II.- Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

[...]

**b).-** Ambas contribuciones contemplan la misma fórmula para fijar la base gravable a través del método de resta (*ingresos menos deducciones*), siendo que en el impuesto sobre la renta la base es la utilidad o incremento patrimonial que, en el caso de las personas morales se denomina 'resultado fiscal',<sup>156</sup> el cual deriva

---

<sup>156</sup> En el caso de las personas físicas contribuyentes del Capítulo II, de los Ingresos por Actividades Empresariales y Profesionales, del Título IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la base imponible se denomina utilidad gravable (artículo 130).

medularmente de restar a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas; mientras que en el impuesto empresarial a tasa única, la misma fórmula (*ingresos menos deducciones*) se aplica para fijar una especie de utilidad, innominada en la ley de la materia, como igualmente se colige de la comparación de los siguientes textos legales:

#### **Impuesto Empresarial a Tasa Única**

##### **Artículo 1.**

[...]

El impuesto empresarial a tasa única se calcula aplicando la tasa del 17.5% a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por las actividades a que se refiere este artículo, las deducciones autorizadas en esta Ley.

#### **Impuesto Sobre la Renta:**

**Artículo 10.** Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

- I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

[...]"

Del examen realizado párrafos arriba se desprende que en ambos tributos se sigue la misma fórmula para fijar la base: *'ingresos menos deducciones'*, lo cual revela que uno y otro tributos también son **análogos** en ese sentido, situación que fortalece la homologación que deriva de sus elementos.

Una diferencia que podría estimarse substancial para la homologación de los impuestos empresarial a tasa única y sobre la renta se presenta respecto al momento en que el ingreso debe acumularse, dado que en el impuesto empresarial a tasa única se sigue el método de **'flujo de efectivo'** para considerar que los ingresos se obtienen hasta el momento en que efectivamente se

cobren,<sup>157</sup> mientras que en el impuesto sobre la renta, donde predomina la regla de **'ingreso en crédito'**, es irrelevante la forma que revista el ingreso para que éste se acumule; simplemente, el ingreso se debe acumular con independencia de la forma que revista o en la que se manifieste el mismo, esto es: en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, incluyendo el ingreso anual por inflación acumulable.<sup>158</sup>

Ahora bien, para desvanecer la diferencia antes reseñada (*flujo de efectivo vs. Ingreso en crédito*), y así homologar el impuesto empresarial a tasa única con el impuesto sobre la renta para facilitar su acreditamiento en el extranjero –*como si se tratara de impuesto sobre la renta*- mediante Decreto del Ejecutivo Federal<sup>159</sup> se legitimó a los sujetos del impuesto empresarial a tasa única para optar por considerar percibidos los ingresos en el mismo ejercicio fiscal en el que se deban acumular para los efectos del impuesto sobre la renta, cuando éstos se devenguen en un ejercicio fiscal y se cobren en otro distinto, como se desprende del considerando que enseguida se reproduce, así como del Artículo Noveno del citado Decreto, donde se establece el derecho a la opción referida:

“DECRETO por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única

CONSIDERANDO

“[...]

“Que con el objeto de coadyuvar con el acreditamiento del impuesto

---

<sup>157</sup> Artículo 3, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única: Para los efectos de esta Ley se entiende: [...] IV. Que los ingresos se obtienen cuando se cobren efectivamente las contraprestaciones correspondientes a las actividades previstas en el artículo 1 de esta Ley, de conformidad con las reglas que para tal efecto se establecen en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

<sup>158</sup> Lo expresado se sustenta en el Artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en la parte que establece: “Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.”; sin embargo, no debe soslayarse que ello es aplicable a las personas morales, dado que tratándose de personas físicas, por lo general, la acumulación del ingreso se produce hasta que el mismo se obtiene efectivamente.

<sup>159</sup> DECRETO por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única, que se publicó en el Diario Oficial de la Federación de 05 de noviembre de 2007.

empresarial a tasa única en el extranjero y para facilitar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, se considera conveniente establecer la opción a fin de que los contribuyentes consideren percibidos los ingresos en el mismo ejercicio fiscal en el que se acumulen para los efectos del impuesto sobre la renta, cuando éstos se devenguen en un ejercicio fiscal y se cobren en otro distinto;

“[...]”

“**Artículo Noveno.** Los contribuyentes obligados al pago del impuesto empresarial a tasa única podrán optar por considerar como percibidos los ingresos por las actividades a que se refiere el artículo 1 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única en la misma fecha en la que se acumulen para los efectos del impuesto sobre la renta, en lugar del momento en el que efectivamente se cobre la contraprestación correspondiente.”

La emisión del Decreto antes identificado, así como la analogía de los elementos del tributo que guarda el impuesto empresarial a tasa única con el impuesto sobre la renta, a lo cual nos hemos referido en los párrafos precedentes, facilitó a nivel internacional que los países miembros de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico reconocieran que el impuesto empresarial a tasa única es de los impuestos comprendidos en los Tratados Internacionales que en materia fiscal ha celebrado México con esos países.

### **Reconocimiento del Impuesto Empresarial a Tasa única por los países miembros de la OCDE**

En efecto, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha dado a conocer a través de la página oficial del Servicio de Administración Tributaria en internet,<sup>160</sup> que tanto los Estados Unidos de América como la mayoría de los países socios comerciales de México, han reconocido que el impuesto empresarial a tasa única es equivalente al impuesto sobre la renta, como lo revela la comunicación oficial que enseguida se reproduce:

“Actualización: 31 de enero de 2008, información vigente

---

<sup>160</sup> <http://www.sat.gob.mx/nuevo.html>

“Doble tributación

“Países que han confirmado que el IETU es un impuesto comprendido en los Convenios de doble tributación:

Alemania	China	Islandia	Reino Unido
Australia	Dinamarca	Italia	República Checa
Austria	Ecuador	Japón	República Eslovaca
Barbados	España	Luxemburgo	Rumania
Bélgica	Finlandia	Noruega	Rusia
Brasil	Francia	Nueva Zelanda	Singapur
Canadá	Grecia	Países Bajos	Sudáfrica
Corea	India	Polonia	Suecia
Chile	Irlanda	Portugal	Suiza

“La Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) informa que el gobierno norteamericano, a través del Departamento del Tesoro y el Servicio de Rentas Internas (IRS, por sus siglas en inglés) ha anunciado que los contribuyentes norteamericanos podrán acreditar, contra el impuesto sobre la renta a su cargo en EUA, el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) que paguen en México sin que las autoridades fiscales de EUA impugnen dicho acreditamiento. El acreditamiento no será objetado en tanto las autoridades fiscales de EUA realizan un estudio (descrito más adelante) del IETU. Es importante destacar que un crédito aplicado durante el periodo del estudio no podrá ser impugnado posteriormente por las autoridades fiscales americanas.

Por lo anterior, y conforme a los Convenios para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta celebrados entre México y los países antes listados, incluyendo los Estados Unidos de América, el IETU es un impuesto comprendido en dichos Convenios, y resulta aplicable a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes, y no limita en forma alguna las exclusiones, exenciones, deducciones, créditos o cualquier otra desgravación existente o que se establezca en el futuro por las leyes de cualquiera de los Estados Contratantes.”

En el mismo tenor se pronunció la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante el Comunicado de Prensa número 38 de fecha 10 de diciembre de 2007, visible en la página oficial del Servicio de Administración Tributaria en internet, en la dirección: <http://www.sat.gob.mx/nuevo.html> que enseguida se reproduce:

Comunicado de prensa núm. 38

México, D. F., a 10 de diciembre de 2007

### **EL GOBIERNO NORTEAMERICANO RECONOCE LA ACREDITACIÓN DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA**

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) informa que el gobierno norteamericano, a través del Departamento del Tesoro y el Servicio de Rentas Internas (IRS, por sus siglas en inglés) ha anunciado que los contribuyentes norteamericanos podrán acreditar, contra el impuesto sobre la renta a su cargo en EUA, el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) que paguen en México sin que las autoridades fiscales de EUA impugnen dicho acreditamiento. El acreditamiento no será objetado en tanto las autoridades fiscales de EUA realizan un estudio (descrito más adelante) del IETU. Es importante destacar que un crédito aplicado durante el periodo del estudio no podrá ser impugnado posteriormente por las autoridades fiscales americanas.

Derivado de la aprobación de la Reforma Hacendaria por los que menos tienen por parte del H. Congreso de la Unión, por la cual se introdujo el IETU, el gobierno mexicano, en cumplimiento de las obligaciones asumidas en los convenios para evitar la doble tributación, inició una comunicación exhaustiva con las autoridades de otros países con el objetivo de explicar las características de este impuesto, a efecto de que el mismo se considerara como comprendido en dichos tratados, obteniendo así los beneficios correspondientes para evitar la doble imposición de los flujos de inversión extranjera que acceden al país.

En virtud de la gran importancia de la inversión norteamericana en nuestro país, la SHCP ha revisado, conjuntamente con las autoridades de EUA, la interacción del IETU y el Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos de América y el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta. Los resultados de este diálogo con el Departamento del Tesoro y el Servicio de Rentas Internas de los Estados Unidos de América son de gran importancia y en ellas prevaleció el interés de ambos países de generar un entorno impositivo que propicie el flujo de inversiones entre ambas naciones. Se sostuvieron diversas reuniones las cuales dieron como resultado la aceptación antes mencionada.

Como se indicó anteriormente, el comunicado del Servicio de Rentas Internas y el Departamento del Tesoro señala que el crédito por impuesto extranjero estadounidense estará disponible en tanto el Departamento del Tesoro y el Servicio de Rentas Internas realizan un estudio una vez que el IETU se encuentre en total operación, en el que se analizará la interacción del nuevo gravamen con el Impuesto Sobre la Renta. Para efectos de este estudio, la Secretaría cooperará con el gobierno norteamericano suministrando la información que sea necesaria, la cual, entre otras fuentes, derivará de las revisiones propias que el gobierno mexicano debe llevar a cabo sobre el IETU y que se presentarán ante el Congreso en el año 2011, fecha en la cual dicho impuesto estará en total operación. Esta cooperación tiene el objetivo de que el estudio pueda llevarse a cabo de manera satisfactoria para ambas partes.

De las publicaciones antes reproducidas se desprende que los países que forman la lista ahí detallada, han reconocido que el impuesto empresarial a tasa única es un impuesto comprendido en los Convenios de doble tributación. Esto último significa que al impuesto empresarial a tasa única se le reconoce una naturaleza jurídica idéntica o análoga a la del impuesto sobre la renta en términos de lo establecido el artículo “2º Impuestos Comprendidos” de los treinta y ocho<sup>161</sup> Convenios para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos Sobre la Renta, que México tiene actualmente en vigor con igual número de Estados Contratantes, dado que en el párrafo 4 del numeral invocado, en los Convenios referidos, básicamente se establece que: «El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de firma del mismo y se añadan a los actuales o les sustituyan. [...]».

A guisa de ejemplo se reproduce el precepto legal antes referido, de los Convenios fiscales que México tiene en vigor con los Estados Unidos de Norteamérica, Canadá y Japón (*países que aparecen en las publicaciones antes reproducidas*) y que en sus partes medulares, que aquí interesan, son del tenor literal siguiente:

DEL CONVENIO MÉXICO-ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMÉRICA<sup>162</sup>

ARTÍCULO 2

IMPUESTOS COMPRENDIDOS

1....

4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de firma del

---

<sup>161</sup> México ha celebrado y mantiene en vigor con igual número de Estados treinta y ocho Convenios para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta a marzo de 2010. Durante la presente investigación pudimos cerciorarnos que todos esos Convenios establecen, en su artículo 2º, párrafos 2 y 4, básicamente: “2. *Se consideran impuestos sobre la renta los que gravan la totalidad de la renta o cualquier parte de la misma [...]*” y “4. *El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de firma del mismo y se añadan a los actuales o les sustituyan*”. La lista de los países Contratantes y la fecha de publicación del Convenio fiscal correspondiente en el Diario Oficial de la Federación es consultable en la nota al pie número 244, del presente estudio; igualmente véase: Estado que guardan los convenios fiscales celebrados por México, en [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx).

<sup>162</sup> Véase el Convenio México-Estados Unidos de América, que se publicó en el Diario Oficial de la Federación de 03 de febrero de 1994.

mismo [...]

“Énfasis añadido”

#### DEL CONVENIO MÉXICO-CANADÁ<sup>163</sup>

##### ARTÍCULO 2

##### IMPUESTOS COMPRENDIDOS

1....

4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan a los actuales o les sustituyan. [...]

#### DEL CONVENIO MÉXICO-JAPÓN<sup>164</sup>

##### ARTÍCULO 2

##### IMPUESTOS COMPRENDIDOS

1....

2. El presente Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o substancialmente análoga, ya sean nacionales o locales, que se establezcan por un Estado Contratante o por una subdivisión política, o entidad local del mismo con posterioridad a la fecha de firma del presente Convenio [...]

En el mismo tenor, es de subrayar que los Convenios fiscales recientemente celebrados por México con Islandia y Barbados,<sup>165</sup> reconocen expresamente al impuesto empresarial a tasa única su naturaleza de impuesto sobre la renta, como se corrobora mediando la simple lectura del artículo 2º, de ambos convenios, donde medularmente se expresa que *“El presente Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta [...]. Se consideran impuestos sobre la renta los que gravan la totalidad de la renta o cualquiera de los elementos de la misma [...]. Los*

---

<sup>163</sup> Véase el Convenio México-Canadá, ‘renegociado’, que se publicó en el Diario Oficial de la Federación de 20 de julio de 2007.

<sup>164</sup> Véase el Convenio México-Japón, que se publicó en el Diario Oficial de la Federación de 06 de enero de 1997.

<sup>165</sup> Publicados en el Diario Oficial de la Federación de fechas 31 de diciembre de 2008 (Islandia) y 15 de enero de 2009 (Barbados).

*impuestos actuales a los que aplica el Convenio son: [...]. En México: el impuesto sobre la renta federal y el impuesto empresarial a tasa única [...]*". Para corroborar lo antes expresado, se reproduce, a guisa de muestra, el artículo 2º del convenio con Islandia:

#### ARTICULO 2

##### Impuestos Comprendidos

1. El presente Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta exigibles por un Estado Contratante o sus subdivisiones políticas o entidades locales, cualquiera que sea el sistema de su exacción.

2. Se consideran impuestos sobre la renta los que gravan la totalidad de la renta, o cualquier elemento de la misma, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles.

3. Los impuestos actuales a los que se aplica el Convenio son:

[...]

b) en México:

i) el impuesto sobre la renta federal; y

ii) el impuesto empresarial a tasa única,

(en adelante denominado el "impuesto mexicano").

[...]

(Subrayado añadido)

**Con base en lo anteriormente expresado y fundamentado se arriba a la conclusión de que el impuesto empresarial a tasa única guarda analogía con el impuesto sobre la renta y que se le concibe, internacionalmente, como impuesto sobre la renta.**

#### **Postura de la Suprema Corte de Justicia de la Nación**

En contraste, mediando la lectura de la versión taquigráfica de la Sesión Pública Ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación celebrada el 02 de febrero de 2010, en su parte relativa a la presentación del proyecto de sentencia al amparo en revisión 501/2009 en materia de la proporcionalidad del

tributo, de la cual dio lectura la Ministra Margarita Beatriz Silva Ramos, se pone de manifiesto que **nuestro Máximo Tribunal determinó medularmente que el IETU es un impuesto diferente al ISR, con un objeto distinto, con una mecánica diversa que debe examinarse en sus propios méritos y que además de gravar una especie de utilidad (ingresos menos deducciones) a raíz de las exclusiones del objeto del tributo por lo que hace a las retribuciones a los factores de la producción, aunado al requisito de simetría fiscal, todo ello trae como consecuencia que la base imponible se vea engrosada con dichas retribuciones a los factores de la producción.** Lo anterior se colige básicamente de los siguientes textos:

“Lo que el proyecto dice [...] dice que el IETU no es una nueva versión del impuesto sobre la renta, sin que sea óbice a que en la base de ambos gravámenes coincida la adición de ingresos conceptualizados en un sentido mucho más amplio en el impuesto sobre la renta en relación con los que resultan relevantes en el IETU. [...] El IETU grava ya no la renta percibida en el tenor del impuesto sobre la renta sino la renta consumida o gastada [...] Así, el IETU está diseñado para gravar el ingreso del contribuyente en la medida de la diferencia positiva que describe la base y que no puede ser identificada como una utilidad en el sentido tradicional propio del impuesto sobre la renta adicionado con los flujos económicos generados por el contribuyente destinados a terceros con excepción de los flujos económicos a otros contribuyentes del tributo.”

En complemento, se transcribe enseguida una de las intervenciones durante la misma Sesión Pública Ordinaria supra citada, que se estima ilustrativa del criterio mayoritario que llevó a la conclusión de que IETU e ISR son impuestos distintos, en palabras del Ministro Zaldivar Lelo de Larrea:

“SEÑOR MINISTRO ZALDÍVAR LELO DE LARREA: Gracias señor Presidente. En primer término, creo que hemos ya votado en este Pleno por una mayoría considerable, que el objeto del IETU es distinto al objeto del

impuesto sobre la renta, y a mí me parece que esta votación, con independencia del sentido que cada Ministro haya votado, obliga los aspectos siguientes, porque una de las razones para votar el objeto del impuesto del IETU, era precisamente fijar un presupuesto válido para entender todas las situaciones posteriores, si esto es así, me parece que en primer lugar los conceptos y las tesis jurisprudenciales de este Tribunal Pleno que aluden al impuesto sobre la renta no son aplicables, **estamos ante un impuesto diferente, con un objeto diferente, con una mecánica distinta que tiene que ser analizado en sus méritos**; las deducciones del IETU tienen que ser aquellas que están relacionadas con el objeto del IETU, con la simetría fiscal a que alude este nuevo impuesto, de lo contrario pues no hubieran tenido sentido las discusiones que nos llevaron casi dos sesiones para establecer este objeto. [...] el objeto del IETU ha quedado claramente establecido en este Pleno y las deducciones que a mí en principio me parecen razonables y constitucionales tienen que verse a la luz de este impuesto y no a la luz de la utilidad de la ganancia de la perspectiva del impuesto sobre la renta. Gracias Presidente.”

De conformidad con lo anteriormente reseñado, y debido al pronunciamiento de nuestro Más Alto Tribunal en el sentido de que el impuesto empresarial a tasa única es un tributo diferente al impuesto sobre la renta, criterio que se opone al reconocimiento internacional de los países con los que México tiene celebrado tratados fiscales en vigor, quienes consideran al impuesto empresarial a tasa única como impuesto sobre la renta, se vislumbra la posibilidad de que los países miembros de la OCDE rechacen el acreditamiento del impuesto empresarial a tasa única contra su impuesto a la renta, lo que de presentarse puede dar lugar a que México derogue los Títulos II y IV, Capítulos II y III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, como está previsto en el Artículo Décimo Noveno de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y, además, a que en el impuesto empresarial a tasa única se legisle para homologar el tratamiento a regalías e intereses de conformidad con lo establecido en los Convenios fiscales en vigor; todo ello, con la finalidad de que nuestro país cumpla con sus compromisos internacionales y que el impuesto empresarial a tasa única sea acreditable en el extranjero al

considerarse como impuesto sobre la renta.

En adición, cabe subrayar que las determinaciones alcanzadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al haberse aprobado el proyecto de la sentencia del amparo en revisión 501/2009 antes citada, así como las intervenciones en las que las Ministras y Ministros de la Corte examinaron el tema, **no se ocuparon o tomaron en consideración los pronunciamientos de los países con los que México tiene celebrado un tratado fiscal ni los recientes tratados fiscales suscritos con Islandia y Barbados, de los que se viene dando cuenta, donde se le reconoce al IETU la naturaleza jurídica de impuesto sobre la renta.**

Esta situación permite anticipar, además, la existencia de una incongruencia entre los criterios de la Corte, antes referidos, y nuestros convenios internacionales, cuestión que denota, a priori, una pugna con la supremacía de los tratados internacionales que tutela el artículo 133 de la Constitución Federal. A este tema nos referimos más adelante en el capítulo cuarto, apartado II, sub inciso 3, bajo el epígrafe “*Examen de la finalidad de la medida legislativa en cuestión*”.

### **C. Clasificación de los impuestos. Naturaleza jurídica del impuesto empresarial a tasa única**

Para discernir sobre la naturaleza del impuesto empresarial a tasa única hemos considerado conveniente apoyarnos en las siguientes consideraciones.<sup>166</sup>

---

<sup>166</sup> Además, hemos atendido a los razonamientos acuñados por la doctrina de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la cual, por su relevancia con el tema, se reproducen los considerandos extraídos de la ejecutoria con número de registro 241, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo: Primera Parte, III, p. 98: “*El Estado al establecer las contribuciones grava la riqueza que detentan los particulares, la que conforme a la técnica fiscal puede manifestarse a través de la obtención de ingresos, la propiedad de un patrimonio o capital, o la realización de gastos o erogaciones destinados a adquirir bienes o servicios. 1. La imposición sobre los ingresos se origina en el momento en que se forma la riqueza; en el caso de las personas físicas, cuando estas obtienen ingresos, ya sea en efectivo, bienes o crédito, en el caso de las personas morales constituidas con fines lucrativos, cuando éstas obtienen utilidades. 2. La imposición sobre el patrimonio o capital grava la riqueza ya adquirida por los contribuyentes, como ejemplos de estos son el impuesto predial y el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos. 3. Por último, la imposición al gasto o erogaciones se produce en forma diferente, pues esta acontece una vez que las personas obtienen y poseen la riqueza y hacen uso de ella para adquirir los bienes y los servicios que le son necesarios para*

Siguiendo a Delgadillo Gutiérrez:<sup>167</sup>

Una primera clasificación es la que considera que los impuestos se dividen en **directos e indirectos**. Esta clasificación es básica y tradicional, aceptada por la mayoría de los autores, aunque algunos no están de acuerdo con los puntos de vista que se utilizan para diferenciarlos.

Existen dos criterios principales para distinguirlos: uno basado en la incidencia y otro que llamaremos administrativo.

Según el **criterio de la incidencia**, los impuestos directos son aquellos en los que el legislador se propone alcanzar inmediatamente al verdadero contribuyente, suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden. En los impuestos directos el sujeto percutido es también el sujeto incidido; no ocurre

---

*su subsistencia y pleno desarrollo como seres humanos (personas físicas), o en su caso, utilizarlos como satisfactores que requieren para producir nuevos bienes y servicios (personas físicas o morales). Por otro lado, debe agregarse que estas tres categorías de impuestos tienen diferentes elementos tributarios, circunstancia que conviene precisar para mayor entendimiento del presente fallo. Dichos elementos, tradicionalmente, son los siguientes: **El objeto**: Es el acto o hecho que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la ley señala como la que dará origen al crédito tributario. **La base**: Es el elemento cuantitativo que la ley fiscal señala para calcular el débito tributario. **El sujeto pasivo**: El que también puede llamarse obligado, es la persona que, según dispone la ley, debe pagar el tributo. En los impuestos que gravan los ingresos, el objeto es el hecho o acto consistente en obtener aquéllos, ya sea en dinero o en especie: la base, son los ingresos percibidos menos las deducciones permitidas por la ley; y, el sujeto pasivo lo constituyen las personas que obtienen dichos ingresos. Respecto de los impuestos al capital o al patrimonio, el objeto gravado consiste en el hecho de ser poseedor o propietario de bienes muebles o inmuebles; la base es el valor que tienen el capital o el patrimonio; y, el sujeto pasivo son las personas poseedoras o propietarias de tales bienes. Por último, tratándose de la imposición al gasto, el objeto es la realización de erogaciones; la base, se conforma por la totalidad de los gastos gravados; y, el sujeto pasivo, es la persona que efectúa esos gastos y erogaciones. Estas consideraciones tienen como finalidad aclarar el sistema que tienen las tres categorías impositivas para gravar la riqueza, ya que no resulta lo mismo gravar los ingresos o la propiedad de un patrimonio o un capital, o los gastos o erogaciones de los particulares, por virtud de los diversos elementos tributarios propios de cada forma de imposición. Ahora bien, los impuestos sobre los ingresos y la propiedad de un patrimonio o capital, son los clásicos impuestos directos, pues recaen sobre las personas que perciben los primeros, o son propietarias o poseedoras del patrimonio o capital, los que reciben esa denominación porque para efectos de la imposición la capacidad contributiva se evidencia de manera directa. Por su parte, los impuestos al gasto o consumo, denominados indirectos, son aquellos que gravan el empleo de la riqueza, en la medida en que su utilización, a través del gasto o erogación, refleja indirectamente la capacidad contributiva del causante. Ciertamente, cuando el Estado grava los ingresos, el capital, o el patrimonio, es fácil determinar la capacidad contributiva porque esta se evidencia de manera directa; pero también tratándose del impuesto sobre erogación o gasto, puede determinarse dicha capacidad, como en seguida se explicará: en efecto, el efectuar erogaciones demuestra la capacidad contributiva porque es lógico que, solamente las personas que la poseen, tienen la posibilidad de realizar los gastos o erogaciones para adquirir los bienes y servicios que requieran, pues el fundamento, en esta clase de imposición, es el hecho de que existe una proporcionalidad entre los gastos de los causantes y su capacidad contributiva, puesto que sólo quien obtuvo los ingresos suficientes para poder formarlos, puede efectuar las erogaciones; de tal suerte que los individuos que mayores gastos realicen, tendrán, en ese aspecto, mayor capacidad contributiva para efectos del impuesto sobre el gasto o erogación.*

<sup>167</sup> Véase: Delgadillo Gutiérrez, op. cit., p. 72.

la traslación del impuesto a un tercero. Se identifica el sujeto obligado con el sujeto pasivo, como en el impuesto sobre la renta.

En cuanto a los impuestos indirectos, según el criterio de la incidencia, el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión. Las calidades de sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto al pagador. En los impuestos indirectos el sujeto que está legalmente obligado a pagar el impuesto, el sujeto pasivo, traslada el impuesto a un tercero, sujeto pagador, quien es el que verdaderamente lo paga.

Desde el punto de vista del **criterio administrativo**, los impuestos directos son los que recaen sobre las personas, la posesión o el disfrute de la riqueza; gravan situaciones normales y permanentes, son relativamente estables y pueden recaudarse según listas nominativas conocidas como padrones de contribuyentes, mientras que los impuestos indirectos son aquellos que se perciben en ocasión de un hecho, de un acto, de un cambio aislado, o accidental, por lo que no pueden formarse listas nominativas de los contribuyentes.

Por lo que hace a **los impuestos directos, éstos se dividen en: a) personales y b) reales.**

Los impuestos personales son aquellos en los que se toma en cuenta las condiciones de las personas con carácter de sujetos pasivos; en principio recaen sobre el total de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, teniendo en consideración su situación especial. Por ejemplo el impuesto sobre la renta a las personas físicas.

Los impuestos reales recaen sobre la cosa objeto del gravamen sin considerar la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto, como en el impuesto predial. En ellos se prescinde de las condiciones personales del contribuyente y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva.

**Los impuestos indirectos, por su parte, se dividen en: a) impuestos sobre los actos y b) impuestos sobre el consumo.**

El legislador debe tomar en cuenta una serie de elementos para determinar cuándo se van a gravar los actos y cuándo el consumo. El impuesto sobre los actos es aquel que recae sobre las operaciones -actos- que son parte del proceso económico. Un ejemplo del impuesto sobre los actos es el impuesto a la importación.

Los impuestos sobre el consumo se establecen al realizarse la última fase del proceso económico que se está gravando y cuando se realizan operaciones destinadas al consumo.”

### **Por nuestra parte podemos proponer el siguiente enfoque:**

La clasificación ampliamente aceptada de los impuestos en ‘directos’ e ‘indirectos’ puede explicarse en función de diversos criterios, entre los cuales, en este espacio atendemos a los siguientes: **criterio subjetivo y criterio objetivo**.

El criterio subjetivo atenderá a la identificación de los sujetos que intervienen en la relación tributaria -sujetos de iure y sujetos económicos o de facto-; mientras que el criterio objetivo atenderá a la manifestación de riqueza que el legislador consideró reveladora de la potencialidad de contribuir.

### **Criterio Subjetivo**

El examen de las contribuciones, específicamente en su especie ‘impuestos’,<sup>168</sup> nos permite distinguir gravámenes que recaen en forma *exclusiva* en los sujetos que realizan el hecho imponible, es decir, en las personas que se colocan en las hipótesis normativas que regulan el objeto de la contribución. En estos casos puede afirmarse que estamos en presencia de impuestos ‘directos’.

Su contrapartida, impuestos ‘indirectos’, se caracteriza por la presencia de dos sujetos: el sujeto de iure y el sujeto económico o de facto, donde la responsabilidad económica (*que no jurídica*) se comparte entre uno y otro; lo que hace que el gravamen deje de recaer en forma exclusiva en el sujeto que realiza el hecho imponible. En estos casos, la responsabilidad del sujeto jurídico frente al Estado persiste, a la vez que nace una obligación económica en la que el causante del impuesto aparece como acreedor y el consumidor se torna deudor de

---

<sup>168</sup> En términos del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

aquél. Ejemplos:

Impuesto sobre la renta . A guisa de ejemplo consideremos el impuesto sobre la renta, contribución que tiene como sujetos<sup>169</sup> obligados al pago del impuesto, entre otros, a las personas físicas y las morales residentes en México respecto de la totalidad de los ingresos que obtengan, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de la que procedan. En este caso y mediando un examen integral de la ley de la materia, puede corroborarse que el gravamen recae *exclusivamente* en el sujeto del tributo al momento en que se materializa la hipótesis normativa que consiste precisamente en la obtención de ingresos, sin que el legislador haya previsto en forma alguna la posibilidad jurídica de transferir o repercutir a terceras personas la obligación tributaria. Esta característica de ‘exclusividad’ en la obligación de contribuir que recae en el sujeto de *iure* hace del impuesto a la renta el gravamen directo y personal por antonomasia, dado que la carga tributaria recae inmediata y exclusivamente en el sujeto jurídico de la contribución que se coloca en la hipótesis normativa del hecho imponible.

Si bien el impuesto sobre la renta recae igualmente en otros sujetos contribuyentes, tales como los residentes en el extranjero<sup>170</sup> que constituyen establecimiento permanente en el país y respecto de los ingresos atribuibles a ese establecimiento permanente, así como los residentes en el extranjero que obtienen ingresos de fuente de riqueza<sup>171</sup> en México pero carecen de establecimiento permanente o bien, que teniéndolo, los ingresos no son atribuibles al mismo, lo destacable es que en ambos casos tampoco existe previsión normativa que permita a los sujetos mencionados transferir la carga del tributo a terceras personas, por lo cual en estos supuestos, al igual que tratándose de los residentes en México, los sujetos del gravamen son quienes en forma exclusiva tienen la obligación de contribuir, con cargo a su patrimonio.

---

<sup>169</sup> Véase el Artículo 1º, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

<sup>170</sup> Id. Fracción II.

<sup>171</sup> Id. Fracción III.

No es obstáculo para sostener la validez de las afirmaciones que anteceden el hecho de que en la práctica los residentes en el extranjero carguen o cobren a los residentes en México el impuesto sobre la renta que aquellos están obligados a pagar al fisco mexicano por la obtención de ingresos de fuente de riqueza en el país,<sup>172</sup> dado que esta situación, de presentarse, deriva de un pacto entre las partes, más no de alguna norma tributaria que legitime al beneficiario del ingreso, residente en el extranjero, a repercutir el impuesto mexicano al sujeto que paga las contraprestaciones residente en México. Por ende, sostener que en el impuesto sobre la renta la obligación de contribuir recae tanto en el residente en el extranjero como en el residente en México, deviene jurídicamente erróneo, dado que en los casos referidos, en los que el residente en México conviene pagar por cuenta del residente en el extranjero el impuesto a la renta que a éste corresponde, dicho pago adopta la naturaleza jurídica de ingreso,<sup>173</sup> por lo cual el residente en el extranjero sigue siendo legalmente el único sujeto jurídico del gravamen.

Impuesto al valor agregado. Consideremos ahora el impuesto al valor agregado, contribución en la que el legislador legitimó al sujeto de *iure* para transferir la carga económica del tributo -*que no la obligación de contribuir*- a diversa persona: el sujeto económico, léase, el consumidor.

En efecto, en el impuesto al valor agregado el sujeto de *iure*<sup>174</sup> es la persona física o la persona moral que en territorio nacional realiza alguno(s) de los actos o actividades objeto del tributo, como son: la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes tangibles y la importación de bienes o servicios. En consecuencia, en el impuesto

---

<sup>172</sup> Esta situación es común en la mayoría de los casos regulados en el Título V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; particularmente, los contratos de préstamo con bancos del extranjero contienen cláusulas que establecen que los intereses pactados deberán cubrirse libres del impuesto a la renta mexicano.

<sup>173</sup> Artículo 179, tercer párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta: "Cuando la persona que haga alguno de los pagos a que se refiere este Título cubra por cuenta del contribuyente el impuesto que a éste corresponda, el importe de dicho impuesto se considerará ingreso de los obtenidos en este Título". En estos casos, la base del impuesto se fija mediante el método conocido como 'gross-up' (en español: 'piramidación').

<sup>174</sup> Ver el artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

al valor agregado, la relación tributaria se da entre el fisco federal -sujeto activo- y el sujeto de iure -sujeto pasivo-.

Ahora bien, mediando la simple lectura del tercer párrafo del artículo 1º de la ley de la materia puede confirmarse que el legislador introdujo, a través de la figura jurídica del *'traslado del impuesto'*, la obligación del sujeto de iure que consiste en el cobro o cargo que éste debe hacer (*a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios*) de una cantidad equivalente al impuesto<sup>175</sup> establecido en la ley; por lo cual, es claro que a través del *traslado del impuesto* el efecto económico de la contribución, por mandato legislativo, deja de recaer en forma *exclusiva* en el sujeto de iure (*quien realiza los actos gravados por la ley*) y pasa al sujeto económico (*el consumidor*), o sea, la persona que adquiere los bienes, los usa o goza temporalmente o recibe los servicios. Esta característica hace del impuesto al valor agregado un gravamen indirecto, dado que la carga económica del tributo (*cantidad equivalente al impuesto causado*) recae mediata e indirectamente en el consumidor de los bienes y servicios.

En este escenario, como característica de los impuestos indirectos se observa además, la existencia de dos tipos de relaciones jurídicas, a saber, (i) la relación tributaria existente entre el sujeto de iure o causante del tributo –parte pasiva- y el erario federal –parte activa-, y (ii) la diversa relación jurídica que en virtud del traslado del impuesto surge entre el sujeto de iure -ahora como parte activa- y el consumidor, sujeto económico -parte pasiva-. Empero, el traslado del impuesto no genera la sustitución del sujeto de iure por el sujeto económico, dado que aquél sigue obligado ante el fisco federal, mientras que el consumidor solo lo estará frente al causante del tributo, sin quedar vinculado con el fisco federal.

### **Criterio Objetivo**

---

<sup>175</sup> Conforme a la ley de la materia, se traslada una cantidad equivalente al impuesto, luego entonces, jurídicamente no se traslada el tributo.

Como se apuntó al inicio de estas líneas, mediante el criterio objetivo se considera la manifestación de riqueza que el legislador determinó reveladora de la capacidad económica para contribuir y meritoria de imposición o gravamen; así, cuando la riqueza o base de la medida del tributo consiste en una clara manifestación de potencial económico del sujeto de *iure* -ingresos o patrimonio-, puede sostenerse que se está en presencia de un impuesto de carácter 'directo'; por el contrario, cuando el tributo se fija atendiendo a la presunta capacidad de contribuir, que se infiere de la capacidad económica para erogar, gastar o consumir, entonces puede afirmarse que se está frente a un impuesto de carácter 'indirecto'. Ejemplos:

Impuesto Sobre la Renta. En esta línea de ideas, resulta claro que el impuesto sobre la renta es de corte directo, dado que la manifestación de riqueza que se somete a imposición está constituida claramente: los ingresos del sujeto de *iure*.

Impuesto al Valor Agregado. En el mismo tenor, deviene inconcuso que el impuesto al valor agregado es clasificable como 'indirecto', dado que la medida del tributo se fija a través de una manifestación hipotética de riqueza, que atiende al argumento de que si el consumidor puede adquirir bienes y servicios, igualmente puede aportar una suma equivalente al impuesto que causó el sujeto jurídico que le enajenó los bienes, le otorgó el uso o goce de bienes, o le prestó los servicios, objeto de la contribución; sin que para ello sea óbice el que dicho consumidor solamente haya contado con los recursos para adquirir los bienes o servicios señalados.

En otros términos, conviene precisar que mediante la figura jurídica de traslado del impuesto, característica de los impuestos indirectos, solamente se transfiere una carga económica que debe cubrir el consumidor a favor del contribuyente de *iure*; sin que sea dable pensar por ello, que el causante del impuesto quede dispensado de su obligación tributaria frente al Estado. Ello es así, dado que la obligación de pago del impuesto al valor agregado no se transfiere al sujeto

económico por virtud de la figura del *traslado del impuesto*, sino que a raíz de ella solamente surge a la vida jurídica un crédito o derecho de cobro a favor del sujeto de iure, más no del fisco federal.”

### **Naturaleza jurídica del Impuesto Empresarial a Tasa Única**

Siguiendo el criterio objetivo anteriormente enunciado, se puede sostener que tanto el impuesto sobre la renta como el impuesto empresarial a tasa única se revelan como impuestos **‘directos’**<sup>176</sup> en virtud de que ambos tributos gravan manifestaciones directas de la capacidad contributiva *-como lo es el ingreso-*, es decir, ambas contribuciones gravan una situación de riqueza que puede apreciarse fácticamente y que es susceptible de medirse positivamente, correspondiendo al erario un porcentaje obtenido en relación directa con dicha riqueza, pues uno y otro tributos consideran los ingresos de un periodo, disminuidos con los costos de la obtención de éstos, lo cual permite apreciar una utilidad, en el caso del impuesto sobre la renta, o una especie de utilidad, en el caso del impuesto empresarial a tasa única, que constituyen un excedente positivo para el contribuyente *-una manifestación directa de riqueza neta-* sobre la cual se calcula el porcentaje que corresponde al fisco federal.

### **Consideraciones del creador de la norma**

En el mismo sentido se pronunció el legislador, en el Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, con proyecto de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única<sup>177</sup>, donde se caracterizó a este gravamen como impuesto **‘directo’**, como se desprende del Considerando que en sus partes medulares, que aquí interesan, se reproduce enseguida:

“2. Sujetos, objeto, base y tasa

---

<sup>176</sup> Véase Considerando CUARTO de la ejecutoria Amparo en revisión 126/2005. J. A. López Lara y Otros, No. de Registro: 19484, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXIII, Mayo de 2006, Página: 299.

<sup>177</sup> Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, número 2339-E, miércoles 12 de septiembre de 2007.

Esta Comisión Dictaminadora coincide con la propuesta del Ejecutivo Federal en el sentido de establecer la contribución empresarial a tasa única como un gravamen de tipo directo y que grave a nivel de la empresa, con una tasa uniforme, el flujo remanente de la empresa que es utilizado para retribuir los factores de la producción, deduciendo las erogaciones para la formación bruta de capital, la cual comprende maquinaria, equipo, terrenos y construcciones, además de los inventarios.

[...]"

"Subrayado añadido"

En suma, las consideraciones y conclusiones precedentes nos permiten sostener que el impuesto empresarial a tasa única goza de la naturaleza jurídica de impuesto directo *-al igual que el impuesto sobre la renta-* en virtud de que grava manifestaciones directas de la capacidad contributiva *-como lo son los ingresos a nivel de renta o utilidad mundial-* mediante una base que se fija con el método de resta *-ingresos menos deducciones-*; y además, que también guarda analogía con el impuesto sobre la renta, en cuanto a los sujetos, los vínculos de imposición, el objeto y la base, a tal grado que internacionalmente se le concibe como impuesto sobre la renta.

### **Doble tributación**

En ese entendido, resulta que en la especie nos encontramos en presencia de un sistema de doble imposición tributaria<sup>178</sup> que se evidencia por la coexistencia de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única cuyo objeto, en ambos tributos, recae en los ingresos del sujeto pasivo, en los mismos períodos fiscales.

Gerardo Ataliba sostiene que "hay doble tributación cuando el mismo hecho imponible es sujeto a gravamen en razón de dos leyes tributarias distintas".<sup>179</sup>

---

<sup>178</sup> A nuestro entender la doble imposición se observa dado que el mismo ingreso, en manos del mismo individuo, durante un mismo período, es sometida a imposición por los dos tributos: renta y empresarial a tasa única.

<sup>179</sup> ATALIBA, Gerardo, Doble Tributación Internacional, en Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, México, mayo-agosto, 1980, p. 31; citado por Ortega Maldonado, J., op. cit., p. 398.

La Organización Para la Cooperación y Desarrollo Económico postula que la doble imposición jurídica a nivel internacional puede definirse generalmente como la imposición de impuestos comparables en dos (o más) Estados sobre el mismo contribuyente respecto del mismo objeto y por períodos idénticos.<sup>180</sup>

La doble imposición «no es condenable, únicamente, por consideraciones económicas o morales, sino cuando de ella resulte la consecuencia del ejercicio ilegítimo de los poderes financieros de los Estados».<sup>181</sup>

Es tendencia de la política fiscal en la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación con el objeto de realizar una efectiva justicia fiscal; sin embargo, éste fenómeno impositivo no está prohibido por ningún artículo de la Constitución Federal, de tal suerte que en sí mismo no es inconstitucional. Lo que la Carta Magna prohíbe en su artículo 31, fracción IV, entre otros supuestos, es que los tributos sean inequitativos, desproporcionados, que no estén establecidos por ley o que no se destinen para los gastos públicos; pero no se prohíbe que haya doble tributación.<sup>182</sup>

En ese tenor, nuestro Máximo Tribunal ha sostenido que la doble tributación se justifica si la obligación de aportar la contribución establecida en la ley reclamada no destruye la fuente que le da origen.

Teniendo la fuente del impuesto siempre un contenido económico, pues se basa, entre otros supuestos, en el rendimiento del capital, del trabajo, de la combinación de ambos o del conjunto de bienes que integran el patrimonio del contribuyente, es necesario que los particulares promoventes de los juicios de

---

<sup>180</sup> Traducción personal del texto que en su versión original reza: International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same tax payer in respect of the same subject matter and for identical periods: OCDE, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, July 2008, p. 7.

<sup>181</sup> SORONDO, citado por Gulliani Fonrouge, Carlos María, en Ortega Maldonado, J., op. cit., p. 398.

<sup>182</sup> Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, 8-9 Septiembre-Octubre de 1988, Jurisprudencia, tesis P. 23., p. 5, número de registro 820,265, rubro: DOBLE TRIBUTACIÓN. EN SI MISMA NO ES INCONSTITUCIONAL.

amparo en los que se reclaman leyes que permiten la multigravación, demuestran con pruebas idóneas que la doble tributación es desproporcional en relación con la fuente impositiva a la cual se aplica y que podría poner en peligro la existencia de la misma, produciéndose, por ende, una violación al artículo 31, fracción IV, constitucional; por el contrario, la falta de acreditamiento de esos extremos provoca la imposibilidad de declarar la inconstitucionalidad de la figura en análisis.<sup>183</sup>

En esa guisa, el tema de la doble imposición no se tratará como argumento para denotar que la ley en examen conculca los principios de justicia fiscal que tutela la Ley Fundamental, más bien, el principio de proporcionalidad tributaria y la motivación del acto legislativo serán las materias a examinar.

---

<sup>183</sup> Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, 8-9 Septiembre-Octubre de 1988, Pleno, Jurisprudencia P. 24, p. 6, número de registro 820,266, rubro: DOBLE TRIBUTACIÓN. PRUEBA DE SU DESPROPORCIONALIDAD E INEQUIDAD.

## **CAPÍTULO CUARTO**

EXAMEN DEL RÉGIMEN LEGAL APLICABLE A LAS REGALÍAS ENTRE PARTES  
RELACIONADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA EN SEDE  
DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA.

### **I. Examen del cumplimiento del principio de Proporcionalidad**

Al tratar el tema de los principios materiales de justicia tributaria consideramos esencialmente las posturas doctrinarias de dos clásicos: Adam Smith y Fritz Newmark. Para ellos, el punto de partida de todo tributo reside en la capacidad de pago o capacidad económica del contribuyente; así, para Adam Smith esa capacidad de pago se encuadra en el postulado que él denomina Equidad y para Newmark en el diverso de Proporcionalidad.

Como quedó expresado igualmente, la capacidad económica, eje del principio de proporcionalidad tributaria, se recoge en nuestra Ley Fundamental en su artículo 31, fracción IV, donde se postula que los mexicanos están obligados a contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional [...] que dispongan

las leyes.

El significado, alcance y forma de corroborar el cumplimiento del principio constitucional de proporcionalidad tributaria se ha desarrollado ampliamente por la doctrina jurisprudencial mexicana, sin que sea dable afirmar que ese tema se considera agotado. Por consiguiente, con base en la metodología jurisprudencial antes citada, procederemos a examinar si el régimen aplicable a las regalías entre partes relacionadas, como lo establece la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, cumple con el postulado de proporcionalidad tributaria que se ha reconocido por nuestra Ley Fundamental.

### ***A. Alcance del principio de proporcionalidad tributaria***

Para analizar la proporcionalidad del impuesto empresarial a tasa única debe atenderse a los términos en los que se realiza el respectivo hecho imponible, tomando en cuenta su naturaleza, y verificando si refleja una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, por lo cual también se examinará si existe o no una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa del impuesto en cuestión. El método que se propone encuentra apoyo en el criterio P./J. 109/99, sustentado por el Pleno de nuestro Máximo Tribunal, que lleva por rubro: CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.<sup>184</sup>

---

<sup>184</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo: X, noviembre de 1999, tesis: P./J. 109/99, p. 22. cuyo texto es: Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto. (Subrayo añadido).

Igualmente es aplicable la jurisprudencia 10/2003, también del Pleno de nuestro más Alto Tribunal, de rubro: PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.<sup>185</sup>

Del contenido de la jurisprudencia antes referida, igualmente se colige que el reconocimiento a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos se concreta, para cada tributo en particular, en las disposiciones que regulan la determinación de la base del gravamen, pues sobre ésta se aplicará la tasa, tarifa o cuota, que dará origen al importe de aquello con lo que el particular debe contribuir a los gastos públicos.

Luego entonces, las disposiciones que regulan la base de los tributos, para resultar proporcionales, deben reconocer la auténtica capacidad contributiva de los sujetos, es decir, medir adecuadamente la capacidad que éstos tienen para tributar, de acuerdo con la realidad particular de cada uno de ellos.

### **1. Realización del hecho imponible**

En un primer acercamiento al estudio de los elementos del impuesto empresarial a tasa única, quedó asentado que el hecho imponible del tributo se hace consistir, medularmente, en la obtención efectiva de los ingresos por la realización de las actividades de enajenación de bienes, de prestación de servicios independientes o del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, independientemente del lugar en donde se generen. Por su parte, al examinar la base, quedó revelado que ésta se configura mediante el método de resta, que consiste en sustraer de la totalidad de los ingresos provenientes de las actividades antes citadas, las erogaciones permitidas por la norma que además sean necesarias para la obtención de los ingresos gravables objeto del impuesto.

---

<sup>185</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, XVII, Mayo de 2003, Tesis: P./J. 10/2003, p. 144.

Bajo esos parámetros, a la luz del principio de proporcionalidad constitucional (expresado en el criterio jurisprudencial invocado) es necesario que exista una estrecha relación entre el hecho imponible y la base del impuesto, pues de lo contrario se estaría desconociendo la autentica capacidad de contribuir del sujeto pasivo de la relación tributaria.

## **2. Reconocimiento de las deducciones necesarias**

En ese orden de ideas, resulta que para fijar el impuesto empresarial a tasa única el legislador estableció la obligación de reconocer la totalidad de los ingresos del causante (*provenientes de las citadas actividades*), independientemente del lugar o fuente de riqueza de donde provengan. **De ahí, que para cumplir con el postulado de proporcionalidad tributaria, es claro que la norma legal debe reconocer las deducciones que sean necesarias para la generación de los ingresos gravados del contribuyente, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones gratuitas**, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la base imponible de los causantes. Ello no implica que el legislador esté impedido para establecer requisitos o modalidades para que sean procedentes las deducciones reconocidas, sino que válidamente puede sujetarlas a determinadas condiciones para su procedencia, **debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados.**

Las afirmaciones que anteceden encuentran sustento en la tesis 1a. XXIX/2007 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que lleva por rubro: DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS

ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.<sup>186</sup>

En consecuencia, para verificar si en el impuesto empresarial a tasa única existe una estrecha relación entre el hecho imponible y la base del impuesto, es necesario, por una parte, corroborar que se reconoce la deducibilidad de las erogaciones que sean necesarias para la generación de los ingresos gravados del contribuyente y, por la otra parte, si las modalidades o requisitos que, en su caso, el legislador impuso a las deducciones autorizadas, pasan la prueba de razonabilidad y si su implementación no afecta los derechos de los gobernados.

### 3. Prueba de razonabilidad

Para examinar la razonabilidad de una medida legislativa se seguirá la metodología empleada por nuestros órganos de control constitucional, la cual se recoge de diversas ejecutorias en las que se valoró el cumplimiento de las normas legales respecto del postulado de equidad tributaria, que se estima aplicable en la

---

<sup>186</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXV, Febrero de 2007, Tesis: 1a. XXIX/2007, p. 638, que dice así: De la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden observarse dos tipos de erogaciones: a) las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones gratuitas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes. Ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, **debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad**, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados; b) por otra parte, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; no obstante ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte -lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal-, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos. Un ejemplo de este tipo de desembolsos son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales.

especie.

Así, se ha observado que el juicio de razonabilidad comprende inicialmente la valoración de la racionalidad de la medida legislativa, etapa en la que se determina si el método adoptado tiende a la consecución del fin pretendido (relación de medio a fin); la segunda fase comprende la valoración de la relación o proporcionalidad existente entre el medio y el fin trazado, con el propósito de determinar si, en aras de dicha finalidad, no se afectan de manera innecesaria o excesiva otros bienes o derechos protegidos por la Constitución Federal, de lo cual se desprenderá un juicio relacionado con la proporcionalidad que guarda la medida, frente a la finalidad pretendida.

En el análisis de la razonabilidad de dicha distinción, debe partirse de la premisa —reconocida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación—, que sostiene que el sistema tributario no es rígido y que su configuración forma parte de las facultades reconocidas constitucionalmente al Congreso de la Unión.<sup>187</sup>

Para llevar a cabo el examen de la proporcionalidad del tributo en términos de la metodología antes reseñada sucintamente, se estima necesario examinar el régimen legal de las regalías entre partes relacionadas en el impuesto empresarial a tasa única, de lo cual nos pasamos a ocupar enseguida.

### ***B. Explicación del régimen legal aplicable a las regalías entre partes relacionadas***

**Sinopsis.** Mediando la lectura integral de la ley de la materia, encontramos primeramente que las deducciones estrictamente indispensables para la generación del ingreso afecto al impuesto, efectivamente se reconocen en la ley de mérito (*artículo 5*); empero, lo cierto es que las deducciones autorizadas se sujetan a una condición novedosa o modalidad, identificable como exigencia de

---

<sup>187</sup> Ejecutoria del Amparo en revisión 204/2007, Pepsi-Cola S. de R.L. de C.V., y otra, 1ª, Sala de la SCJN.

**simetría** (artículo 6, fracción I), misma que, aunada a la decisión del legislador consistente en excluir a las regalías como parte de las actividades gravadas (artículo 3º, fracción I de la ley de la materia), produce, artificiosamente a nuestro entender, la imposibilidad legal de cumplir con esa exigencia de simetría y, por vía de consecuencia, también provoca la no deducibilidad de los pagos por regalías que, aún cuando resultaren estrictamente indispensables para la generación de los ingresos afectos al impuesto empresarial a tasa única, devienen no deducibles.

Por consiguiente, se estima que la simetría referida, en unión con la exclusión de las regalías como parte de las actividades objeto del tributo, constituye una decisión del creador de la norma que debe examinarse específicamente para corroborar si pasa la prueba de razonabilidad a la que alude la tesis: 1a. XXIX/2007, antes invocada y, con ello, concluir si en la especie se respeta o no el principio de proporcionalidad tributaria.

## **1. Reconocimiento de las deducciones**

El reconocimiento a las deducciones necesarias para la generación de ingresos gravados en el impuesto empresarial a tasa única, se delimita conforme a lo establecido expresamente en el artículo 5º, de la ley en examen. La fracción I, primer párrafo, del precepto citado, identifica en lo general las deducciones autorizadas y las delimita en función de las actividades objeto del impuesto; por su parte, las fracciones II a X del mismo numeral, autorizan casuísticamente otras partidas o conceptos deducibles. Por su vinculación con el tema en estudio concretaremos nuestro examen a la fracción I, del numeral de mérito, cuyo texto, en las partes que interesan, establece lo siguiente:

**Artículo 5.** Los contribuyentes sólo podrán efectuar las deducciones siguientes:

I. Las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que utilicen para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley o para la administración de

las actividades mencionadas o en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única.

[...]

## 2. Indeterminación del significado del concepto 'erogaciones'

Mediando la lectura del precepto legal antes citado se colige que las deducciones autorizadas están concebidas bajo el concepto genérico de 'erogaciones'.<sup>188</sup> La ley de la materia carece de una definición del concepto 'erogaciones', por lo cual, atendiendo al método de remisión a otros ordenamientos legales,<sup>189</sup> cabe traer a cuenta el artículo 107, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, precepto que considera 'erogaciones' a: «los gastos, las adquisiciones de bienes y los depósitos en cuentas bancarias o en inversiones financieras». En este orden de ideas, podría estimarse que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única conculca la seguridad jurídica en su especie 'legalidad',<sup>190</sup> al incorporar el concepto 'erogaciones' sin precisar su alcance jurídico para los efectos de la ley que nos ocupa; cosa contraria a la que ocurre en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, como se ha dicho.

Desde luego, no se pretende exigir que las leyes fiscales se conviertan en diccionarios jurídicos; de lo que se trata es de hacer notar que las leyes deben estructurarse de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad, sobre todo en la especie, donde se emplea el concepto 'erogaciones' para identificar un grupo específico de deducciones autorizadas, las

---

<sup>188</sup> Erogación: La palabra erogación (del latín erogāto, -ōnis), significa la acción y efecto de erogar y, a su vez, el verbo erogar (del latín erogāre), significa distribuir, repartir bienes o caudales (bienes de cualquier especie y más comúnmente dinero); en México y Venezuela se emplea en su connotación 'gastar dinero': Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, [http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO\\_BUS=3&LEMA=erogar](http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=erogar) (01 de mayo de 2009).

<sup>189</sup> Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo VII, abril de 1991, Jurisprudencia 3a./J. 19/91, página 25, con número de registro 207015, de rubro: LEYES FISCALES. LA REMISIÓN DE UN ORDENAMIENTO A OTROS EN MATERIA FISCAL, PARA EFECTOS DE INTERPRETACIÓN DE SUS NORMAS, PUEDE HACERSE MIENTRAS NO EXISTA PRECEPTO ESPECIFICO QUE LA PROHIBA

<sup>190</sup> En este tenor, igualmente podría estimarse que se conculca el postulado de 'transparencia' de F. Newmark, en su acepción de 'comprensibilidad', así como el principio de 'certeza' de A. Smith, como se ha explicado en capítulo precedente.

más relevantes por cierto, que constituyen la columna vertebral para fijar la base del tributo.<sup>191</sup>

La incertidumbre que deriva de la ambigüedad del término ‘erogaciones’, se atenúa o desvanece parcialmente, atendiendo al texto íntegro de la porción normativa en estudio, al que nos referimos más adelante bajo el epígrafe ‘*Exigencia de destino de las erogaciones*’, como lo explica el creador de la norma en el siguiente considerando:

“En lo que respecta a los conceptos específicos que adelgazan la base del impuesto, estas Dictaminadoras estiman conveniente la modificación propuesta por la Colegisladora a la fracción I, del artículo 5 de la Iniciativa de mérito, a fin de otorgar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y establecer de manera clara los conceptos que podrán ser deducibles del gravamen, por lo que estiman atinado definir como erogaciones a todas aquéllas que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que los contribuyentes utilicen para realizar las actividades gravadas por el impuesto empresarial a tasa única, así como para la administración de dichas actividades y en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, que den lugar al pago de la contribución de referencia.”<sup>192</sup>

---

<sup>191</sup> La indefinición del concepto ‘erogaciones’ para efectos de determinar la base del impuesto empresarial a tasa única, nos obliga a precisar si, jurídicamente, existe erogación desde el momento en que se pacta la adquisición de bienes, el uso o goce de bienes, o los servicios, referidos por el legislador (por ejemplo cuando la operación no se liquida efectivamente desde su inicio), o bien, si la erogación se materializa sólo cuando la operación se liquida efectivamente (con numerario, con bienes o mediante cualquier otra forma de pago). Atendiendo al significado lingüístico del verbo erogar (distribuir, repartir bienes o caudales), nuestra postura es que la erogación existe sólo cuando la obligación que nace por la celebración de las operaciones señaladas por la ley (adquisición de bienes, del uso o goce de bienes, o de servicios), se paga (artículo 2062 del Código Federal Civil). Ello guarda congruencia con las deducciones autorizadas por la norma en concepto de «erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes...de servicios, etc.» redacción que pone de manifiesto que el creador de la norma no consideró como partida deducible a las «adquisiciones» de bienes o de servicios también referidos; por lo cual, se descartaría la existencia de ‘erogaciones’ cuando se trate, por ejemplo, de adquisiciones de bienes o de servicios a crédito, dado que la erogación deducible se presentará cuando esas adquisiciones se paguen. Esto último también guarda congruencia con el requisito de deducibilidad previsto en el artículo 6, fracción III, que exige, en general, que las deducciones autorizadas hayan sido efectivamente pagadas.

<sup>192</sup> Cámara de Senadores, No. 114, año 2007, 14 de septiembre: Dictamen con Proyecto de Decreto que expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única. 13 de septiembre de 2007.

### **3. Exigencia de destino de las erogaciones**

Bajo los términos del precepto legal antes citado, se reconoce, prima facie, la deducibilidad de ciertas erogaciones; así, en términos de lo expresado por el creador de la norma, se infiere que para propiciar seguridad jurídica, el artículo 5, fracción I, identifica los conceptos genéricos de las erogaciones que la ley de la materia reconoce como deducibles (*entre otras: las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes*).

En adición, la norma delimita o acota las erogaciones reconocidas mediante una condición que podemos identificar como '*exigencia de destino de las erogaciones*', por virtud de la cual se condiciona la deducibilidad de las erogaciones ahí precisadas a que éstas den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto (*artículo 5, fracción I, parte in fine, en correlación con el artículo 6º, fracción I, primera oración*). Esta exigencia guarda congruencia con el principio de proporcionalidad tributaria que se examina, luego que pone de manifiesto que las deducciones autorizadas deben ser las necesarias para generar los ingresos afectos al impuesto, lo cual, hasta este punto, es claro que genera congruencia entre el objeto y la base del tributo.

### **4. Requisito general de simetría y sus excepciones**

Ahora bien, por lo que toca a los requisitos de las deducciones autorizadas, éstos se establecen expresamente en el artículo 6º, de la ley en estudio, del cual, por su relevancia y vinculación con el tema en examen, se reproduce a continuación la fracción I, del mismo numeral:

**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.

### **Simetría**

El precepto legal antes citado, en la parte que estipula: «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 [...]» pone de manifiesto la incorporación de un requisito que, por la forma en que está redactado, puede identificarse como requisito de **simetría**, dado que, de conformidad con su texto, para que prospere la deducibilidad de las erogaciones realizadas por un sujeto del impuesto es necesario que el beneficiario de los pagos correspondientes (ya sea el enajenante, el prestador del servicio, o el otorgante del uso o goce temporal de bienes), a su vez, esté obligado a contribuir en el impuesto empresarial a tasa única por la realización de las actividades que dieron lugar al cobro de las respectivas erogaciones (*correlación con el artículo 5, fracción I, parte in fine*).

La simetría, así concebida, por primera vez se incorpora expresamente en nuestras leyes impositivas.

En lenguaje llano, este tipo de simetría (*plano positivo*), puede redactarse así: **el sujeto del impuesto deducirá la erogación autorizada siempre que su contraparte quede obligada a acumular su cobro**. Contrario sensu (*plano negativo*), basta que el beneficiario de la erogación no esté obligado al pago del impuesto por ese cobro, para que la deducción se torne improcedente. Ambos razonamientos se estiman válidos salvo que se presenten las excepciones

siguientes.

#### **a. Excepciones al requisito de simetría**

El requisito de simetría, arriba explicado, admite dos excepciones, a saber:

##### ***i. Excepción al requisito de simetría bajo el criterio de exención***

Opera cuando el enajenante, el prestador del servicio independiente o el otorgante de uso o goce temporal, según corresponda, sea uno de los sujetos exentos a que se refieren las fracciones I, II, III, IV o VII, del artículo 4º, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y

##### ***ii. Excepción al requisito de simetría bajo el criterio de no sujeción***

Se presenta cuando las erogaciones se realizan en el extranjero o se pagan a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país. En estos casos, para que las erogaciones sean procedentes es necesario que las mismas correspondan a erogaciones que de haberse realizado en el país serían deducibles en los términos de la ley de la materia.

Las excepciones antes identificadas se sustentan en dos criterios, uno el de exención y otro el de no sujeción. En el primer caso, aunque la excepción no comprenda a todos los sujetos y actividades exentas (*como son las previstas en las fracciones V y VI del artículo 4º*), es lógico que no se deba condicionar la deducción a que el perceptor del ingreso lo acumule, cuando la propia ley lo liberó de la obligación tributaria. En el segundo caso, es igualmente lógico que no deba exigirse la acumulación del ingreso a un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, cuando ese sujeto quedó excluido del ámbito personal de aplicación de la norma, es decir, que no es sujeto del gravamen.

En efecto, en la exención el hecho imponible se realiza en todos sus elementos y **la obligación nace** a cargo de los sujetos, pero no se hace exigible, dado que por disposición de la Ley el sujeto quedó liberado de la obligación. En la no sujeción el hecho generador si se realiza pero, por disposición de la ley, las personas que lo efectuaron no quedan sujetas al cumplimiento de la obligación; es decir, que a pesar de haber sido realizada la situación jurídica o de hecho prevista por la ley, **la obligación no** nace porque el sujeto quedó excluido del ámbito personal de aplicación de la norma (no es sujeto del gravamen).<sup>193</sup>

### **b. Consecuencias por el incumplimiento del requisito de simetría**

De no cumplirse con la **condición de simetría** (plano negativo), fuera de los casos de excepción antes referidos, se tiene que si el beneficiario de las erogaciones (*enajenante, prestador del servicio u otorgante del uso o goce temporal de bienes, según corresponda*) no se considera obligado al pago del impuesto empresarial a tasa única por la realización de las actividades a las que corresponden dichas erogaciones, la deducción que éstas pudieran haber generado se torna automáticamente improcedente para el sujeto del impuesto empresarial a tasa única que las realizó (*adquirente, prestatario o receptor del uso o goce temporal de bienes*).

En ese escenario, si bien es cierto que la incorporación de la simetría a la ley en examen revela un diseño ingenioso de la norma, que permite neutralizar<sup>194</sup> el efecto recaudatorio del tributo (*un sujeto deduce y su contraparte acumula*), es igualmente

---

<sup>193</sup> Delgadillo Gutiérrez, op. cit., p. 134 y 135.

<sup>194</sup> La neutralidad de la que en este espacio se predica se refiere al efecto recaudatorio del tributo y, por ende, su sentido es diverso al de la 'neutralidad' que postula la doctrina. La doctrina solía referirse a la neutralidad de los tributos, señalando que la misma significa que éstos deberían dejar inalteradas todas las condiciones del mercado, o bien, que no deberían provocar distorsiones de la oferta, de la demanda y de los precios. Sin embargo, la evidencia empírica demuestra que cualquier gravamen produce algún efecto en la economía del mercado —de ahí su utilización para conseguir recursos suficientes para el sostenimiento de los gastos públicos, pero también para la consecución de otros propósitos, como la redistribución de ingresos, la estabilización o el desarrollo—. Así, dicho postulado se ha acotado, abandonando la idea de que los tributos no deben provocar distorsiones en los mecanismos del mercado, sino que el gravamen no debe provocar en el mercado otras modificaciones que las intencionales en relación con los fines de la política fiscal para los cuales se ha establecido; véase Ejecutoria del Amparo en revisión 204/2007, Pepsi-Cola S. de R.L. de C.V. y otra, 1ª, Sala de la SCJN.

cierto que **dicha figura jurídica confiere un amplio margen de discrecionalidad al creador de la norma**: pues basta con que el legislador decida excluir del objeto del impuesto a las actividades por las que se realizan erogaciones que adelgazan la base (aunque dichas erogaciones sean indispensables para la generación de los ingresos imponibles), para que se imposibilite legalmente la consecución del requisito de simetría; lo cual, como secuela, producirá la improcedencia de la deducibilidad de tales erogaciones necesarias.

En efecto, como ya se explicó en palabras simples y llanas, la simetría opera así: el sujeto del impuesto deducirá la erogación autorizada siempre que su contraparte esté obligada a acumular su cobro y contrario sensu, basta que el beneficiario de la erogación no esté obligado al pago del impuesto por ese cobro, para que la deducción se torne improcedente. **Este último efecto se presenta en el impuesto en estudio tratándose, precisamente, de los pagos por regalías entre partes relacionadas** (residentes en México o en el extranjero), como se explica a continuación.

### **c. Exclusiones del objeto del impuesto**

Ahora bien, dado que las porciones normativas en cita no operan aisladamente, sino en forma interrelacionada y sistemática con las demás disposiciones legales que regulan al tributo en examen, en especial las relativas al hecho imponible, el examen de proporcionalidad debe abarcar ese conjunto para apreciar si efectivamente se cumple con la exigencia del principio de proporcionalidad que nos ocupa.

En ese orden de ideas, se trae a cuenta el contenido de la fracción I, del artículo 3º, de la ley de la materia, donde el legislador determinó lo siguiente:

**“Artículo 3.** Para los efectos de esta Ley se entiende:

I. Por enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y

otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, las actividades consideradas como tales en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

No se consideran dentro de las actividades a que se refiere esta fracción 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. No obstante lo dispuesto anteriormente, los pagos de cualquier clase por el otorgamiento del uso o goce temporal de equipos industriales, comerciales o científicos, se consideran como ingresos afectos al pago del impuesto empresarial a tasa única que esta Ley establece, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe.

[...].”

“Subrayado añadido”

***i. Exclusión de las actividades que dan lugar al pago de regalías entre partes relacionadas –definición de partes relacionadas-***

Mediando la lectura de las porciones normativas antes reproducidas se observa que el legislador decidió excluir de las tres actividades (*enajenación, prestación de servicios y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes*) que constituyen el objeto del impuesto empresarial a tasa única y de cuya realización surge la obligación tributaria a las actividades consistentes en el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes entre partes relacionadas que den lugar al pago de regalías,<sup>195</sup> residentes en México o en el extranjero, con la excepción ahí precisada (*relativa a los pagos por el uso o goce temporal de equipos industriales, comerciales o científicos*).

El concepto ‘**partes relacionadas**’ se define por remisión expresa a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, como lo ordena el artículo 3º, fracción VI, de la Ley del

---

<sup>195</sup> El concepto ‘partes relacionadas’ se define por remisión expresa a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, como lo ordena el artículo 3º, fracción IV, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única. El artículo 215 de la ley citada en primer término define el concepto ‘partes relacionadas’ como sigue: «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 (*se refiere al asociado y a los asociantes*), así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante».

Impuesto Empresarial a Tasa Única. Al efecto, el artículo 215 de la ley citada en primer término define el concepto 'partes relacionadas' como sigue: «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 (*se refiere al asociado y a los asociantes*), así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante»

Ahora, dada la diversidad de regalías reconocidas en nuestra legislación fiscal interna y en los tratados internacionales en materia fiscal, de los que México es parte Contratante, se estima conveniente intentar agruparlas en atención a las actividades que la ley reconoce como generadoras de los pagos por regalías, con la finalidad de precisar qué clases de regalías son las que quedaron excluidas del objeto del impuesto empresarial a tasa única y, en su caso, cuáles siguen formando parte del mismo objeto. De ello nos ocupamos en los incisos siguientes.

#### ***ii. Definición de regalías, actividades de las que proceden y concepto legal de otorgamiento del uso o goce temporal de bienes***

El diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define el término 'regalía' (*del lat. regālis, regio*), en su concepción para efectos de la economía, como "la participación en los ingresos o cantidad fija que se paga al propietario de un derecho a cambio del permiso para ejercerlo".

En una concepción más amplia la OCDE<sup>196</sup> define el término 'regalías', como

---

<sup>196</sup> Véase OCDE, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, July 2008, p. 30. Traducción personal del texto original en idioma inglés, que es del tenor literal siguiente: "2. *The term "royalties" as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any*

sigue:

## Artículo 12

### Regalías

[...]

“2. El término “regalías” empleado en este artículo significa los pagos por cualquier clase recibidos como contraprestación por el uso de, o por el derecho de utilizar, cualquier derecho de autor por trabajos literarios, artísticos o científicos incluyendo las películas cinematográficas, patentes, marcas de fábrica, diseños o modelos, planos, fórmulas o procesos secretos, o por información relativa a experiencia industrial, comercial o científica.”

En sus comentarios al párrafo anteriormente transcrito, la OCDE<sup>197</sup> explica:

“8. El párrafo 2 contiene una definición del término “regalías”. Estas se refieren, en general, a derechos de propiedad que se constituyen por las diversas formas de propiedad literaria y artística, los elementos de la propiedad intelectual que se especifican en el texto e información relativa a experiencia industrial, comercial o científica. La definición es aplicable a los pagos por el uso de, o el derecho a utilizar, derechos de la categoría mencionada, ya sea o no que hayan sido, o se requiera que sean, inscritos en algún registro público. La definición cubre tanto los pagos hechos bajo una licencia como las contraprestaciones que una persona estaría obligada a pagar por la copia fraudulenta o por transgredir el derecho de uso.

---

*patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience”.*

<sup>197</sup> Id., pp. 183-184. Traducción personal del texto original en idioma inglés, que es del tenor literal siguiente: “8. Paragraph 2 contains a definition of the term “royalties”. These relate, in general, to rights or property constituting the different forms of literary and artistic property, the elements of intellectual property specified in the text and information concerning industrial, commercial or scientific experience. The definition applies to payments for the use of, or the entitlement to use, rights of the kind mentioned, whether or not they have been, or are required to be, registered in a public register. The definition covers both payments made under a license and compensation which a person would be obliged to pay for fraudulently copying or infringing the right. 8.1 The definition does not, however, apply to payments that, whilst based on the number of times a right belonging to someone is used, are made to someone else who does not himself own the right or the right to use it (see, for instance, paragraph 18 below). 8.2 Where a payment is in consideration for the transfer of the full ownership of an element of property referred to in the definition, the payment is not in consideration “for the use of, or the right to use” that property and cannot therefore represent a royalty”.

“8.1 Sin embargo, la definición no aplica a los pagos que, en tanto se basen en el número de veces que puede usarse un derecho que pertenece a alguien, se hagan a persona diferente que por sí misma no posee el derecho o la titularidad para usarlo (véase, por ejemplo, el párrafo 18 más adelante).

“8.2 Cuando un pago se efectúa como contraprestación por la transferencia de la propiedad total de un elemento de la propiedad referido en la definición, se entiende que el pago no es una contraprestación por “el uso de, o el derecho de usar” esa propiedad, y por consiguiente no puede representar una regalía.”

En nuestra legislación tributaria el término ‘*regalías*’ se define en el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación en los siguientes términos:

**“Artículo 15-B.-** Se consideran regalías, entre otros, los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio o televisión, así como de dibujos o modelos, planos, fórmulas, o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos, así como las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar.

Para los efectos del párrafo anterior, el uso o goce temporal de derechos de autor sobre obras científicas incluye la de los programas o conjuntos de instrucciones para computadoras requeridos para los procesos operacionales de las mismas o para llevar a cabo tareas de aplicación, con independencia del medio por el que se transmitan.

También se consideran regalías los pagos efectuados por el derecho a recibir para retransmitir imágenes visuales, sonidos o ambos, o bien los pagos efectuados por el derecho a permitir el acceso al público a dichas imágenes o sonidos, cuando en ambos casos se transmitan por vía satélite, cable, fibra óptica u otros medios similares.

Los pagos por concepto de asistencia técnica no se considerarán como regalías. Se entenderá por asistencia técnica la prestación de servicios personales independientes por los que el prestador se obliga a proporcionar conocimientos no patentables, que no impliquen la transmisión de información

confidencial relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas, obligándose con el prestatario a intervenir en la aplicación de dichos conocimientos.”

(Subrayado y énfasis añadidos)

Sin el ánimo de desarrollar el análisis del precepto legal antes citado, de la simple lectura de su primer párrafo, en las partes subrayadas, se puede deducir lo siguiente:

- La norma legal transcrita identifica medularmente dos actividades cuya realización da lugar al pago de regalías, a saber, el uso o goce temporal de bienes «unos tangibles y los otros intangibles» y la prestación de servicios;
- **El uso o goce temporal de bienes tangibles** tiene por objeto los equipos industriales, comerciales o científicos;<sup>198</sup>
- **El uso o goce temporal de bienes intangibles**<sup>199</sup> medularmente tiene por objeto las patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas (abarca el software), incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio o televisión, así como de dibujos o modelos, planos, fórmulas, o procedimientos; y
- **La prestación de servicios**, a nuestro entender, tiene como objeto la transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. Dado que la norma en comentario utiliza la conjunción disyuntiva ‘o’, se entiende que la *‘transferencia de*

---

<sup>198</sup> Los pagos por el uso o goce temporal de equipos industriales, comerciales o científicos se tipifica como utilidades empresariales de conformidad con el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE; sin embargo, México se reservó el derecho para continuar incluyendo los ingresos derivados del otorgamiento del uso o goce temporal de equipo industrial, comercial o científico y de contenedores, en la definición de regalías; véase OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Versión, July 2008, Reservations on the Article (article 12), numeral 41., p. 195: “Greece, Italy and Mexico reserve the right to continue to include income derived from the leasing of industrial, commercial or scientific equipment and of containers in the definition of ‘royalties’ as provided for in paragraph 2 of Article 12 of the 1977 Model Convention”; así como el artículo 12 de los Convenios fiscales suscritos por México.

<sup>199</sup> El artículo 3º, fracción I, de la ley en estudio nos remite a las disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado para conocer las definiciones de las actividades objeto del impuesto, ordenamiento legal que en su artículo 5-D, último párrafo, establece que son bienes tangibles los que se pueden tocar, pesar o medir; e intangibles los que no tienen al menos una de estas características.

*tecnología*' se asimila fiscalmente al concepto '*informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas*' conocido en la práctica internacional como 'Know-how', para tipificar ambas expresiones como regalías, aunque el significado y alcance de cada expresión es distinto.<sup>200</sup>

En esa guisa, atendiendo a las actividades generadoras del pago de regalías, el precepto legal en cita reconoce dos tipos de regalías, a saber, las provenientes del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes (sean tangibles o intangibles) y las que derivan de la prestación de servicios independientes (ciertos tipos de transferencia de tecnología y el know-How). El mismo dispositivo legal contiene una definición amplia del concepto regalías, lo que se desprende de la frase "*u otro derecho o propiedad similar*" que aparece en la parte final de su primer párrafo.

Por su parte, el Convenio celebrado por México con los Estados Unidos de Norteamérica, que hemos venido citando por su importancia en cuanto a que ese país representa nuestro principal socio comercial extranjero, define el término '*regalías*' como sigue:

---

<sup>200</sup> Véase: United Nations Conference on Trade and Development, *Transfer of Technology for Successful Integration into the Global Economy, Taxation and Technology Transfer: Key Issues*, 2005; p. 5.: "*La transferencia de tecnología se ha definido como la transferencia de conocimiento sistemático para la fabricación de un producto, para la aplicación de un proceso o para la prestación de un servicio. La tecnología existe en diferentes formas y puede transferirse a través de diferentes canales. Las diversas formas de tecnología pueden agruparse en tres categorías: activos tangibles, propiedad intangible y conocimiento y habilidades. Estas diversas formas de tecnología pueden transferirse de un país a otro en variadas formas. La transferencia puede darse a través de cambio de propiedad, mediante licencia o arrendamiento, o mediante el suministro de servicios. El pago por la transferencia puede hacerse a través de un precio de venta en dinero (o en la forma de un artículo en propiedad, como las acciones de una corporación), a través de cierto tipo de pagos de renta periódicos (p.e. regalías), o a través de honorarios por servicios prestados. [...]. (Brown, 1990; Schneider, 1995).*" Op.cit. "OECD...", p. 185 a 187, acerca del Know-How: Las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas se tipifican como *know-how*, de conformidad con los párrafos 11 al 11.6, de los comentarios de la OCDE al artículo 12 del Modelo de Convenio Fiscal de esa Organización, donde se explica que el enunciado "*pagos [...] por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas*": "*se emplea en el contexto de suministro de cierta información que no se ha patentado y que generalmente no se ubica dentro de otras categorías de derechos de propiedad intelectual. Generalmente corresponde a información no divulgada de naturaleza industrial, comercial o científica que deriva de experiencias previas, que tiene aplicación práctica en la operación de una empresa y de cuya revelación puede obtenerse un beneficio económico. Dado que la definición se refiere a experiencias previas, el Artículo no aplica a los pagos por nuevas informaciones obtenidas como resultado del desarrollo de servicios solicitados por el cliente*".

Los textos anteriores están redactados en el idioma Inglés, la traducción es nuestra.

## “ARTÍCULO 12

### REGALÍAS

[...]

3. El término "regalías " empleado en el presente Convenio significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas y otras registradas en películas o cintas magnetoscópicas u otros medios de reproducción para uso en relación con la televisión, de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, u otro derecho o propiedad similar, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico que no constituya propiedad inmueble en los términos del Artículo 6. **El término "regalías" también incluye las ganancias obtenidas de la enajenación de cualquiera de dichos derechos o bienes** que estén condicionadas a la productividad, uso o disposición de los mismos.”

Mediando la comparación del texto antes copiado con el que se contiene en el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación, puede observarse que ambas definiciones son análogas, en cuanto contemplan los mismos tipos de regalías antes citadas: las provenientes del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes (sean tangibles o intangibles) y las que derivan de la prestación de servicios independientes (básicamente know-How), con la diferencia de que el texto del Convenio establece que «El término "regalías" también incluye las ganancias obtenidas de la enajenación de cualquiera de dichos derechos o bienes que estén condicionadas a la productividad, uso o disposición de los mismos.»; esta disposición se omite en la definición contenida en el Código Tributario Federal, empero, la omisión se subsana mediante la ficción jurídica<sup>201</sup> establecida en el artículo 200, quinto párrafo, de la Ley del Impuesto

---

<sup>201</sup> La ficción jurídica tiene la finalidad de hacer coincidir la realidad jurídica y la realidad económica, a cuya coincidencia aspira la justicia tributaria; véase: Apéndice 2000, Tomo III, Administrativa, P.R. TCC, Tesis: 1096, p. 950, número de registro: 912,661, Genealogía: Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo III, Segunda Parte-2, enero a junio de 1989, página 570, Tribunales Colegiados de Circuito, de rubro y texto: «PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES. LA FUNCIÓN Y APLICACIÓN DE ESTAS TÉCNICAS EN MATERIA TRIBUTARIA: En el sistema mexicano es frecuente la presencia de construcciones jurídicas que entendidas ya como presunciones legales de pleno derecho (iuris et de iure)

Sobre la Renta, donde se establece que: «Para los efectos de este artículo, se entenderá que también se concede el uso o goce temporal cuando se enajenen los bienes o derechos a que se refiere el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación».

**Con base en las normas legales anteriormente estudiadas en lo que aquí es de interés, se colige que las actividades reconocidas por nuestra legislación fiscal, interna e internacional, cuya realización da lugar al pago de regalías, son tres: la enajenación, la prestación de servicios y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, en el entendido de que la enajenación queda asimilada a la concesión del uso o goce temporal de bienes.**

Ahora, dado que el **artículo 3º, fracción I, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única** establece que para los efectos de esta ley se entiende por enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, las actividades consideradas como tales en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y siendo que la misma fracción I, en su segundo párrafo, ordena que *“No se consideran dentro de las actividades a que se refiere esta fracción 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”,* entonces, es claro que debe acudir al examen de la ley citada en segundo término, para conocer lo que debe entenderse por *uso o goce temporal de bienes*, cuestión que más adelante

---

ya como ficciones, sirven al legislador en su tarea de frustrar los mecanismos de fraude a la Ley Tributaria, tanto en su dinámica de evasión como en la de elusión. Las presunciones absolutas suponen el enlace establecido por su autor entre un hecho conocido y otro que aunque se desconoce debe reputarse existente para efectos de la ley, por ser realmente posible o probable su realización cuando así lo demuestren las máximas de la experiencia y el conocimiento del mundo fáctico sobre el que se pretende actuar. Desde un ángulo sustantivo más que probatorio, se advierte una ficción jurídica cuando su autor recoge datos de la realidad y los califica jurídicamente de un modo tal que, violentando conscientemente su naturaleza, crea un concepto de verdad legal (artificial) distante de coincidir con la realidad. En ambos casos, la aplicación de las normas reguladoras de estas figuras representa para los contribuyentes un efecto irrefragable dispensado de toda prueba adicional, justificado por la necesidad de resolver la incongruencia entre la realidad jurídica y la realidad económica a cuya coincidencia aspira la justicia tributaria.»; así como la diversa, en: Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, III, Segunda Parte-2, enero a Junio de 1989, Tesis:..., Página: 570, número de registro 228,874, de rubro: PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES. LA FUNCIÓN Y APLICACIÓN DE ESTAS TÉCNICAS EN MATERIA TRIBUTARIA.

nos facilitará determinar qué clases de regalías son las que quedaron excluidas del objeto del impuesto empresarial a tasa única.

Para ese efecto, es menester examinar el artículo 19, primer párrafo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuyo texto es del tenor literal siguiente:

**“Artículo 19.** Para los efectos de esta Ley se entiende por uso o goce temporal de bienes, el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación.

[...].”

Mediando la lectura del texto anteriormente transcrito se pone de manifiesto que el legislador determinó que el uso o goce temporal de bienes se presenta en el arrendamiento y en el usufructo, así como a través de cualquier otro acto jurídico por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación.

Los artículos 980 y 2398 del Código Civil Federal definen el usufructo y el arrendamiento como sigue:

**“Artículo 980.-** El usufructo es el derecho real y temporal de disfrutar de los bienes ajenos.”

**“Artículo 2398.-** Hay arrendamiento cuando las dos partes contratantes se obligan recíprocamente, una, a conceder el uso o goce temporal de una cosa, y la otra, a pagar por ese uso o goce un precio cierto.

[...].”

La simple lectura de las definiciones legales que anteceden pone de manifiesto que el usufructo y el arrendamiento tienen como elemento común la transmisión

temporal de ciertos derechos de propiedad, es decir, el propietario de los bienes que se dan en usufructo o en arrendamiento medularmente transmite a otra persona, temporalmente, cierta parte de su derecho de propiedad, a saber, el derecho de uso «*jus utendi*» y el derecho de goce o disfrute «*jus fruendi*»; empero, el propietario conserva, en ambos casos, el derecho de dominio sobre los bienes «*jus abutendi*», ya sea en su carácter de nudo propietario o en el diverso de arrendatario, respectivamente, en el entendido que el usufructo tiene la connotación de derecho real y temporal, a diferencia del arrendamiento que es un derecho temporal.

El artículo 19, primer párrafo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, anteriormente transcrito, también considera como uso o goce temporal de bienes a cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permite a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles; en este caso, el legislador empleó la *obligación* de '*permitir*', la cual consiste en un '*no hacer*' o '*tolerar*'.

**Por consiguiente es viable colegir que en términos del numeral 19 en estudio, se entiende por otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permite a otra usar o gozar temporalmente bienes.**

En la conclusión que antecede la definición de '*otorgamiento del uso o goce temporal de bienes*' no se limitó para aplicarse exclusivamente a los bienes tangibles, por las siguientes razones.

En efecto, el hecho de que el mismo artículo 19, se refiera a los contratos de arrendamiento, usufructo y otros actos jurídicos ahí asimilados, que tienen por objeto **bienes tangibles**, a nuestro modesto juicio no debe entenderse en el sentido de que la definición de la actividad consistente en el '*otorgamiento del uso o goce temporal de bienes*' quedó restringida para aplicarse a los bienes tangibles,

dado que mediando el examen integral de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se puede corroborar que la utilización del término '*bienes tangibles*' en la parte final del artículo 19 de la ley de la materia, obedece a la técnica legislativa empleada por el autor de la norma, en razón de la cual la regulación (que no la definición) del otorgamiento del uso o goce temporal de **bienes tangibles** quedó reservada a las normas legales que integran Capítulo IV de la Ley (entre ellas el artículo 19 en examen), mientras que, en paralelo, el otorgamiento del uso o goce temporal de **bienes intangibles** quedó regulado en el Capítulo III, de la misma ley, como se explica enseguida.

En efecto, lo cierto es que las actividades correspondientes al otorgamiento del uso o goce temporal de bienes se regulan en dos Capítulos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; a saber:

En el **Capítulo III, “De la Prestación de Servicios”** «artículo 14, fracción VI»<sup>202</sup>, bajo el supuesto legal de *“Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir [...] siempre que no esté considerada por esta Ley como [...] uso o goce temporal de bienes”*, donde se encuadran las regalías que derivan del otorgamiento del uso o goce temporal de **bienes intangibles** (p.e. patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, etc., «véase artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación»); y

En el **Capítulo IV, “Del Uso o Goce Temporal de Bienes”** «artículo 19, ya comentado», bajo los supuestos legales de *“arrendamiento, usufructo y en general, cualquier otro acto, [...] por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles”*, donde se encuadran las regalías que provienen

---

<sup>202</sup> En el Capítulo III, “De la Prestación de Servicios”, artículo 14, fracción V, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado también se regulan las regalías que proceden de la prestación de servicios independientes que se hacen consistir en la transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas (Know-How). Asimismo, como ya se dijo, las regalías que derivan del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes intangibles quedan encuadradas en la fracción VI del citado artículo 14, y cumplen con la condición de no estar consideradas por la ley como '*uso o goce temporal de bienes*', dado que en el Capítulo IV de la misma se regula el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes tangibles.

del otorgamiento del uso o goce temporal de **bienes tangibles** (*arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos, «véase artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación»*).

Por consiguiente, **sería inexacto** «por aplicación letrista de la norma», **considerar que las actividades consistentes en el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes**, para efectos del impuesto al valor agregado y, por vía de consecuencia, para efectos del impuesto empresarial a tasa única por remisión expresa del artículo 3º, fracción I, de la ley que lo regula, **solamente comprenden el uso o goce temporal de bienes tangibles**, pues de seguirse este criterio, además, se produciría un absurdo jurídico, que puede redactarse como sigue:

El artículo 3º, fracción I, segundo párrafo de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única **excluye de su objeto** “*el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes intangibles [...] que dan lugar al pago de regalías*” «nos referimos a los intangibles en razón de que la misma porción normativa señala que las regalías de equipos industriales, comerciales o científicos, o sea, ‘bienes tangibles’, no quedan excluidas del objeto», **pero tal exclusión se hace nugatoria** porque la misma disposición legal nos remite a la Ley del Impuesto al Valor Agregado para considerar lo que debe entenderse por ‘*otorgamiento del uso o goce temporal de bienes*’, concepto que, en términos de este último ordenamiento, supuestamente se refiere sólo a los bienes tangibles.

Ello, sin lugar a dudas, constituye un absurdo legal, al ser contrario a la ratio legis del artículo 3º, fracción I, segundo párrafo de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, donde el legislador expresamente excluyó del objeto del tributo a ciertas regalías, como son las provenientes del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes intangibles, mandato que no puede hacerse nugatorio a raíz de la aplicación letrista del artículo 19 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, precepto que se refiere a los bienes tangibles, como ya se dijo, en atención a la técnica legislativa diseñada para regular, que no para definir, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes tangibles mediante las normas legales que integran Capítulo IV de este último ordenamiento.

Luego entonces, mediando una interpretación lógica, armónica e integral de los artículos 14, fracción VI y 19, primer párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en correlación con el artículo 3º, fracción I, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se concluye que:

**Para efectos del impuesto empresarial a tasa única el uso o goce temporal de bienes consiste en el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles o intangibles, a cambio de una contraprestación.**

***iii. Actividades cuya realización da lugar al pago de regalías y no sujeción al beneficiario del pago de ciertas regalías***

En principio parecería que las regalías entre partes relacionadas, con la salvedad que expresamente admite el artículo 3º, fracción I, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa única (*provenientes del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes tangibles: equipos industriales, comerciales o científicos*), quedaron excluidas del objeto del impuesto empresarial a tasa única. Sin embargo, como se fundamentó páginas arriba en el sentido de que las regalías se generan por dos tipos de actividades (*prestación de servicios y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes que comprende la enajenación de bienes*), y siendo que solamente una de esas actividades (*el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes «en concreto los intangibles»*) es la que el autor de la norma excluyó del objeto del impuesto, se tiene, como primeras consecuencias de la referida demarcación del objeto del tributo, las siguientes:

- La prestación de servicios independientes que da lugar al pago de regalías entre partes relacionadas, no fue excluida del objeto del impuesto. Como explicamos bajo el epígrafe “*Significado del término de*

*regalías [...]*”, párrafos arriba, los pagos de regalías entre partes relacionadas derivan de dos tipos de actividades, a saber, (i) el otorgamiento del uso o goce temporal de ciertos bienes tangibles e intangibles, y (ii) la prestación de determinados servicios independientes; por consiguiente, en virtud de que el artículo 3º, fracción I, segundo párrafo de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única excluye del objeto del impuesto “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”, se colige que los pagos por regalías que derivan de la prestación de servicios independientes, es decir, **las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas (know-how), no quedaron excluidas del objeto del impuesto empresarial a tasa única.**

- El otorgamiento del uso o goce temporal de **bienes tangibles** consistentes en equipos industriales, comerciales o científicos, tampoco quedó excluido del objeto del tributo, por mandato expreso del legislador contenido en el artículo 3º, fracción I, segundo párrafo, parte *in fine*, de la ley de la materia.
- El otorgamiento del uso o goce temporal de **bienes intangibles** consistentes en patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, etc., quedó excluido del objeto del tributo, por mandato expreso del legislador contenido en el artículo 3º, fracción I, segundo párrafo, primera parte, de la ley de la materia.
- El beneficiario de los pagos por regalías entre partes relacionadas que provienen del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes intangibles no quedó obligado al pago del impuesto. En efecto, a raíz de que por mandato legislativo las actividades correspondientes al

otorgamiento del uso o goce temporal de bienes intangibles<sup>203</sup> que dan lugar al pago de regalías entre partes relacionadas quedaron excluidas de las actividades objeto del impuesto empresarial a tasa única (artículo 3º, fracción I, segundo párrafo de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única), se produce como consecuencia inmediata que el beneficiario de esos pagos (el otorgante del uso o goce temporal de bienes intangibles) escape al gravamen en el impuesto empresarial a tasa única. En la especie, no se trata de un caso de exención del impuesto, sino más bien, de un caso de no sujeción al tributo, derivado de la exclusión del objeto del impuesto por lo que hace a las actividades consistentes en 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.<sup>204</sup>

## 5. Resumen del régimen fiscal aplicable a las regalías entre partes relacionadas

- i. Las regalías que provienen del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes intangibles y la enajenación de los derechos correspondientes (patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, etc., u otro derecho o propiedad similar), **quedaron excluidas del objeto del impuesto**<sup>205</sup>;
- ii. Las regalías que provienen del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes tangibles y la enajenación de los bienes relativos (equipos

---

<sup>203</sup> Por el contrario, las actividades correspondientes al otorgamiento del uso o goce temporal de BIENES TANGIBLES (equipos industriales, comerciales o científicos) que dan lugar al pago de regalías entre partes relacionadas NO quedaron excluidas de las actividades objeto del impuesto empresarial a tasa única, por disposición expresa contenida en el propio artículo 3º, fracción I, segundo párrafo, parte in fine, que reza así: «No obstante lo dispuesto anteriormente, los pagos de cualquier clase por el otorgamiento del uso o goce temporal de equipos industriales, comerciales o científicos, se consideran como ingresos afectos al pago del impuesto empresarial a tasa única que esta Ley establece, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe.»

<sup>204</sup> La diferencia entre los casos de exención y los de no sujeción al tributo se explicó páginas arriba bajo el epígrafe “a. Excepciones al requisito de simetría”.

<sup>205</sup> Véase artículo 3º, fracción I, segundo párrafo, primera oración, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, en correlación con los artículos 15-B del Código Fiscal de la Federación y 200, quinto párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta)

industriales, comerciales o científicos u otro derecho o propiedad similar), **forman parte del objeto del impuesto**;<sup>206</sup>

- iii. Las regalías que derivan de la prestación de servicios independientes (transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas «Know-how» u otro derecho o propiedad similar) **forman parte del objeto del impuesto.**

Así, la medida legislativa que excluyó del objeto del impuesto empresarial a tasa única, a las actividades de otorgamiento del uso o goce temporal de bienes intangibles que dan lugar al pago de regalías entre partes relacionadas (*artículo 3º, fracción I*), en combinación con el requisito de 'simetría' (*artículo 6º, fracción I*) que se hace legalmente inalcanzable a causa del mandato legislativo que se comenta, producirá otras consecuencias, pero ahora, en la esfera jurídica del sujeto que realiza las erogaciones correspondientes (contribuyente).

Para tener una visión completa de las consecuencias apuntadas, enseguida se explican los efectos que se producen en la esfera jurídica de ambos sujetos: el beneficiario de los pagos y su contraparte contribuyente.

### **Consecuencias que derivan de la combinación del requisito de simetría con la exclusión del objeto del impuesto**

La interacción del requisito de simetría (necesario para la procedencia de las deducciones autorizadas) con la medida legislativa que excluyó del objeto del impuesto empresarial a tasa única, a las actividades consistentes en el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes intangibles que dan lugar al pago de regalías entre partes relacionadas, producen las siguientes consecuencias:

- que el beneficiario de los pagos por esas regalías, residente en México o

---

<sup>206</sup> Idem.

residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país, no quedará obligado a contribuir en el impuesto empresarial a tasa única (por separado, el residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, no es sujeto del impuesto empresarial a tasa única);

- que la medida legislativa que excluye del objeto del impuesto a las actividades señaladas impide legalmente satisfacer la condición de “*simetría*” que exige que el beneficiario de la erogación esté obligado al pago del impuesto para que sea procedente la deducción de la erogación correspondiente;
- que la deducción de las erogaciones por los pagos de esas regalías se torne improcedente y, por vía de consecuencia, que el sujeto que realiza las erogaciones vea incrementada la base del impuesto artificialmente; y
- que el sujeto que eroga las regalías entre partes relacionadas pagará el impuesto empresarial por ingresos ajenos, o sea, los ingresos del beneficiario de los pagos por esas regalías.

Estas consecuencias derivan de la aplicación hermenéutica de los artículos 3º, fracción I, segundo párrafo (exclusiones), y 6º, fracción I (simetría), ambos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, en lo tocante a las regalías provenientes del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes intangibles entre partes relacionadas.

En aras de una mayor comprensión, los efectos antes descritos se esquematizan en el siguiente gráfico:



El esquema anterior nos muestra que tratándose de erogaciones por regalías derivadas de bienes intangibles, el beneficiario del pago no queda obligado a contribuir en el impuesto empresarial a tasa única, a raíz de que el legislador excluyó del objeto del impuesto a las actividades que las generan (artículo 3º, fracción I, segundo párrafo); mientras que el sujeto que realiza las erogaciones por esa clase de regalías, a causa de la exclusión referida, quedará impedido legalmente para cumplir con la condición de simetría (artículo 6º, fracción I), lo que irremediamente tornará improcedente la deducción de esas erogaciones y producirá un incremento artificial en la base del impuesto a cargo de este último sujeto, situación que se traduce en el pago del tributo por ingresos ajenos.

El conjunto de secuelas que se producen en la esfera jurídica del sujeto que realiza las erogaciones por esas regalías, se integra con una serie de fases o etapas ligadas por un nexo de causalidad que, teniendo como origen el acto legislativo en estudio, produce que cada etapa sea consecuencia de su antecedente y causa de la fase que le sigue, como se observa en el siguiente flujo:

Acto legislativo → exclusión del objeto → simetría en su plano negativo → no deducibilidad de la erogación → engrosamiento artificial de la base → pago del

impuesto por ingresos ajenos.

En la especie no sería aplicable la excepción por no sujeción que admite el requisito de simetría para la procedencia de la deducción autorizada, antes explicada. En efecto, como ya se dijo en el presente capítulo «bajo el epígrafe “a. Excepciones al requisito de simetría”, artículo 6º, fracción I, de la Ley», la excepción de mérito opera cuando las erogaciones se realicen en el extranjero «p.e. sujetos residentes en el país con establecimientos en el extranjero» o se paguen a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, caso en el cual, la regla de excepción consiste en que la erogación será deducible siempre que se trate de erogaciones que de haberse realizado en el país, serían deducibles en los términos de ley. Para cumplir con este requisito, por la simetría requerida, es necesario que el beneficiario de la erogación realizada en el país esté obligado al pago del impuesto empresarial a tasa única, condición que no se puede cumplir legalmente porque las actividades que dan lugar al pago de las regalías a las que nos venimos refiriendo, se excluyeron del objeto del tributo. En consecuencia, cuando se trate de erogaciones por esa especie de regalías entre partes relacionadas, no aplica la excepción, por no sujeción, al requisito de simetría.

Bajo este escenario, el cumplimiento de los requisitos para la deducibilidad de ‘regalías’, que originalmente parecían obedecer a las condiciones de ‘destino’ (*estricta indispensabilidad*) y otras de carácter general (p.ej. que las erogaciones sean deducibles para fines del impuesto sobre la renta), simplemente deviene intrascendente en virtud del artificio legislativo que excluyó del objeto del impuesto a las precitadas actividades que dan lugar al pago de regalías entre partes relacionadas, en términos de lo establecido por el artículo 3º, fracción I, segundo párrafo, de la ley en estudio, pues la no deducibilidad de los citados pagos de regalías se producirá a pesar de que el sujeto que realiza esas erogaciones pudiese acreditar su estricta indispensabilidad y cumplir con todos los demás requisitos de las deducciones autorizadas.

En suma, entre partes relacionadas, el otorgante del uso o goce temporal de bienes intangibles que tendrá derecho al cobro de 'regalías' por esa actividad, no estará obligado al pago del impuesto empresarial a tasa única, habida cuenta que la citada actividad quedó excluida del objeto del impuesto.

En la esfera jurídica del sujeto que efectuó la erogación, lo anterior significa que a pesar de que se acredite que las erogaciones en concepto de 'regalías' entre partes relacionadas fueron estrictamente indispensables para generar los ingresos afectos al impuesto empresarial a tasa única, que generaron esos ingresos y, también, que se cumplieron los demás requisitos para calificar favorablemente la procedencia de la deducción, previstos por el artículo 6, fracciones II a V, de la ley de la materia, resulta que, a pesar de todo ello, por virtud de que el legislador decidió que los sujetos beneficiarios efectivos de los pagos por esas 'regalías' escapen a la imposición del gravamen, como ya se explicó, entonces, *ceteris paribus*, la deducibilidad de esos pagos por regalías deviene simplemente improcedente, por lo que se aumentará la base del impuesto a cargo del sujeto que erogó, o sea, que este sujeto pagará el impuesto por ingresos ajenos: **ello resulta, a priori, a todas luces desproporcional e irrazonable, como se corrobora a continuación.**

### ***C. Confrontación del postulado de proporcionalidad tributaria con el régimen aplicable a las regalías entre partes relacionadas***

Cuando examinamos el postulado de proporcionalidad tributaria, esencialmente se puso de manifiesto que para que un gravamen sea proporcional se requiere que el hecho imponible del tributo refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, lo cual significa que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable. De ello se colige que el reconocimiento de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos se concreta, para cada tributo en particular, en las disposiciones que regulan la

determinación de la base del gravamen, pues sobre ésta se aplicará la tasa o tarifa del impuesto.

Bajo esos lineamientos, se dijo, para cumplir con el postulado de proporcionalidad tributaria, es claro que la norma legal debe reconocer las deducciones que sean necesarias para la generación de los ingresos gravados del contribuyente, reconocimiento que no debe equipararse con concesiones gratuitas pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de la cosa pública, se identifique con la renta neta de los causantes.

Ahora bien, por las variantes que se presentan en el caso a debate, como ya se ha explicado, para facilitar la comprensión del presente tema en donde se relaciona el postulado de proporcionalidad tributaria con las normas que regulan el hecho imponible en el impuesto empresarial a tasa única, relativas al régimen de los pagos por regalías que provienen de las actividades de otorgamiento del uso o goce temporal de bienes intangibles entre partes relacionadas residentes en México o en el extranjero, se estima conveniente acotar la situación jurídica en estudio, fijando los elementos correspondientes del tributo en un sólo caso hipotético que abarque al universo de contribuyentes que se colocan en la hipótesis normativa, a fin de evitar reiteraciones innecesarias, como sigue:

El universo de contribuyentes (sujetos del impuesto) que efectúan erogaciones por regalías, a una parte relacionada residente en México o en el extranjero, que derivan del uso o goce temporal de bienes intangibles, por ejemplo una patente, cuya fórmula se aplica en el proceso de fabricación de productos (elemento de la base: erogaciones estrictamente indispensables) que posteriormente se enajenan (actividad objeto del impuesto) y, con ello, dan lugar a la obtención efectiva de ingresos afectos al impuesto empresarial a tasa única (elemento de la base: ingreso).

Por consiguiente, en lo sucesivo, al referirnos a los pagos de regalías entre

partes relacionadas, se entenderá que se trata de las regalías identificadas en el contexto antes redactado.

Así, en sede del impuesto empresarial a tasa única, que se diseñó de tipo 'directo' como lo reconoce el creador de la norma, en el caso en examen, correspondiente a los pagos por regalías entre partes relacionadas, es inconcuso que no existe una estrecha relación entre el hecho imponible y la base del impuesto, dado que el hecho imponible se configura con la totalidad de los ingresos del sujeto pasivo que se obtienen al realizarse las actividades objeto del impuesto (criterio de renta mundial), mientras que para fijar la base, se impide tomar la deducción de ciertas erogaciones necesarias *-para generar tales ingresos-* como lo son los pagos de regalías entre partes relacionadas que así califiquen.

La imposibilidad de tomar como deducciones las erogaciones en concepto de pagos de regalías entre partes relacionadas, como ya se explicó con anterioridad, deriva del obstáculo establecido por el legislador para cumplir con el requisito consistente en que el perceptor efectivo de los pagos de esas regalías, a su vez, esté obligado al pago del impuesto empresarial a tasa única, condición que legalmente no se puede satisfacer porque el sujeto perceptor de tales pagos no está obligado a contribuir por los mismos habida cuenta que ese tipo de regalías quedó excluido del objeto del tributo.

En las relatadas condiciones es evidente que el sujeto pasivo que realiza erogaciones por esa clase de regalías, al no poder tomar la deducción de las mismas, verá incrementada, artificialmente, su carga impositiva por ingresos ajenos que no se gravan en manos de su perceptor efectivo, esto último, dado que el sujeto beneficiario del pago de las mismas 'regalías', por ministerio de ley, quedó relevado (por no sujeción) de la obligación de contribuir al gasto público por ese ingreso.

En ese sentido, es inconcuso que el legislador incorporó indirectamente en la

base del impuesto empresarial a tasa única, elementos exógenos a la auténtica capacidad contributiva de los gobernados, como lo son los ingresos del beneficiario de los pagos por regalías entre partes relacionadas.

En efecto, la medida legislativa que genera la desproporcionalidad del tributo (*artículo 3º, fracción I, segundo párrafo de la Ley<sup>207</sup>*) obliga al universo de los causantes a contribuir por un ingreso que le es ajeno; lo cual, además, tampoco responde a la naturaleza jurídica del impuesto como éste fue diseñado: impuesto directo que grava una especie de utilidades a nivel mundial mediante una base que se fija con el método de resta (*ingresos menos deducciones*), en la cual, no obstante que se deben de reconocer las deducciones necesarias para la obtención de los ingresos afectos al tributo, no a título de concesión gratuita del legislador, sino como requisito sine qua non que exige el postulado de proporcionalidad tributaria, es irrefutable que ello no se respeta en el caso de las regalías entre partes relacionadas, a las que nos venimos refiriendo.

Bajo el sistema de normas que en materia del impuesto empresarial a tasa única regulan las erogaciones por regalías entre partes relacionadas es legalmente imposible la determinación de una auténtica utilidad, es decir, de un ingreso neto genuino, por lo que es claro, a priori, que la proporcionalidad que deben observar las contribuciones no se satisface en el caso en examen, donde los causantes se ven conminados a efectuar enteros que no atienden a su efectiva capacidad contributiva ni al referido nivel de ingresos netos que permite determinar la capacidad que tienen para resentir las cargas tributarias; siendo irrefutable, por las causas reseñadas, que el gravamen no se determina considerando una utilidad real, sino otra 'artificial' que no corresponde a la capacidad contributiva del contribuyente.

Sin lugar a dudas, todo ello torna al tributo desproporcional y contrario al

---

<sup>207</sup> "No se consideran dentro de las actividades a que se refiere esta fracción 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. [...]"

principio de justicia fiscal que se examina si partimos de la concepción tradicional del principio de proporcionalidad que rige en materia del impuesto sobre la renta. Esta conclusión se robustece si consideramos que en sede del impuesto empresarial a tasa única paga más quien ve disminuido su patrimonio y *'nada'* quien lo ve incrementado con la percepción de *'regalías'* entre partes relacionadas, pues estas quedaron excluidas del objeto del impuesto en cuestión.

### **Pronunciamiento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación**

No obstante lo antes expresado, es menester considerar que en torno a este tema existe pronunciamiento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En efecto, mediando la lectura de la versión taquigráfica de la Sesión Pública Ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación celebrada el 02 de febrero de 2010, donde se examinó el tema de la **proporcionalidad** del tributo, se revela que la Corte determinó que en el impuesto empresarial a tasa única la disminución de las deducciones que inclusive deben coincidir con el carácter estrictamente indispensable, también está sujeta al criterio adicional que es el de simetría fiscal, a raíz del cual, incidentalmente, aunado a las exclusiones del objeto del impuesto relativas a las erogaciones que retribuyen a los factores de la producción, se incorpora en la base el gravamen a las retribuciones a los factores de producción.

Lo anterior se colige de los textos siguientes que tomamos del proyecto de sentencia relativa al amparo en revisión 501/2009, en la parte concerniente a la proporcionalidad del tributo, mismo que se discutió y votó en la Sesión Pública antes referida.

**«Ministra Silva Ramos:** Lo que el proyecto está sosteniendo en realidad es que no se viola el principio de proporcionalidad tributaria al establecer la posibilidad de no deducir todas estas actividades o los ingresos con motivo de estas actividades (se refiere a sueldos, intereses, regalías, etc.), porque dice que el IETU no es una nueva versión del impuesto sobre la renta, sin que sea óbice a

que en la base de ambos gravámenes coincida la adición de ingresos conceptualizados en un sentido mucho más amplio en el impuesto sobre la renta en relación con los que resultan relevantes en el IETU. La disminución de deducciones que inclusive deben coincidir con el carácter estrictamente indispensable para ambos gravámenes, pero que en el IETU atendiendo a un criterio adicional que es el de **simetría fiscal** y la determinación de una diferencia positiva sobre la cual se aplicará la tasa para la determinación del impuesto causado, por ello no es correcto analizar como pretenden los recurrentes al IETU bajo los parámetros que constitucionalmente rigen en materia del impuesto sobre la renta, pues el esquema general de tributación de uno y otro gravamen difieren sustancialmente, lo cual se pone de manifiesto al apreciar que los ingresos relevantes para cada tributo se rigen por principios distintos, que la justificación de las deducciones es diversa en ambos casos y que los propósitos perseguidos por dichas contribuciones también son diferentes. El IETU grava ya no la renta percibida en el tenor del impuesto sobre la renta sino la renta consumida o gastada, tal como acontece con los conceptos que el Legislador conservó en la base del tributo, no en la parte residual que puede asemejar, obviamente sin serlo, una utilidad fiscal, sino en la que excluye de los conceptos deducibles las erogaciones que se realicen en favor de las personas que no sean contribuyentes del propio IETU. Así, el IETU está diseñado para gravar el ingreso del contribuyente en la medida de la diferencia positiva que describe la base y que no puede ser identificada como una utilidad en el sentido tradicional propio del impuesto sobre la renta adicionado con los flujos económicos generados por el contribuyente destinados a terceros con excepción de los flujos económicos a otros contribuyentes del tributo. Por lo anterior, la erogación de los conceptos aludidos por el contribuyente: sueldos y salarios, aportaciones de seguridad social, participación a los trabajadores en las utilidades de la empresa, gastos de previsión social, intereses que no forman parte del precio y regalías pagadas a partes relacionadas, no tienen trascendencia en la mecánica del IETU como deducción, independientemente de que pueda o no afirmarse que se trate de gastos necesarios e indispensables. Así, donde la quejosa acusa la ausencia al reconocimiento de ciertos gastos que debe erogar para generar ingresos el tributo está diseñado para gravar al conservar en la base de

manera residual incidentalmente por la vía de la no deducibilidad la realización de dichos gastos por parte del particular, pero como un impuesto directo, es decir, sin la posibilidad de trasladar el impacto del gravamen a otra persona conservándolo quien realiza el gasto de que se trate. El no reconocimiento de estos conceptos como deducciones no es un error, omisión o arbitrariedad del Legislador tributario sino que es un elemento estructural del gravamen bajo un diseño que no demanda tal extremo y que por el contrario busca hacer pesar el gravamen en la realización de un gasto específico. Y dice que se deben de tomar en consideración dos cuestiones específicamente que son: Primero, que conforme a la doctrina jurisprudencial de este Alto Tribunal **el Legislador tributario federal se desarrolla dentro de un marco amplio al definir la configuración particular del sistema fiscal**, por lo que tiene a su disposición los gastos o erogaciones como una manifestación de capacidad a la que válidamente puede acudir como lo hizo en el caso del IETU. Y, segundo, **se valoran los demás propósitos perseguidos por el Legislador:** la simplicidad en el gravamen, la intención de contar con una base de contribuyentes mayor y con una base gravable con el mínimo de deducciones a fin de contar con la menor tasa posible, el combate a la informalidad, prácticas de elusión-evasión así como el efecto económico que tiene el otorgamiento de ciertos créditos fiscales aplicables al IETU. Y después ya viene de manera más pormenorizada diciendo por qué pueden, **es correcto que no se deduzcan** sueldos y salarios, intereses, **regalías pagadas a partes relacionadas**, etcétera, etcétera. Esa es la propuesta del proyecto señor Presidente.»

De las intervenciones de los Ministros y Ministras durante la citada Sesión Pública de 02 de febrero de 2010, medularmente se pueden extraer las siguientes conclusiones vinculadas con el proyecto:

1. En la votación relativa al objeto del tributo se consideró que el objeto del IETU era diferente al objeto del ISR, lo cual llevó a la mayoría a sostener que existen diferencias estructurales entre ambos tributos, en suma, son

- distintos, tienen un objeto diferente, con una mecánica distinta y tiene que ser analizado en sus méritos;
2. Siendo diferentes ambos tributos, se coligió que las deducciones en IETU no deben examinarse bajo los mismos parámetros que constitucionalmente rigen en materia del impuesto sobre la renta;
  3. En esa guisa, las deducciones del IETU tienen que ser aquellas que están relacionadas con el objeto del IETU con la simetría fiscal a que alude este nuevo impuesto;
  4. **En suma, el IETU es un tributo cuyo diseño pasa la prueba de proporcionalidad constitucional.**
  5. La votación arrojó una mayoría de nueve votos a favor del proyecto y dos en contra, de la Ministra Luna Ramos y del Ministro Aguirre Anguiano. **Con ello se declaró la proporcionalidad del IETU.**
  6. El examen de la proporcionalidad constitucional se centró en los distintivos del impuesto empresarial a tasa único relativos a la simetría fiscal y a las exclusiones de ciertas actividades que quedaron fuera del objeto del tributo, así como en la acentuada deferencia en favor del Poder Legislativo a quien se le reconoció la absoluta libertad que tiene para desarrollarse dentro de un marco amplio al definir la configuración particular del sistema fiscal.

En relación a lo expresado en el numeral 6 que antecede, a nuestro modesto juicio, es evidente que en el examen constitucional de la proporcionalidad del tributo, al que nos venimos refiriendo, se paso por alto que, si bien es cierto que el diseño del sistema tributario, a nivel de leyes, pertenece al ámbito de facultades legislativas, como lo consideró la Corte, y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política —amplio, mas no ilimitado—, reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo, lo es más cierto aún, como igualmente se desprende del texto constitucional y de la doctrina jurisprudencial invocados, que dicho margen de configuración política no puede ser omnímodo ni arbitrario, lo que se calificaría de esa manera cuando a

consecuencia de ciertas medidas legislativas como las que se examinan, se vulneren otros principios constitucionales. Este tema se desarrolla más adelante a partir del apartado que lleva por epígrafe “Fundamentación y motivación aplicables a los actos legislativos”

Ahora, dado que la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que el impuesto empresarial a tasa única es proporcional, como se reseñó párrafos arriba, en el presente estudio hemos subrayado que la condición de “justificación razonable y racional” de la medida legislativa (*léase no deducibilidad de erogaciones por regalías entre partes relacionadas a raíz del principio de simetría fiscal y de las exclusiones que sufrió el objeto del impuesto*) es sine qua non para validar la proporcionalidad del tributo, por lo que más adelante se examina la parte motivacional del acto legislativo y se concluye que dicha motivación no pasa la prueba de constitucionalidad.

## **1. Caracterización del impuesto empresarial a tasa única como impuesto indirecto**

En esencia, el hecho de que las medidas legislativas que se han examinado en el apartado que precede (artículos 3º, fracción I, segundo párrafo, y 6º, fracción I, ambos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única), provoquen, como ya se explicó, que el sujeto que eroga los pagos por concepto de regalías entre partes relacionadas contribuya en el impuesto empresarial a tasa única por ingresos ajenos, **pone de manifiesto que el creador de la norma decidió repercutir la carga del impuesto en el patrimonio del consumidor del uso o goce de bienes intangibles, que generan los referidos pagos por regalías.**

Para mejor comprensión de las afirmaciones que anteceden se ofrece el siguiente ejemplo.

Supongamos que un sujeto del impuesto empresarial a tasa única obtiene, en el año 2009, ingresos gravables por la cantidad de \$1,000 Pesos, y que el total de sus costos y gastos reales es equivalente a la cantidad de \$900 Pesos,

integrados por (i) diversas erogaciones que la ley de la materia le reconoce como deducibles por la cantidad de \$700 Pesos, y (ii) erogaciones por regalías entre partes relacionadas por la cantidad de \$200 Pesos (cuya deducción es improcedente por no poderse satisfacer legalmente el requisito de simetría). En este caso, el contribuyente tiene una utilidad real por la cantidad de \$100 Pesos, pero su utilidad base del impuesto empresarial asciende a \$300 Pesos.

**Escenario económico.** Considerando que la base del impuesto empresarial a tasa única se fija mediante el método de resta (ingresos menos deducciones), se tiene que el sujeto del ejemplo debería aplicar la tasa del 17% a la utilidad real de \$100 Pesos, antes referida, para fijar el valor de la contribución en cantidad \$17 Pesos.

**Escenario jurídico.** Sin embargo, en virtud de que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única anula la posibilidad de tomar la deducción de las erogaciones por los pagos de regalías entre partes relacionadas (\$200 Pesos del ejemplo), la base imponible se engrosa con esa misma cantidad, para quedar fijada en \$300 Pesos; entonces, el impuesto a la tasa del 17% resultará en cantidad de \$51 Pesos.

El ejemplo que se ha desarrollado nos ilustra que la diferencia entre la utilidad real (\$100 Pesos) y la utilidad imponible (\$300 Pesos) corresponde precisamente al valor de las regalías entre partes relacionadas (\$200 Pesos) que el sujeto del ejemplo no pudo deducir, por ministerio de ley, al determinar la base del impuesto empresarial a tasa única.

#### Resultados

**uno.** Dado que la utilidad imponible devino en \$300 Pesos, es irrefutable que el sujeto de nuestro ejemplo pagará el impuesto por dos vías:

- i. por su utilidad real (17% de \$100 Pesos) y
- ii. por ingresos ajenos (17% de 200 Pesos), siendo destacable que el beneficiario de los pagos por esas regalías no quedó obligado al pago del impuesto por esos ingresos.

**dos.** A consecuencia de lo reseñado en el inciso (ii), es irrefutable que el creador de la norma decidió repercutir la carga del impuesto en el patrimonio del **consumidor** del uso o goce de bienes intangibles que generan los referidos pagos por regalías

En relación con lo anterior, se trae a cuenta que contrariamente a las manifestaciones del creador de la norma en el sentido de que el impuesto empresarial a tasa única es un impuesto de tipo directo, lo cierto es que en tratándose de contribuyentes que realizan erogaciones por regalías entre partes relacionadas, a las que nos venimos refiriendo, estamos en presencia de un sistema complejo de normas jurídicas que, por una parte, revela la presencia de un tributo directo y, por la otra parte, de un tributo con ciertas características de indirecto; dicho con mayor propiedad, estamos en presencia de un sistema de normas legales complejo que grava al sujeto pasivo por sus utilidades y, simultáneamente, por el **consumo** del otorgamiento del uso o goce de bienes que dan lugar al pago de regalías entre partes relacionadas; en el entendido de que, para que el gravamen se produzca por el referido consumo de regalías, es necesario que de forma sincrónica el consumidor obtenga ingresos que sean objeto del impuesto empresarial a tasa única.

**En suma, puede sostenerse que el tributo en examen se torna indirecto en los casos en que existan pagos por regalías de intangibles, entre partes relacionadas, habida cuenta que se somete a imposición al consumidor del uso o goce de bienes que dan lugar al pago de esa clase de regalías.**

Ello pone de manifiesto que el impuesto empresarial a tasa única somete a imposición a los causantes, por la realización de dos actos jurídicos diversos, uno propio y el otro ajeno; a saber: (i) el propio, por la realización de las actividades objeto del impuesto (la enajenación, el otorgamiento del uso o goce de bienes y la prestación de servicios independientes) que efectivamente se cobren, y (ii) el ajeno, por la realización, por una tercera persona no sujeta a imposición, de las actividades de otorgamiento del uso o goce temporal de bienes que dan lugar al pago de regalías entre partes relacionadas; esto último pone de manifiesto la desproporcionalidad del tributo, en cuanto se somete a imposición al consumidor de regalías entre partes relacionadas, por actos jurídicos ajenos o realizados por un tercero parte

relacionada, quien es el perceptor efectivo del ingreso en concepto de regalías.

## 2. Incongruencia entre el hecho imponible y la base

Lo anteriormente expresado denota una incongruencia entre el hecho imponible y la base del impuesto empresarial a tasa única, dado que la base se engrosa indirecta y artificialmente a raíz de la no deducibilidad de las retribuciones a los factores de la producción (en este caso, el capital en su especie de regalías entre partes relacionadas) **no obstante que dichos factores de la producción no formaron parte del hecho imponible**<sup>208</sup> (aspecto objetivo u objeto que pretendió gravar el legislador); por lo cual, para resolver esta incongruencia, a fin de determinar la naturaleza jurídica del impuesto en cuestión, debe atenderse a la base imponible, pues siendo el tributo una prestación dineraria, debe tomarse en cuenta que la base es la que sirve para la determinación pecuniaria del tributo, por lo que será el referido elemento el que determine la naturaleza de la contribución. Este criterio se

---

<sup>208</sup> Véase la versión taquigráfica de la Sesión Pública Ordinaria Del pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, celebrada el jueves veintiocho de enero de dos mil diez, p. 59, **palabras del Ministro Silva Meza**: “Ahora, ¿dónde juegan los flujos económicos como materia gravada? Es la materia gravada es residual que queda es la materia gravada, más no el hecho imponible, el hecho imponible, la realización de aquellas actividades que generan esos ingresos por esas actividades. Doy lectura a este apunte en relación con este tema: En el proyecto se propone que el impuesto grava la generación de flujos económicos destinados a la retribución total de los factores de la producción, y comparto tal postura, sin embargo, es importante destacar que esos flujos constituyen la materia gravada, es decir, el hecho económico sobre el que pesa o gravita la contribución, pero no necesariamente ello coincide siempre e invariablemente con el hecho imponible; lo que exige el principio de legalidad, es que el objeto pero entendido como hecho imponible, esté definido en la ley con un grado de claridad y concreción razonable, pues así el contribuyente tendrá certeza sobre las condiciones del nacimiento de la obligación tributaria, y no existirá margen para que la autoridad incurra en arbitrariedades. Sin embargo, el principio de legalidad, no exige que la materia gravada se encuentre expresamente definida en ley, pues tal materia es únicamente el contenido económico sobre el que recae el peso del gravamen”. [...] **Palabras del Ministro José Ramón Cossío Díaz**: ¿qué diferencia hace en el diseño del tributo el que se proponga gravar dicha generación de flujos para la retribución a los factores de la producción? En otras palabras, ¿bajo qué esquema es que el Legislador pretende conseguir tal extremo?, en efecto, el propósito aludido no fue reflejado expresamente en la configuración normativa del hecho imponible, lo que aludía el Ministro Silva. En cambio, puede desprenderse en términos económicos de la delimitación de la base gravable en relación con la cual se precisó que el Legislador favoreció en lugar de sumar una a una las retribuciones a los factores de la producción con objeto de que todas ellas queden comprendidas en la base, el que dicha retribuciones a los factores de la producción fueran computadas como, y cito, “la diferencia entre la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, y el uso o goce temporal de bienes por un lado, y la adquisición de insumos utilizados, y otros materiales consumidos en el proceso productivo por otra parte”. Al respecto, el **Ministro Presidente precisó**: “[...] Estamos posicionados de muy distinta manera, es más, ésta última intervención del señor Ministro Cossío a mí me deja confundido, porque no voy a entender con claridad cuál es el objeto del tributo, no grava únicamente la utilidad, sino la generación de flujos económicos destinados a la retribución total de los factores de la producción, esto nunca lo dice la ley, sale por interpretación el proceso legislativo y consideraciones económicas.”

sustenta en la jurisprudencia que lleva por rubro: CONTRIBUCIONES. EN CASO DE EXISTIR INCONGRUENCIA ENTRE EL HECHO Y LA BASE IMPONIBLES, LA NATURALEZA DE LA MISMA SE DETERMINA ATENDIENDO A LA BASE.<sup>209</sup>

En esa guisa, como ya se ejemplificó, la base imponible se integra con dos elementos: por una parte, con las utilidades reales del sujeto del tributo y, por la otra, en forma indirecta, con el valor de las erogaciones correspondientes a las regalías entre partes relacionadas que al no poderse deducir engrosaron la base del impuesto, lo cual denota que el impuesto se repercute al consumidor del uso o goce de bienes que dan lugar al pago de esa especie de regalías; luego entonces, el impuesto empresarial a tasa única es directo por una parte, con caracteres de indirecto por la otra.

De resultar válida esta proposición, en la especie, estaremos en presencia de un tributo de naturaleza jurídica sui géneris: **híbrido** (directo, e indirecto parcialmente), cuya eficacia en sede de los principios constitucionales de justicia tributaria igualmente debe despejarse, sin pasar por alto la premisa que sostiene que el sistema tributario mexicano no es rígido y que su configuración forma parte de las facultades reconocidas constitucionalmente al Congreso de la Unión.<sup>210</sup>

En apoyo de la caracterización de impuesto indirecto que se predica respecto

---

<sup>209</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXIII, Junio de 2006, tesis: P./J. 72/2006, Página: 918, su texto es: El hecho imponible de las contribuciones, consiste en el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y de cuya realización depende el nacimiento de la obligación tributaria, dicho elemento reviste un carácter especial entre los componentes que integran la contribución, toda vez que no sólo constituye el presupuesto para el nacimiento de la obligación tributaria, sino que además, sirve como elemento de identificación de la naturaleza del tributo, pues en una situación de normalidad, evidencia e identifica la categoría de la contribución a la que pertenece, de ahí que esta situación de normalidad, tiene como presupuesto la congruencia que debe existir entre dicho elemento y la base imponible, ya que mientras el primero ubica la situación, hecho, acto, o actividad denotativa de capacidad contributiva, el segundo representa la magnitud cuantificable de dicha capacidad, erigiéndose en premisa para la determinación en cantidad líquida de la contribución. En este orden de ideas, la distorsión de la relación entre el hecho imponible y la base gravable, normalmente nos llevará a una imprecisión respecto del aspecto objetivo u objeto que pretendió gravar el legislador, pues ante dicha distorsión, el hecho imponible atiende a un objeto, pero la base mide un objeto distinto; sin embargo, este conflicto debe resolverse atendiendo a la base imponible, pues siendo el tributo una prestación dineraria, debe tomarse en cuenta que la base es la que sirve para la determinación pecuniaria del tributo, por lo que será el referido elemento el que determine la naturaleza de la contribución.

<sup>210</sup> Ejecutoria del Amparo en revisión 204/2007, Pepsi-Cola S. de R.L. de C.V., y otra, 1ª, Sala de la SCJN.

del impuesto empresarial a tasa única, se trae a colación que el Ejecutivo Federal, mediante su exposición de motivos de 20 de junio de 2007 que respaldó la iniciativa de la entonces Ley de Contribución Empresarial de Tasa Única, presentada ante el Congreso de la Unión,<sup>211</sup> señaló que la finalidad de la referida norma consistía en gravar las retribuciones a los factores de la producción, y que ello se lograba excluyendo del objeto del tributo, entre otros conceptos, a las regalías entre partes relacionadas, que si bien se gravan, jurídicamente no son objeto de la contribución, como se desprende del siguiente texto que se recoge de la iniciativa en cita:

“La razón para no incluir los mencionados conceptos<sup>212</sup> como objeto del gravamen, obedece a que la base de la contribución empresarial a tasa única se determina mediante el método de resta (ingresos menos deducciones), en lugar de utilizar el método equivalente de suma, mediante el cual se adicionan cada una de las retribuciones a los factores de producción. Si bien las retribuciones quedan comprendidas en la base de la contribución empresarial, determinada por el método de resta, jurídicamente no son objeto de la contribución empresarial a tasa única.”

De la simple lectura del texto antes citado resulta evidente que su autor reconoce que para el diseño de la base del impuesto eligió el método de resta (*ingresos menos deducciones*) en lugar de utilizar el método equivalente de suma mediante el cual se adicionan cada una de las retribuciones a los factores de producción. De ello sigue considerar que, precisamente, al haberse seleccionado el método de resta (*ingresos menos deducciones*) y en virtud de que dentro del hecho imponible no se incorporaron las retribuciones a los factores de producción, resulta como consecuencia de ello, por simple lógica, que el tributo así diseñado tiene como limitante no gravar las referidas retribuciones a los factores de producción, pues éstas no formaron parte del hecho imponible.

Puede afirmarse que esta limitante se atiende en el caso concreto, si consideramos que el gravamen no recae en el sujeto que realiza las actividades

---

<sup>211</sup> Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, número 2280-III, jueves 21 de junio de 2007.

<sup>212</sup> La iniciativa se refiere en esta parte a los conceptos de regalías e intereses.

que dan lugar al pago de regalías entre partes relacionadas, como es el caso. En su lugar, por vía de la improcedencia de las deducciones por regalías entre partes relacionadas, la carga tributaria se hace recaer en el patrimonio del consumidor del uso de los bienes que dan lugar al pago de ese tipo o clase de regalías; entonces, es visible que el impuesto se torna indirecto en esos casos.

No pasamos inadvertido que las características de impuesto indirecto antes reveladas, pueden estimarse insuficientes para caracterizar al impuesto empresarial a tasa única como impuesto indirecto. Lo que no debe perderse de vista, es que nuestra proposición consiste en que el impuesto empresarial a tasa única tiene todas las características de un impuesto directo y, simultáneamente, una característica de impuesto indirecto, como lo es, que la carga tributaria recae en el consumidor del uso o goce temporal de bienes intangibles que dan lugar al pago de regalías entre partes relacionadas, a condición de que ese consumidor, concurrentemente, obtenga ingresos que sean objeto del impuesto empresarial a tasa única.<sup>213</sup>

De hecho así se determinó en la Sesión Pública Ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación celebrada el 02 de febrero de 2010, en su parte relativa a la presentación del proyecto de sentencia en materia de proporcionalidad, del cual la Ministra Silva Ramos dio cuenta y fue aprobado mayoritariamente. La parte que aquí es de interés se reproduce a continuación:

“Así, donde la quejosa acusa la ausencia al reconocimiento de ciertos gastos que debe erogar para generar ingresos el tributo está diseñado para gravar al conservar en la base de manera residual incidentalmente por la vía

---

<sup>213</sup> Véase la versión taquigráfica de la Sesión Pública Ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación celebrada el 02 de febrero de 2010, en su parte relativa a la presentación del proyecto de sentencia, en materia de proporcionalidad, del cual la Ministra Silva Ramos dio cuenta, a guisa de síntesis, en la parte que aquí es de interés y que se contiene en el texto literal siguiente: *“Así, donde la quejosa acusa la ausencia al reconocimiento de ciertos gastos que debe erogar para generar ingresos el tributo está diseñado para gravar al conservar en la base de manera residual incidentalmente por la vía de la no deducibilidad la realización de dichos gastos por parte del particular, pero como un impuesto directo, es decir, sin la posibilidad de trasladar el impacto del gravamen a otra persona conservándolo quien realiza el gasto de que se trate.”*

de la no deducibilidad la realización de dichos gastos por parte del particular, **pero como un impuesto directo**, es decir, sin la posibilidad de trasladar el impacto del gravamen a otra persona conservándolo quien realiza el gasto de que se trate.”

### 3. Proporcionalidad tributaria respecto a la tasa fija del tributo

En el caso a debate, el signo revelador de riqueza que se somete a imposición se manifiesta en dos sentidos, primero, atendiendo a los ingresos provenientes de las actividades objeto del impuesto y, segundo, bajo la presunción de que el consumo del uso o goce de los bienes que dan lugar al pago de regalías entre partes relacionadas revela capacidad económica imponible. La falta de los ingresos referidos no generará impuesto alguno, no obstante que se hayan efectuado erogaciones por regalías entre partes relacionadas.

En suma, la idea de que el impuesto empresarial a tasa única se revela como un tributo **‘híbrido’**<sup>214</sup> se sustenta en que dicho impuesto grava las utilidades reales del sujeto del tributo (impuesto directo) así como las erogaciones por retribuciones a los factores de la producción (entre otras, regalías entre partes

---

<sup>214</sup> Véase la versión taquigráfica de la Sesión Pública Ordinaria Del pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, celebrada el jueves veintiocho de enero de dos mil diez, p.p. 43 a 45, palabras de la Ministra Olga María del Carmen Sánchez Cordero: *“Pensamos que la estructura y el propósito del tributo demandan que el objeto del impuesto sea analizado en términos más amplios, apreciándose conjuntamente con la incorporación en la base de una diferencia positiva que sólo formalmente se asemeja a una utilidad. La intención de que el mencionado tributo pese no únicamente sobre la obtención de una base positiva en la empresa, sino también sobre la generación de flujos económicos destinados a la retribución de los factores de la producción. La intención de pesar sobre estos flujos económicos destinados a la retribución de los factores de la producción se logra mediante la exclusividad de las cantidades erogadas para la adquisición de bienes y servicios independientes o con el uso o goce temporal de bienes o para la administración de las actividades mencionadas o en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única. En ese sentido, también se consigue tal propósito mediante la conservación en la base de un residual en la que se incluyen los conceptos no deducibles, salarios, intereses, dividendos, entre otros, correspondientes a los pagos, a los factores de la producción. Las características apuntadas, describen en el diseño y en el mecanismo de tributación del impuesto empresarial a tasa única, a un impuesto directo que no sólo atiende a ingresos sino también al consumo o al gasto, dicha contribución se incorporó a la legislación fiscal federal como un instrumento de control del impuesto sobre la renta y en aras de conseguir mayor simplicidad en el sistema tributario, procurando también un tributo que, con una tasa 45 uniforme, lo más reducida posible aumente la recaudación al ampliar la base de contribuyentes mediante la eliminación de tratos especiales y exenciones.”*

relacionadas),<sup>215</sup> en este último caso, el gravamen se produce en manos del sujeto del tributo y en su carácter de consumidor (impuesto indirecto), donde se pone de manifiesto que la imposición indirecta, de existir ingresos derivados de las actividades objeto del tributo, se soporta por el patrimonio del propio consumidor, sin que éste se encuentre legitimado para trasladar la carga del tributo en terceras personas.

El diseño legislativo del impuesto empresarial a tasa única con caracteres de tributo híbrido, como se ha revelado a lo largo del presente apartado, además de novedoso puede tildarse de totalmente extraño y eventualmente cuestionable por el parecer doctrinario en la materia; sin embargo, dado que el diseño del sistema tributario se encuentra dentro del ámbito de libre configuración legislativa, respetando las exigencias constitucionales, al menos de momento, se estima que las características del impuesto empresarial a tasa única que lo revelan como impuesto indirecto, por sí solas, no son suficientes para sustentar la desproporcionalidad del tributo, pues para ello es necesario examinar conjuntamente la motivación del acto legislativo en cuestión, como se hace más adelante.

En este espacio nos concretamos a razonar sucintamente sobre la proporcionalidad de la tasa fija del 17.0%, prevista en la ley de la materia para el ejercicio fiscal del año 2009.

En principio, se estima que la decisión del legislador consistente en haber introducido una tasa fija, en lugar de una tasa progresiva, no podría tildarse de desproporcional dado que es de argumentarse válidamente que mientras el contribuyente obtenga ingresos provenientes de las actividades objeto del

---

<sup>215</sup> Los intereses como parte del capital, factor de la producción, también se someten a imposición en manos del consumidor de los créditos de mutuo o financiamiento, como consecuencia de la aplicación del mismo artículo 3º, fracción I, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única. El trabajo, como factor de la producción en su especie sueldos y aportaciones de seguridad social, no se grava en el impuesto empresarial a tasa única en virtud del crédito fiscal que autoriza la ley de la materia en el penúltimo párrafo de sus artículos 8 y 10.

impuesto, esa tasa fija impactará en mayor medida a quien más gaste en regalías entre partes relacionadas, lo que resultaría un reflejo inequívoco de proporcionalidad tributaria, y de capacidad contributiva reflejada por el ingreso neto proveniente de las actividades objeto del impuesto empresarial a tasa única.

Por analogía, acude en apoyo de la proposición que antecede, la siguiente tesis, cuya votación se consideró idónea para integrar tesis jurisprudencial y que lleva por rubro VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 1o. DE LA LEY RELATIVA AL IMPUESTO CORRESPONDIENTE, QUE ESTABLECE PARA SU CÁLCULO LA APLICACIÓN DE UNA TASA DEL QUINCE POR CIENTO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ABRIL DE 1995).<sup>216</sup>

Igualmente son aplicables las tesis que llevan por rubro: SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES,<sup>217</sup> y la diversa, de rubro: GASTOS Y EROGACIONES DE LAS PERSONAS. EL ESTADO TIENE FACULTAD DE GRAVARLOS EN EJERCICIO DE SU POTESTAD TRIBUTARIA.<sup>218</sup>

Ahora bien, para concluir que en la especie existe una afectación a otros principios de justicia fiscal, es necesario examinar, por una parte, los fundamentos

---

<sup>216</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, VI, Septiembre de 1997, Tesis: P. CXXXIX/97, p. 207; su texto es: "De conformidad con lo previsto en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos las contribuciones deben ser proporcionales, gravando más a los que tienen una mayor capacidad contributiva. Ahora bien, al establecerse en el artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado una tasa del quince por ciento, aplicable al precio de los bienes o servicios que se adquieren por los gobernados, no se viola el precepto constitucional referido, dado que conforme al sistema que rige al impuesto al valor agregado, al que doctrinalmente se le puede clasificar como indirecto, el monto o precio de los bienes o servicios adquiridos es lo que determina indirectamente la capacidad contributiva del gobernado, pues el que tiene ésta en mayor grado adquiere bienes o servicios de un precio más elevado y por tanto, paga un tributo mayor que resulta de aplicar el porcentaje del quince por ciento al precio del bien o servicio adquirido. Así, la tasa fija del quince por ciento no viola el principio de proporcionalidad tributaria, ya que impacta en mayor medida a quien más gasta, lo que resulta un reflejo inequívoco de la capacidad contributiva."

<sup>217</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXIII, correspondiente a marzo de 2006, tesis 1a. XLIX/2006, página 210

<sup>218</sup> Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, tomo IV, primera parte, julio a diciembre de 1989, Tesis de jurisprudencia P./J. 38 12/89, página 129.

y motivos que el legislador tuvo para excluir a las regalías entre partes relacionadas del objeto del tributo (medida que se estima ocasiona la desproporcionalidad apuntada) y, por la otra parte, analizar la distinción de trato que se confiere a los sujetos que son partes relacionadas respecto de quienes son partes independientes, precisamente para verificar la justificación y la congruencia de tales medidas legislativas con los principios constitucionales de justicia tributaria. Estas cuestiones se examinarán en los apartados II y III siguientes.

## **II. Examen del cumplimiento de los principios de fundamentación y motivación legislativa aplicables al régimen fiscal de las regalías entre partes relacionadas en el impuesto empresarial a tasa única.**

Desde el inicio del presente capítulo se expresó que atendiendo al método fijado en los criterios jurisprudenciales, el examen de la proporcionalidad del tributo comprende básicamente dos etapas; en la primera se debe verificar si en el impuesto empresarial a tasa única existe una estrecha relación entre el hecho imponible y la base del impuesto y, en la segunda, corroborar si las modalidades o requisitos que el legislador impuso a las deducciones autorizadas pasan la prueba de razonabilidad y si su implementación no afecta los derechos de los gobernados.

El desarrollo de la primera etapa, nos llevó a la conclusión de que en el impuesto empresarial a tasa única no se reconoce la deducibilidad de las erogaciones por concepto de regalías entre partes relacionadas, provenientes del uso o goce temporal de bienes intangibles, no obstante que los sujetos del tributo pudiesen acreditar que dichas erogaciones son necesarias para la generación de los ingresos gravados del contribuyente; ceteris paribus, esa situación, a priori, evidenció la desproporcionalidad del tributo atendiendo a los criterios tradicionales

con los que se mide la proporcionalidad para fines constitucionales; igualmente, ya se dijo que la Corte desestimó la aplicabilidad de esos criterios tradicionales para efectos del impuesto empresarial a tasa única, debido a que se consideró que este tributo no es una versión nueva del impuesto sobre la renta, sino un impuesto nuevo, con características propias, que debe examinarse por sus méritos particulares.

En adición, se ha puesto de manifiesto que a raíz de la medida legislativa en examen se producen diversas consecuencias en la esfera jurídica del sujeto que paga esas regalías, habiéndose explicado las diversas etapas, ligadas por un nexo de causalidad, que culminan con un hecho revelador, en síntesis, que se expresa en los siguientes términos: **la repercusión de la carga impositiva se produce en el patrimonio del consumidor del uso de bienes que generan los pagos por esas regalías**, lo cual pone de manifiesto que la base impositiva de los sujetos del tributo se engrosa artificialmente con elementos exógenos a su auténtica capacidad contributiva, como son los del beneficiario de los pagos por regalías de la especie que nos ocupa.

Con estos antecedentes, enunciados sucintamente, pasamos a la etapa en donde se examinará si la medida legislativa que anula la deducibilidad del pago de regalías entre partes relacionadas, proveniente del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes intangibles, cumple con la fundamentación y motivación legislativa que exige la Constitución Federal.

### ***A. Alcance de los principios de Fundamentación y Motivación***

Para proseguir con el examen en cuestión debe señalarse que los principios doctrinales de justicia tributaria concebidos por los estudiosos del tema y, en especial, por los autores clásicos que nos han inspirado en este estudio, soslayan considerar las exigencias atribuibles a la motivación del acto legislativo que le da vida a un tributo, así como tampoco se ocupan de las exigencias de razonabilidad

y racionalidad inmersas en la motivación del creador de la norma, como parte de los referidos principios. Por consiguiente, debemos apoyarnos en la doctrina jurisprudencial que con su cincel ha perfeccionado el alcance de las exigencias en la materia, consagradas en el texto constitucional.

En esa guisa, es la garantía de seguridad jurídica en su aspecto genérico, que comprende a las específicas de fundamentación, motivación y legalidad, que son exigibles a todo acto de autoridad, en donde podemos inquirir para los fines del presente apartado.

El artículo 16 de la Constitución Federal establece, en su primer párrafo, lo siguiente:

“ARTÍCULO 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

...”

El precepto constitucional invocado consagra esencialmente las garantías de fundamentación y motivación, mismas que medularmente trascienden en la garantía de legalidad, *la cual debe entenderse como la satisfacción de que todo acto de autoridad ha de realizarse conforme al texto expreso de la ley, a su espíritu o interpretación jurídica*. Así, todo acto de autoridad, sea esta legislativa, ejecutiva o judicial, debe estar revestido de la debida fundamentación y motivación, en la medida en que todas las autoridades deben actuar, por igual, dentro de un marco jurídico de legalidad.

Nuestro máximo tribunal se ha ocupado en reiteradas ocasiones de definir el alcance de las garantías de fundamentación y motivación. Por ello y sin el ánimo de desarrollar un examen exhaustivo de dichas garantías, a guisa de referencia breve se puede afirmar que para que todo acto de autoridad esté adecuada y suficientemente **fundado** ha de expresar con precisión el precepto legal aplicable

al caso concreto. Por su parte, la **motivación** exige que la autoridad señale con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tomado en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.

### **1. Fundamentación y motivación aplicables a los actos legislativos**

En este orden de ideas, nuestro Máximo Tribunal ha considerado que el cumplimiento de las garantías de fundamentación y motivación de un acto legislativo, se cumple, medularmente cuando

- el Congreso que expide la ley, constitucionalmente esté facultado para ello, es decir, cuando aquél actúa dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución correspondiente le confiere (**fundamentación**), y
- cuando las leyes que emite se refieren a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas (motivación); sin que esto implique que todas y cada una de las disposiciones que integran estos ordenamientos deban ser necesariamente materia de una motivación específica.

Lo anterior encuentra sustento en la Jurisprudencia que lleva por rubro: FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA.<sup>219</sup>

---

<sup>219</sup> Séptima Época, Pleno, Apéndice de 1995, Tomo I, Parte SCJN, Tesis: 146, registro 389,599, p. 149; cuyo texto es: “Por fundamentación y motivación de un acto legislativo, se debe entender la circunstancia de que el Congreso que expide la ley, constitucionalmente esté facultado para ello, ya que estos requisitos, en tratándose de actos legislativos, se satisfacen cuando aquél actúa dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución correspondiente le confiere (fundamentación), **y cuando las leyes que emite se refieren a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas (motivación)**; sin que esto implique que todas y cada una de las disposiciones que integran estos ordenamientos deben ser necesariamente materia de una motivación específica.”Énfasis añadido.”

Igualmente, nuestro Máximo Tribunal, en aras de ampliar el significado de la garantía de motivación que debe revestir un acto legislativo, ha precisado lo siguiente:

En el texto de la ley no es indispensable expresar la fundamentación y la motivación de un ordenamiento legal determinado, pues generalmente ello se realiza en la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente.

El criterio antes citado es parte integrante de la tesis que lleva por rubro: FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA.<sup>220</sup>

Para proseguir con el examen propuesto se formula la siguientes interrogaciones.

## **2. Formulación de pregunta para corroborar la fundamentación del acto legislativo**

¿El establecimiento de la medida legislativa contenida en el artículo 3º, fracción I, segundo párrafo, en correlación con lo el requisito de simetría establecido en el artículo 6º, fracción I, ambos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (exclusión de las regalías entre partes relacionadas como componentes del objeto del impuesto que provoca su no deducibilidad por falta de simetría) se enmarca dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución Federal le confiere al Congreso de la Unión?

---

<sup>220</sup> Semanario Judicial de la Federación, tomo 157-162, primera parte, tesis aislada, registro 232,460, p. 150; cuyo texto dice: "En el texto de la ley no es indispensable expresar la fundamentación y la motivación de un ordenamiento legal determinado, pues generalmente ello se realiza en la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente. Este Tribunal Pleno ha establecido que por fundamentación y motivación de un acto legislativo se debe entender la circunstancia de que el Congreso que expide la ley, constitucionalmente esté facultado para ello, ya que estos requisitos, en tratándose de actos legislativos, se satisfacen cuando actúa dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución correspondiente le confieren (fundamentación), **y cuando las leyes que emite se refieren a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas** (motivación); sin que esto implique que todas y cada una de las disposiciones que integran estos ordenamientos deban ser necesariamente materia de una motivación específica."

Para dar respuesta a esta interrogante, es necesario, primeramente, mencionar que el texto constitucional establece que el objetivo del sistema tributario es la sufragación de los gastos públicos, tanto de la Federación, como del Distrito Federal, entidades federativas y municipios, dentro de un marco legal, que sea proporcional y equitativo.<sup>221</sup> Así pues, es válido afirmar que el sistema tributario está integrado por diversas normas a través de las cuales se debe cumplir con el objetivo asignado por la Ley Fundamental.

La creación del mencionado sistema tributario, por disposición constitucional, está a cargo del Poder Legislativo de la Unión, como se evidencia por lo establecido en los artículos 73, fracciones VII y XXIX, y 74, fracción IV, ambos de la Constitución Federal, cuyo texto, en las partes que aquí interesan, se reproduce a continuación:

**Artículo 73.** El Congreso tiene facultad:

[...]

**VII.** Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

**XXIX.** Para establecer contribuciones:

[...].

**Artículo 74.** Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

[...]

**IV.** Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. [...]

[...].

Por ende, se debe reconocer al Poder Legislativo de la Unión un espacio legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera, sin pasar por alto que

---

<sup>221</sup> Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

existen ciertos límites que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva.

En tal virtud, debe señalarse que el poder tributario pertenece al ámbito de facultades legislativas y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política —**amplio, mas no ilimitado**—, reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal de los tributos.

Las afirmaciones que anteceden se sustentan en lo dispuesto en la tesis de jurisprudencia del Tribunal Pleno que lleva por rubro GASTOS Y EROGACIONES DE LAS PERSONAS. EL ESTADO TIENE FACULTAD DE GRAVARLOS EN EJERCICIO DE SU POTESTAD TRIBUTARIA.<sup>222</sup>

Así como en la tesis aislada de la Primera Sala de nuestro Más Alto Tribunal, que tiene por rubro: SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES.<sup>223</sup>

---

<sup>222</sup> Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, tomo IV, primera parte, julio a diciembre de 1989, Tesis de jurisprudencia P./J. 38 12/89, página 129, con el texto siguiente: “El artículo 31, fracción IV, de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, otorga al legislador ordinario la facultad de determinar cómo y en qué forma los mexicanos deben contribuir al gasto público. El legislador tiene facultad para seleccionar el objeto del tributo siempre que éste satisfaga los principios establecidos en la Constitución. El precepto constitucional señalado no establece como requisito que los gravámenes se impongan sólo a los ingresos, a los bienes o al capital. Al no existir restricción constitucional en este sentido el Estado está facultado para gravar erogaciones o gastos en dinero o en especie que revelen capacidad contributiva de quienes los efectúan y, por ende, sean susceptibles de ser objeto de imposición por parte del Estado. “Subrayado añadido”.

<sup>223</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXIII, correspondiente a marzo de 2006, tesis 1a. XLIX/2006, página 210; con el siguiente texto: El Texto Constitucional establece que el objetivo del sistema tributario es cubrir los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal y de los Estados y Municipios, dentro de un marco legal que sea proporcional y equitativo, por ello se afirma que dicho sistema se integra por diversas normas, a través de las cuales se cumple con el mencionado objetivo asignado constitucionalmente. Ahora bien, la creación del citado sistema, por disposición de la Constitución Federal, está a cargo del Poder Legislativo de la Unión, al que debe reconocérsele un aspecto legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera, sin pasar por alto que existen ciertos límites que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva. En tal virtud, debe señalarse que el diseño del sistema tributario, a nivel de leyes, pertenece al ámbito de facultades legislativas y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política —amplio, mas no ilimitado—, reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo, por lo que el hecho de que en un determinado momento los

Ahora bien, en el apartado I, rubro C, del presente capítulo, se puso de manifiesto, a priori, que la medida legislativa que excluye del objeto del impuesto a las regalías entre partes relacionadas, como consecuencia del requisito de simetría que la norma exige para la procedencia de las correspondientes deducciones, producen la desproporcionalidad del impuesto empresarial a tasa única, medularmente en virtud de que la norma conmina al sujeto pasivo a la acumulación de la totalidad de sus ingresos a nivel mundial, mientras que para fijar la base imponible le impide la deducción de las erogaciones por ciertas regalías entre partes relacionadas no obstante que estas sean estrictamente indispensables para generar los ingresos imponibles.

En consecuencia, se puso de manifiesto que el sujeto pasivo del impuesto, que ve disminuido su patrimonio por las erogaciones en concepto de regalías entre partes relacionadas, al no poder deducir dichas erogaciones, reciente la carga impositiva por ingresos ajenos, dado que el beneficiario efectivo de los mismos quedó relevado (por no sujeción) de la obligación tributaria.

En esa guisa, si bien es cierto que el diseño del sistema tributario, a nivel de leyes, pertenece al ámbito de facultades legislativas, como se ha expresado anteriormente y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política —amplio, mas no ilimitado—, reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo, lo es más cierto aún, como igualmente se desprende del texto constitucional y de la doctrina jurisprudencial invocados, que dicho margen de configuración política no puede ser omnímodo ni arbitrario, **lo que se calificaría de esa manera cuando a consecuencia de ciertas medidas legislativas como las que se examinan, se vulneren otros principios constitucionales.**

---

supuestos a los que recurra el legislador para fundamentar las hipótesis normativas no sean aquellos vinculados con anterioridad a las hipótesis contempladas legalmente, no resulta inconstitucional, siempre y cuando con ello no se vulneren otros principios constitucionales. “Subrayado añadido”.

En la especie, no pasamos desapercibido que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal no establece como requisito que los gravámenes se impongan sólo a los ingresos, a los bienes o al capital, por lo que al no existir restricción constitucional en este sentido el Estado está facultado para gravar erogaciones o gastos en dinero o en especie que revelen capacidad contributiva de quienes los efectúan y, por ende, sean susceptibles de ser sometidas a imposición por parte del Estado, como ocurre en nuestro caso respecto a las regalías entre partes relacionadas.

Sin embargo, dado que el margen de configuración política con que cuenta el legislador encuentra como límite los principios de justicia fiscal que consagra la Ley Fundamental, como ya se ha dicho, entonces, para dar respuesta a la pregunta inicialmente formulada es necesario corroborar si el acto legislativo en estudio cumple con otros principios constitucionales, como lo es la debida motivación que se exige en general a todos los actos de autoridad, y en el caso concreto a la autoridad legislativa, lo que nos lleva a la siguiente interrogante.

### **3. Formulación de pregunta para corroborar la motivación del acto legislativo**

¿El establecimiento de la medida legislativa contenida en los artículos 3º, fracción I, segundo párrafo, y 6º, fracción I, (exclusiones del objeto del impuesto y requisito de simetría que producen la no deducibilidad de regalías), ambos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, **regula relaciones sociales que ameritaban ser reguladas?**

#### ***B. Metodología***

Como se ha expresado párrafos arriba, nuestro Máximo Tribunal considera que la garantía de la debida motivación de un acto legislativo se cumple cuando las leyes que emite el Congreso de que se trate, se refieren a relaciones sociales que

reclaman ser jurídicamente reguladas. Aquí, de principio, ese criterio nos coloca en el problema de '*identificar qué relaciones sociales reclaman jurídicamente ser reguladas*' a efecto de ejercer nuestro elemental derecho público subjetivo, elevado a garantía individual, que nos permite corroborar que el acto legislativo se motivó constitucionalmente.

Se estima que el método viable para corroborar si la formulación normativa a debate (artículo 3º, fracción I, segundo párrafo de la ley de la materia) corresponde o no a relaciones sociales que reclamaban jurídicamente ser reguladas, y así verificar si en la especie se cumplió con la debida motivación (razonabilidad y racionalidad de las medidas legislativas) exigida por la Ley Fundamental, lo constituye la técnica jurídica de interpretación de normas legales.

Efectivamente, a través de la interpretación jurídica puede desentrañarse el espíritu de la ley, su verdadera intención y en esencia su *ratio legis*. En torno a ello, Riccardo Guastini<sup>224</sup> expresa lo siguiente:

#### **“La intención del legislador**

“Como se ha indicado, el argumento que apela a la voluntad, a la intención o a los objetivos del legislador requiere un análisis independiente. Dicho argumento presenta, en efecto, dos variantes notables.

“a) En una primera variante del argumento, la intención del legislador se identifica con la voluntad del legislador histórico, “de carne y hueso”, por así decirlo; esto es, con la voluntad de los hombres que históricamente participaron activamente en la redacción y aprobación del documento normativo de que se trate.

“La averiguación de la voluntad del legislador no puede valerse más que de los llamados “trabajos preparatorios” (por ejemplo, de los actos parlamentarios).

“b) En una segunda variante del argumento, la intención del legislador se identifica no ya con la voluntad del legislador histórico, “de carne y hueso”, sino con una más impalpable «voluntad de la ley» considerada en abstracto: la ratio

---

224 Estudios Sobre la Interpretación Jurídica, Editorial Porrúa México, Universidad Nacional Autónoma de México, segunda edición, 2003, páginas 33 y 34.

legis.

“Para descubrir la «voluntad de la ley» —se sostiene— hay que atender exclusivamente al texto de la propia ley (o, a lo sumo, al texto de la ley y a las circunstancias sociales que la han ocasionado) y no a los trabajos preparatorios. Desde este punto de vista, en efecto, los trabajos preparatorios reflejan no la “objetiva” voluntad de la ley, sino sólo los ‘subjetivos’ modos de entenderla de los legisladores. En otras palabras, esta estrategia argumentativa desempeña esencialmente la función de desacreditar, por irrelevante, el uso de los trabajos preparatorios como instrumento para atribuir significado al texto normativo de que se trate.”

En esa guisa, se advierte que para desentrañar la verdadera intención de la ley pueden seguirse dos caminos; a saber, el examen de los trabajos preparatorios del legislador (los actos parlamentarios) y el examen del texto legal y las circunstancias sociales que la ocasionaron.

En ese orden de ideas:

### **1. Examen de los trabajos preparatorios del acto legislativo**

Por lo que toca al primer método —examen de los trabajos preparatorios— se estima que, en la especie, el principal elemento para cerciorarnos de que ciertas relaciones sociales reclaman jurídicamente ser reguladas, lo constituye precisamente la exposición de motivos que llevó al Ejecutivo de la Unión a proponer ante el Poder Legislativo Federal la regulación normativa que se cuestiona, y que a falta de ella, necesariamente corresponde al legislador ordinario motivar la ley que estima necesaria para regular esas relaciones sociales. Esto último encuentra sustento en el criterio del Pleno de nuestro Más Alto Tribunal, antes citado, donde se resaltó lo siguiente:

“En el texto de la ley no es indispensable expresar la fundamentación y la motivación de un ordenamiento legal determinado, pues generalmente ello se realiza en la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente.”

Siguiendo este orden de ideas, páginas arriba se comentó sucintamente el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación que contiene el alcance o significado del concepto 'regalías', así como los distintos tipos de regalías según corresponda a las actividades generadoras de los pagos por regalías entre partes relacionadas. Por consiguiente, a fin de evitar reiteraciones innecesarias, solamente se insiste que las regalías excluidas del objeto de la ley de la materia, corresponden a las regalías que provienen del otorgamiento del uso o goce temporal de ciertos bienes intangibles (*patentes, marcas de fábrica, derechos de autor, etc.*).

La precisión que antecede se considera necesaria para delimitar el alcance de nuestro examen, dado que los otros tipos de regalías, como son: (i) las provenientes del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes tangibles -equipos industriales, comerciales o científicos- así como (ii) las que se generan por la prestación de determinados servicios personales independientes -transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas «Know-How»- no quedaron excluidas del objeto de la ley; las primeras, por mandato expreso del legislador conforme a lo establecido en el artículo 3º, fracción I, segundo párrafo, de la propia ley -parte in fine- y, las identificadas en segundo término, por virtud de que la exclusión del objeto del impuesto se diseñó para las regalías provenientes del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes entre partes relacionadas, más no para las que derivan de prestaciones de servicios, como las precitadas, según se colige de la misma porción normativa en correlación con el artículo 15-B del Código Tributario Federal.

En ese orden de ideas, se reitera que la determinación legislativa prevista en el artículo 3º, fracción I, segundo párrafo, de la ley en cuestión, en su parte que aquí interesa, establece:

Artículo 3. Para los efectos de esta Ley se entiende:

I. Por enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y

otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, las actividades consideradas como tales en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

No se consideran dentro de las actividades a que se refiere esta fracción 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. [...]

“Subrayado añadido”

**Proposición.** Se estima que la determinación legislativa que se contiene en el texto antes subrayado no puede considerarse que pase la prueba de la debida motivación, y que tampoco se justifica a la luz de la legislación fiscal existente, que el legislador parece soslayar, debido a que está dirigida a relaciones sociales que ya se encuentran ampliamente reguladas mediante nuestros ordenamientos fiscales internos e internacionales, donde se contienen un cúmulo de medidas para su control por parte del Estado y bajo estándares internacionales de la OCDE, por lo cual no ameritaban volverse a regular, al menos no en la forma desmedida en que se hizo al proscribir la deducibilidad de regalías entre partes relacionadas y haciendo recaer el pago del tributo en manos del consumidor de bienes y servicios, como se ha explicado que ocurre en el caso a debate.

Para sustentar los asertos que anteceden se procede como sigue.

#### **a. Motivos del autor de la norma**

Primeramente nos referimos a la exposición de motivos del Ejecutivo de la Unión.

La iniciativa presidencial expresa lo siguiente:

“Por representar también pagos al factor capital, tampoco se consideran como actividades que den lugar a ingresos gravados, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o derechos que den lugar al pago de regalías.

La razón para no incluir los mencionados conceptos como objeto del gravamen, obedece a que la base de la contribución empresarial a tasa única se determina mediante el método de resta (ingresos menos deducciones), en lugar de utilizar el método equivalente de suma, mediante el cual se adicionan cada

una de las retribuciones a los factores de producción. Si bien las retribuciones quedan comprendidas en la base de la contribución empresarial, determinada por el método de resta, jurídicamente no son objeto de la contribución empresarial a tasa única.<sup>225</sup>

Como puede advertirse de la simple lectura de la exposición de motivos del Ejecutivo Federal, la exclusión de las regalías como parte del objeto del impuesto empresarial a tasa única obedeció a razones técnicas derivadas del diseño de la base del tributo que se fija mediante el método de resta; sin embargo, esta explicación ‘técnica’ no pone de manifiesto con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se debieron tomar en consideración para que a través de esa medida se haya transferido la carga del tributo al sujeto que ve disminuido su patrimonio con el pago de las regalías, siendo esta omisión suficiente para revelar la indebida motivación de la ley, al menos por lo que a este tema corresponde. En razón de esa omisión, debemos inquirir en el examen de la motivación del acto legislativo que ofreció su creador.

Así, el Dictamen de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única de la Cámara de Diputados,<sup>226</sup> es el documento en donde se ofrecen los argumentos, causas o motivos que llevaron al creador de la norma a arropar la propuesta del Ejecutivo Federal que consistía en excluir del objeto del tributo a las actividades que dan lugar al pago de regalías, documento del cual se transcriben las partes medulares de los considerandos de la representación popular, en lo que aquí interesan:

“En materia de regalías la Iniciativa que se dictamina las excluye del objeto del gravamen al tratarse de pagos relacionados con los factores de la producción; sin embargo, su exclusión tiene una implicación importante para ciertos sectores de contribuyentes, como lo son la industria de la radio, cine y televisión, así como las empresas de tecnología.

---

<sup>225</sup> Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, número 2280-III, jueves 21 de junio de 2007

<sup>226</sup> Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, número 2339-E de fecha 12 de septiembre de 2007

Esta Comisión Dictaminadora, considera que la exclusión anterior puede tener una excepción para incluir aquellas regalías, tanto las recibidas como las pagadas por y a residentes en territorio nacional y las pagadas a residentes en el extranjero, pero con la condición de que sean sólo aquellas que provengan de transacciones efectuadas entre partes no relacionadas.

La limitante anterior obedece a que se ha identificado que los pagos de regalías se han utilizado como medio para erosionar la base del impuesto sobre la renta, cuando provienen de transacciones efectuadas entre y con partes relacionadas, lo que ocurriría también con la contribución empresarial a tasa única.

Lo anterior es así porque la relación existente entre partes relacionadas, permite flexibilizar las operaciones que realizan entre ellas, y generalmente acuden al pago de regalías, para reducir el gravamen en México y situar el ingreso en el extranjero, como por ejemplo en regímenes fiscales preferentes o países en el extranjero que otorgan beneficios a la propiedad de intangibles.

Adicionalmente, no pasa desapercibido para esta Comisión Dictaminadora que las regalías, al ser bienes intangibles, son de fácil movimiento y ubicación en las transacciones que se efectúan con y entre partes relacionadas, y de difícil control para la autoridad fiscal, lo que permite la realización de prácticas elusivas, tanto en la determinación de su valor económico como en su transmisión.

Esta Comisión Dictaminadora está consciente de que incluso cuando los pagos de regalías efectuadas entre partes relacionadas se realizan aparentemente en condiciones de mercado; **se estima que aun así su intangibilidad deriva en elementos subjetivos que impiden un resultado objetivo de su valor**, y que no refleja la realidad de la operación necesariamente, que incluso se utilizan como medios para erosionar la base gravable de los impuestos en México, dejando a la Nación sin percibir el ingreso correspondiente.

Por ello, esta Comisión estima conveniente dejar fuera del objeto del gravamen a las regalías que se cubran entre y con partes relacionadas, ya sean residentes en México o en el extranjero.

Con este tratamiento se hace una distinción para sujetar al gravamen el ingreso por regalías y, a su vez, permitir su deducibilidad cuando se trate de transacciones realizadas entre y con partes independientes. Por el contrario, los ingresos por regalías derivados de transacciones entre y con partes relacionadas no estarán gravados y por consecuencia, tampoco podrán ser deducidos por el pagador.”

En el Dictamen de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única de la Cámara de Senadores,<sup>227</sup> medularmente se hicieron propios los argumentos de la colegisladora Cámara de Diputados, antes citados, como se colige de la simple lectura de los siguientes considerandos.

“En cuanto a los conceptos que permiten un adelgazamiento en la base del impuesto, las que Dictaminan coinciden plenamente con el tratamiento previsto por la Colegisladora en materia de regalías, toda vez constituyen pagos relacionados con los factores de la producción que tienen una implicación importante para ciertos sectores de contribuyentes, como lo son la industria de la radio, cine y televisión, así como las empresas de ciencia y tecnología.

Por lo anterior, estas Comisiones Dictaminadoras, consideran conveniente la exclusión de las regalías del objeto del gravamen cuando provengan de transacciones efectuadas entre partes relacionadas, toda vez que el pago de las mismas, se ha utilizado como medio para erosionar la base del impuesto sobre la renta, cuando provienen de transacciones efectuadas entre y con partes relacionadas, lo que ocurriría también con el impuesto empresarial a tasa única.

Lo anterior es así porque la relación existente entre partes relacionadas, permite flexibilizar las operaciones que realizan entre ellas, y generalmente acuden al pago de regalías, para reducir el gravamen en México y situar el ingreso en el extranjero, como por ejemplo en regímenes fiscales preferentes o países en el extranjero que otorgan beneficios a la propiedad de intangibles.

Adicionalmente, no pasa desapercibido para estas Dictaminadoras que las regalías, al ser bienes intangibles, son de fácil movimiento y ubicación en las transacciones que se efectúan con y entre partes relacionadas, y de difícil control para la autoridad fiscal, lo que permite la realización de prácticas elusivas, tanto en la determinación de su valor económico como en su transmisión, por lo que se considera atinado el planteamiento de dejar fuera del objeto del gravamen a las regalías, entre y con partes relacionadas.

En este contexto, las que Dictaminan estiman que el trato diferenciado entre partes relacionadas e independientes sí se justifica en materia de regalías, toda vez que no son sujetos equiparables las partes independientes y las partes relacionadas, ya que estas últimas representan un interés común económico, que

---

<sup>227</sup> Cámara de Senadores, No. 114, año 2007, 14 de septiembre: Dictamen con Proyecto de Decreto que expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única. 13 de septiembre de 2007.

se manifiesta en el control, dependencia y flexibilidad para efectuar sus transacciones, mientras que las partes independientes, como su nombre lo indica, realizan sus operaciones con autonomía y su relación no es un elemento que incida en la toma de decisiones, sino el negocio que llevan a cabo. El tratamiento fiscal diferenciado entre partes relacionadas y partes independientes se justifica habida cuenta de que se trata de categorías de sujetos distintos.

Luego entonces, según se advierte de los criterios jurisprudenciales expuestos en la minuta, se advierte que las partes relacionadas enfrentan condiciones distintas frente a las independientes, pues en las primeras, su organización administrativa conjunta les permite funcionar en la práctica como verdaderas unidades económicas dependientes, además de que pueden planificar y organizar sus operaciones comerciales, situación que, como se señala en el criterio transcrito, no ocurre tratándose de partes independientes.”

Dado que los considerandos de la Cámara de Senadores básicamente refrendan las argumentaciones de su colegisladora,<sup>228</sup> como se desprende de los textos antes citados, para dar respuesta a la interrogante esbozada en el epígrafe del presente apartado, se estima conveniente examinar los razonamientos de la representación popular que básicamente se centran en justificar la exclusión de las regalías entre partes relacionadas en virtud de que se ha identificado que los pagos por esos conceptos se han utilizado como medio para erosionar la base del impuesto sobre la renta, lo que ocurriría también con la contribución empresarial a tasa única. Bajo ese criterio, las justificaciones que se recogen de los considerandos del autor de la norma pueden resumirse en los siguientes enunciados:

#### **b. Justificaciones del autor de la norma**

- i. Se ha identificado que los pagos de regalías entre partes relacionadas se han utilizado como medio para erosionar la base del impuesto sobre la renta, lo que ocurriría también con la contribución empresarial a tasa única;

---

<sup>228</sup> Argumentaciones que pretenden corregir la indebida motivación del Ejecutivo de la Unión cuando presentó la iniciativa de la ley cuestionada.

- ii. La relación existente entre partes relacionadas, permite flexibilizar las operaciones que realizan entre ellas, situar el ingreso en el extranjero en regímenes fiscales preferentes o países en el extranjero que otorgan beneficios a la propiedad de intangibles;
- iii. Las regalías, al ser bienes intangibles, son de fácil movimiento, de difícil control para la autoridad fiscal, lo que facilita prácticas elusivas, e
- iv. Incluso cuando los pagos de regalías efectuadas entre partes relacionadas se realizan aparentemente en condiciones de mercado, se estima que aun así su intangibilidad deriva en elementos subjetivos que impiden un resultado objetivo de su valor, y que no refleja la realidad de la operación necesariamente

### **Trato diferenciado**

Solamente los ingresos por regalías derivados de transacciones entre y con partes relacionadas no estarán gravados y por consecuencia, tampoco podrán ser deducidos por el pagador. Este tema tiene que ver con la equidad de la medida legislativa.

## **2. Verdadera finalidad de las medidas legislativas en examen**

No obstante que las consideraciones del autor de la norma medularmente expresan las causas por las que se castiga o inhibe la deducibilidad de las regalías entre partes relacionadas (ya vimos que el medio empleado por el legislador para anular la deducibilidad de esas regalías radica en su exclusión del objeto del impuesto en unión al requisito de simetría fiscal), lo cierto es que mediando un examen integral de las referidas consideraciones, puede sostenerse, a priori, que **la autentica finalidad de las medidas legislativas en examen** (exclusión del objeto del impuesto y simetría) **consiste en recuperar la recaudación que se pierde en el impuesto sobre la renta por la deducibilidad de regalías que se pagan a residentes en el extranjero**, lo que podría ocurrir igualmente, a juicio del autor de la norma, en el impuesto empresarial a tasa única de haberse permitido esas deducciones.

La finalidad revelada a priori, se deduce del siguiente pronunciamiento del legislador: «*Se ha identificado que los pagos de regalías entre partes*

*relacionadas se han utilizado como medio para erosionar la base del impuesto sobre la renta, lo que ocurriría también con la contribución empresarial a tasa única»; esta manifestación denota la causa (el porqué) de la medida adoptada (que es el cómo) para alcanzar el fin trazado (para qué: para recuperar recaudación).*

A guisa de adelantamiento, la recuperación del impuesto sobre la renta que se pierde por la deducibilidad de las referidas regalías (por pagos al extranjero), efectivamente se pretende lograr con el impuesto empresarial a tasa única, donde, para ese efecto, se somete a imposición al consumidor del uso o goce de bienes o de servicios que dan lugar al pago de regalías entre partes relacionadas. Estas afirmaciones de acreditan y explican en el inciso 'd', más adelante.

**a. Crítica a la motivación legislativa relativa a la erosión de la recaudación en el impuesto sobre la renta que deriva de la deducción de las regalías.**

Respecto a las consideraciones del legislador en el sentido que «*se ha identificado que los pagos de regalías entre partes relacionadas se han utilizado como medio para erosionar la base del impuesto sobre la renta, lo que ocurriría también con la contribución empresarial a tasa única*», cabe observar que el legislador no aporta la fuente en la que apoya su afirmación y la presunción ahí contenidas; tampoco se explica la forma en que la presunta erosión de la base del impuesto sobre la renta se materializa; finalmente, no se ofrece medición alguna, ya sea cuantitativa o cualitativa, desde el punto de vista económico, o de otra índole importante, que permita apreciar la relevancia de esa proposición, para el caso de que fuera válida: **ello torna las manifestaciones del autor de la norma en escarceos y meros juicios de valor, o sea, al “aire del legislador”, y evidencia un argumento simplemente inoperante desde el punto de vista jurídico y por ende inatendible; razones que se estiman suficientes para revelar la indebida motivación del acto legislativo.**

La advertencia de indebida **motivación del acto legislativo** (violación al artículo 16

de la Constitución Federal) que se expresa en el párrafo precedente, se fortalece con las consideraciones en ese mismo sentido, aunque enfocadas al tema de equidad, que se recogen del proyecto de sentencia del amparo en revisión 501/2009, que se examinó y discutió en la Sesión Pública Ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, celebrada el 04 de febrero de 2010.

En efecto, en el proyecto de sentencia antes identificado el considerando Décimo Octavo verso sobre la violación al principio de **equidad tributaria** (violación al artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal) y la causa que dio lugar a considerar que existía violación de garantías fue precisamente la indebida motivación del acto legislativo. El proyecto de sentencia a debate originalmente concedía el amparo y protección de la Justicia Federal luego de considerarse que el trato diferenciado que confiere la ley reclamada a colectivos identificados como ‘partes relacionadas’ (para quienes la deducibilidad de regalías es improcedente) respecto de ‘partes independientes’ (quienes si pueden tomar la deducción de las regalías erogadas) carecía de la debida motivación por parte del autor de la norma.

A continuación se transcribe la parte medular del proyecto de sentencia en cita, del cual dio lectura ante el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación la Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos:

“MINISTRA LUNA RAMOS: [...]

“Si bien la no deducibilidad por regla general de regalía encuentra asidero en el desempeño de un tributo que busca pesar sobre la fuente pagadora que retribuya los factores de la producción, **las razones que supuestamente avalarían la existencia del tratamiento diferenciado, no resultan adecuadas en el contexto de justificación en el que el legislador se manifiesta, sino que resultan cuando menos cuestionables y simplistas al ser hipotéticas o poco comprobables,** si tienen la intención de enunciar política fiscal aceptable desde el punto de vista constitucional, **no existe justificación que valide el trato inequitativo otorgado por el artículo 3º, fracción I, segundo párrafo, en relación con el numeral sexto, fracción I,**

**ambos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única**, entre quienes realizan operaciones con partes relacionadas que den lugar al pago de regalías, y quienes lo hacen con partes independientes. Esto es lo que dice el proyecto señor Presidente.

[...]"

Como se pone de manifiesto en el párrafo precedente, el proyecto de sentencia sometido a consideración del Pleno de la Corte venía redactado para conceder el amparo y protección de la Justicia Federal en contra de la no deducibilidad de regalías entre partes relacionadas, pues se dijo: **“las razones que supuestamente avalarían la existencia del tratamiento diferenciado, no resultan adecuadas en el contexto de justificación en el que el legislador se manifiesta, sino que resultan cuando menos cuestionables y simplistas al ser hipotéticas o poco comprobables”**.

Como se observa, el argumento a debate consistía medularmente en resaltar **el trato inequitativo** entre ciertos colectivos o grupos de sujetos de la norma, a raíz de lo establecido en el artículo 3º, fracción I, segundo párrafo, en relación con el numeral 6º, fracción I, ambos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Ello pone de manifiesto que el concepto de violación que hicieron valer de los quejosos **se fundamentó en violaciones al principio de equidad tributaria** al considerar que no existía justificación de la medida legislativa que confería un trato distinto a ‘partes relacionadas’, para quienes la deducción de regalías es improcedente, en contraste con ‘partes independientes’, a quienes si se les permite la deducibilidad de regalías.

Enseguida se reproducen algunos textos de las partes medulares que aquí interesan, que algunos Ministros expresaron a lo largo de la discusión del tema que nos ocupa, en la citada Sesión Pública Ordinaria de 04 de febrero de 2010, donde se pone de relieve el reconocimiento a la indebida motivación del acto legislativo:

“MINISTRO COSSÍO DÍAZ: [...]

“En síntesis, creo yo que son buenas las razones del proyecto para estimar que en el proceso legislativo no se hicieron las consideraciones y los análisis adecuados para salvar la garantía de equidad [...].”

“MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: [...]

“[...] vean ustedes, cuando se dice que no se pueden deducir sueldos y salarios, son todos los sueldos y todos los salarios, no hay ni rangos ni estamentos ni sujetos que reciban por tal o cual motivo sueldos o salarios; cuando se habla de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, son todo el concepto de erogación por este motivo, sin distinción de rangos, personas, niveles, ingresos, qué sé yo; cuando se habla de aportaciones de seguridad social es exactamente lo mismo y otro tanto respecto a gastos de previsión social; todos los dividendos, todos los intereses, todos son no deducibles, todos son los flujos necesarios para cubrir los emolumentos a los factores de la producción, pero llegamos con algo que en principio desarticula el sistema, y regalías la limitación a partes relacionadas.

Yo quisiera tener un estudio **aparte de los escarceos derivados del proceso legislativo [...]**”.

En esa guisa, es de subrayarse que tanto en el proyecto de sentencia en cita como mediante las participaciones de los señores Ministros, se arribó a la consideración de que el acto legislativo que excluyó del objeto del tributo a las actividades que generan erogaciones por regalías entre partes relacionadas con la consecuencia de hacer inalcanzable la deducibilidad de tales erogaciones (artículo 3º, fracción I, segundo párrafo, en relación con el numeral sexto, fracción I, ambos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única) carecía de la debida motivación que exige la Norma Fundamental, pues se dijo que las razones que supuestamente avalan tal medida legislativa **“resultan cuando menos cuestionables y simplistas al ser hipotéticas o poco comprobables”**.

**Todo ello, sin lugar a duda, fortalece el criterio que sustentamos en el sentido de que la medida legislativa en cuestión es violatoria de la garantía de debida motivación que debe observar todo acto de autoridad, en este caso el Poder Legislativo, y por ende violatoria del artículo 16 de nuestra Ley Fundamental.**

Cabe señalar que el proyecto de la sentencia amparadora no prosperó en la votación final, debido medularmente a que existe jurisprudencia que reconoce que las 'partes independientes' son colectivos distintos a las 'partes relacionadas', por lo que no existe impedimento constitucional para que el legislador les confiera trato diferenciado al configurar el nuevo tributo. Esto último se manifestó en una de las intervenciones por parte del Ministro Aguilar Morales, durante la referida Sesión Pública Ordinaria de 04 de febrero de 2010, como se transcribe en el siguiente texto:

**SEÑOR MINISTRO AGUILAR MORALES:** Sí, yo también estoy en contra del proyecto porque considero que en realidad no puede haber inequidad en este tratamiento ya que se trata de dos sujetos o clasificaciones de contribuyentes distintos. Ya en alguna tesis de la Primera Sala de esta Suprema Corte, allá por 2007, se establecía esta premisa: "El legislador no sólo está facultado sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas y arbitrarias". Este es un principio importante, aquí el legislador está estableciendo dos categorías de contribuyente y en la propia Primera Sala en una tesis ¡claro! referida al impuesto sobre la renta también dice expresamente que no se viola el principio de equidad tributaria en relación con el artículo 32 fracción XXVI de la Ley del Impuesto y en la parte conducente dice:<sup>229</sup> **"y si bien el legislador distingue entre los contribuyentes que**

---

<sup>229</sup> Véase: Jurisprudencia 1a./J. 112/2007, de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con Registro 171638, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, XXVI, Agosto de 2007, p. 310, que lleva por Rubro: RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005). "El artículo 32, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2005, no viola el principio de equidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la

**obtienen préstamos de partes relacionadas y aquellos que provienen de partes independientes, ello se justifica porque al tener distinta naturaleza se encuentran en situaciones diferentes.**

Sin embargo, es claro que la Corte no se pronunció respecto de la violación a la garantía de la debida **motivación** del acto legislativo que tutela el artículo 16 de la Constitución Federal, ya no sobre la justificación o no del trato diferente a los sujetos de la norma respecto del principio de equidad que exige el artículo 31, fracción IV de la misma Constitución, sino respecto de la garantía constitucional de la debida motivación que debe observar la medida legislativa, su razonabilidad y racionalidad, cuestiones estas últimas que constituyen el eje de nuestros argumentos para denotar la inconstitucionalidad de la medida legislativa (exclusión del objeto del tributo a los pagos de regalías entre partes relacionadas aunado al requisito de simetría fiscal) a través del presente capítulo y que justifican debidamente el núcleo o finalidad principal de nuestro estudio, pues este tema no se ha tratado por la Corte, simplemente, quedó intocado.

En los siguientes apartados se abunda al respecto.

#### **b. Explicación de la forma en que se erosiona la base del impuesto sobre la renta con motivo de los pagos de regalías**

Toda vez que el autor de la norma omitió explicar la forma en que se erosiona la base del impuesto sobre la renta a causa de la deducibilidad de los pagos de regalías entre partes relacionadas (otra causa que revela la indebida motivación del acto legislativo), en este espacio se busca desentrañar dicha cuestión para revelar

---

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al señalar que no son deducibles los intereses derivados de las deudas que tenga el contribuyente en exceso en relación con su capital, que provengan de capitales tomados en préstamo que hayan sido otorgados por una o más personas consideradas partes relacionadas en términos del artículo 215 de la citada Ley, siempre que el monto de las deudas sea superior al triple del capital contable; en razón de que los efectos de tales limitantes se surten para todos los contribuyentes que se ubiquen en dichos supuestos; y si bien el legislador distingue entre los contribuyentes que obtienen préstamos de partes relacionadas y aquellos que provienen de partes independientes, ello se justifica porque al tener distinta naturaleza, se encuentran en situaciones diferentes. [...]"

igualmente la finalidad de las medidas legislativas en estudio; finalidad que en forma implícita subyace en las consideraciones del creador de la norma, pero que nunca se fijó clara y expresamente, como debía haberse hecho para cumplir con las exigencias de la debida motivación requerida de todo acto legislativo.

Para esos efectos, nuestro examen se acota a los casos de pagos de regalías a residentes en el extranjero, dado que tratándose de operaciones entre residentes en México, en el impuesto sobre la renta se llega a un punto de equilibrio o neutral en la recaudación, toda vez que el beneficiario de los pagos referidos debe acumular el ingreso y su contraparte está legitimado a tomar la deducción correspondiente; es decir, bajo la hipótesis de que se cumplan los requisitos de las deducciones autorizadas, un sujeto acumula y su contraparte deduce, lo cual produce el equilibrio del que se predica.

En consecuencia, es necesario traer a cuenta que en términos del artículo 200, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los pagos al extranjero en concepto de regalías se gravan con las tasas del 5% por el uso o goce temporal de carros de ferrocarril; con la tasa máxima del 30%, vigente en el año 2010 tratándose de regalías por el uso o goce temporal de patentes o de certificados de invención o de mejora, marcas de fábrica y nombres comerciales, y con el 25% por regalías de otra clase.

Los porcentajes citados se aplican sobre la base bruta de las regalías, con independencia de que deriven de operaciones entre partes relacionadas o entre partes independientes. Lo antes expresado se corrobora mediando la lectura del artículo 200 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que en las partes que aquí interesan establece lo siguiente:

**Artículo 200.** Tratándose de ingresos por regalías, por asistencia técnica o por publicidad, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las

regalías o la asistencia técnica, se aprovechen en México, o cuando se paguen las regalías, la asistencia técnica o la publicidad, por un residente en territorio nacional o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

El impuesto se calculará aplicando al ingreso que obtenga el contribuyente, sin deducción alguna, la tasa que en cada caso se menciona:

- I. Regalías por el uso o goce temporal de carros de ferrocarril..... 5%
- II. Regalías distintas de las comprendidas en la fracción I, así como por asistencia técnica.....25%

Tratándose de regalías por el uso o goce temporal de patentes o de certificados de invención o de mejora, marcas de fábrica y nombres comerciales, así como por publicidad, la tasa aplicable al ingreso que obtenga el contribuyente por dichos conceptos será la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 177 de esta Ley.

[...].

Sin embargo, cabe aclarar que las tasas del 25% y del 30% de gravamen, antes referidas, son aplicables exclusivamente a los pagos por regalías en la fuente que beneficien a residentes en el extranjero en un país con el que México no tiene celebrado un convenio fiscal.

Como se ha citado en capítulo anterior,<sup>230</sup> a la fecha en que esto se redacta, México ha celebrado y tiene en vigor treinta y ocho Convenios para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos Sobre la Renta. En esos tratados los Estados Contratantes se reconocen el derecho a someter a imposición los pagos por regalías que provienen de su fuente con una tasa que, por lo general, no debe exceder del 10% del importe bruto de las mismas, excepto tratándose de regalías que se paguen a residentes de Brasil, China, Francia,

---

<sup>230</sup> Se remite al lector al pronunciamiento de los países con los que México tiene tratados fiscales en vigor, quienes han reconocido que el impuesto empresarial a tasa única es equivalente al impuesto sobre la renta, visible en la parte final del apartado "B. Analogía que guardan los impuestos empresarial a tasa única y sobre la renta y su reconocimiento por los países miembros de la OCDE" del Capítulo Tercero del presente estudio.

Países Bajos, Italia o Rumanía, en los cuales el umbral se convino en 15%.<sup>231</sup>

Esta situación se regula en el artículo 12, de los referidos Convenios, de los cuales, como ejemplo o referente seleccionamos el Convenio con EE.UU., cuyo artículo 12, en las partes que aquí importan, se reproduce a continuación:

“ARTÍCULO 12

REGALÍAS

1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.

2. Sin embargo, dichas regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no excederá del 10 por ciento del importe bruto de las regalías.<sup>232</sup>

[...]”

En ese tenor, los pagos por regalías en la fuente, que benefician a residentes en el extranjero en un país con el que México si tiene celebrado un convenio fiscal, como es el caso de EE.UU., se pueden someter a imposición aplicando una tasa de impuesto sobre la renta que no debe exceder del 10% o del 15% del importe bruto de las regalías, dependiendo del país de residencia del beneficiario efectivo de las mismas.

---

<sup>231</sup> Efectivamente, México ha celebrado y mantiene en vigor con igual número de Estados treinta y ocho Convenios para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta a marzo de 2010. Durante la presente investigación pudimos cerciorarnos que todos esos Convenios legitiman al país de la fuente (artículo 12) para gravar las regalías con una tasa que no excederá del 10% del importe bruto de las mismas (con excepción de los Convenios celebrados con Brasil, China, Francia, Países Bajos, Italia y Rumanía, en los cuales el umbral se convino en 15%). La lista de los países Contratantes y fecha de publicación del Convenio correspondiente en el Diario Oficial de la Federación es consultable en la nota al pie número 244, del presente estudio; igualmente véase: Estado que guardan los convenios fiscales celebrados por México, en [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx).

<sup>232</sup> Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 03 de febrero de 1994. Se ha escogido este convenio en virtud de que EE.UU. es el país con el que México tiene la mayoría de operaciones de contenido económico.

Para facilitar la comprensibilidad de nuestros argumentos, en adelante haremos remisión a la tasa del 10% del importe bruto de regalías, por ser ésta la tasa generalmente pactada mediante nuestros tratados fiscales.

En contrapartida, considerando que la tasa actual en el impuesto sobre la renta es del 30%,<sup>233</sup> resulta claro que la deducción autorizada en favor del residente en nuestro país, que efectúa los pagos por las mismas regalías, representa para el fisco federal en el impuesto sobre la renta una disminución en la recaudación equivalente al mismo 30% de los pagos por regalías.

En estos casos, como efecto de la operación conjunta (cobro del 10% al residente en el extranjero y merma en la recaudación equivalente al 30% del pago de regalías) se pone de manifiesto una pérdida en la recaudación del impuesto sobre la renta igual al 20% de los pagos por regalías a residentes en el extranjero.

En estos términos es evidente:

- que *“la erosión en la base del impuesto sobre la renta”*, de la que predica el autor de la norma en controversia, se produce por vía de la deducción autorizada en el impuesto sobre la renta de los pagos de regalías a residentes en el extranjero;
- que en ese escenario, el adelgazamiento de la base genera un deterioro en la recaudación equivalente al 20% de los pagos por regalías (30% que se pierde por la deducción autorizada en el impuesto a la renta, menos el 10% que se obtiene vía retención al residente en un país con convenio fiscal, beneficiario de los pagos);
- que en virtud de los convenios fiscales en vigor, México no puede someter a imposición en el impuesto sobre la renta a los residentes en el extranjero, en la mayoría de los casos, más allá del 10% sobre los pagos

---

<sup>233</sup> Tasa aplicable durante los ejercicios fiscales de los años 2010, 2011 y 2012: 30%. Véase el Artículo Segundo, fracción I, inciso a), del Decreto legislativo publicado en el Diario Oficial de la Federación de 07 de diciembre de 2009.

de regalías que reciben de los residentes en el país, y

- que entonces, la medida adoptada para recuperar el diferencial en la recaudación del 20% antes explicado, consistió en diseñar y dar vida jurídica al impuesto empresarial a tasa única (artículo 3º, fracción I, en relación con el numeral 6º, ambos de la ley de la materia), **con el cual se espera recuperar ese diferencial, pero no con cargo al residente en el extranjero beneficiario de los pagos por regalías, sino que, sorpresivamente, con cargo al patrimonio del residente en México o consumidor del otorgamiento de uso o goce de bienes intangibles<sup>234</sup> que dan lugar al pago de regalías entre partes relacionadas.**

En consecuencia, la pérdida en la recaudación que se sufre por los pagos de regalías a residentes en el extranjero, antes explicada, encuentra como causa inmediata y objetivamente comprobable, el consentimiento del Estado mexicano, manifestado al suscribir los treinta y ocho convenios en materia fiscal, donde se pactó, en la mayoría de los casos, la tasa del 10% de impuesto en la fuente, aplicable a los pagos por regalías; **por lo cual, es obvio que México no debe dolerse de la pérdida de recaudación que hemos explicado anteriormente, pues la misma ha sido consentida a través de los tratados fiscales en vigor.**

Por el contrario, México debe congratularse que a través de la negociación de sus tratados internacionales en materia de impuestos sobre la renta, como país de la fuente puede someter a gravamen los pagos de regalías a favor de residentes en el extranjero, por lo general, con una tasa del 10%; de no haberse logrado los Convenios en ese sentido, México no estaría legitimado para imponer gravamen alguno a las regalías que los residentes en el país pagan a los residentes en el extranjero, dado que la regla internacional que regula los pagos por regalías

---

<sup>234</sup> En relación con los otros tipos de regalías, que siguen siendo objeto del impuesto empresarial a tasa única, véase el «Resumen del régimen fiscal en el impuesto empresarial a tasa única de las regalías entre partes relacionadas, dependiendo de las actividades que las generan», en el apartado I, del presente capítulo.

(artículo 12 del Convenio Modelo de la OCDE,<sup>235</sup> base de los convenios fiscales suscritos por México), establece que las mismas se pueden someter a imposición sólo por el país de la residencia del beneficiario efectivo de las regalías, lo cual impediría al Estado mexicano el cobro de impuestos por fuente de riqueza en el país.

En ese escenario, se colige que la erosión en el impuesto sobre la renta de la que se duele el legislador en sus considerandos, aunque no lo reconozca, deriva de la celebración de tratados internacionales en materia de impuestos sobre la renta, por virtud de los cuales México está imposibilitado jurídicamente bajo normas de Derecho Internacional para imponer gravámenes más allá de la tasa referida del 10% (en ciertos casos 15%) por los pagos de regalías a residentes en países con los que existe Convenio fiscal.

En esa guisa, objetivamente sale a la luz la **verdadera finalidad y motivo** de la medida legislativa en estudio, la cual consiste en recuperar la recaudación que México pierde en el impuesto sobre la renta por la deducibilidad de los pagos de regalías entre partes relacionadas residentes en un país con el que México ha celebrado tratado fiscal, pues este Convenio le impide someter a imposición a los residentes en el otro Estado Contratante, beneficiarios de los pagos por esas regalías, mediante tasas de impuesto que excedan el umbral del 10% pactado en en la mayoría de los casos.

En las relatadas condiciones, con la finalidad de recuperar la erosión del impuesto sobre la renta que hemos puesto de manifiesto, el legislador consideró que la vía idónea era establecer el impuesto empresarial a tasa única donde se produce la no deducibilidad de las erogaciones por regalías entre partes relacionadas, bajo la idea de que el nuevo tributo busca el gravamen de los factores de la producción, en el caso concreto, el capital en su especie de

---

<sup>235</sup> Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, July 2008, p. 30: Article 12, Royalties, 1. Royalties arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State. Traducción personal: Las regalías procedentes de un Estado Contratante en beneficio de un residente del otro Estado Contratante serán imponibles solamente en ese otro estado Contratante.

regalías; sin embargo, como hemos visto, la consecución de esa finalidad deriva en la repercusión del cobro del impuesto que se erosiona, pero ahora, curiosamente, con cargo al patrimonio del residente en México que ve disminuido su patrimonio con las erogaciones o pagos de regalías a partes relacionadas.

Todo ello revela la indebida motivación del acto legislativo, dado que el legislador simplemente omitió señalar las causas inmediatas y razones específicas y concretas que, como hemos puesto de manifiesto, revelan la pérdida de recaudación en el impuesto sobre la renta derivada del pago de regalías a residentes en el extranjero; es decir, si bien es cierto que el autor de la norma señaló la finalidad de recuperar la erosión que en el impuesto sobre la renta se produce por la deducibilidad de los pagos de regalías entre partes relacionadas, lo es más cierto aún, que nada se dijo respecto de los motivos o causas verdaderas que ocasionan esa erosión y que, como se ha puesto de manifiesto a lo largo del presente apartado, encuentran su origen en los treinta y ocho convenios fiscales suscritos por el Estado mexicano donde aceptó, como país de la fuente y en la mayoría de los casos, que la imposición a los pagos por regalías a favor de residentes del otro Estado Contratante no excederá del 10% del importe bruto de las mismas.

**Así, el silencio del legislador en torno a los motivos o causas verdaderas que ocasionan esa erosión, a nuestro juicio constituye causa suficiente para considerar que la medida legislativa que se traduce en la no deducibilidad de los pagos por regalías entre partes relacionadas para efectos del impuesto empresarial a tasa única, es carente de la debida motivación que exige la Ley Fundamental de todo acto de autoridad.**

### **3. Examen de la finalidad de la medida legislativa en cuestión**

Con la medida legislativa a que nos venimos refiriendo (exclusión del objeto del

tributo a los pagos de regalías entre partes relacionadas aunado al requisito de simetría fiscal), en principio se dejan intocados los derechos de los residentes en el extranjero beneficiarios de los pagos por regalías entre partes relacionadas que nos ocupan, en virtud de que las regalías en estudio se excluyeron del objeto del impuesto y, en consecuencia, los residentes en el extranjero no son sujetos del tributo.

Sin embargo, el problema se presenta en la esfera jurídica del consumidor, residente en México, como ya se apuntó, así como en la esfera jurídica de los residentes en el extranjero propietarios de personas jurídicas residentes en México, que realizan pagos por regalías a favor de partes relacionadas; en ambos casos, debido al engrosamiento artificial de la base del impuesto empresarial a tasa única derivado de la improcedente deducibilidad del pago de las regalías a sus partes relacionadas residentes en un país con el que se tiene un tratado fiscal en vigor.

En efecto, en estos casos, los residentes en México (personas físicas o personas morales) pueden deducir los pagos por regalías para efectos del impuesto sobre la renta, como ya se explicó con anterioridad, pero no podrán tomar la deducción en sede del impuesto empresarial a tasa única, donde terminarán pagando este impuesto a razón del 17.5% en el año 2010<sup>236</sup> en forma indirecta por esos pagos de regalías, en su carácter de consumidores, debido a la improcedente deducibilidad de los mismos. Con ello, México recuperará casi la totalidad del 20% de la recaudación en el impuesto a la renta que pierde con motivo de la deducción autorizada por regalías pagadas al extranjero.<sup>237</sup>

Esta situación coloca a los residentes en México en una posición de desventaja

---

<sup>236</sup> La tasa del impuesto empresarial quedó fijada en 16.5% para el año 2008, 17% para el año 2009 y a partir del año 2010 se aplicará la tasa del 17.5% que establece el artículo 1º de la ley, de conformidad con lo establecido en el Artículo Cuarto Transitorio del Decreto legislativo que establece la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 01 de octubre de 2007.

<sup>237</sup> La erosión del 20% en el impuesto a la renta, como ya se explicó anteriormente, deriva de restar a la tasa del 30% -del impuesto vigente en 2010 que se deja de recaudar por la deducción autorizada de los pagos por regalías- la tasa del 10% que se retiene por los pagos de regalías a los residentes en países con los que se tiene convenio fiscal.

respecto de sus socios comerciales residentes en el extranjero, dado que aquéllos sujetos pagarán el 17.5% del impuesto empresarial debido al engrosamiento de la base del tributo con los pagos por regalías que no pudieron deducirse, mientras que sus socios comerciales, residentes en el extranjero, no contribuirán al impuesto empresarial a tasa única por los ingresos derivados de las mismas.

Sin embargo, se estima que la desventaja referida no es, por si misma, argumento suficiente para denotar la irregularidad constitucional de la medida legislativa en examen.

Empero, considerando que el estudio de los convenios fiscales en vigor nos permitió desentrañar las finalidades y motivos auténticos de la medida legislativa a debate, como se ha expresado con anterioridad, no podemos rehusar la cita de que ese estudio igualmente nos permitió constatar la irregularidad jurídica de tal medida legislativa respecto del principio de supremacía constitucional de los tratados internacionales; por ende, sabedores de que incurrimos en un indebido orden en la redacción de nuestros argumentos, pero por la importancia que reviste la nueva cuestión advertida, hemos decidido ocuparnos de la referida irregularidad constitucional de inmediato, y más adelante retornar al desarrollo de las consideraciones que dan respuesta a la pregunta primeramente formulada en torno a si el acto legislativo en cuestión se refiere o no a situaciones sociales de hecho que ameritaban ser reguladas.

**En ese entendido, se estima idóneo proceder a relacionar la medida legislativa en cuestión con la cláusula de No Discriminación que postulan los Tratados internacionales, para luego denotar la irregularidad del acto legislativo a debate con el principio de supremacía constitucional que arroja a esas convenciones de Derecho Internacional.**

#### **Cláusula de No Discriminación**

Primeramente es conveniente subrayar que entre otras prerrogativas de los

sujetos beneficiarios de los citados Convenios internacionales (como es el caso de los residentes en México que efectúan pagos por regalías a sus partes relacionadas residentes en un país con tratado fiscal), destacan los derechos públicos subjetivos postulados en la cláusula de **No Discriminación**, entre los cuales se reconoce la deducibilidad específicamente de los pagos por regalías entre partes relacionadas, con una salvedad, que opera cuando los precios que se pacten sean excesivos, es decir, que no correspondan a los precios que se hubieran pactado entre partes independientes.

El reconocimiento a la deducibilidad de las regalías, en los términos antes relatados, se sustenta en nuestros convenios fiscales, donde se considera al impuesto empresarial a tasa única como impuesto de los comprendidos en esos Tratados, como se reitera más adelante.

En efecto, el reconocimiento a la deducibilidad de las regalías entre partes relacionadas se apoya en nuestros convenios fiscales. Como ejemplo o referente hemos venido utilizando el convenio fiscal con EE.UU., donde el artículo 25, párrafo 4, del mismo ordenamiento, estipula lo siguiente:

“ARTÍCULO 25

NO DISCRIMINACIÓN

[...]

4. A menos que se apliquen las disposiciones del párrafo 1 del Artículo 9 (Empresas Asociadas), del párrafo 8 del Artículo 11 (Intereses) o del párrafo 5 del Artículo 12 (Regalías), los intereses, **regalías** o demás gastos pagados por un residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante **son deducibles**, para determinar los beneficios sujetos a imposición del residente mencionado en primer lugar, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del primer Estado.

Este párrafo tiende a prevenir una manera propia de discriminación surgida del hecho de que en algunos Estados la deducción de intereses, cánones (regalías) y otros gastos, se permite sin objeciones cuando el favorecido es un residente, pero

queda limitada, incluso prohibida, cuando este último no es residente.<sup>238</sup>

Mediando la lectura del párrafo 4 del artículo 25, antes transcrito, y de conformidad con el principio *'pacta sunt servanda'* que postula que todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe,<sup>239</sup> interpretamos que la cláusula de mérito, en lo aplicable al pago de regalías entre partes relacionadas, obliga a los dos Estados Contratantes (país de la fuente donde surge el pago y país de la residencia del beneficiario del pago) en los siguientes términos:

- La cláusula inicia con una salvedad: *"A menos que [...]"*, y de inmediato prescribe: *"los intereses, **regalías** o demás gastos pagados por un residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante **son deducibles** [...]"*; por los términos como está redactada esta disposición podemos colegir que implícitamente **la cláusula obliga a los Estados Contratantes a permitir la deducibilidad de las regalías, entre otros conceptos**;
- Enseguida, la cláusula establece *"[...] para determinar los beneficios sujetos a imposición del residente mencionado en primer lugar"*, finalidad que se explica por sí misma en el entendido de que el *'residente mencionado en primer lugar'* es el residente que paga las regalías;
- Más adelante se observa que el reconocimiento de la deducibilidad de los pagos por regalías debe establecerse *"en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del primer Estado"*; disposición que a nuestro entender tiene la finalidad de evitar toda especie de discriminación y se refiere a los

---

<sup>238</sup> MIRANDA PÉREZ, A., *La no discriminación fiscal en los ámbitos internacional y comunitario*, México, Editorial México Universitario, 2005, p. 146.

<sup>239</sup> Véase: Artículo 26 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales, adoptada en la ciudad de Viena, Austria, el 21 de marzo de 1986, aprobada por la Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión, el día 11 de diciembre de 1987, según Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 11 de enero de 1988, y el diverso DECRETO de Promulgación de la Convención de Viena, sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales que se publicó en el mismo órgano oficial de difusión el 28 de abril de 1988; así como el criterio la Tesis: 2a. CLXXI/2002, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, XVI, Diciembre de 2002, p. 292, de rubro: TRATADOS INTERNACIONALES. SU INTERPRETACIÓN POR ESTA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN AL TENOR DE LO ESTABLECIDO EN LOS ARTÍCULOS 31 Y 32 DE LA CONVENCIÓN DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS (DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL 14 DE FEBRERO DE 1975).

requisitos o modalidades para que sea procedente la deducción del pago de regalías;

- Retomando la salvedad citada inicialmente, resulta que la misma se actualiza cuando, como ahí se indica, se aplique lo dispuesto en el párrafo 5, del artículo 12 (Regalías) del convenio fiscal, para el caso, el suscrito entre México y EE.UU. Esta disposición establece: *“5. Cuando existan relaciones especiales entre el deudor y el beneficiario efectivo de las regalías o de las que uno y otro mantengan con terceros y el importe de las regalías pagadas, por cualquier motivo, exceda del que hubieran convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este Artículo no se aplican más que a este último importe. [...]”.*
- Mediando la interrelación del párrafo 4 del artículo 25, con el diverso 5, del artículo 12, ambos transcritos con anterioridad, se colige que cuando **los precios pactados** por regalías entre partes relacionadas **resultan excesivos** (actualización de la salvedad), la deducibilidad tutelada respecto de los pagos por esas regalías solo aplicará al importe que no exceda al que se hubiera convenido entre partes independientes o precio de libre mercado.
- Por vía de consecuencia, la actualización de la salvedad en cita hará nugatoria, **parcialmente**, la deducibilidad de los pagos por regalías entre partes relacionadas; lo cual significa que aún en esos casos de salvedad.
- En adición, de conformidad con el párrafo 5, del artículo 12 (Regalías), es claro que la salvedad en cita se podrá determinar y hacer efectiva sus consecuencias mediante un acto de la autoridad fiscal que determine que los precios pactados entre partes relacionadas, por concepto de regalías, no corresponden a precios de mercado.

De todo ello se colige que el párrafo 4, del artículo 25 del convenio citado:

1. Implícitamente establece que la deducibilidad de los pagos por regalías entre partes relacionadas debe permitirse;
2. Proscribe la discriminación de trato a los residentes del otro Estado Contratante, y
3. Establece una salvedad a la procedencia de la deducción cuando los precios pactados son excesivos o no se ajustan a valores de mercado

Las conclusiones que anteceden se robustecen mediando la simple lectura de los comentarios del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América fuente de interpretación auténtica y específica,<sup>240</sup> relativos al artículo 25, párrafo 4, del convenio suscrito con México, cuya traducción al idioma español<sup>241</sup> se ofrece enseguida, donde puede advertirse que la interpretación auténtica del Convenio en cita dice: “Cuando un residente de un Estado Contratante paga interés o **regalías** o hace otros desembolsos para un residente del otro Estado Contratante, el Estado Contratante primeramente mencionado **debe permitir una deducción de esos pagos**:

“El párrafo 4 prohíbe discriminación en la concesión de deducciones. Cuando un residente de un Estado Contratante paga interés o **regalías** o hace otros desembolsos para un residente del otro Estado Contratante, el Estado Contratante primeramente mencionado **debe permitir una deducción de esos pagos al computar las utilidades imponibles de la empresa bajo las mismas condiciones como si el pago hubiera sido hecho a un residente del Estado primeramente mencionado.** Una excepción a esta regla se proporciona para los casos donde el pago es excesivo, como se describe en el párrafo 1 del Artículo 9 (Empresas Asociadas), el párrafo 8 del Artículo 11 (intereses) o en el párrafo 5 del Artículo 12 (regalías) [...].”

En las relatadas circunstancias es claro que la cláusula de No Discriminación en

---

<sup>240</sup> La explicación técnica del Convenio Fiscal México-EE.UU. por el Departamento del Tesoro de los EE.UU., constituye fuente de interpretación auténtica y específica, dado que se trata de la interpretación del Convenio por la autoridad competente de uno de los Estados Contratantes, autor del mismo convenio. Respecto a la legitimación de la referida autoridad competente véase el Artículo 3, Definiciones, párrafo 1, inciso e), sub inciso (ii), del propio Convenio México-EE.UU.

<sup>241</sup> Traducción personal –no autorizada- del texto original en idioma inglés correspondiente a la explicación técnica del artículo 25, párrafo 4, del Convenio con EE.UU., por el Departamento del Tesoro de los EE.UU., que es del tenor literal siguiente: «Paragraph 4 prohibits discrimination in the allowance of deductions. When a resident of a Contracting State pays interest or royalties or makes other disbursements to a resident of the other Contracting State, the first-mentioned Contracting State **must allow a deduction for those payments** in computing the taxable profits of the enterprise under the same conditions as if the payment had been made to a resident of the first-mentioned State. An exception to this rule is provided in cases where the payment is excessive, as described in paragraph 1 of Article 9 (Associated Enterprises), paragraph 8 of Article 11 (Interest), or paragraph 5 of Article 12 (Royalties). [...]» visible en: Treasury Department Technical Explanation of the Convention and Protocol Between the Government of the United States of America and the Government of the United Mexican States for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income, signed at Washington on September 18, 1992; general effective date under article 29: 1 January 1994.

estudio establece como compromiso de los Estados Contratantes permitir la deducibilidad de los pagos por regalías entre partes relacionadas, tanto cuando un residente de un Estado Contratante (léase país de la fuente) paga regalías a un residente del otro Estado Contratante (léase país de la residencia del beneficiario del pago), como cuando el pago se realiza a favor de un residente del Estado primeramente mencionado, en ambos casos, bajo las mismas condiciones o requisitos para que prospere la deducibilidad. Con ello se proscriben tratos diversos a situaciones análogas y se logra preservar la equidad de los tributos.

Igualmente, deviene inconcuso que la tutela o protección a la deducibilidad de los pagos por regalías entre partes relacionadas, como se ha explicado, debe reconocerse para los efectos de los impuestos comprendidos en el tratado México-EE.UU., que hemos utilizado como referente.

Ahora, no debe pasarse inadvertido que los compromisos antes reseñados que México ha asumido internacionalmente no son exclusivos del Convenio México-EE.UU., en cita, sino que, como puede corroborarse, también se establecen en los demás convenios fiscales que contienen la mencionada cláusula de No Discriminación,<sup>242</sup> y aplican a los impuestos comprendidos en esos Convenios, siendo de subrayar que el impuesto empresarial a tasa única es de los impuestos comprendidos en los mismos tratados, como se ha confirmado por los 38 países con los que México tiene celebrado Convenio Fiscal.<sup>243</sup>

En efecto, **los impuestos comprendidos en el tratado son, en el caso de México, el impuesto sobre la renta y el impuesto empresarial a tasa única**, como se explica a continuación.

---

<sup>242</sup> Véanse los 38 Convenios para evitar la doble imposición en el impuesto sobre la renta que México ha celebrado y tiene en vigor, los cuales se identifican en la nota de pie número 244.

<sup>243</sup> Se remite al lector al pronunciamiento de los países con los que México tiene tratados fiscales en vigor, quienes han reconocido que el impuesto empresarial a tasa única es equivalente al impuesto sobre la renta, visible en la parte final del apartado "B. Analogía que guardan los impuestos empresarial a tasa única y sobre la renta y su reconocimiento por los países miembros de la OCDE", del Capítulo Tercero del presente estudio.

Si bien es cierto que la cláusula de ‘No Discriminación’ que se invoca, corresponde, mutatis mutandis, a la misma cláusula de la mayoría de los treinta y ocho Convenios para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en los impuestos sobre la renta suscritos por México,<sup>244</sup> donde se considera como impuesto materia de la convención al impuesto sobre la renta mexicano, lo es igualmente cierto, como se reveló en el capítulo tercero del presente estudio, que a partir de la fecha de expedición de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única<sup>245</sup> los países con los que hemos celebrado los referidos tratados internacionales han reconocido que el impuesto empresarial a tasa única es de los comprendidos en dichos tratados,<sup>246</sup> lo cual significa que es un impuesto de naturaleza jurídica idéntica o análoga a la del impuesto sobre la renta.

**Este reconocimiento se incorporó expresamente en los Convenios fiscales recientemente celebrados por México con Islandia y Barbados,<sup>247</sup> los cuales reconocen literalmente que los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única son el impuesto mexicano, como se confirma con el texto del artículo 2º de los convenios con esos países que, en las partes que aquí interesan, se transcriben literalmente a continuación:**

---

<sup>244</sup> Durante la presente investigación pudimos cerciorarnos que los convenios fiscales que México tiene en vigor (con excepción de los suscritos con Australia y Nueva Zelandia) contienen un artículo denominado “No Discriminación”, donde uno de sus postulados tutela la deducibilidad de las regalías entre partes relacionadas, salvo cuando los precios pactados son excesivos. Los treinta y ocho tratados internacionales para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en los Impuestos sobre la Renta que hemos revisado para estos fines y la fecha de sus respectivas publicaciones en el Diario Oficial de la Federación, son los tratados suscritos con: **Alemania** 16 de marzo, 6 de mayo y 15 de junio 1994; **Australia** 13 de febrero 2004; **Austria** 8 de diciembre 2004; **Barbados** 15 de enero 2009; **Bélgica** 6 de enero 1997; **Brasil** 01 de enero 2007; **Canadá** 17 de julio 1992, 20 de junio 2007; **Chile** 12 de mayo 2000; **China** 28 de febrero 2006; **Corea** 16 de marzo 1995; **Dinamarca** 27 de mayo 1998; **Ecuador** 4 de abril 2001; **Estados Unidos de Norteamérica** 03 de febrero 1994, 25 de enero 1996, 22 de julio 2003; **España** 31 de diciembre 1994; **Finlandia** 11 de agosto 1999; **Francia** 16 de marzo 1993; **Grecia** 31 de diciembre 2005; **Indonesia** 8 de diciembre 2004; **India** 31 de marzo 2010; **Irlanda** 9 de agosto 2000; **Islandia** 31 de diciembre 2008; **Israel** 11 de Agosto 2000; **Italia** 29 de marzo 1995; **Japón** 6 de enero 1997; **Luxemburgo** 6 de febrero 2002; **Noruega** 26 de agosto 1996; **Nueva Zelandia** 15 de junio 2007; **Países Bajos** 31 de diciembre 1994; **Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte** 15 de marzo 1995; **República Checa** 28 de enero 2003; **República de Polonia** 18 de octubre 2002; **República Eslovaca** 28 de septiembre 2007; **República Portuguesa** 03 de abril 2001; **Rumania** 12 de diciembre 2001; **Rusia** 20 de mayo 2008; **Singapur** 23 de agosto 1996; **Suecia** 10 de febrero 1993; y **Suiza** 24 de octubre 1994. Fuente: Diario Oficial de la Federación de las fechas indicadas.

<sup>245</sup> Diario Oficial de la Federación de fecha 01 de octubre de 2007.

<sup>246</sup> Véase el tema “B. Analogía que guardan los impuestos empresarial a tasa única y sobre la renta y su reconocimiento por los países miembros de la OCDE” en el Capítulo Tercero del presente estudio.

<sup>247</sup> Publicados en el Diario Oficial de la Federación de fechas 31 de diciembre de 2008 –Islandia- y 15 de enero de 2009 –Barbados-.

“Islandia...

“ARTICULO 2

IMPUESTOS COMPRENDIDOS

1. **El presente Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta** exigibles por un Estado Contratante o sus subdivisiones políticas o entidades locales, cualquiera que sea el sistema de su exacción.

2. **Se consideran impuestos sobre la renta** los que gravan la totalidad de la renta, o cualquier elemento de la misma, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles.

3. **Los impuestos actuales a los que se aplica el Convenio son:**

[...]

b) en México:

i) el impuesto sobre la renta federal; y

**ii) el impuesto empresarial a tasa única,**

**(en adelante denominado el "impuesto mexicano").**

[...]"

(Énfasis añadido)

“Barbados...

“ARTÍCULO 2

IMPUESTOS COMPRENDIDOS

1. **El presente Convenio se aplica a los impuestos sobre la renta** exigibles en México y en Barbados, cualquiera que sea el sistema de su exacción.

2. **Se consideran impuestos sobre la renta** los que gravan la totalidad de la renta, o cualquier elemento de la misma, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles.

3. **Los impuestos actuales a los que se aplica el Convenio son, en particular:**

a) en el caso de México:

(i) el impuesto sobre la renta federal;

**(ii) el impuesto empresarial a tasa única;**

**(en adelante denominado el "impuesto mexicano");**

[...]"

(Énfasis añadido)

Por lo que toca a las cláusulas de No Discriminación contenidas en los precitados convenios, se observa que sus textos son de contenido análogo y misma finalidad, como la hemos explicado, lo cual se puede verificar mediando la simple lectura de los textos siguientes:

“Islandia...

“ARTICULO 22

NO DISCRIMINACIÓN

1. [...]

3. A menos que se apliquen las disposiciones del párrafo 1 del Artículo 9, del párrafo 7 del Artículo 11 o del párrafo 6 del Artículo 12, los intereses, las regalías y demás gastos pagados por una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante, serán deducibles, para determinar los beneficios sujetos a imposición de

“Barbados...

“ARTÍCULO 25

NO DISCRIMINACIÓN

1. [...]

3. A menos que se apliquen las disposiciones del párrafo 1 del Artículo 9, del párrafo 7 del Artículo 11 o del párrafo 6 del Artículo 12, los intereses, las regalías y demás gastos pagados por una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante, serán deducibles, para determinar los beneficios sujetos a imposición de

dicha empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del Estado mencionado en primer lugar. [...]"

dicha empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del Estado mencionado en primer lugar. [...]"

### **a. Violación a la supremacía de los tratados internacionales**

Como ya se ha argumentado y fundamentado en párrafos anteriores, es claro que la cláusula de 'No Discriminación' en estudio compromete a los Estados Contratantes a permitir la deducibilidad de los pagos por regalías entre partes relacionadas, bajo las mismas condiciones o modalidades para que prospere la deducibilidad.

Igualmente, para esos fines, quedó manifiesto que los convenios fiscales que contemplan la cláusula de 'No Discriminación' reconocen como **salvedad única que impide parcialmente la deducibilidad tutelada**, el que los precios pactados sean excesivos. Al efecto, es de subrayar que aún en estos casos de salvedad, la deducibilidad de los pagos por regalías entre partes relacionadas NO SE PROSCRIBE sino que solamente se limita en su quantum, pues deberá reconocerse por el importe que corresponda al precio de libre mercado.

Finalmente, quedó establecido que la tutela o protección a la deducibilidad de regalías entre partes relacionadas, como se ha explicado, debe reconocerse para los efectos de los impuestos comprendidos en los convenios fiscales que contemplan la cláusula de 'No Discriminación', mismos que, en el caso de México, son el impuesto sobre la renta y el impuesto empresarial a tasa única, ambos reconocidos como *el impuesto mexicano*.<sup>248</sup>

En esa guisa, considerando que el impuesto empresarial a tasa única ha sido

---

<sup>248</sup> Se remite al lector al pronunciamiento de los países con los que México tiene tratados fiscales en vigor, quienes han reconocido que el impuesto empresarial a tasa única es equivalente al impuesto sobre la renta, visible en la parte final del apartado "B. Analogía que guardan los impuestos empresarial a tasa única y sobre la renta y su reconocimiento por los países miembros de la OCDE", en el Capítulo Tercero del presente estudio.

reconocido como análogo al impuesto sobre la renta dado que ambos tributos constituyen *el impuesto mexicano* para fines de los convenios fiscales en vigor y, considerando que esos convenios tutelan la deducibilidad de las regalías entre partes relacionadas, como se ha expresado con anterioridad, **se pone en tela de duda que el Estado mexicano esté legitimado para establecer medidas legislativas que trasciendan en la no deducibilidad en forma total de los pagos por regalías entre partes relacionadas, como se legisló para efectos del impuesto empresarial a tasa única.**

Se estima que no es óbice para sustentar la conclusión que antecede, que el legislador pretenda justificar su acto, aquí tildado de irregular, con el argumento de que persigue la finalidad de recuperar la pérdida de recaudación en el impuesto sobre la renta que deriva de la deducibilidad reconocida en ese impuesto a los pagos por regalías entre partes relacionadas, como se ha puesto de manifiesto párrafos arriba, **dado que, por una parte, la erosión deriva de las condiciones aceptadas por el Estado mexicano al suscribir los tratados internacionales en materia fiscal, como ya se ha explicado, por lo que éste no puede dolerse de lo que consintió expresamente mediante instrumentos de Derecho Internacional y, por la otra parte, dado que ambos tributos, renta y empresarial a tasa única, para efectos de los convenios internacionales son el impuesto mexicano** (Artículo 2 de los Convenios, arriba transcrito), **ergo, es irrefutable que en ambos tributos se debe reconocer la deducibilidad de los pagos por regalías entre partes relacionadas como lo exigen los convenios fiscales**, con la única salvedad prevista en los mismos para el caso de que dichos pagos correspondan a precios excesivos, en donde la deducibilidad se limitará al importe que se hubiera pactado entre partes independientes o valor de libre mercado, sin que la deducción se proscriba totalmente.

En consecuencia, dado que el acto legislativo a debate (artículo 3º, fracción I, en relación con el diverso 6º, fracción I, ambos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única ) proscribire la deducibilidad de los pagos por regalías entre partes relacionadas para

efectos del impuesto empresarial a tasa única, que conjuntamente con el impuesto sobre la renta se consideran “el impuesto mexicano” según los tratados fiscales en vigor, y no obstante la justificación que el autor de la norma invoca (recuperar la recaudación que México pierde en el impuesto sobre la renta por la deducibilidad de los pagos de regalías entre partes relacionadas), entonces, **deviene irrefutable que la medida adoptada para su consecución** (excluir del objeto del impuesto empresarial a tasa única a los pagos por regalías entre partes relacionadas, para anular su deducibilidad) **conculca las exigencias de la cláusula de ‘No Discriminación’ contenida en los tratados internacionales en materia fiscal**, en cuanto dicha medida legislativa trasciende en la no deducibilidad tutelada por el Derecho Internacional respecto de los pagos por regalías entre partes relacionadas.

Lo anterior pone de manifiesto que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, en sus artículo 3º, fracción I en correlación con el 6º, fracción I, es violatoria de la supremacía de los tratados internacionales que consagra el artículo 133 de la Constitución Federal.

En efecto, el artículo 133 constitucional confiere a los tratados internacionales supremacía sobre las leyes federales como lo es la diversa del Impuesto Empresarial a Tasa Única, en los siguientes términos:

“Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con la aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de Toda la Unión. [...]”

Como ya se había anunciado en el Capítulo I, del presente estudio, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha fijado criterio en el sentido que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local, como se ha determinado en la tesis aislada del Pleno de nuestro Máximo Tribunal, que lleva por rubro: TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA

De ello se desprende que la verdadera finalidad perseguida por el legislador y la medida adoptada para su consecución, antes explicadas, encuentran como óbice para su regularidad jurídica con el texto constitucional, que la incorporación en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única de la porción normativa que se contiene en el artículo 3º, fracción I, segundo párrafo en relación con el numeral 6º, fracción I, ambos de la misma ley, **conculca otros derechos públicos subjetivos de los causantes del impuesto empresarial a tasa única, como lo es el principio de supremacía de los tratados internacionales consagrado en**

---

<sup>249</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, X, Noviembre de 1999, Tesis: P. LXXVII/99, p. 46, No. Registro: 192,867, cuyo texto es el siguiente: «*Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión "... serán la Ley Suprema de toda la Unión ..." parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de los dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de "leyes constitucionales", y la de que será ley suprema la que sea calificada de constitucional. No obstante, esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados". No se pierde de vista que en su anterior conformación, este Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA."; sin embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal». En igual sentido, véanse las tesis consultables en: Apéndice 2000, Tomo I, Const., P.R. SCJN, Tesis: 2810, p. 1958, No. Registro: 903,483, Genealogía: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, noviembre de 1999, página 46, Pleno, tesis P. LXXVII/99; y Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, XXV, Abril de 2007, Tesis: P. IX/2007, p. 6; No. Registro: 172,650*

**el artículo 133 de la Constitución Federal,**<sup>250</sup> toda vez que esa medida legislativa, en cuanto trasciende en anular la deducibilidad de las regalías entre partes relacionadas, es contraria a los tratados internacionales que en materia fiscal ha suscrito el Estado mexicano, donde se tutela la deducibilidad de esas regalías, como se ha puesto de manifiesto a lo largo del presente apartado; por lo que tal medida no puede considerarse parte de la Ley Suprema de Toda la Unión.

Acude analógicamente en apoyo de lo anteriormente expresado, la tesis que lleva por rubro: TRATADOS INTERNACIONALES. LA NORMA PROGRAMÁTICA PREVISTA EN LA FRACCIÓN III, INCISO B) DEL ARTÍCULO 128 DEL CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES, ES CONTRARIA AL ARTÍCULO 8.2 DE LA CONVENCIÓN AMERICANA DE DERECHOS HUMANOS.<sup>251</sup>

Finalmente cabe citar que el tema aquí desarrollado no ha formado parte de los conceptos de violación que examinó la Suprema Corte de Justicia de la Nación durante las Sesiones Públicas Ordinarias del Pleno que se celebraron en enero y febrero de 2010 y de las que hemos venido dando cuenta a lo largo del presente apartado, con motivo de los amparos en revisión en que se reclamó la Ley del

---

<sup>250</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, XIX, Febrero de 2004, Tesis: VII.1o.P.145 P, p. 1068, de rubro: IMPUTABILIDAD. LOS ARTÍCULOS 34 DE LA LEY DE ADAPTACIÓN SOCIAL Y DE LOS CONSEJOS TUTELARES PARA MENORES INFRACTORES Y 66 DE LA LEY DE ASISTENCIA SOCIAL Y PROTECCIÓN DE NIÑOS Y NIÑAS DEL ESTADO DE VERACRUZ, QUE LA ESTABLECEN A PARTIR DE LOS DIECISÉIS AÑOS DE EDAD, NO CONTRAVIENEN EL ARTÍCULO 1o. DE LA CONVENCIÓN SOBRE LOS DERECHOS DEL NIÑO, NI EL PRINCIPIO DE SUPREMACÍA DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES; y Tesis aislada sustentada por la Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el tomo Informes de la Séptima Época, Informe 1970, Parte III, tesis sin número, página 36, número de registro 807,296, de rubro CONSTITUCIÓN, SUPREMACÍA DE LA. ES UN DERECHO PÚBLICO INDIVIDUAL. FUENTES Y EVOLUCIÓN DE ESTE DERECHO, reproducida en el capítulo I, del presente estudio.

<sup>251</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, XXI, Mayo de 2005, Tesis: II.1o.P.137 P, p. 1586, cuyo texto es: "Acorde con lo dispuesto por el artículo 133 constitucional, los tratados internacionales suscritos por el Ejecutivo Federal, de conformidad con la fracción X del artículo 89 de la Constitución General de la República y ratificados por el Senado, que no la contravengan, forman parte del derecho vigente mexicano, por lo que su observancia obliga a todas las autoridades en los términos pactados, salvo las reservas que en el propio instrumento se hubiesen realizado; por ende, es factible que una disposición ordinaria pueda ser declarada contraria a un tratado internacional firmado y ratificado por los Estados Unidos Mexicanos, si sus postulados contravienen a los contenidos sustanciales del instrumento internacional, cuya jerarquía se ubica en un plano superior a la legislación ordinaria, como lo es la norma programática que subyace en la fracción III, inciso b) del numeral 128 del Código Federal de Procedimientos Penales, que es contraria al artículo 8.2 de la Convención Americana de Derechos Humanos."

Impuesto Empresarial a Tasa Única al estimarse violatoria de garantías por parte de los quejosos. Por ende, se concluye que este tema es novedoso, lo cual justifica mayormente las argumentaciones aquí desarrolladas.

**b. Crítica a la motivación legislativa relativa a los efectos nocivos que producen las operaciones entre partes relacionadas**

Como anunciamos páginas arriba, sigue retornar al desarrollo de las consideraciones que dan respuesta a la pregunta primeramente formulada en cuanto a si el acto legislativo en cuestión se refiere a situaciones sociales de hecho que ameriten ser reguladas.

Por consiguiente, se retoma el examen de la parte motivacional del creador de la norma contenida en el artículo 3º, fracción I, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa única, que se tilda contraria a los principios de justicia fiscal reconocidos en la Ley Fundamental.

Para estos fines y de conformidad con la metodología que se desarrolla, es pertinente recordar que la exigencia de debida motivación del acto legislativo, de conformidad con la doctrina jurisprudencial, se examina bajo la óptica de que una medida legislativa se presume motivada debidamente cuando corresponde a situaciones sociales de hecho que ameritaban regularse.

Por cuestión de método y debido a la interrelación que guardan los considerandos del legislador, en examen, pasamos a ocuparnos conjuntamente de los motivos del autor de la norma medularmente recogidos en los puntos ii, iii y iv, bajo el epígrafe 'justificaciones del autor de la norma', del apartado II, inciso B, parte final del sub inciso 1, del presente capítulo, que para mayor claridad se reiteran a continuación:

Motivos del autor de la norma.

[...]

ii. La relación existente entre partes relacionadas, permite flexibilizar las operaciones que realizan entre ellas, situar el ingreso en el extranjero en regímenes fiscales preferentes o países en el extranjero que otorgan beneficios a la propiedad de intangibles;

iii. Las regalías, al ser bienes intangibles, son de fácil movimiento, de difícil control para la autoridad fiscal, lo que facilita prácticas elusivas, y

iv. Incluso cuando los pagos de regalías efectuadas entre partes relacionadas se realizan aparentemente en condiciones de mercado; se estima que aun así su intangibilidad deriva en elementos subjetivos que impiden un resultado objetivo de su valor, y que no refleja la realidad de la operación necesariamente.

La simple lectura de los motivos antes transcritos, aducidos por el legislador, permiten identificar un común denominador: el creador de la norma parte de la premisa errónea de que nuestro sistema jurídico fiscal carece de las normas legales y de las instituciones o dependencias fiscalizadoras necesarias para combatir las prácticas elusivas que él mismo atribuye, sin acreditarlo, a los sujetos que celebran operaciones que dan lugar al pago de regalías entre partes relacionadas. **Si fuera verdadera la premisa antes citada, ello significaría sin lugar a dudas que se está en presencia de situaciones sociales de hecho que demandan ser reguladas. Empero, como se acreditará a continuación, dicha premisa es del todo inexacta.**

Bajo esa premisa errónea, la solución fácil que tomó el legislador fue la de proscribir la deducibilidad de los pagos por ese tipo de regalías en el impuesto empresarial a tasa única, lo que de entrada permite tildar de extrema y desproporcional dicha determinación, puesto que, como se ha revelado en el apartado que antecede, contraviene los compromisos que México ha pactado a través de nuestros convenios fiscales (instrumentos de Derecho Internacional) que reconocen y protegen la deducibilidad de las regalías entre partes relacionadas.

Ahora, para corroborar que en la especie no estamos en presencia de situaciones de hecho que ameritaban regularse (al menos no como se hizo, proscribiendo la deducibilidad de los pagos por regalías entre partes relacionadas para repercutir el gravamen del impuesto empresarial a tasa única en el sujeto consumidor con la consecuente afectación de sus derechos públicos subjetivos), y que tampoco son razonables los argumentos o motivos expresados por el creador de la norma, enseguida se da cuenta del cúmulo de normas legales, de carácter interno e internacional, así como de las dependencias fiscalizadoras creadas ad-hoc, que responden a los estándares internacionales establecidos por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) para combatir y controlar las prácticas aludidas por el legislador en materia de operaciones entre partes relacionadas y de las prácticas nocivas que se instrumentan mediante los denominados refugios fiscales.

Para ese efecto, cabe subrayar que el legislador está pasando por alto que nuestra legislación tributaria se ha armonizado con el entorno internacional y que desde el año de 1994,<sup>252</sup> en que México fue admitido como Estado Miembro de la OCDE, mediante las subsecuentes reformas legislativas en materia tributaria se han incorporado a la Ley del Impuesto Sobre la Renta y al Código Fiscal de la Federación un sinnúmero de disposiciones legales para controlar y fiscalizar las operaciones entre partes relacionadas, los precios de transferencia de bienes y servicios que se pactan entre ellas, así como las medidas fiscales para inhibir la colocación de utilidades en refugios fiscales o jurisdicciones con regímenes fiscales preferentes,<sup>253</sup> disposiciones que tienen la finalidad de proteger al erario

---

<sup>252</sup>México fue admitido como País Miembro de la Organización Para la Cooperación y Desarrollo Económico el 18 de mayo de 1994. Véase el DECRETO de promulgación de la Convención de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 05 de julio de 1994.

<sup>253</sup> Para tal efecto, es menester atender a los procesos legislativos correspondientes a las reformas que ha sufrido la Ley del Impuesto Sobre la Renta en lo correspondiente al tratamiento otorgado a las inversiones efectuadas por los residentes en México en los países con regímenes fiscales preferentes (actualmente visible en el Título VI de la ley de la materia), que obedece a una armonización con las recomendaciones de la OCDE en el informe titulado "*Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*" ("Competencia fiscal perjudicial: un asunto global emergente"), a través del cual se establecen los lineamientos que han de seguir los países miembros contra el fenómeno de la competencia fiscal perjudicial, atendiendo a cada ordenamiento jurídico. Las recomendaciones al respecto, consistieron en las siguientes: 1. *Que los países miembros aprueben los lineamientos sobre regímenes fiscales preferenciales nocivos, y establezcan un foro para implementar los lineamientos y otras recomendaciones;* 2. *Establecimiento de una lista de*

federal de las prácticas que pueden erosionar la recaudación a causa de la utilización de precios diferentes a los de libre mercado, o sea, precios que no responden al principio arm's length<sup>254</sup> instituido a nivel internacional por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico;<sup>255</sup> facultades que además emanan, entre otros, del artículo 9, de los treinta y ocho Convenios Internacionales que México tiene celebrados y en vigor en materia fiscal, a marzo de 2010, con el mismo número de Estados Contratantes, como se da cuenta en la

---

*paraísos fiscales; 3. Identificar los vínculos con los paraísos fiscales; 4. Que el Foro se encargue de desarrollar y promover activamente principios de buena administración Fiscal; 5. Promover las recomendaciones establecidas en el informe y los lineamientos aprobados. Así, Los lineamientos para enfrentar a los Regímenes Fiscales Preferentes consisten, esencialmente, en los siguientes: 1. Abstenerse de adoptar nuevas medidas o extender su alcance, reforzar medidas existentes, bajo la forma de disposiciones legislativas o prácticas administrativas relacionadas con la tributación que puedan constituir prácticas fiscales nocivas tal y como se definen en la Sección III del Capítulo 2 del presente informe; 2. Revisar las medidas existentes con el propósito de identificar aquellas medidas, bajo la forma de disposiciones legislativas o prácticas administrativas relacionadas con la tributación, que constituyen prácticas fiscales nocivas tal y como se definen en la Sección III del capítulo 2 del presente informe. Las medidas serán informadas al Foro sobre Prácticas Fiscales Nocivas y serán incluidas en una lista dentro de dos años a partir de la fecha en que estos lineamientos son aprobados por el Consejo de la OCDE; 3. Eliminar las características nocivas de sus regímenes fiscales preferenciales identificados en la lista referida en el párrafo 2 antes del término de 5 años iniciando a partir de la fecha en la que se aprobaron los Lineamientos por el Consejo de la OCDE. No obstante, con respecto a los contribuyentes que resultan beneficiados de tales regímenes al 31 de diciembre de 2000, los beneficios que se derivan serán eliminados a más tardar el 31 de diciembre de 2005. Ello garantizará que dichos beneficios fiscales particulares hayan sido totalmente eliminados después de esta fecha. La lista referida en el párrafo 2 será revisada anualmente para eliminar aquellos regímenes que no constituyen más regímenes fiscales preferenciales nocivos; 4. Cada país miembro de la Organización que considere que alguna medida existente aún no incluida en la lista referida en el párrafo 2, o que una medida nueva o propuesta por sí mismo o por otro país, constituye una medida, bajo la forma de disposiciones legislativas o prácticas administrativas relacionadas con la tributación, pueda constituir una práctica fiscal nociva a la luz de los factores identificados en la Sección III del Capítulo 2 del presente Informe, puede solicitar que la medida sea examinada por los países miembros a través del Foro sobre Prácticas Fiscales Nocivas a efectos de la aplicación del párrafo 1 o para inclusión en la lista referida en el párrafo 2. El foro puede proporcionar una opinión no vinculante al respecto. 5. Coordinar, a través del foro, sus respuestas nacionales y las relativas al convenio, en materia de prácticas fiscales nocivas adoptadas por otros países. 6. Usar el foro para alentar activamente a países no miembros a que se asocien a dichos lineamientos. En México existe una regulación para los ingresos que provienen de fuente de riqueza ubicada en los países que tienen un régimen fiscal preferente desde mil novecientos noventa y siete, denominándolas "jurisdicciones de baja imposición fiscal".*

<sup>254</sup> Véase: Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, July 2008, Commentary on Article 9 Concerning the taxation of associated enterprises, pp. 146 a 149, donde: Un precio "arm's length" significa, básicamente, el precio que es pactado entre partes independientes, donde el comprador y el vendedor convienen voluntariamente el valor de la transacción comercial (valor de libre mercado). Cuando la operación se celebra entre empresas asociadas « empresa padre/empresa subsidiaria, o empresas bajo control común o afiliadas» la operación se considera arm's length si se lleva a cabo voluntariamente como si se tratara de empresas independientes y el precio convenido corresponde al precio que se hubiera pactado de no existir esa relación de interdependencia.

<sup>255</sup> La Declaración del Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos sobre la Aceptación de sus Obligaciones como Miembro de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos se suscribió en la ciudad de París el día 14 de abril de 1994, fue aprobada por la Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión, el día 10 de mayo de 1994, según Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 13 del propio mes y año. El Decreto Promulgatorio de la Convención de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos se publicó en el mismo órgano de difusión oficial el 05 de julio de 1994.

nota al pie con número 244, páginas arriba.

En efecto, son innumerables las normas legales a las que nos referimos en el párrafo precedente y las mismas se encuentran, básicamente, diseminadas a lo largo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; por ende, para sustentar nuestras proposiciones a continuación se reseña sucintamente el contenido de algunas de las normas legales que consideramos de mayor relevancia, donde se podrá apreciar el cúmulo de facultades con las que se ha dotado al administrador tributario para fiscalizar las referidas operaciones entre partes relacionadas, así como los requisitos que deben cumplirse para que sea procedente en el impuesto a la renta la deducibilidad de los pagos que se realizan entre partes relacionadas, al igual que se han previsto en ley las conductas que se consideran infracción, aunadas a sus respectivas sanciones, así como las medidas anti abuso para combatir la ubicación de utilidades en paraísos fiscales.

### **Del impuesto Sobre la Renta**

En el artículo 86 se establecen las obligaciones a cargo de los sujetos del impuesto sobre la renta que celebran operaciones entre partes relacionadas. Las obligaciones establecidas en la fracción XII del mismo numeral tienen que ver con la obligación de reunir y contar con la información necesaria que se requiere para realizar un estudio de precios de transferencia que sigue los lineamientos y recomendaciones de la OCDE contenidos en el documento Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995; esta disposición está vinculada con el artículo 31, fracción V, donde se prevé que los pagos al extranjero solamente podrán deducirse cuando el contribuyente proporciones la información a que esté obligado en los términos del artículo 86, antes citado, donde destaca la información anual sobre las operaciones realizadas con partes relacionadas prevista en la fracción XIII de este último numeral. La fracción XV, por su parte, es un corolario de los estudios de precios de transferencia, pues ahí se obliga a los causantes que

celebran operaciones entre partes relacionadas a acumular y deducir con base en precios de mercado.

Además de lo anteriormente reseñado, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta se ha incorporado el Título VI, De los Regímenes Fiscales Preferentes y de las Empresas Multinacionales, el cual contiene una serie de medidas anti abuso, por una parte, en su Capítulo I, artículos 212 al 214, donde se establece un régimen cedular para inhibir la ubicación de utilidades derivadas de operaciones pasivas en refugios fiscales, con la característica de obligar a los sujetos del impuesto que utilizan esas jurisdicciones a acumular anticipadamente los ingresos ahí generados; por la otra parte, en el Capítulo II del Título VI en cita, que consta de los artículos 215 al 217, donde se regulan expresamente las operaciones entre partes relacionadas. En adición, el artículo 215 obliga a los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas a reconocer sus ingresos y deducciones considerando precios de mercado, en caso contrario, se conmina al causante con el ejercicio de las facultades de comprobación y se establecen los lineamientos que deberá seguir el administrador tributario para determinar los precios a valor de mercado. Además de definirse el concepto 'partes relacionadas', como medida anti abuso de paraísos fiscales se establece la presunción *juris tantum* de 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 (también se define lo que debe entenderse por 'operaciones comparables').

En el artículo 216 del mismo ordenamiento legal se incorporan los métodos establecidos bajo estándares internacionales de la OCDE para fijar el valor de mercado de los precios de operaciones entre partes relacionadas, métodos que se recogen de las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995.<sup>256</sup>

Para fortalecer las consideraciones que anteceden en el sentido de que son innumerables las normas que en el impuesto sobre la renta protegen al fisco federal contra la manipulación de precios por regalías entre partes relacionadas y que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuenta con sendas facultades para controlar dichos precios, se trae a cuenta lo manifestado por la Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos en las Sesión Pública Ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, celebrada el 04 de febrero de 2010, en la que se examinó la inequidad del tratamiento a las regalías entre ‘partes relacionadas’ respecto del colectivo ‘partes independientes’ en materia del impuesto empresarial a tasa única. La cita textual dice:

“SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Gracias señor Presidente, pues yo estoy a favor del proyecto, y quisiera señalar por qué, en el proyecto lo que se está determinando es que hay un problema de equidad tributaria en el manejo discriminatorio que se está dando a que se puedan deducir, que pueda haber una deducción cuando se realizan estas operaciones a partes relacionadas y que esto no lo puedan hacer quienes en un momento dado no realizan estas operaciones con partes relacionadas.

[...]

Si la razón que se da, tanto en la exposición de motivos como en el proyecto de que es para evitar la elusión fiscal o la evasión fiscal o el chiste de que se haga alguna situación irregular, **pues para eso la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene facultades de vigilancia, facultades para determinar si algo está indebidamente pactado**, pero que ésta sea la razón para decir que el artículo es equitativo, yo creo que hay una gran diferencia.

[...]”

Así como lo argumentado en la Sesión Pública de 08 de febrero de 2010, donde

---

<sup>256</sup> OCDE, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Discussion Draft of Part I, 1994.

la Ministra Luna Ramos sustentó su postura en las obligaciones que el artículo 86, fracciones XII y XVII, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que hemos citado párrafos arriba, establecen una serie de obligaciones a las 'partes relacionadas' precisamente para combatir la manipulación de precios, en el caso, por regalías. La cita textual dice:

**SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS:** Yo me manifiesto en contra del Considerando que nos han hecho favor de repartir y manifiesto rápidamente por qué razón.

Del considerando se dice que porque se justifica que los contribuyentes podrían utilizar las operaciones de pago de regalías como medida para pulverizar la base del impuesto empresarial a tasa única, debido a la flexibilidad que se da en las transacciones efectuadas entre partes relacionadas, aunado al hecho de que las partes independientes y las partes relacionadas no podrían ser considerados sujetos equiparables.

Por lo que hace a la equiparabilidad, no voy a repetir lo que ya había mencionado en la sesión anterior, respecto de mi participación, simplemente en que de alguna manera no se tiene un control efectivo de las operaciones que ellos hacen, que porque pueden establecer el precio que ellos quieran, o es más fácil que en un momento dado puedan tener cierta flexibilidad en estas operaciones, yo leería lo que dice el artículo 86 fracción XII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que dice: (se transcribe) Fracción XII (se transcribe) y luego la fracción XV que dice: (se transcribe).

Del artículo antes transcrito se advierte que existe la obligación para los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas de obtener y conservar documentación comprobatoria a efecto de que dichas operaciones se realicen conforme a los métodos establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pactando precios o contraprestaciones a valor de mercado; es decir, que el monto de dichos precios y contraprestaciones sean convenidos como si las operaciones se llevaran a cabo entre partes independientes en operaciones comparables.

Por otro lado, también el artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta dice: (se transcribe).

De lo anterior se puede concluir que el legislador con el objeto de evitar que los contribuyentes distorsionen en su favor y en perjuicio del fisco la base del impuesto estableció que todos los requisitos señalados en el 86 del debido ordenamiento, so pena de que el contribuyente que al incumplir con dicha disposición se vea imposibilitado para hacer deducibles las erogaciones. Por tanto, me manifiesto en contra de lo establecido en este considerando.”

### **Del Código Fiscal de la Federación**

El artículo 34-A del Código Tributario Federal legitima a los contribuyentes para obtener del administrador tributario un acuerdo adelantado sobre la validez de sus precios de transferencia en operaciones con partes relacionadas,<sup>257</sup> con validez de cinco años. Asimismo, los artículos 42 al 69-A nos hablan de las facultades de comprobación y determinación de contribuciones omitidas, siendo las más relevantes las conocidas como ‘visitas domiciliarias’ o ‘auditorías’ las cuales constituyen una excepción al principio de inviolabilidad del domicilio de los particulares, excepción que está reconocida en términos del artículo 16 de la Ley Fundamental, donde se legitima a las autoridades fiscales para irrumpir en el domicilio de los contribuyentes y exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos. Los artículos 82, 83 y 84, establecen las situaciones que configuran infracciones y sus sanciones, relativas a las obligaciones en contabilidad con motivo de operaciones entre partes relacionadas.

### **De los Convenios en materia fiscal**

México ha celebrado convenios fiscales con treinta y ocho Estados contratantes. Todos ellos contienen un artículo 9, relativo a empresas asociadas,<sup>258</sup> donde los Estados Contratantes se reconocen el derecho a

---

<sup>257</sup> APA's: advanced pricing agreement

<sup>258</sup> Efectivamente, México ha celebrado y mantiene en vigor con igual número de Estados treinta y ocho Convenios para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos

modificar los resultados fiscales de los contribuyentes que celebran operaciones entre partes relacionadas, cuando dichos precios no corresponden a los que se hubieran pactado entre partes independientes o a valores de mercado y ello se determina así mediante la aplicación de los métodos de precios de transferencia. En la misma norma se legitima al Estado Contratante a realizar el ajuste correspondiente para modificar el resultado fiscal de los causantes que han pactado precios entre partes relacionadas a valores que no cumplen con el principio arm's length; salvo contadas excepciones, el acuerdo entre ambos Estados Contratantes debe alcanzarse mediante el Procedimiento Amistoso que se establece en cada convenio (España, Francia, Corea, Ecuador, etc., no requieren acuerdo mutuo para que sea procedente el ajuste efectuado).

Todo ello se desprende del texto del artículo 9 de los convenios fiscales, de los cuales se reproduce a continuación el correspondiente al Convenio con los Estados Unidos de Norteamérica,<sup>259</sup> que hemos venido utilizando como referente por ser ese país y sus residentes con quienes mayores operaciones de contenido económico desarrollan las empresas mexicanas:

#### “ARTÍCULO 9

#### EMPRESAS ASOCIADAS

##### 1. Cuando:

a) una empresa de un Estado Contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado Contratante; o

b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección,

---

sobre la Renta a marzo de 2010. Durante la presente investigación pudimos cerciorarnos que en los referidos Convenios –Artículos 9- los Estados Contratantes se reconocen mutuamente el derecho a revisar los precios pactados en operaciones celebradas entre partes relacionadas, para lo cual deben aplicar la metodología reconocida internacionalmente por la OCDE y los Estados miembros de esa Organización, a fin de que, en el caso de que dichos precios no correspondan a valores de mercado – arm's length- se efectúe el ajuste correspondiente a la utilidad o pérdida fiscal declarada. La lista de los países Contratantes y fecha de publicación del Convenio correspondiente en el Diario Oficial de la Federación es consultable en la nota al pie número 244, del presente estudio. Igualmente véase: Estado que guardan los convenios fiscales celebrados por México, en [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx).

<sup>259</sup> Publicado en el Diario Oficial de la Federación de 03 de febrero de 1994.

el control o el capital de una empresa de un Estado Contratante y de una empresa del otro Estado Contratante,

y en uno y otro caso las dos empresas están, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieren de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir estas condiciones, y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia.

2. Cuando un Estado Contratante incluya en los beneficios de una empresa de este Estado, y somete, en consecuencia, a imposición los beneficios sobre los cuales una empresa de otro Estado Contratante ha sido sometida a imposición en este otro Estado, y los beneficios así incluidos son beneficios que habrían sido realizados por la empresa del primer Estado si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre dos empresas independientes, el otro Estado, procederá, de conformidad con el párrafo 2 del Artículo 26 (Procedimiento Amistoso), al ajuste correspondiente del monto del impuesto que haya percibido sobre esos beneficios si acepta realizar el ajuste efectuado por el primer Estado Contratante. Para determinar este ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio, consultándose las autoridades competentes de los Estados Contratantes en caso necesario.

3. Las disposiciones del párrafo 1 no limitan cualquier disposición de la legislación de los Estados Contratantes que permita la distribución, asignación o atribución de las rentas, deducciones, créditos o descuentos entre personas, residentes o no de un Estado Contratante, ya sean propiedad o estén controladas, directa o indirectamente, por los mismos intereses, cuando sea necesario para prevenir la evasión de impuestos o para reflejar claramente las rentas de cualquiera de dichas personas.”

### **Del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público**

Finalmente, cabe destacar que nuestras leyes han dotado al Servicio de Administración Tributaria de la infraestructura y facultades necesarias para fiscalizar las operaciones entre partes relacionadas; entre ellas, destaca la existencia de la Administración Central de Fiscalización de Precios de

Transferencia,<sup>260</sup> dependencia que cuenta con cuatro unidades a nivel de administración y dieciséis a nivel de sub-administración, y que ha sido dotada de un cúmulo de facultades legales para cumplir con sus cometidos.

Con base en todas las normas anteriormente citadas es evidente que contrariamente a los motivos aducidos por el legislador, los cuales han quedado transcritos medularmente, páginas arriba, se puede corroborar que nuestro sistema jurídico fiscal NO carece de las normas legales y de las instituciones o dependencias fiscalizadoras necesarias para combatir las prácticas elusivas que el creador de la norma presume se realizan por contribuyentes mediante operaciones o contratos de regalías con sus partes relacionadas; **por vía de consecuencia, es evidente que no se está en presencia de relaciones sociales que demandaban ser reguladas.**

#### **4. Respuestas a las cuestiones formuladas en torno a la motivación y fundamentación de la medida legislativa en examen**

##### **a. Motivación**

¿El establecimiento de la medida legislativa contenida en los artículos 3º, fracción I, segundo párrafo, y 6º, fracción I, (exclusiones del objeto del impuesto y requisito de simetría que producen la no deducibilidad de regalías), ambos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, **regula relaciones sociales que ameritaban ser reguladas?**

##### **Respuesta**

A partir del análisis del proceso legislativo que dio vida jurídica a la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, que trasciende en la no deducibilidad de los pagos por regalías entre partes relacionadas, aunado al examen de los convenios

---

<sup>260</sup> Artículo 21, apartado H, en relación con el artículo 20 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 22 de octubre de 2007.

internacionales en materia fiscal en vigor, pudo identificarse la finalidad auténtica que se perseguía con la implementación de la medida en cuestión y conocer que la misma consiste en recuperar la pérdida de recaudación que deriva de la deducibilidad en el impuesto sobre la renta de los pagos de regalías entre partes relacionadas, erosión que tiene como causa inmediata las limitaciones a la imposición de esas rentas que se tutela en los tratados internacionales suscritos por México con treinta y ocho Estados Contratantes.

Así, aplicando el criterio utilizado por el Máximo Tribunal del país al estudiar la admisibilidad de medidas legislativas, atendiendo a sus fines, racionalidad y razonabilidad, se concluye que la finalidad mencionada no supera la prueba de constitucionalidad, en razón de lo siguiente.

Primeramente, debe recordarse lo expresado, en el sentido de que la pérdida en la recaudación antes referida, cuando se trata del pago de regalías a favor de partes relacionadas residentes en el extranjero,<sup>261</sup> donde por lo general dichos pagos pueden someterse a imposición con una tasa que no exceda del 10% en el impuesto sobre la renta, **tiene como causa inmediata el consentimiento del Estado mexicano, manifestado al suscribir los treinta y ocho convenios en materia fiscal, donde así quedó pactado en el artículo 12 de los mismos;** por lo cual, no resulta lógico que el legislador atribuya la erosión en el impuesto a la renta exclusivamente al presunto abuso de operaciones entre partes relacionadas (elusión fiscal) como lo argumenta, sin ofrecer comprobación alguna. **Por ende, se concluye que la medida legislativa cuestionada no encuentra sustento fundado en el combate a dicho tipo de conductas de elusión del impuesto.**

Por vía de consecuencia, carece de justificación objetiva y jurídica el que ahora, a través del nuevo impuesto empresarial a tasa única, se pretenda recuperar esa erosión de impuestos, pero no con cargo al residente en el extranjero beneficiario

---

<sup>261</sup> En tratándose de regalías a favor de partes relacionadas residentes en el país, el efecto recaudatorio se traslada a cargo del patrimonio del consumidor, lo cual genera la desproporcionalidad del tributo, como ya se ha explicado en el apartado I, numeral 3, del presente capítulo.

de los pagos por regalías, sino que, sorpresivamente, con cargo al residente en México cuyo patrimonio se ve disminuido al efectuar esas erogaciones, como ha quedado explicado con antelación.

En esa guisa, tampoco debe pasarse por alto que la medida legislativa en cuestión vulnera otros derechos públicos subjetivos de los gobernados, como lo es el principio de supremacía constitucional de los tratados internacionales, mediante los cuales los Estados Contratantes se comprometieron a tutelar la deducibilidad de los pagos de regalías entre partes relacionadas con la única excepción de que dichos pagos no se hubieren pactado a valores de mercado, como también se explicó párrafos arriba.

En la especie, la medida legislativa en cuestión contraviene el compromiso establecido en los convenios fiscales en vigor, dado que proscribire la deducibilidad de los pagos de regalías entre partes relacionadas no obstante que la deducibilidad de dichos pagos está protegida por los mismos convenios fiscales.

En otro orden de ideas, es inconcuso que el motivo central de la medida legislativa a debate no debe examinarse aisladamente a partir de las características y efectos de las operaciones que se celebran entre partes relacionadas, como lo pretende hacer ver el creador de la norma cuando afirma que: “La relación existente entre partes relacionadas, permite flexibilizar las operaciones que realizan entre ellas, situar el ingreso en el extranjero en regímenes fiscales preferentes o países en el extranjero que otorgan beneficios a la propiedad de intangibles;” así como cuando sostiene que: «Las regalías, al ser bienes intangibles, son de fácil movimiento, de difícil control para la autoridad fiscal, lo que facilita prácticas elusivas»; pues resulta claro que el motivo auténtico se pondría de manifiesto cuando ante la presencia de las situaciones enunciadas, fuese evidente la ausencia o cuando menos la insuficiencia de regulaciones jurídicas para combatirlas, lo que denotaría, sin duda, que en la especie se estaría frente a situaciones sociales que ameritaban ser reguladas.

Sin embargo, en el caso concreto, como se ha revelado a lo largo del apartado que antecede, tanto nuestra legislación interna como la de carácter internacional, están en armonía con los estándares internacionales que protegen a los Estados en contra de la erosión de la recaudación que se puede producir a causa de tales operaciones entre partes relacionadas; por lo cual, es evidente que no existe justificación legislativa, en sede constitucional, para diseñar un tributo, como lo es el impuesto empresarial a tasa única, que proscribiera la deducibilidad de los pagos de regalías entre partes relacionadas, haciendo recaer la carga fiscal en el consumidor del uso o goce temporal de bienes intangibles que dan lugar al pago de esas regalías; siendo claro que esto último, además, pone de manifiesto lo extremado y desproporcional de la medida tributaria en cuestión.

En adición, las manifestaciones del creador de la norma ponen en relieve el desconocimiento de la existencia y de la eficacia de las medidas internacionales de control de las operaciones entre partes relacionadas mediante los métodos de precios de transferencia<sup>262</sup> que se encuentran incorporados en nuestra legislación interna e internacional, como se ha reseñado sucintamente; luego entonces, además, con ello se desconoce la validez de la metodología de precios de transferencia instituida internacionalmente por la OCDE, aceptada por todos los Estados que la integran y proyectada en todos los instrumentos fiscales de Derecho Internacional que México tiene en vigor, así como en su legislación interna decretada por legislaturas anteriores que han dado vida jurídica a leyes que dotan al fisco federal de un cúmulo de facultades para controlar y fiscalizar las operaciones entre partes relacionadas, así como los precios pactados entre ellas, incluyendo el control de las operaciones de interposición de utilidades en refugios fiscales.

En el mismo orden de ideas, resultan contradictorias las consideraciones del

---

<sup>262</sup> El concepto 'precio de transferencia' básicamente se define como el valor mediante el cual se pacta la transmisión de la propiedad de bienes o la prestación de servicios entre partes relacionadas. Su significado también se identifica con la metodología internacionalmente aceptada para fijar el valor arm's length de bienes y servicios entre partes relacionadas.

legislador dado que, por una parte, manifiesta que: “incluso cuando los pagos de regalías efectuadas entre partes relacionadas se realizan aparentemente en condiciones de mercado; se estima que aun así su intangibilidad deriva en elementos subjetivos que impiden un resultado objetivo de su valor, y que no refleja la realidad de la operación necesariamente”, lo que equivale a que el legislador pone en tela de duda la eficacia de la metodología de precios de transferencia a la que nos venimos refiriendo, y de manera incongruente, por la otra parte, en el mismo acto legislativo se incorporó la obligación a cargo de los causantes del impuesto empresarial a tasa única que celebren operaciones entre partes relacionadas, consistente en determinar sus ingresos y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, sujetándolos para ello a la aplicación de los métodos instituidos por la OCDE y reconocidos en el artículo 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para evaluar los precios de transferencia, como se corrobora de la simple lectura del artículo 18, fracción II, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, donde el mismo legislador exige la aplicación de esa metodología, en los siguientes términos:

**Artículo 18.** Los contribuyentes obligados al pago del impuesto empresarial a tasa única, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

I. [...]

III. Los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas deberán determinar sus ingresos y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, aplicarán los métodos establecidos en el artículo 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el orden establecido en el citado artículo.

[...].

“Énfasis añadido”

**Luego entonces, primeramente se desconoce eficacia de la metodología**

**de precios de transferencia y posteriormente, en total contradicción, se exige su cumplimiento.**

Por todo lo antes expresado es irrefutable que los argumentos vertidos por el legislador, en contra de las operaciones entre partes relacionadas y los precios pactados entre ellas, que lo llevaron a excluir a las regalías del objeto del impuesto empresarial a tasa única y con ello a impedir su deducibilidad, constituyen simples escarceos y lucubraciones alejadas de la razonabilidad que ponen de manifiesto una ausencia de la debida motivación que todo acto legislativo debe contener en cumplimiento de las exigencias establecidas en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En efecto, la medida legislativa que se discute no es razonable en virtud de que del análisis efectuado en párrafos precedentes se desprende medularmente que **estamos en presencia de una situación de hecho** (operaciones entre partes relacionadas) **que no reclamaba jurídicamente ser regulada, dada la existencia en nuestra legislación del conjunto de disposiciones legales a nivel interno e internacional que ya regulan su control y efectos en la recaudación, así como dada la existencia de todo un aparato de administración tributaria dotado de una suma de facultades específicas para fiscalizar y controlar esas operaciones.**

Igualmente, la medida legislativa en cuestión es desmedida o desproporcional e incluso extrema, toda vez que de 'tajo' proscribire la deducibilidad de las erogaciones por regalías entre partes relacionadas y traslada la carga del tributo al consumidor del uso de bienes que generan el pago de esas regalías; por lo cual, es inconcuso que dicha medida legislativa deviene irrazonable por desproporcional, así como arbitraria por carecer de motivos válidos y suficientes.

En suma, es evidente que no existen circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas justificables que el legislador haya tenido en

consideración para regular situaciones que no ameritaban ser reguladas y que los motivos que él mismo expresa, a guisa de justificación, se ha probado que son irrazonables, además de que se contraponen a los acuerdos internacionales en materia tributaria que México ha convenido con treinta y ocho países miembros de la OCDE.

**Por todo lo antes expresado se colige que el artículo 3º, fracción I, segundo párrafo de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única que excluye del objeto del impuesto a las regalías entre partes relacionadas y, por vía de consecuencia, anula la deducibilidad de los pagos por esos conceptos en términos del diverso 6, fracción I, del mismo ordenamiento legal, es producto de un acto legislativo artificioso que se basa en meros juicios de valor expresados por el autor de la norma, que no atienden a los fines de justicia fiscal al resultar del todo irrazonables, además de estar dirigido a situaciones sociales que no ameritaban ser reguladas, lo cual denota la ausencia de una debida motivación; por ende, la porción normativa citada en primer término, a nuestro juicio, no supera la prueba de constitucionalidad a la que deben someterse los actos legislativos para corroborar que se cumplió con la garantía de debida motivación.**

Por ser aplicables en la especie, mutatis mutandis, se cita la Jurisprudencia que tiene como rubro: PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL ARTÍCULO 16 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE LA REGULA, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, TRANSGREDE EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL;<sup>263</sup> así como la diversa de rubro: RENTA. EL

---

<sup>263</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XIX, Mayo de 2004, Tesis: 2a./J. 62/2004, p. 561, cuyo texto es: El citado precepto legal que establece la forma en que se determinará la renta gravable para el cálculo de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, transgrede las garantías de fundamentación y motivación consagradas en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que el Congreso de la Unión carece de facultades para establecer que dicha participación pueda ser determinada sobre una base diversa a la señalada en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, distinta a la utilidad fiscal del contribuyente. Lo anterior, en virtud de que tal cuestión no requiere ser regulada en un precepto distinto, como lo es el artículo 16 de la ley mencionada, pues desde que inició la vigencia de la reformada fracción IX del artículo 123 constitucional (21 de noviembre de 1962), se determinó que el reparto de utilidades se hará conforme a la base gravable de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ES INCONSTITUCIONAL AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2003).<sup>264</sup>

## b. Fundamentación

¿El establecimiento de la medida legislativa contenida en el artículo 3º, fracción

---

<sup>264</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, tomo XXIV, noviembre 2006, tesis: P./J. 128/2006, p. 7., que lleva por texto: El citado precepto es inconstitucional al limitar la deducción de los gastos de previsión social, condicionando a que las prestaciones relativas sean generales, entendiéndose que se cumple tal requisito, entre otros casos, cuando dichas erogaciones -excluidas las aportaciones de seguridad social- sean en promedio aritmético por cada trabajador no sindicalizado, en un monto igual o menor que las erogaciones deducibles por el mismo concepto efectuadas por cada trabajador sindicalizado; y al disponer que cuando el empleador no tenga trabajadores sindicalizados, las prestaciones de seguridad social no podrán exceder de diez veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, elevado al año. Ello es así, en virtud de que las finalidades perseguidas por la medida no resultan razonables, motivo por el cual no se justifica la afectación al derecho a su deducción como gastos necesarios e indispensables. Ahora bien, a partir del análisis del proceso legislativo que originó la mencionada norma tributaria, pueden identificarse 3 finalidades con la implementación de la medida: a) Promover la igualdad entre los trabajadores, con un énfasis en el mejoramiento de las condiciones sociales y económicas de los que perciben menores ingresos; b) El combate a las prácticas abusivas que pudieran dar lugar a fenómenos de elusión fiscal que favorecieran más a los trabajadores con mayores ingresos; y c) El fomento al sindicalismo. **Así, aplicando el criterio utilizado por este Alto Tribunal al estudiar la admisibilidad de medidas legislativas, atendiendo a sus fines, racionalidad y razonabilidad, se concluye que las finalidades mencionadas no superan la prueba de constitucionalidad.** En efecto, por lo que hace al primer objetivo señalado, se advierte que si bien resulta constitucionalmente aceptable -pues la Ley Fundamental no sólo no reprocha, sino que fomenta una mejor distribución del ingreso-, no es racional en la medida en que, buscando favorecer un mayor aprovechamiento de las prestaciones de previsión social por parte de los trabajadores de menores ingresos, establece la limitante a favor de un grupo que no es coincidente, como son los trabajadores sindicalizados. Adicionalmente, se aprecia que una medida que pretende favorecer a ciertos empleados -los de menores ingresos- no tiende a tal fin mediante un beneficio para éstos, sino a través de una limitante a los derechos de los trabajadores de mayores ingresos. Por lo que hace a la segunda finalidad, se aprecia que aun cuando el combate a la elusión fiscal encuentra apoyo en el texto constitucional -dada la importancia que tienen los recursos fiscales para la consecución de las finalidades sociales que han sido elevadas a la más alta jerarquía normativa-, se estima que las condiciones imperantes antes de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2002, no generaban un fenómeno de elusión fiscal y, por ende, la medida legislativa cuestionada no podía fundamentarse racionalmente en el combate a dicho tipo de conductas. Finalmente, en lo que concierne al fomento al sindicalismo, este Tribunal Pleno concluye que aunque tal finalidad resulta constitucionalmente aceptable y que la fracción XII del artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta efectivamente se encamina a dicho propósito, no sortea la tercera etapa del estudio utilizado, pues la medida legislativa no es proporcional a los fines perseguidos, ya que si bien fomenta la promoción de la organización sindical, ello se pretende a partir de un sistema de desincentivos para la opción contraria, soslayando los derechos del patrón y de los trabajadores. Por todo lo anterior, es evidente que no se justifica razonablemente la afectación a los derechos del patrón a deducir un gasto necesario e indispensable, además de que las limitantes establecidas en este sentido pasan por alto que se trata de prestaciones que encaminadas a la superación física, social, económica o cultural de los trabajadores, así como al mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia, motivo por el cual no resulta deseable que se limite o desincentive su otorgamiento.

I, segundo párrafo, en correlación con lo el requisito de simetría establecido en el artículo 6º, fracción I, ambos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (exclusión de las regalías entre partes relacionadas como componentes del objeto del impuesto que provoca su no deducibilidad por falta de simetría) se enmarca dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución Federal le confiere al Congreso de la Unión?

Considerando lo antes expresado, y dado que el margen de configuración política con que cuenta el legislador encuentra como límite los principios de justicia fiscal que consagra la Ley Fundamental, como ya ha quedado establecido, entonces, respecto a la pregunta formulada en el párrafo precedente (que se planteó desde el numeral 2, páginas arriba) y toda vez que el acto legislativo en estudio NO cumple con el principio constitucional de la debida motivación que se exige en particular a todos los actos de la autoridad legislativa, como se ha revelado en párrafos precedentes, deviene inconcuso que es totalmente cuestionable el ejercicio de las facultades desplegadas por el legislador dirigidas a proscribir la deducibilidad de regalías entre partes relacionadas, dado que ello es contrario a normas de Derecho Internacional (38 Convenios fiscales que tutelan la deducibilidad de regalías entre partes relacionadas) que la Ley Fundamental considera, en conjunción de la misma y de las leyes federales y locales, como ley suprema del Estado mexicano.

En efecto, si bien es cierto que el diseño del sistema tributario, a nivel de leyes, pertenece al ámbito de facultades legislativas, como se ha expresado anteriormente y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política —amplio, mas no ilimitado—, reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo, lo es más cierto aún, como igualmente se desprende del texto constitucional y de la doctrina jurisprudencial invocados, que dicho margen de configuración política no puede ser omnímodo ni arbitrario, **lo que aquí se califica de esa manera dado que, a consecuencia de la medida legislativa en cuestión, como se ha puesto de manifiesto, se vulnera la garantía constitucional de motivación, así como la supremacía de los**

**tratados internacionales suscritos por México, que son exigencias que deben cumplir los actos de la autoridad legislativa.**

### **III. Examen del cumplimiento del principio de equidad y resoluciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación**

#### ***A. Alcance del Principio de Equidad***

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, postula el principio de equidad tributaria al establecer 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.

En este contexto, la equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos y deducciones permitidas, debiendo variar únicamente las tarifas aplicables, de acuerdo con la capacidad contributiva de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad que igualmente tutela el texto constitucional. En síntesis, la equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de equidad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

El Tribunal Pleno, continuando con su tarea de intérprete supremo de los principios constitucionales tributarios, permitiendo con ello dotar a éstos de un significado acorde con la legislación fiscal, ha emitido, entre otras, las jurisprudencias que llevan por rubro: EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS,<sup>265</sup> y

---

<sup>265</sup> Jurisprudencia P./J. 41/97, Pleno, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo V, Junio de 1997, página 43, de la Novena Época, con número de registro 198,403, de rubro y texto: "EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta

EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES.<sup>266</sup>

Así, el principio de equidad en la imposición establece que las personas, en tanto estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentren en iguales condiciones relevantes para efectos tributarios, han de recibir el mismo trato en lo que se refiere al impuesto respectivo.

Igualmente, de esta definición deriva su contrapartida, o sea, el principio de la desigualdad en el trato tributario de las personas que se hallen en condiciones tributarias desiguales. Esto es lógico, ya que toda contribución debe definir su hecho imponible tomando como fundamento, según ya se dijo, un determinado

---

igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) **no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción;** y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.”

<sup>266</sup> Jurisprudencia P./J. 42/97, Pleno, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo V, Junio de 1997, página 36, de la Novena Época, con número de registro 198,402, de rubro y texto: “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.”

tipo de realidades económicas (renta, patrimonio, consumo) que se gravan en cuanto son índices claros de que existe capacidad o aptitud de contribuir por parte de quien se encuentra en esa realidad o situación específica.

Efectivamente, la igualdad no sólo reclama que el ordenamiento jurídico, en su emisión y aplicación, respete las preexistentes situaciones de igualdad entre las personas, sino que exige, asimismo, que el ordenamiento jurídico actúe de tal forma que puedan reconducirse las situaciones de discriminación a situaciones de igualdad.

En adición a lo expuesto, no debe perderse de vista que la aplicación de los criterios anteriormente comentados debe circunscribirse dentro de un ámbito de justicia fiscal que evite las arbitrariedades de la autoridad por un lado, o del gobernado por el otro, toda vez que, como ha quedado expuesto, se está en presencia de un precepto constitucional que contiene al mismo tiempo distintos derechos fundamentales, pero también la obligación individual pública de los gobernados de contribuir para los gastos públicos de los distintos niveles de gobierno.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado que la equidad tributaria consiste en que los gobernados deben recibir el mismo trato cuando se ubican en similar situación de hecho. De ahí que, si una conducta concreta produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable, dicho actuar resultará inconstitucional por inequitativo.<sup>267</sup>

Por tanto, cuando se plantea la existencia de un trato desigual entre sujetos cuya situación jurídica relevante puede estimarse igual, es necesario que la disposición de que se trate pueda ser justificada razonablemente, a fin de

---

<sup>267</sup> Ejecutoria del Amparo en revisión 204/2007, Pepsi-cola Mexicana S. de R. L. de C. V. y otra, 1ª, Sala, SCJN

considerarse que se ajusta a la Ley Fundamental. Para ello debe analizarse si dicho tratamiento diferenciado obedece a una finalidad legítima debidamente instrumentada por el autor de la norma para conseguir la igualdad de hecho, o bien, si se trata de una medida discriminatoria injustificada.

En otras palabras, ante un caso en el que la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos, se debe analizar si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación que deviene violatoria de garantías, como acontece con las motivadas por origen étnico o nacionalidad, género, edad, capacidades diferentes, condición social, condiciones de salud, religión, opiniones, preferencias, estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas humanas y jurídicas, como establece el artículo 1º, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.<sup>268</sup>

En torno a lo antes expresado, sirve de apoyo el contenido de la tesis jurisprudencial número 1a./J. 55/2006, establecida en la novena época por la Primera Sala de la S.C.J.N., consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIV, Septiembre de 2006, p. 75, número de registro 174247, de rubro y texto: IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.<sup>269</sup>

---

<sup>268</sup> Ídem.

<sup>269</sup> “La igualdad en nuestro texto constitucional constituye un principio complejo que no sólo otorga a las personas la garantía de que serán iguales ante la ley en su condición de destinatarios de las normas y de usuarios del sistema de administración de justicia, sino también en la ley (en relación con su contenido). El principio de igualdad debe entenderse como la exigencia constitucional de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, de ahí que en algunas ocasiones hacer distinciones estará vedado, mientras que en otras estará permitido o, incluso, constitucionalmente exigido. En ese tenor, cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación conoce de un caso en el cual la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos, debe analizar si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación constitucionalmente vedada. Para ello es necesario determinar, en primer lugar, si la distinción legislativa obedece a una finalidad objetiva y constitucionalmente válida: el legislador no puede introducir tratos desiguales de manera arbitraria, sino que debe hacerlo con el fin de avanzar en la consecución de objetivos admisibles dentro de los límites marcados por las previsiones constitucionales, o expresamente incluidos en ellas. En segundo lugar, es necesario examinar la racionalidad o adecuación de la distinción hecha por el legislador: es necesario que la introducción de una distinción constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo que el legislador

Si bien dicha tesis hace referencia a la garantía de igualdad, es criterio reiterado de nuestro más Alto Tribunal que el principio tributario de equidad no es más que la proyección en materia impositiva del valor superior de igualdad consagrado en el artículo 1º, de la Constitución Federal, toda vez que aquél incorpora la justicia en el ámbito financiero-tributario, revistiéndosele así de la naturaleza de principio constitucional, al tenor del cual el legislador, al establecer una contribución así como sus elementos esenciales y variables, debe tener en cuenta la igualdad o desigualdad de condiciones cualitativas y/o cuantitativas existentes entre los sujetos a los que se encuentra dirigida la regulación de que se trate.<sup>270</sup>

Lo anterior, inclusive, ha sido plasmado a través de la tesis de jurisprudencia 1a./J. 97/2006, de rubro “EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD”<sup>271</sup>.

---

quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido. En tercer lugar, debe cumplirse con el requisito de la proporcionalidad: el legislador no puede tratar de alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional, de manera que el juzgador debe determinar si la distinción legislativa se encuentra dentro del abanico de tratamientos que pueden considerarse proporcionales, habida cuenta de la situación de hecho, la finalidad de la ley y los bienes y derechos constitucionales afectados por ella; la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por último, es de gran importancia determinar en cada caso respecto de qué se está predicando con la igualdad, porque esta última constituye un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se predica siempre de algo, y este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de las leyes, porque la Norma Fundamental permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al Juez a ser especialmente exigente cuando deba determinar si el legislador ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado.”

<sup>270</sup> *Ibidem*.

<sup>271</sup> Tesis jurisprudencial 1a./J.97/2006, establecida en la novena época por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXV, correspondiente a enero de dos mil siete, con número de registro 173569, cuyo texto se reproduce a continuación: “La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé diferentes facetas de la igualdad y se refiere a ella tanto en un plano general como en el contexto de un ámbito material específico, sin establecer casos de excepción en su aplicación. Así, el artículo 31, fracción IV, constitucional proyecta las exigencias del principio de igualdad sobre el ámbito impositivo, es decir, la garantía de equidad tributaria es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, por lo que no tiene menor o mayor valor que la igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales. Por otra parte, debe tenerse presente que este Alto Tribunal ha delimitado el contenido de la garantía de equidad tributaria, precisando que ésta radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen. En ese sentido,

Igualmente, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que la equidad radica en dar un trato igual a los iguales y uno desigual a los desiguales, aunque se ha reconocido que no toda desigualdad de trato establecida en la ley supone una violación a dicho principio, siempre y cuando se den razones objetivas que justifiquen el diverso trato.<sup>272</sup> Aunado a lo expresado, la existencia de una justificación debe apreciarse en relación con la finalidad y con los efectos de la medida examinada.<sup>273</sup>

En este tenor, una diferencia de trato que repercuta sobre un derecho tutelado por la Constitución no sólo debe atender a una **finalidad legítima**, sino que también debe considerar que exista una **razonable relación entre los medios empleados y el fin que se persiga**. Así, el trato diferenciado que se concede en la ley a dos situaciones de hecho no constituirá una discriminación, siempre y cuando se cumplan las siguientes exigencias:

- Que las circunstancias de hecho sean distintas;

---

tratándose de disposiciones legales que no corresponden al ámbito específico de aplicación de la garantía de equidad tributaria -es decir, que no se refieren a contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias, así como en los casos de normas que tengan repercusión fiscal y sean emitidas por el Poder Ejecutivo- los argumentos que reclaman la existencia de un trato diferenciado o discriminatorio entre dos personas o grupos deben analizarse en el contexto más amplio, esto es, a la luz de la garantía de igualdad.”

<sup>272</sup> Así se desprende de la jurisprudencia del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, número P./J. 41/97, la cual se puede consultar a foja 43 del tomo V, de junio de mil novecientos noventa y siete, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, cuyo rubro y contenido se transcriben a continuación: “EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.”

<sup>273</sup> Ejecutoria del Amparo en revisión 204/2007, Pepsi-cola Mexicana S. de R. L. de C. V. y otra, 1ª, Sala, SCJN.

- Que la decisión del tratamiento diferente esté fundada en un fin aceptado constitucionalmente;
- Que la consecución de dicho fin por los medios propuestos sea posible y, además, adecuada.

De esta manera, el examen de constitucionalidad debe analizar la disposición de que se trate a fin de determinar si la actuación de la autoridad es acorde a la exigencia constitucional. Lo anterior sirve como una guía para dar respuesta a la pregunta que debe hacerse en todo problema relacionado con un tratamiento diferenciado vinculado con el principio de equidad: ¿cuál es el criterio relevante para establecer un trato desigual? o, en otras palabras, ¿es razonable la justificación ofrecida para el establecimiento de un trato desigual?<sup>274</sup>

Al respecto, cabe traer a cuenta lo expresado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:<sup>275</sup>

“En relación con lo anterior, resulta necesario precisar que en el caso de normatividad con efectos económicos o tributarios —como lo es la reclamada en la especie—, por regla general, el análisis debe ser *poco estricto*, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el económico, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado. En efecto, en tales esferas, un control muy estricto llevaría al juez constitucional a sustituir la función legislativa del Congreso, pues no es función del Poder Judicial Federal, sino de los órganos políticos, entrar a analizar si esas clasificaciones económicas son las mejores o resultan necesarias.

“Para este Alto Tribunal es claro que la fuerza normativa del principio democrático y del principio de separación de poderes tiene como consecuencia obvia que los otros órganos del Estado —y entre ellos, el juzgador constitucional— deben respetar la libertad de configuración con que cuentan el Congreso y el Ejecutivo, en el marco de sus atribuciones.

“Así, si dichas autoridades tienen mayor discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que en esos temas las posibilidades de injerencia del juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada.

---

<sup>274</sup> Ídem.

<sup>275</sup> *Ibidem*.

“Por el contrario, en aquellos asuntos en que el texto constitucional limita la discrecionalidad del Congreso o del Ejecutivo, la intervención y control del tribunal constitucional debe ser mayor, a fin de respetar el diseño establecido por ella. En esas situaciones, el escrutinio judicial debe entonces ser más estricto, por cuanto el orden constitucional así lo exige. Conforme a lo anterior, la severidad del control judicial se encuentra *inversamente relacionada con el grado de libertad de configuración* por parte de los autores de la norma —el Congreso en circunstancias ordinarias, o bien, el Ejecutivo, como acontece en el presente caso—.

“Así se desprende de la tesis de jurisprudencia 1a./J. 84/2006 de esta Primera Sala de rubro “ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES”.<sup>276</sup>”

### ***B. Trato diferenciado que se cuestiona***

En el caso, se pone de manifiesto un trato diferenciado que se materializa mediante la disposición legislativa contenida en el artículo 3º, fracción I, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, por virtud de la cual se

---

<sup>276</sup> Tesis de jurisprudencia 1a./J. 84/2006, establecida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo XXIV, noviembre de 2006, página 29, cuyo texto se transcribe a continuación: “Acorde con las consideraciones sustentadas por la Primera Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 1a. CXXXIII/2004, de rubro: “IGUALDAD. CASOS EN LOS QUE EL JUEZ CONSTITUCIONAL DEBE HACER UN ESCRUTINIO Estricto DE LAS CLASIFICACIONES LEGISLATIVAS (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS).”, siempre que la acción clasificadora del legislador incida en los derechos fundamentales garantizados por la Constitución, será necesario aplicar con especial intensidad las exigencias derivadas del principio de igualdad y no discriminación. De igual manera, en aquellos asuntos en que el texto constitucional limita la discrecionalidad del Congreso o del Ejecutivo, la intervención y control del tribunal constitucional debe ser mayor, a fin de respetar el diseño establecido por ella. Para este Alto Tribunal es claro que la fuerza normativa del principio democrático y del principio de separación de poderes tiene como consecuencia obvia que los otros órganos del Estado -y entre ellos, el juzgador constitucional- deben respetar la libertad de configuración con que cuentan el Congreso y el Ejecutivo, en el marco de sus atribuciones. Conforme a lo anterior, la severidad del control judicial se encuentra inversamente relacionada con el grado de libertad de configuración por parte de los autores de la norma. De esta manera, resulta evidente que la Constitución Federal exige una modulación del juicio de igualdad, sin que eso implique ninguna renuncia de la Corte al estricto ejercicio de sus competencias de control. Por el contrario, en el caso de normatividad con efectos económicos o tributarios, por regla general, la intensidad del análisis constitucional debe ser poco estricta, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el económico, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada. En tales esferas, un control muy estricto llevaría al Juez constitucional a sustituir la competencia legislativa del Congreso —o la extraordinaria que puede corresponder al Ejecutivo—, pues no es función del Poder Judicial Federal, sino de los órganos políticos, entrar a analizar si esas clasificaciones económicas son las mejores o si éstas resultan necesarias”.

excluye del objeto del impuesto al “*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*”; ello, en correlación con el diverso 6, fracción I, del mismo ordenamiento legal, produce como secuela la imposibilidad jurídica de tomar la deducción de las erogaciones por regalías entre partes relacionadas.

Así, se propicia una discriminación frente a los sujetos del mismo tributo que realizan erogaciones por regalías entre partes relacionadas (donde se proscribió al deducibilidad) respecto de quienes las llevan a cabo con partes independientes (aquí se permite la deducibilidad).

El tema que nos ocupa ya se ha examinado a la luz del principio tributario de equidad donde la Jurisprudencia 1a./J. 112/2007, de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación<sup>277</sup> reconoció que las ‘partes relacionadas’ son colectivos o grupos de sujetos distintos a las ‘partes independientes’, por lo que no existe impedimento constitucional para que el legislador les confiera trato diferenciado en materia tributaria.

En el mismo sentido se pronunció la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el amparo en revisión 501/2009, durante las Sesiones Ordinarias del Pleno celebradas los días 04 y 08 de febrero del 2010, habiéndose resuelto por una mayoría de ocho votos a favor de la propuesta modificada **consistente en declarar infundado el agravio ya que el artículo 3º fracción I párrafo segundo, en relación con el diverso 6º fracción I, ambos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, no violenta la garantía de equidad tributaria al imposibilitar la deducción de los enteros efectuados por concepto de regalías entre partes relacionadas**; con el voto en contra del señor Ministro Cossío Díaz por el sobreseimiento y de los señores Ministros Aguirre Anguiano y

---

<sup>277</sup> Véase: Jurisprudencia 1a./J. 112/2007, de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con Registro 171638, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, XXVI, Agosto de 2007, p. 310, que lleva por Rubro: RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005).

Luna Ramos a favor del proyecto original que confería el amparo y protección de la Justicia Federal a los quejosos.

En esa guisa, y dado que el tema de equidad en el impuesto empresarial a tasa única ha quedado resuelto por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sería improductivo insistir en contra de ello; por ende, nuestras consideraciones relativas a la medida legislativa en cuestión se han centrado en el examen del cumplimiento de la garantía de debida motivación al amparo del artículo 16 de la Constitución Federal, cuestión novedosa que aún no ha sido materia de examen en nuestro Máximo Tribunal.

### ***C. Consideraciones sobre la finalidad de la medida legislativa***

Como ya quedó dicho, es a partir del análisis del proceso legislativo que originó la exclusión en el objeto del impuesto empresarial a tasa única respecto de las regalías entre partes relacionadas, como identificamos la finalidad auténtica que se persigue con la implementación de la medida legislativa a debate, sin embargo, a juicio del legislador, **tal finalidad consiste en recuperar la recaudación que se pierde por la deducibilidad de ese tipo de gastos en el impuesto sobre la renta, lo que podría ocurrir igualmente en el impuesto empresarial a tasa única de haberse permitido en este tributo las mismas deducciones.**

En esa guisa, y dado que la pérdida en la recaudación antes referida tiene como causa inmediata el consentimiento del Estado mexicano, manifestado al suscribir los treinta y ocho convenios en materia fiscal, como ya quedó expresado con anterioridad, primeramente **se estima que la finalidad de recuperar la pérdida de recaudación aludida no puede considerarse legítima.**

Ello aunado al hecho de que la erosión en el impuesto sobre la renta se pretende recuperar a través del nuevo impuesto empresarial a tasa única, pero no con cargo al residente en el extranjero beneficiario de los pagos por esas regalías,

sino que, indebidamente, con cargo al patrimonio del residente en México que efectúa tales erogaciones.

Igualmente, hemos visto que la medida legislativa a debate conculca el principio de supremacía constitucional de los tratados internacionales, pues mediante esos instrumentos jurídicos México se comprometió a tutelar la deducibilidad de los pagos de regalías entre partes relacionadas, con la única excepción de que dichos pagos no se hubieren pactado a valores de mercado, siendo que en la especie, la medida legislativa en cuestión proscribía la deducibilidad de los pagos de regalías entre partes relacionadas no obstante que dichos pagos si se hubiesen pactado a valores de mercado.

Por consiguiente, la finalidad de la medida legislativa a debate no puede considerarse objetiva y constitucionalmente válida, en razón de que los medios escogidos por el legislador no comparten su carácter de razonables y racionales con el fin trazado, pues con éste se vulneran otras exigencias constitucionales como lo es la supremacía de los tratados internacionales.

#### ***D. Consideraciones sobre la proporcionalidad de la medida legislativa***

Lo antes expresado igualmente revela que la medida legislativa es desmedida o desproporcional,<sup>278</sup> pues ante un abanico de posibilidades para recuperar recaudación, el autor de la norma optó simplemente por transferir la carga del tributo al sujeto que ve disminuido su patrimonio por las erogaciones o pagos de regalías, lo que significa que este sujeto deberá contribuir al gasto público por ingresos ajenos, o sea, por los ingresos del beneficiario de los pagos por regalías, quien por mandato legislativo no quedó sujeto a imposición en el impuesto

---

<sup>278</sup> La 'proporcionalidad' a la que se alude en el epígrafe tiene un sentido diverso al que se desprende del principio de "proporcionalidad de los tributos" cuyo concepto tiene como eje central a la capacidad económica del causante. Así, en este caso, la proporcionalidad se entiende como la adecuación de la medida legislativa con el fin trazado, es decir, la proporcionalidad que guarda la medida, frente a la finalidad pretendida.

empresarial a tasa única.

Sin el ánimo de examinar el abanico de posibilidades para recuperar recaudación en el caso a debate, simplemente, a guisa de ejemplos, se observa que el Estado mexicano bien pudo renegociar los convenios fiscales que limitan la recaudación en la fuente, o bien, pudo instrumentar la causación del impuesto al valor agregado a cargo del residente en el extranjero que realiza las actividades de otorgamiento del uso o goce de bienes intangibles que se usen en el país y den lugar al pago de regalías, permitiéndose el traslado a cargo de residentes en México o, en su defecto, mediante la creación de un impuesto indirecto al consumo de regalías entre partes relacionadas, por citar solamente tres medidas alternas sin caer en la que se tilda de extrema, desmedida y desproporcional.

Sin embargo, del examen de los puntos considerativos o motivacionales del acto legislativo en cuestión, no se desprende que el autor de la norma haya considerado alguna vía menos gravosa para el derecho u otras medidas que lesionen en menor grado los derechos del causante del tributo, por lo cual, es obvio que la medida adoptada no puede calificarse de necesaria y mucho menos legítima.

### ***E. Consideraciones relativas a la justificación ofrecida para el establecimiento de un trato desigual***

El motivo central de la medida legislativa a debate, aducido por el creador de la norma, se revela cuando afirma que: “La relación existente entre partes relacionadas, permite flexibilizar las operaciones que realizan entre ellas, situar el ingreso en el extranjero en regímenes fiscales preferentes o países en el extranjero que otorgan beneficios a la propiedad de intangibles;” así como cuando sostiene que: «Las regalías, al ser bienes intangibles, son de fácil movimiento, de difícil control para la autoridad fiscal, lo que facilita prácticas elusivas».

Tales motivos revelan la presunta ausencia de una legislación que permita combatir las prácticas de elusión fiscal que supuestamente se desarrollan a través de operaciones que involucran regalías entre partes relacionadas; sin embargo, como ya quedo dicho, ello es infundado, dado que nuestra legislación interna, así como la de carácter internacional, están en armonía con los estándares internacionales que protegen a los Estados Contratantes en contra de la erosión de la recaudación que se puede producir a causa de tales operaciones entre partes relacionadas; por lo cual, se estima que el trato desigual que propicia la medida legislativa en cuestión no puede sustentarse racionalmente en el combate a dicho tipo de conductas, dado que la pérdida de recaudación proviene de otras circunstancias, como lo son, las limitaciones para imponer un gravamen superior al 10%, en la mayoría de los casos, respecto de los pagos por regalías a partes relacionadas residentes en el extranjero, restricciones que se contienen en los tratados en materia fiscal.

En el mismo tenor, si el autor de la norma estimó idóneo dar un trato desigual entre los sujetos que realizan erogaciones por concepto de regalías, unos a favor de partes relacionadas y los otros a partes independientes, es irrefutable que debió dar argumentos válidos y suficientes que hagan aceptable la razón para que los sujetos citados en primer término sean los únicos que se vean afectados por las medidas adoptadas; siendo que en la especie, como se ha revelado, no se colma esta exigencia y, por el contrario, de manera arbitraria se sacrifican otros principios y garantías constitucionales.

Por las razones expresadas en los incisos C al E que preceden, se estima que el trato desigual que provoca la medida legislativa en cuestión no pasa la prueba de constitucionalidad a la luz de los criterios jurisprudenciales que se han invocado.

## Conclusiones

### **LAS FUNCIONES DEL ESTADO, LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LOS LÍMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA.**

**1. ESTADO SOCIAL Y FEDERALISMO.** El Estado Social, sustancialmente orientado al bien común, ha encontrado en el federalismo, forma superior de los ideales del Estado democrático, el campo donde se desarrollan la responsabilidad y competencia del Estado y su Administración para intervenir en la configuración social, dentro del marco de los principios de libertad, solidaridad y justicia.

**2. FUNCIONES DEL ESTADO.** Ejecutar los actos administrativos a su exacta observancia, legislar y juzgar son tres funciones a las cuales el Estado no puede renunciar; su cumplimiento significa que el Estado cumple con la sociedad y lleva implícita la existencia de una distribución de competencias concretas, sin interferencias, que faciliten las relaciones de coordinación entre sus propios órganos y las relaciones de supra a subordinación del Estado con sus gobernados. Nuestra nación ha sido cuidadosa en respetar sus competencias previstas en la Constitución Federal, sin interferencias entre los poderes de la Unión y observando el principio de separación de poderes que consagra nuestra Carta Fundamental.

**3. ACTIVIDAD FINANCIERA.** El Estado, para la ejecución de sus finalidades, a través del Poder Ejecutivo desarrolla una actividad que se encamina a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales; para ello, el Estado se procura de ingresos, administra su patrimonio y aplica los recursos obtenidos para cumplir con sus fines.

**4. DERECHO FISCAL Y DERECHO TRIBUTARIO.** El Derecho Fiscal regula todo lo relativo a los ingresos que el Estado obtiene en el ejercicio de sus funciones. El Derecho Tributario norma las materias relativas a la actuación del Estado en uso del poder de imposición o creación de tributos. En consecuencia, el tema en estudio, relativo a las regalías entre partes relacionadas en el impuesto empresarial a tasa única, se debe abordar dentro del marco del Derecho Tributario, para identificar las posibles irregularidades de la norma respecto de los principios constitucionales de justicia tributaria.

**5. POTESTAD Y COMPETENCIA TRIBUTARIA.** La idea del *bien común* no se puede alcanzar sin los fondos necesarios para cumplir con la misión del Estado. De esta manera, la potestad tributaria se manifiesta en el campo legislativo con la creación de las normas que establecen las situaciones generales, que al concretarse en la actividad o la actuación de los particulares, quedarán sometidas a la competencia tributaria del Ejecutivo, por consiguiente, nuestro estudio se ha centrado en el examen de la potestad tributaria relacionado con los límites que le imponen los principios de justicia fiscal.

**6. CONSTITUCIÓN, DERECHOS FUNDAMENTALES Y GARANTÍAS INDIVIDUALES.** La Constitución es la norma suprema que organiza a los poderes del Estado y protege los derechos fundamentales de las personas. Éstos, constituyen prerrogativas inmanentes del ser humano que no provienen de ley alguna, sino directamente de la calidad y de los atributos naturales del mismo, para el cabal desenvolvimiento de su personalidad frente al poder público. La Constitución los arropa mediante el establecimiento de normas de rango supremo que se traducen en medios de salvaguarda: las garantías individuales.

**7. LA OBLIGACIÓN DE CONTRIBUIR AL GASTO PÚBLICO.** Como cualquier obligación elevada a rango constitucional, la de contribuir es una que tiene una trascendencia mayúscula, pues no se trata de una simple imposición soberana,

derivada únicamente de la potestad del Estado, sino que obedece a un deber de solidaridad, tiene una vinculación social, una aspiración más alta, vinculada a los fines perseguidos por la propia Constitución; por lo tanto, si bien es cierto que el sistema tributario tiene como objetivo el recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, lo es igualmente cierto que ese sistema debe desarrollarse de manera que el mismo resulte justo -equitativo y proporcional-, con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más adecuada distribución del ingreso y la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la Carta Magna, como lo ha determinado la jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal.

**8. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA FISCAL, LIMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA.** El artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, además de establecer la obligación de contribuir al gasto público incorpora una serie de derechos públicos subjetivos de los gobernados, a los que se les confiere el rango de **principios: proporcionalidad, equidad y legalidad, los cuales** constituyen la proyección a la materia tributaria de diversas garantías individuales que se consagran en la parte dogmática de nuestra Ley Fundamental:

**8.1 Proporcionalidad.** El principio de proporcionalidad viene a ser la proyección en materia fiscal de la garantía al patrimonio de los gobernados, que se tutela al tenor de lo dispuesto por el artículo 14 Constitucional, en la parte que se establece: Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos [...].

**8.2 Equidad.** El principio de equidad tributaria es la proyección, sobre el ámbito impositivo, de la garantía de igualdad consagrada en el artículo 1º constitucional, por lo que no tiene menor o mayor valor que la igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales.

**8.3 Legalidad.** El principio de legalidad exige que los tributos emanen de una

Ley, formal y material, constituye a su vez la proyección a la materia impositiva de la garantía de legalidad consagrada en los artículos 14 y 16 del texto constitucional, la cual consiste, medularmente, en que las autoridades del Estado sólo pueden actuar cuando la ley se lo permite, en la forma y los términos determinados por ella; constituye a su vez, la proyección del principio general de derecho que reza: “nullum tributum sine lege.”

Por lo tanto, la proporcionalidad, la equidad y la legalidad de los tributos constituyen el umbral que no debe traspasar la potestad tributaria del Estado

## **PRINCIPIOS DOCTRINALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA**

**9. POSTULADOS.** La doctrina tributaria ha venido acuñando diversos principios, a los cuales se les ha denominado indistintamente: garantías de justicia fiscal de los tributos, principios materiales de justicia tributaria, principios de derecho tributario, o simple y sencillamente principios de la imposición.

**10. INICIO DEL DEBATE.** Adam Smith, con su obra “La Riqueza de las Naciones”, es quien fija el debate, desde el año de 1776, con sus cuatro reglas o principios teóricos de la tributación: equidad, certidumbre, economicidad y comodidad en la recaudación; postulados cuya vigencia sigue reconociéndose en nuestros días. Dos siglos más tarde, Fritz Newmark, maestro de la hacienda germana, trajo a la luz pública su obra “Principios de la Imposición”, en el año de 1970. Newmark realizó una investigación que abarca la estructura tributaria completa, es decir, más allá de los postulados cuya observación trasciende directamente en la esfera jurídica de los contribuyentes. De las cuatro reglas tributarias de Adam Smith nada menos que tres forman parte de los seis principios jurídico-tributarios y técnico-tributarios de Newmark: certidumbre, economicidad y comodidad.

**11. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA.** La

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 31, fracción IV, ha reconocido medularmente los principios de justicia fiscal postulados por los autores clásicos antes citados: generalidad, igualdad, proporcionalidad y certidumbre.

## **EXAMEN DE LOS ELEMENTOS DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA Y SU ANALOGÍA CON EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

### **12. EXAMEN COMPARATIVO DE LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.**

**12.1 PRIMER ACERCAMIENTO.** Un primer examen comparativo de los elementos del impuesto empresarial a tasa única –sujeto, objeto, base y tasa- con los relativos del impuesto sobre la renta nos permitió observar que estos tributos comparten medularmente sus elementos, que son impuestos de renta mundial, que gravan la riqueza de los sujetos a nivel de sus utilidades mediante el método de resta (ingresos menos deducciones), que básicamente son clasificables como impuestos directos, y que su coexistencia y complementariedad es evidente. De ello se concluye que renta y empresarial a tasa única son tributos análogos, complementarios y de la misma naturaleza jurídica, conclusión que se fortalece en el numeral 15, primer párrafo, más adelante.

**12.2. AMPLIACIÓN DEL EXAMEN.** Extendiendo su análisis, son visibles las similitudes y distintivos que caracterizan a los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única:

- a.** Ambos tributos son de renta mundial (se rigen por un sistema de asignación impositiva combinado: personalista –*renta mundial con base en la residencia*- y territorial –*grava ingresos de la fuente*-);
- b.** El imperio del impuesto a la renta alcanza la totalidad de los ingresos del causante, sin importar de qué actividades provengan o de la forma en

que los ingresos se manifiesten (en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito), mientras que en el empresarial a tasa única su objeto se acota a los ingresos efectivamente percibidos (flujo de efectivo) por tres actividades (enajenación, prestación de servicios independientes y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes);

- c.** La gama de deducciones autorizadas en renta es más extensa que en el empresarial a tasa única, aunque en éste las deducciones se toman de inmediato cuando se erogan y no existe el diferimiento respecto a las inversiones como en renta;
- d.** El nuevo impuesto reconoce ciertos gastos, costos y las pérdidas incurridas mediante un novedoso sistema de créditos fiscales, que incluyen el acreditamiento del impuesto sobre la renta propio, mientras que en renta las deducciones, salvo por inversiones, se reconocen cuando se realizan y el costo de los bienes y servicios se difiere al momento de la venta.
- e.** Las deducciones en el impuesto empresarial a tasa única se rigen por un sistema de simetría fiscal (salvo contadas excepciones se deducen solamente las erogaciones a favor de contribuyentes del mismo tributo);
- f.** El impuesto empresarial a tasa única grava las retribuciones a los factores de la producción. Por una parte grava al '*capital*' mediante la exclusión del objeto del impuesto por lo que toca a las regalías entre partes relacionadas y a los intereses que no forman parte del precio y, por la otra parte grava al '*trabajo*', a través de la no deducibilidad de los sueldos, salarios, participación a los trabajadores en las utilidades de las empresas, etc., y de las aportaciones de seguridad social;
- g.** La base imponible del impuesto a la renta es la utilidad jurídica, mientras que la base del impuesto empresarial a tasa única se integra con una especie de 'utilidad' engrosada con las retribuciones a los factores de la producción;
- h.** Aún cuando ambos tributos son clasificables como personales y directos, el empresarial a tasa única se torna indirecto al gravar incidentalmente a

los factores de la producción en manos de su consumidor o sujeto del impuesto. Por ello, consideramos que el impuesto empresarial a tasa única es híbrido (directo, e indirecto).

**13. IMPUESTO MÍNIMO O DE CONTROL.** El impuesto empresarial a tasa única, en palabras del autor de la norma, se diseñó como impuesto mínimo o de control del impuesto sobre la renta. Por ende, se colige que lo anterior explica el porqué la obligación tributaria debe cumplirse en forma conjunta con la del impuesto a la renta, para que los sujetos contribuyan materialmente a través del pago del tributo que resulte en cantidad mayor, lo que se logra mediante la figura del acreditamiento del impuesto a la renta contra el empresarial a tasa única.

**14. FINALIDADES Y NATURALEZA DEL NUEVO GRAVAMEN.** Igualmente, el creador de la norma señaló que la finalidad del impuesto empresarial a tasa única consistía en gravar las retribuciones a los factores de la producción (capital y trabajo); con ello, es de entenderse que el novedoso impuesto además de gravar una especie de utilidad que se obtiene mediante el método de resta (ingresos menos deducciones) grava ciertas erogaciones por retribuciones a los factores de producción que quedan engrosadas en la base del tributo a guisa de *“renta consumida o gastada”* (en forma similar a los impuestos indirectos o al consumo).

**15. RECONOCIMIENTO DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA POR LOS PAÍSES MIEMBROS DE LA OCDE.** Las características del novedoso impuesto, que en las conclusiones anteriores se han reseñado sucintamente, llevaron a los países miembros de la OCDE, con quienes México tiene celebrados treinta y ocho convenios en materia fiscal, a considerar que el impuesto empresarial es un impuesto de los comprendidos en esas convenciones internacionales, por lo que en este contexto, igualmente se concluyó que el impuesto empresarial a tasa única puede concebirse como un tributo de naturaleza análoga a la del impuesto sobre la renta, cuestión que además se ha reconocido en los recientes tratados fiscales que México ha celebrado con Islandia

y Barbados. Al respecto, se anota que los Estados Unidos de Norteamérica reservó su pronunciamiento a un estudio del tributo, pero anunció su consentimiento para reconocer el acreditamiento del impuesto empresarial a tasa única contra el impuesto sobre la renta americano en tanto se concluye el estudio citado.

En oposición al reconocimiento internacional de nuestros tratados fiscales que se reseña sucintamente en el párrafo precedente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que el impuesto empresarial a tasa única es distinto al impuesto sobre la renta, tiene un objeto diferente, una mecánica novedosa, es de corte directo, personal, y que además de gravar una especie de utilidad, también grava a los factores de la producción; en general, ha determinado que no se trata de una nueva versión del impuesto sobre la renta.

De conformidad con lo anteriormente reseñado, y debido al pronunciamiento de nuestro Más Alto Tribunal en el sentido de que el impuesto empresarial a tasa única es un tributo diferente al impuesto sobre la renta, criterio que se opone al reconocimiento internacional de los países con los que México tiene celebrado tratados fiscales en vigor, quienes consideran al impuesto empresarial a tasa única como impuesto sobre la renta, se vislumbra la posibilidad de que los países miembros de la OCDE rechacen el acreditamiento del impuesto empresarial a tasa única contra su impuesto a la renta, lo que de presentarse puede dar lugar a que México derogue los Títulos II y IV, Capítulos II y III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, como está previsto en el Artículo Décimo Noveno de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y, además, a que en el impuesto empresarial a tasa única se legisle para homologar el tratamiento a regalías e intereses de conformidad con lo establecido en los Convenios fiscales en vigor; todo ello, con la finalidad de que nuestro país cumpla con sus compromisos internacionales y que el impuesto empresarial a tasa única sea acreditable en el extranjero al considerarse como impuesto sobre la renta.

**16. EXCLUSIÓN DE REGALÍAS.** El examen realizado en torno al sistema con el que se desarrolla el impuesto empresarial a tasa única nos permitió conocer que por mandato legislativo se excluyeron de las actividades objeto del tributo las relativas al otorgamiento del uso o goce temporal de bienes intangibles entre partes relacionadas residentes en México o en el extranjero que den lugar al pago de regalías. Esta disposición, aunada al novedoso requisito de simetría que se exige para que procedan las deducciones autorizadas, nos lleva a concluir que en el impuesto empresarial a tasa única quedó proscrita la deducibilidad de las erogaciones por regalías entre partes relacionadas residentes en el país o en el extranjero que provengan del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes intangibles.

**17. REGALÍAS POR INTANGIBLES QUE SON OBJETO DEL IMPUESTO.** Debido a que las erogaciones por concepto de regalías igualmente provienen de actividades de prestación de servicios, como es el caso de la transferencia de tecnología y de informaciones relativas a experiencias comerciales, industriales o científicas (Know-How), actividades que no fueron excluidas del objeto del tributo, se concluye que las erogaciones por regalías de estas especies si forman parte del objeto del tributo, por lo que es obligatoria la acumulación de ingresos y procedente las deducciones correspondientes en términos de lo establecido en la ley de la materia.

### **EXAMEN DEL RÉGIMEN LEGAL APLICABLE A LAS REGALÍAS ENTRE PARTES RELACIONADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA EN SEDE DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA.**

El examen se centró en la regularidad constitucional en materia de principios de justicia fiscal de la medida legislativa que excluyó del objeto del impuesto empresarial a tasa única a las actividades de otorgamiento del uso o goce temporal de bienes intangibles que dan lugar al pago de regalías entre partes

relacionadas residentes en México o en el extranjero (*artículo 3º, fracción I, segundo párrafo*), misma que en conjunción con el requisito de 'simetría' incorporado en la norma hace que las erogaciones por retribuciones a los factores de la producción se tornen deducciones improcedentes (*artículo 6º, fracción I*).

## **18. PROPORCIONALIDAD**

Mediando el examen integral de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, conocimos que los sujetos del impuesto están imposibilitados legalmente para deducir las erogaciones por regalías entre partes relacionadas residentes en el país o en el extranjero que provengan del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes intangibles, por lo cual procedimos a relacionar esa medida legislativa con las exigencias del principio de proporcionalidad tributaria que postula el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo que nos llevó a concluir:

**18.1** Que el nuevo tributo no reconoce la deducibilidad de las citadas erogaciones a pesar de que éstas califiquen de estrictamente indispensables para la generación de los ingresos objeto de esta contribución;

**18.2** Que bajo el sistema de normas que regulan el tratamiento a las erogaciones por regalías entre partes relacionadas es legalmente imposible la determinación de una autentica utilidad, es decir, de un ingreso neto genuino;

**18.3** Que la carga del tributo recae en el sujeto que ve disminuido su patrimonio al efectuar erogaciones por regalías entre partes relacionadas (consumidor);

**18.4** Que la base impositiva de los sujetos del tributo se engrosa artificialmente con elementos exógenos a su auténtica capacidad contributiva, como son los ingresos del beneficiario de los pagos por regalías entre partes relacionadas, empero, que ello se explica por las finalidades que llevaron al legislador al diseño del tributo;

**18.5** Que el beneficiario de los pagos por esas regalías escapa a la imposición del tributo (no sujeción);

**18.6** Que en el caso se pone de manifiesto que no existe una estrecha relación entre el hecho imponible y la base del tributo (*la base se engrosa incidentalmente con las retribuciones a los factores de la producción, en el caso, el capital en su especie de regalías entre partes relacionadas*) dado que las retribuciones a los factores de la producción no formaron parte del hecho imponible (aspecto objetivo u objeto que pretendió gravar el legislador); empero, dado que el principio de legalidad no llega al extremo de exigir que la materia imponible quede redactada dentro del hecho imponible, debe concluirse que el impuesto empresarial a tasa única es un tributo novedoso que incorpora el criterio de 'simetría fiscal' y excluye de su objeto a las retribuciones a los factores de la producción, por lo que en ese entendido no conculca el principio de proporcionalidad constitucional. En igual sentido se pronunció la Suprema Corte de Justicia de la Nación y determinó que el impuesto empresarial a tasa única no conculca el principio de proporcionalidad tributaria.

## **19. MOTIVACIÓN «primera parte»**

Mediando un examen a fondo de los dos tributos, renta y empresarial a tasa única, advertimos que, en esencia, el nuevo tributo persigue la finalidad de recuperar la erosión que sufre el impuesto a la renta por la deducibilidad que éste reconoce a los pagos por regalías entre partes relacionadas. Dado que el legislador no explicó satisfactoriamente, a nuestro juicio, las causas que generan esa pérdida de recaudación para motivar debidamente el acto legislativo, examinamos los treinta y ocho Convenios para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta (en lo sucesivo convenios o tratados fiscales) que México ha suscrito con el mismo número de Estados Contratantes y observamos que el Estado mexicano se comprometió internacionalmente a limitar el gravamen por regalías en la fuente a una tasa que no debe de exceder, en la mayoría de los casos, del 10% en el impuesto sobre la

renta mexicano. Así, se concluye:

**19.1** Que por virtud de la mayoría de los convenios referidos México pierde recaudación en el impuesto a la renta a razón del 20% de las regalías que los residentes en el país pagan a favor de residentes de los otros Estados Contratantes *(30% por la deducción autorizada a residentes en México menos 10% que se retiene por pagos al extranjero)*.

**19.2** Que México no debe dolerse de la citada erosión en el impuesto sobre la renta cuando ésta deriva de su consentimiento al haber suscrito los treinta y ocho tratados internacionales en materia fiscal vigentes y que, por vía de consecuencia, los motivos del legislador relacionados con la pérdida de recaudación en cita simplemente deberían de considerarse inoperantes por insuficientes.

En los debates en torno a la equidad del tributo que se conocieron a través de las Sesiones Públicas Ordinarias del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, celebradas en enero y febrero de 2010, diversos Ministros y Ministras coincidieron en que el acto legislativo carecía de la debida motivación; se dijo: *“las razones que supuestamente avalarían la existencia del tratamiento diferenciado (se refieren al trato desigual que la ley confiera a ‘partes no relacionadas’ respecto de ‘partes independientes’), no resultan adecuadas en el contexto de justificación en el que el legislador se manifiesta, sino que resultan cuando menos cuestionables y simplistas al ser hipotéticas o poco comprobables”*

**19.3** Igualmente, toda vez que en el caso, el Estado mexicano no puede dar marcha atrás a los convenios suscritos con treinta y ocho Estados Contratantes, dado que el gravamen en la fuente a razón del 10% por concepto de regalías es el estándar aceptado internacionalmente, y como tampoco puede afectar los derechos que emanan a favor de los residentes en países con los que hemos celebrado y tenemos en vigor tratados fiscales, se concluye que el autor de la norma diseñó el impuesto empresarial a tasa única para recuperar la erosión del

impuesto sobre la renta, indebidamente con cargo al patrimonio de los residentes en el país; lo cual, además de poner en desventaja a los mexicanos respecto de sus socios comerciales extranjeros, nos parece a todas luces injusto.

**19.4** El silencio del legislador en torno a los motivos o causas verdaderas que ocasionan la erosión del impuesto sobre la renta y que derivan de los convenios fiscales en cita, a nuestro juicio constituye causa adicional para considerar que la medida legislativa que anula la deducibilidad de los pagos por regalías entre partes relacionadas para efectos del impuesto empresarial a tasa única es carente de la debida motivación que exige la Ley Fundamental de todo acto de autoridad.

## **20. MOTIVACIÓN** «segunda parte)»

**JUSTIFICACIONES DEL AUTOR DE LA NORMA.** El creador de la norma aduce como argumentos que: *“La relación existente entre partes relacionadas, permite flexibilizar las operaciones que realizan entre ellas, situar el ingreso en el extranjero en regímenes fiscales preferentes o países en el extranjero que otorgan beneficios a la propiedad de intangibles; las regalías, al ser bienes intangibles, son de fácil movimiento, de difícil control para la autoridad fiscal, lo que facilita prácticas elusivas, e incluso cuando los pagos de regalías efectuadas entre partes relacionadas se realizan aparentemente en condiciones de mercado; se estima que aun así su intangibilidad deriva en elementos subjetivos que impiden un resultado objetivo de su valor, y que no refleja la realidad de la operación necesariamente.”*

Al respecto se concluye:

**20.1 PREMISA ERRÓNEA QUE ADUCE EL LEGISLADOR.** Que el legislador parte de la premisa errónea consistente en que nuestro sistema jurídico fiscal carece de las normas legales y de las instituciones o dependencias fiscalizadoras necesarias para combatir las prácticas elusivas que él mismo atribuye a los sujetos que celebran operaciones que dan lugar al pago de regalías entre partes relacionadas, sin que esto último se haya acreditado en el acto legislativo de forma

alguna. La conclusión que antecede se fortalece enseguida:

**20.2 DESCONOCIMIENTO DEL LEGISLADOR RESPECTO A LA ARMONIZACIÓN DE NUESTRO SISTEMA FISCAL CON ESTÁNDARES INTERNACIONALES.** Que el legislador ignoró que nuestra legislación tributaria se ha armonizado con el entorno internacional y que desde el año de 1994, en que México fue admitido como Estado Miembro de la OCDE, mediante las subsecuentes reformas legislativas en materia tributaria se han incorporado o reformado para esos fines, diversos artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, entre otros, los artículos 31 fracción V, 86, fracciones XII, XIII, XV, artículos 212 al 217, y al Código Fiscal de la Federación los artículos 34-A, 42 al 69-A, 82, 83 y 84, los cuales ponen de manifiesto la existencia de un sinnúmero de disposiciones legales para controlar y fiscalizar las operaciones entre partes relacionadas, los precios de transferencia de bienes y servicios que se pactan entre ellas, así como las medidas fiscales para inhibir la colocación de utilidades en refugios fiscales o jurisdicciones con regímenes fiscales preferentes; disposiciones que tienen la finalidad de proteger al erario federal de las prácticas que pueden erosionar la recaudación a causa de la utilización de precios diferentes a los de libre mercado, o sea, precios que no responden al principio arm's length instituido a nivel internacional por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico; facultades que además emanan, entre otros, del artículo 9, de los treinta y ocho Convenios Internacionales que México tiene celebrados y en vigor en materia fiscal, a marzo de 2010, con el mismo número de Estados Contratantes.

Por vía de consecuencia, se concluye que la medida legislativa a debate se encuentra indebidamente motivada pues en el caso se está en presencia de situaciones sociales debidamente reguladas por el derecho interno e internacional mexicano, lo cual no justifica volver a legislar sobre esas situaciones sociales al grado de ignorarlas para hacer recaer el gravamen en manos de los residentes en México que realizan pagos por regalías a sus partes relacionadas.

**20.3 DESCONOCIMIENTO DEL LEGISLADOR RESPECTO A LOS TRABAJOS DE LEGISLATURAS ANTERIORES.** Que el autor de la norma pretende desconocer todo el esfuerzo y trabajo que tanto a nivel interno como a nivel internacional se ha realizado y acuñado en experiencia, tanto por el Ejecutivo Federal mediante la celebración de treinta y ocho tratados internacionales, como por las legislaturas anteriores, que han dado vida jurídica a leyes que dotan al fisco federal de un cúmulo de facultades para controlar y fiscalizar las operaciones entre partes relacionadas, así como los precios pactados entre ellas, incluyendo el control de las operaciones de interposición de utilidades en refugios fiscales.

**20.4 CONTRADICCIÓN DE MOTIVOS DEL LEGISLADOR.** Que los motivos del legislador son contradictorios, dado que por una parte se pone en tela de duda la determinación objetiva del valor de las operaciones entre partes relacionadas, apelando a la intangibilidad de las regalías, no obstante que dichas operaciones se realicen en condiciones de mercado (*con ello se desconoce la validez de la metodología de precios de transferencia instituida internacionalmente por la OCDE*); y por la otra parte, en el mismo acto legislativo, se incorporó la obligación a cargo de los causantes del impuesto empresarial a tasa única que celebren operaciones entre partes relacionadas, consistente en determinar sus ingresos y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, sujetándolos para ello a la aplicación de los métodos instituidos por la OCDE y reconocidos en el artículo 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para evaluar los precios de transferencia, respecto a los cuales el legislador primeramente puso en tela de juicio su validez, lo cual denota la incongruencia de la que se predica.

**20.5 JUICIOS DE VALOR.** Que en las relatadas condiciones es innegable que las consideraciones del legislador que ponen en tela de duda la determinación objetiva del valor de las operaciones entre partes relacionadas, mediante el

argumento de la intangibilidad de las regalías, constituyen un mero juicio de valor y un absurdo, siendo evidente que el órgano legislativo no es perito en la materia y tampoco señaló las bases que sustentan sus desatinadas presunciones.

**20.6 LA MEDIDA LEGISLATIVA NO ES RAZONABLE.** En efecto, la medida legislativa que se discute no es razonable en virtud de que del análisis efectuado se desprende medularmente que **estamos en presencia de una situación de hecho** (operaciones entre partes relacionadas) **que no ameritaba ser regulada nuevamente, dada la existencia en nuestra legislación del conjunto de disposiciones legales a nivel interno e internacional que ya regulan su control y efectos en la recaudación**, así como dada la existencia de todo un aparato de administración tributaria dotado de una suma de facultades específicas para fiscalizar y controlar esas operaciones, como ya se ha concluido.

**20.7 LA MEDIDA LEGISLATIVA ES DESMEDIDA.** Igualmente, la medida legislativa en cuestión es desmedida o desproporcional e incluso extrema, toda vez que de ‘tajo’ proscribire la deducibilidad de las erogaciones por regalías entre partes relacionadas y traslada la carga del tributo al consumidor del uso de bienes que generan el pago de esas regalías; por lo cual, es inconcuso que dicha medida legislativa deviene irrazonable por desproporcional, así como arbitraria por carecer de motivos válidos y suficientes.

**21. FUNDAMENTACIÓN.** Si bien es cierto que el diseño del sistema tributario, a nivel de leyes, pertenece al ámbito de facultades legislativas, como se ha expresado anteriormente y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política —amplio, mas no ilimitado—, reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo, lo es más cierto aún, como igualmente se desprende del texto constitucional y de la doctrina jurisprudencial invocados, que dicho margen de configuración política no puede ser omnímodo ni arbitrario, lo que aquí se califica de esa manera dado que, a consecuencia de la medida legislativa a debate (anulación de la deducibilidad

de regalías entre partes relacionadas) es totalmente cuestionable el ejercicio de las facultades desplegadas por el legislador dirigidas a proscribir la deducibilidad de regalías entre partes relacionadas, dado que ello es contrario a normas de Derecho Internacional (38 Convenios fiscales que tutelan la deducibilidad de regalías entre partes relacionadas) que la Ley Fundamental considera, en conjunción de la misma y de las leyes federales y locales, como ley suprema del Estado mexicano.

**22. SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL DE LOS TRATADOS.** El estudio de los convenios fiscales en vigor nos permitió, además, concluir la irregularidad de la medida legislativa a debate respecto del principio de supremacía constitucional de los tratados internacionales, cuya jerarquía se ubica por encima del derecho federal y el local, al amparo del artículo 133 de la Ley Fundamental, en cuanto la cláusula de No Discriminación prevista en treinta y seis de esas convenciones tutela expresamente la deducibilidad de los pagos por regalías efectuados a partes relacionadas y, contrariamente a ello, la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única la proscribió. Por ende, deviene irrefutable que la medida legislativa en cuestión resulta violatoria de normas de Derecho Internacional que el artículo 133 de la Ley Fundamental considera, en conjunción de la misma y de las leyes federales y locales, como ley suprema del Estado mexicano.

**23. EQUIDAD.** EL tema de la equidad del impuesto empresarial a tasa única fue materia de estudio por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el amparo en revisión 501/2009, durante las Sesiones Ordinarias del Pleno celebradas los días 04 y 08 de febrero del 2010, habiéndose resuelto por una mayoría de ocho votos a favor de la propuesta modificada **consistente en declarar infundado el agravio ya que el artículo 3º fracción I párrafo segundo, en relación con el diverso 6º fracción I, ambos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, no violenta la garantía de equidad tributaria al imposibilitar la deducción de los enteros efectuados por concepto de regalías entre partes relacionadas;** con el voto en contra del señor Ministro Cossío Díaz por el sobreseimiento y de los señores Ministros Aguirre Anguiano y

Luna Ramos a favor del proyecto original que confería el amparo y protección de la Justicia Federal a los quejosos.

**24. GARANTÍA DE MOTIVACIÓN Y PRINCIPIO DE SUPREMACÍA DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES.** Los argumentos que hemos expresado a lo largo del presente estudio y sus conclusiones en torno a la indebida motivación del acto legislativo a debate, así como la transgresión que ese acto produce al principio de supremacía constitucional de los tratados, son cuestiones novedosas que no se han debatido en nuestro Más Alto Tribunal, por lo cual, a nuestro modesto juicio, justifican la presente tesis y revelan aportaciones intelectuales que seguramente contribuirán a futuras investigaciones.

**25. COROLARIO.** Por todo lo antes expresado se colige que el artículo 3º, fracción I, segundo párrafo de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única que excluye del objeto del impuesto a las regalías entre partes relacionadas y, por vía de consecuencia, anula la deducibilidad de los pagos por esos conceptos en términos del diverso 6, fracción I, del mismo ordenamiento legal, es producto de un acto legislativo artificioso que, a nuestro juicio, no supera la prueba de constitucionalidad a la que debe someterse a los actos legislativos para corroborar que se cumplió con la garantía de motivación que se consagra en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y que, además, conculca el principio de supremacía constitucional de los tratados internacionales consagrado en el artículo 133 de la misma Ley Fundamental.

## Bibliografía

- ACOSTA ROMERO, Miguel. *Teoría General del Derecho Administrativo*, Editorial Porrúa, México, 2004.
- ARTEAGA NAVA, E., *Derecho constitucional*, México, Oxford University Press S.A. de C.V., 1999.
- BADENI, G., *Nuevos derechos y garantías constitucionales*, Buenos Aires, 1995.
- BAZDRESCH, L., *Garantías constitucionales. Curso introductorio*, México, Trillas, 1990.
- BERLÍN VALENZUELA, Francisco, *Derecho Parlamentario*. México, Fondo de Cultura Económica, 1993.
- BURGOA, I., *El juicio de amparo*, 41ª ed., México, Editorial Porrúa, 2005
- \_\_\_\_\_, *Las Garantías individuales*, México, Editorial Porrúa, 2002.
- CALVO NICOLAU, E. y MONTES SUÁREZ, E., *Colección tratados internacionales en materia tributaria*, México, THEMIS, 1994.
- CARBALLO BALVANERA, Luis. *Los Sistemas de Participación en los Ingresos. El caso de México*. México, 1989.
- CARPIZO, J. y CARBONELL, M., *Derecho constitucional*, México, UNAM/Porrúa, 2003.
- CARPIZO, J., *Estudios constitucionales*, 7ª. ed., México, Porrúa/UNAM, 1999.
- CASO LOMBARDO, Andrés. *Cuatro Ensayos de Política y Administración Pública*. Instituto Nacional de Administración Pública, México, 1992.
- CASTILLO DEL VALLE, A. del, *garantías del gobernado*, México, Ediciones Jurídica Alma, S.A. de C.V., 2003.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, L., *Principios de derecho tributario*, México, Limusa, 2008.
- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto y LUCERO ESPINOSA, Manuel. *Compendio de Derecho Administrativo*. Editorial Porrúa. México, 1994.
- DOMÍNGUEZ CRESPO, C., *Una Revisión al concepto jurídico-tributario del principio de capacidad económica*, Temas Selectos de Derecho Tributario,

- RÍOS GRANADOS, G. (coord.), México, Porrúa-UNAM, 2008.
- DROMI, R. *Derecho Administrativo*. Ediciones Ciudad Argentina. Quinta Edición, Buenos Aires, 1996.
- GIANNINI, A.E., *Instituciones de Derecho Tributario*, n. 2. DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Porrúa, México 1999.
- GÓNGORA PIMENTEL, G., *La Lucha por el amparo fiscal*, México, Editorial Porrúa, 2007.
- GONZÁLEZ NAVARRO, F. *El Estado social y democrático de Derecho*. Civitas, Madrid, 1991.
- IZQUIERDO MUCIÑO, M., *Garantías Individuales*, México, Oxford University Press, 2001.
- JELLINEK, G., *La Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2003.
- KELSEN, H., *Teoría pura del derecho*, México, Porrúa, 1ª ed., 2003, p. 232.
- LÓPEZ RUÍZ, M., *Nuevos Elementos para la Investigación, métodos, técnicas y redacción*, México, Origami Editorial, 2008.
- MIRANDA PÉREZ, A., *La no discriminación fiscal en los ámbitos internacional y comunitario*, México, Editorial México Universitario, 2005
- MIRANDA PÉREZ, Armando. *El Principio Constitucional de Igualdad en Materia Fiscal*. Barra Mexicana, Colegio de Abogados , A.C. Revista El Foro, tomo XII, NÚMERO 2, México, 1999.
- MIRANDA PÉREZ, Armando. *El Sistema Mexicano de Distribución de Competencias Fiscales*, Tesis para obtener el título de Licenciado en Derecho, México D.F., 1995.
- MORATI. *Artículo 1. Comentario della Costituzione*. Tomo I. Editrice, Bologna.
- NEWMARK, F., *Principios de la Imposición*, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2ª edición, Madrid, 1994.
- OCDE, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, July 2008, p. 30
- OCDE, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Discussion Draft of Part I, 1994.

- ORTEGA MALDONADO, J., *Primer curso de derecho tributario mexicano*, México, Editorial Porrúa, 2004.
- ORTEGA, Joaquín B., *Apuntes de Derecho Fiscal*, p. 1., Cit. Por DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México 1999.
- PADILLA, J., *Garantías individuales, artículos 1 a 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos: comentarios, legislación y jurisprudencia*, México, Cárdenas, Editor y Distribuidor, 2000.
- REYES HEROLES, Jesús, *En Busca de la Razón de Estado*. Editorial Miguel Ángel Porrúa. México, 1982.
- RODRIGUEZ GAONA, R., *Derechos Fundamentales y Juicio de Amparo*, México, Laguna, 1998.
- SÁINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, vol. I, p. 10, Cit. Por DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México 1999.
- SÁNCHEZ BRINGAS, E., *Los derechos humanos en la Constitución y en los tratados internacionales*, México, Porrúa, 2001, p. 55.
- SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *Las garantías de seguridad jurídica*, México, 2005.
- SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *Las garantías individuales parte general*, México, 2005.
- TENA RAMÍREZ, F., *Derecho Constitucional Mexicano*, 29ª. ed., México, Porrúa, 1995.
- TONDOPO HERNÁNDEZ, C., *La Procedencia del amparo indirecto en materia administrativa*, México, Editorial Porrúa, 2005.
- \_\_\_\_\_, *Teoría y práctica del proceso de amparo indirecto en materia administrativa*, México, Editorial Porrúa, 2008.
- TREASURY DEPARTMENT of The United States of America, *Treasury Department Technical Explanation of the Convention and Protocol Between the Government of the United States of America and the Government of the United Mexican States for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income*, Washington, 1992.