

S E S I Ó N P Ú B L I C A NÚM. 36
O R D I N A R I A
MARTES 2 DE ABRIL DE 2013

En la ciudad de México, Distrito Federal, siendo las once horas con treinta y cinco minutos del martes dos de abril de dos mil trece, se reunieron en el Salón de Plenos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para celebrar sesión pública ordinaria, los señores Ministros Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, José Ramón Cossío Díaz, Margarita Beatriz Luna Ramos, José Fernando Franco González Salas, Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Luis María Aguilar Morales, Sergio A. Valls Hernández, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Alberto Pérez Dayán. No asistió el señor Ministro Presidente Juan N. Silva Meza por encontrarse desempeñando una comisión de carácter oficial.

Dada la ausencia del señor Ministro Presidente Juan N. Silva Meza, la señora Ministra Olga Sánchez Cordero de García Villegas, primera en el orden de designación en relación con los demás señores Ministros presentes y con fundamento en los artículos 13 y Décimo Primero Transitorio de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, presidió la sesión asumiendo provisionalmente la presidencia única y exclusivamente para el desarrollo de esta sesión ordinaria a la cual se convocó por el señor Ministro Presidente Silva Meza en la sesión pública ordinaria celebrada el día de ayer.

A continuación, la señora Ministra Presidente en funciones Sánchez Cordero de García Villegas abrió la

Sesión Pública Núm. 36 Martes 2 de abril de 2013

sesión y el secretario general de acuerdos dio cuenta de lo siguiente:

I. APROBACIÓN DE ACTA

Proyecto de acta de la sesión pública número treinta y cinco, ordinaria, celebrada el lunes primero de abril de dos mil trece.

Por unanimidad de diez votos el Tribunal Pleno aprobó dicho proyecto.

II. VISTA Y RESOLUCIÓN DE ASUNTO

Asunto de la Lista Oficial para la Sesión Pública Ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para el dos de abril de dos mil trece:

II. 1. 32/2012

Amparo en revisión 32/2012 promovido por ***** , contra actos del Congreso de la Unión y de otras autoridades, consistentes en la expedición del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y se establece el Subsidio para el Empleo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el primero de octubre de dos mil siete, específicamente en cuanto al artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En el proyecto formulado por el señor Ministro Sergio A. Valls Hernández se propuso: *“PRIMERO. En la materia de*

Sesión Pública Núm. 36 Martes 2 de abril de 2013

*la revisión, competencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, se revoca la sentencia recurrida. SEGUNDO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a *****; respecto de los actos reclamados a las autoridades señaladas como responsables, en relación con el artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil ocho, en términos de esta ejecutoria”.*

El señor Ministro ponente Valls Hernández recordó que en sesión privada de ocho de agosto de dos mil once, se acordó asignar a este Tribunal Pleno la resolución de los amparos en revisión en los que se reclamó el artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los cuales fueron elaborados tomando como base el amparo en revisión que se presenta por contener más argumentos.

A continuación expuso las consideraciones de su proyecto.

La señora Ministra Presidente en funciones Sánchez Cordero de García Villegas sometió al Tribunal Pleno los considerandos del primero al tercero, relativos, respectivamente a la competencia, la oportunidad y a los aspectos relevante para la resolución del asunto, los cuales se aprobaron, en votación económica, por unanimidad de diez votos.

La señora Ministra Presidente en funciones Sánchez Cordero de García Villegas sometió al Tribunal Pleno el

Sesión Pública Núm. 36 Martes 2 de abril de 2013

considerando cuarto “Fijación de la Litis” y propuso que en relación con dicho considerando, toda vez que la parte quejosa al promover el recurso de revisión no impugnó este aspecto específico, el sobreseimiento debería de quedar firme conforme a lo previsto en la tesis de rubro: “REVISIÓN EN AMPARO. LOS RESOLUTIVOS NO COMBATIVOS DEBEN DECLARARSE FIRMES”, lo cual tendría una consecuencia en el resolutivo, ante lo cual, el señor Ministro ponente Valls Hernández precisó que aun cuando no fue combatido por la quejosa, se estima que no encuadra dentro de la litis, de tal manera que la señora Ministra Presidente en funciones Sánchez Cordero de García Villegas retiró su observación.

Sometida a votación económica la propuesta del considerando cuarto “Fijación de la Litis”, se aprobó por unanimidad de diez votos.

La señora Ministra Presidente en funciones Sánchez Cordero de García Villegas sometió al Tribunal Pleno el considerando quinto “Aspectos de improcedencia. 1. Estudio del argumento en que se aduce un indebido análisis de la causa de improcedencia contenida en el artículo 73, fracción VI, de la Ley de Amparo”, el cual, se aprobó en votación económica por unanimidad de diez votos.

La señora Ministra Presidente en funciones Sánchez Cordero de García Villegas sometió al Tribunal Pleno el considerando sexto “Estudio de fondo. Agravios relacionados

Sesión Pública Núm. 36 Martes 2 de abril de 2013

con la condicionante para deducir las pérdidas por enajenación de acciones en términos del artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Proporcionalidad tributaria”.

El señor Ministro ponente Valls Hernández manifestó que su proyecto propone declarar fundados los agravios que hizo valer la autoridad recurrente y revocar el amparo otorgado a la quejosa, en virtud de que la reforma al artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil ocho, no transgrede la garantía de proporcionalidad tributaria.

Precisó que dicho considerando se divide en cuatro subtemas e indicó que el primero de éstos consiste en la garantía de proporcionalidad tributaria que se responde, incluso, a partir del objeto del impuesto y de las deducciones estructurales, respecto de las cuales este Alto Tribunal ha señalado que una vez que la erogación ha sido identificada como una deducción estructural, el legislador debe reconocer la deducción en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria, sin que implique que no pueda establecer requisitos o modalidades para su deducción, pues atendiendo a finalidades sociales, económicas de política fiscal o extra fiscal será válido si éstas no son arbitrarias y se sujetan a un juicio de razonabilidad.

El señor Ministro Franco González Salas recordó que al abordarse el tema en la Segunda Sala tanto el señor Ministro

Sesión Pública Núm. 36 Martes 2 de abril de 2013

Aguilar Morales como él se manifestaron en contra del asunto y formularon voto particular que esencialmente coincide con el proyecto que se presenta en este momento en el Tribunal Pleno, por lo que se manifestó a favor de éste con diferencias menores.

El señor Ministro Aguilar Morales se manifestó en el mismo sentido, por lo que compartió el sentido de la propuesta.

El señor Ministro Cossío Díaz propuso que se precisara, dada la complejidad de temas que contiene el asunto, el tema que se aborda en cada votación e indicó que en general se pronunciará a favor del sentido del proyecto.

El señor Ministro ponente Valls Hernández aceptó la propuesta del señor Ministro Cossío Díaz.

El señor Ministro Gutiérrez Ortiz Mena se manifestó a favor del sentido del proyecto pero a partir de consideraciones distintas.

Indicó que la Ley del Impuesto Sobre la Renta contiene diversos ejemplos de regímenes cedulares como el régimen de enajenación de acciones. Se refirió a la ganancia por enajenación de terrenos prevista en el artículo 21 de la misma ley que establece que del ingreso obtenido por enajenación menos el monto original de inversión resulta el ingreso acumulable; al artículo 22 de la referida ley conforme al cual la cantidad total que se percibe al final de la

Sesión Pública Núm. 36 Martes 2 de abril de 2013

operación menos las cantidades previas que en su caso se hubieran pagado, es igual a la ganancia acumulable en materia de operaciones financieras derivadas; al diverso 27 del mismo ordenamiento relativo a la enajenación de bienes cuya inversión es parcialmente deducida, que cuenta con una mecánica similar pues se toma el precio de enajenación y se le resta el monto original de la inversión obteniendo una ganancia que se considera como un ingreso acumulable; al artículo 57 de dicho ordenamiento, respecto de los bienes o derechos por dación de pago o por adjudicación en el que se establece un sistema cédular de ingreso por enajenación menos costo comprobado de adquisición que es igual a la ganancia que se considera ingreso acumulable; al artículo 109, fracción V, inciso a), de la propia ley relativo a la venta de casa-habitación en el que al enajenarse ésta por un monto superior a un millón quinientos mil unidades de inversión se presenta un régimen cédular consistente en el valor de enajenación menos el monto original de inversión, que da la ganancia que será ingreso acumulable.

Manifestó que dichos sistemas tienen en común que para determinar el ingreso acumulable, se hace una comparación de dos elementos: el ingreso o el monto que se obtiene por la enajenación de los bienes, dependiendo del tipo de éstos, al que se resta el costo comprobado de adquisición del cual resulta una capacidad contributiva, de donde radica la proporcionalidad que se considera como ingreso acumulable.

Sesión Pública Núm. 36 Martes 2 de abril de 2013

Recordó que este Alto Tribunal ha definido que si bien el objeto del impuesto sobre la renta son los ingresos, también lo es que la capacidad contributiva se determina al establecer la utilidad fiscal a partir de la fórmula de ingresos menos deducciones, existiendo una separación entre estas últimas pues las deducciones estructurales son aquellas que permiten subjetivizar el impuesto a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación fiscal, en tanto que las no estructurales corresponden a las que por razones de política pública se dan adicionalmente a las que permiten llegar a la proporcionalidad del impuesto y revelar la capacidad contributiva.

En relación con la operación de enajenación de acciones precisó que existe la misma mecánica que en los demás regímenes cedulares pues se cuenta con un ingreso por la enajenación de ese bien menos el costo comprobado de adquisición, lo cual se considera como ingreso acumulable y revela la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación, en tanto que las pérdidas que se permiten deducir de otras enajenaciones, no son limitantes, sino que se trata de una deducción adicional a la que de por sí se permite a partir de la deducción del costo comprobado de adquisición para llegar a la capacidad contributiva, de donde radica la proporcionalidad del impuesto, lo cual se encuentra contenido dentro del ingreso acumulable, de tal manera que no se deba analizar aisladamente el artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sino

Sesión Pública Núm. 36 Martes 2 de abril de 2013

como parte de un sistema cédular que va a llevar a la proporcionalidad, revelando la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

En ese tenor, consideró que la proporcionalidad tributaria se ubica al momento de revelar la capacidad contributiva del sujeto pasivo al permitir deducir el costo comprobado de la adquisición y ejemplificó el caso de una persona que enajene una acción que le costó siete pesos, en diez pesos, obteniendo un ingreso acumulable de tres pesos e indicó que si tuvo una enajenación de acciones posterior donde adquirió la acción en diez pesos pero la vendió en siete pesos, tendrá una pérdida de tres pesos que deducirá en adición al costo comprobado de adquisición de la segunda enajenación para marcar el ingreso, lo que no se deberá entender como una limitante, sino como una deducción adicional a la que revela la capacidad contributiva.

La señora Ministra Luna Ramos en concordancia con sus votaciones anteriores, se apartó de las consideraciones del proyecto precisadas de las páginas setenta y ocho a noventa y cuatro, así como de las diversas precisadas en las páginas noventa y cinco a ciento trece, al referirse a conceptos doctrinales, así como a los antecedentes jurisdiccionales de las interpretaciones de este Alto Tribunal.

En relación con el tema relativo al precepto impugnado, es decir, al artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se manifestó a favor, en tanto que sobre las

Sesión Pública Núm. 36 Martes 2 de abril de 2013

reformas al mismo que se atendieron y se subsanaron los vicios de inconstitucionalidad señalados, se manifestó en contra pues se precisa en abstracto que el precepto es constitucional.

Asimismo, indicó que aun cuando externó su criterio al abordarse el asunto en la Segunda Sala de este Alto Tribunal, escucharía las posturas de los señores Ministros para determinar si lo sostiene o lo modifica.

La señora Ministra Presidente en funciones Sánchez Cordero de García Villegas sometió a consideración de los señores Ministros el considerando sexto en sus primeros cuatro apartados, es decir, el objeto del impuesto sobre la renta, la existencia de deducciones estructurales y las conclusiones en relación con estos temas.

El señor Ministro Cossío Díaz se manifestó de acuerdo en lo general pero con reservas hasta la página ciento treinta y nueve que comienza el estudio de fondo.

El señor Ministro Zaldívar Lelo de Larrea señaló que aun cuando estos apartados son una serie de análisis previos son también un presupuesto para las conclusiones y manifestó reservas sobre el tratamiento, respecto de los cuales no se pronunciará en este momento.

El señor Ministro Gutiérrez Ortiz Mena se manifestó en el mismo sentido.

Sesión Pública Núm. 36 Martes 2 de abril de 2013

La señora Ministra Presidente en funciones Sánchez Cordero de García Villegas recordó que se abordan los apartados en los que se analiza la proporcionalidad, el objeto del impuesto, la existencia de las deducciones estructurales y las conclusiones a que se llega.

El señor Ministro Pardo Rebolledo se manifestó en contra de los precedentes que se citan en el proyecto pues la cita de los mismos no los consideró indispensables para el estudio del fondo del análisis.

La señora Ministra Luna Ramos precisó que en el caso, se trata de temas de carácter informativo, por lo que aun no se aborda el fondo del asunto, toda vez que se analizan más adelante en el tema relativo a la contestación de los conceptos de violación.

El señor Ministro Cossío Díaz consideró que en relación con el planteamiento de la página ciento treinta y ocho del proyecto relativa al estudio de los agravios que resultan infundados e inoperantes, este Tribunal Pleno debía pronunciarse para definir el sentido del planteamiento de cada uno de los señores Ministros; sin embargo, en relación con los demás temas abstractos, resultaría de poca utilidad hacerlo.

El señor Ministro Aguilar Morales se manifestó con la postura del señor Ministro Pardo Rebolledo respecto de que existen argumentaciones a manera de conclusiones con las que no se puede estar necesariamente de acuerdo, por lo

Sesión Pública Núm. 36 Martes 2 de abril de 2013

que propuso que se mantengan únicamente los considerandos con carácter de informativo, se eviten las que se puedan obviar y las que se conserven sirvan de narrativa, suprimiendo las conclusiones que aparentemente derivan de ésta.

El señor Ministro ponente Valls Hernández aceptó la propuesta del señor Ministro Aguilar Morales en el sentido de eliminar las conclusiones de la narrativa y mantener solamente la narrativa *per se*, sin llegar a ninguna conclusión que luego pueda interpretarse como anticipada.

El señor Ministro Pérez Dayán precisó que pueden existir distintas opiniones en relación con las referidas conclusiones; sin embargo, consideró que sólo son el reflejo de las tesis que preceden, de manera que consideró altamente informativo conocer el desenvolvimiento de este tipo de figuras, el tratamiento del Pleno y de las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y las jurisprudencias que han derivado, por lo que sostuvo que aquel que no esté de acuerdo con el contenido de la jurisprudencia, podrá no estar de acuerdo con la conclusión; sin embargo, si se trata de un considerando únicamente narrativo, dichas conclusiones sólo serían el resumen de lo que cada tesis contiene.

En ese orden de ideas, estimó pertinente revalorar la propuesta de suprimir las referidas conclusiones pues de lo

Sesión Pública Núm. 36 Martes 2 de abril de 2013

contrario, sólo se tendrían tesis que no llevarían a explicación alguna.

El señor Ministro ponente Valls Hernández señaló que no tendría inconveniente en suprimir las referidas conclusiones, por lo que propuso que se tomara votación respecto de la propuesta respectiva.

Sometida a votación la propuesta, por mayoría de ocho votos de los señores Ministros Gutiérrez Ortiz Mena, Cossío Díaz, Luna Ramos, Franco González Salas, Zaldívar Lelo de Larrea, Pardo Rebolledo, Aguilar Morales y Presidente en funciones Sánchez Cordero de García Villegas, se acordó que en el considerando sexto únicamente se mantenga la narrativa y se supriman las conclusiones. Los señores Ministros Valls Hernández y Pérez Dayán se manifestaron a favor del proyecto original. El señor Ministro Franco González Salas reservó su derecho para formular voto concurrente.

La señora Ministra Presidente en funciones Sánchez Cordero de García Villegas sometió al Tribunal Pleno el considerando Sexto 4. “Argumentos relacionados con la limitante en la disminución de pérdida por enajenación de acciones”.

El señor Ministro ponente Valls Hernández expuso que en su proyecto se indica que la autoridad recurrente en sus agravios justificó la libertad de configuración con que cuenta el legislador para limitar la deducción de la pérdida por

Sesión Pública Núm. 36 Martes 2 de abril de 2013

enajenación de acciones a partir de que dichas pérdidas son de naturaleza extraordinaria, que el régimen tiende a evitar transacciones que erosionen la base del impuesto sobre la renta y que el régimen es coincidente con los regímenes fiscales que operan en el mundo.

Asimismo, precisó que en el proyecto se indica que la enajenación de acciones es una operación de naturaleza extraordinaria porque no se realizan las operaciones día a día, sino de manera excepcional; porque el momento de acumulación de las ganancias y distribución de las pérdidas es altamente flexible; porque se trata de una operación pasiva; y, porque la construcción del costo en términos del artículo 24 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se determina a partir de elementos ajenos a la erogación para adquirir las acciones como el caso de las utilidades de la sociedad emisora.

Señaló que respecto de la finalidad del régimen, tiene como intención evitar que se lleven a cabo transacciones que erosionan la base del impuesto, lo que constituye una finalidad válida, aunado a que el diseño de la medida es acorde con los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Respecto a que el régimen es coincidente con regímenes fiscales que operan en el mundo, siendo que los principales socios comerciales de México no aceptan que la pérdida por enajenación de acciones pueda ser disminuida

Sesión Pública Núm. 36 Martes 2 de abril de 2013

contra sus utilidades ordinarias, en caso de que México lo permitiera, las empresas transnacionales realizarían planeaciones fiscales para importar esas pérdidas a México, afectando con ello la recaudación en nuestro país.

El señor Ministro Zaldívar Lelo de Larrea se manifestó a favor de la propuesta pero a partir de razones distintas. Compartió los argumentos del señor Ministro Gutiérrez Ortiz Mena relativos a la mecánica del impuesto respectivo y de la forma en que se debe valorar la proporcionalidad.

Agregó que el proyecto se construye a partir del argumento relativo a que la ley permite la deducción de las pérdidas derivadas de la enajenación de acciones; sin embargo, la limita, lo que no es del todo preciso, pues del análisis del primer párrafo de la fracción XVII del artículo 32 de la ley de la materia se desprende que por regla general estas pérdidas no son deducibles y, por excepción, dicho numeral prevé que sólo se podrán deducir contra el monto de las ganancias que en su caso obtenga el mismo contribuyente, por lo que en principio no se lleva a cabo una deducción sino un beneficio.

Señaló que de lo anterior se desprende que el legislador otorgó un trato benéfico al contribuyente al permitirle deducir las pérdidas en la medida en que las genere, lo que implica un enfoque distinto al del proyecto.

Por ende, precisó que en otros sistemas impositivos existe el impuesto tanto sobre la renta como sobre el

Sesión Pública Núm. 36 Martes 2 de abril de 2013

patrimonio, en tanto que en nuestro país no existe este último, lo que constituye una diferencia radical para llevar a cabo el estudio de la constitucionalidad del tributo pues el impuesto que incide en un patrimonio debe reflejar la modificación que se dé en éste, por lo que atendiendo a que en nuestro sistema impositivo el impuesto sobre la renta grava la renta que se obtiene, pero no el patrimonio, de tal forma que para efectos de la capacidad contributiva lo relevante es la renta neta, no la renta bruta, es decir, la que subsiste después de restar los gastos en los que incurrió para su obtención.

Por ello, indicó que el impuesto sobre la renta incide sobre la renta y no sobre el patrimonio, de tal manera que para reflejar la capacidad contributiva, el legislador debe permitir la deducción de los gastos que inciden en la obtención de la renta o el ingreso y no de aquéllos que disminuyen el patrimonio.

Por ello, el legislador al establecer la limitante total de que no se permita restarle a los ingresos de las empresas aquellas pérdidas que hubiesen sufrido por la enajenación de acciones, consideró que guarda congruencia con el impuesto, pues el parámetro para medir la capacidad contributiva de renta guarda relación directa a la obtención de los ingresos, ya que las pérdidas que se generan de la venta de acciones no tiene esa naturaleza al no guardar relación con la obtención del ingreso.

Sesión Pública Núm. 36 Martes 2 de abril de 2013

Consideró que se está ante una situación similar a la que se sometió al Tribunal Pleno al abordar los asuntos relativos a la reversión de pérdidas en el que se resolvió de forma implícita que se puede estudiar el sistema de beneficio como es el caso de la consolidación fiscal, pues en ambos casos se trata de una norma-beneficio, aun cuando no se está ante un régimen como el de la consolidación.

Señaló que, por ende, la segunda parte de la fracción XVII del artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta debe someterse a un control constitucional bajo un parámetro distinto al que se realiza comúnmente en materia tributaria pues no se trata de un gasto o erogación que incida en la obtención del ingreso, por lo que a diferencia de la reversión de pérdidas en consolidación fiscal, en el que se llevó un análisis de las normas para verificar que fueren acordes con la proporcionalidad tributaria, en este caso no se puede llevar este estudio debido a la naturaleza del beneficio otorgado pues el hecho de que el legislador hubiese otorgado un beneficio no implica que se sujete a las mismas exigencias con las que cuenta un derecho por sí mismo que no sea un beneficio otorgado, sino un reconocimiento de éste.

Por ende, se manifestó por la constitucionalidad del precepto pero en contra de las consideraciones del proyecto.

El señor Ministro ponente Valls Hernández cuestionó al señor Ministro Zaldívar Lelo de Larrea si se refiere a que se

Sesión Pública Núm. 36 Martes 2 de abril de 2013

trata de una deducción de beneficio, lo que el referido señor Ministro respondió en forma afirmativa.

El señor Ministro Cossío Díaz no compartió el argumento de que se trata de la enajenación de acciones de naturaleza extraordinaria conforme a lo previsto en los precedentes de la Primera Sala que dieron lugar a la tesis de rubro: “RENTA. DEDUCCIÓN DE PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XVII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DEL DOS MIL DOS, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”.

Precisó que la deducción de las pérdidas sufridas es demandada por la lógica y la mecánica del tributo pues se incurre en éstas por la realización de actividades que producen ingresos o que, cuando menos, se orientan a producirlos; sin embargo, consideró que no se trata de una condición extraordinaria a la luz de los motivos expresados por el legislador en el proceso legislativo.

En relación con el apartado B del referido considerando, consistente en que la limitante en la deducción de la pérdida por enajenaciones busca evitar que se erosione la base del impuesto, se manifestó a favor del sentido de la propuesta pero en contra de sus consideraciones, pues consideró que la limitante a la deducción de la pérdida por enajenación de acciones no es

Sesión Pública Núm. 36 Martes 2 de abril de 2013

un régimen cedular pues el legislador no está desagregando los ingresos de la particular fuente que los genera, valorando *per se* la enajenación de acciones, sino únicamente establece que las pérdidas por tal concepto deberán disminuirse de los ingresos respectivos.

Por ello, señaló que dicha configuración normativa válidamente puede utilizarse como medida para erosionar la base del impuesto sobre la renta, pues el diseño del sistema tributario se encuentra dentro del ámbito de la libre configuración legislativa respetando los principios constitucionales aplicables, por lo que en ambos puntos se manifestó a favor de la propuesta pero en contra de las consideraciones.

El señor Ministro Gutiérrez Ortiz Mena aclaró que desde su punto de vista es cedular en la medida que se requiere segregar ese patrimonio para llegar a la ganancia que va a ser ingreso acumulable y una vez que se determina cuál es el ingreso acumulable entra dentro del esquema general; sin embargo, para determinar la ganancia se hace una estructura cedular restando el costo comprobado de adquisición y la pérdida que es una deducción adicional, toda vez que la proporcionalidad se logra desde el momento que se revela la capacidad contributiva al deducir el costo comprobado de adquisición.

Sesión Pública Núm. 36 Martes 2 de abril de 2013

El señor Ministro Pardo Rebolledo se manifestó a favor de la propuesta con salvedades respecto de sus consideraciones.

Estimó válido limitar la deducción de las pérdidas por enajenación de acciones al monto de las ganancias que se obtengan por el mismo concepto, así como las principales premisas sostenidas respecto de que la constitucionalidad del precepto se sustenta en la naturaleza extraordinaria de las pérdidas generadas por la enajenación de acciones.

Consideró que puede sustentarse dicha limitante a la construcción de su costo fiscal, lo que constituye el punto central en el que se funda la validez de dicha limitante, pues esta deducción no es una simple erogación que sea deducible para los contribuyentes por su relación directa con la generación de ingresos por operación, sino que la enajenación de acciones posee características específicas que justifican una perspectiva distinta para verificar si la deducción de la pérdida obtenida atiende o no al principio de proporcionalidad tributaria.

Refirió que enfrentar las pérdidas por enajenación de acciones en este caso atiende a la forma en que se constituyen las ganancias o las pérdidas obtenidas por esas operaciones, pues para ello se toman en cuenta elementos ajenos al contribuyente, como las utilidades de la empresa emisora de las acciones, las pérdidas fiscales pendientes de disminuir y aquéllas con las que contaba al adquirirse y que

Sesión Pública Núm. 36 Martes 2 de abril de 2013

ya amortizó, entre otros aspectos, como lo establece el artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Indicó que lo anterior, atiende al sistema de integración que evita duplicar el gravamen respecto de las utilidades que se distribuyen a los accionistas por parte de las personas morales, por lo que tanto el artículo impugnado como el diverso 24 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se encuentran inmersos en un sistema normativo que debe tomarse en cuenta para analizar el tema que se aborda, ya que si el sistema de integración establecido en las disposiciones normativas que regulan el tratamiento fiscal de las utilidades empresariales y su distribución no conforma propiamente el sustento de la limitante en estudio, lo cierto es que tiene un efecto que se refleja en la fórmula para determinar la ganancia o pérdida por enajenación de acciones, toda vez que al tratarse de los títulos representativos del capital de la sociedad, en su enajenación debe reflejarse el valor real de dicha sociedad emisora incluidas sus utilidades.

Por ende, consideró que de acuerdo con el principio de proporcionalidad tributaria, las pérdidas obtenidas de esta manera se disminuyen sólo de las ganancias calculadas de esta forma ya que de permitirse que esta deducción afectara las ganancias o los ingresos obtenidos por el contribuyente por operaciones calculadas de forma distinta, provocaría una distorsión en la medida de su capacidad contributiva así como en su tributación.

Sesión Pública Núm. 36 Martes 2 de abril de 2013

Precisó que en el caso se trata de empresas que no son consideradas como controladoras para las que subsiste la limitante en la deducción de las pérdidas por enajenación de acciones, por lo cual, la mecánica prevista en el precepto impugnado para gravar en forma cedular la ganancia obtenida por la enajenación de acciones y permitir la deducción de las pérdidas que genere con las ganancias del mismo concepto en los diez ejercicios posteriores, es acorde con el principio de proporcionalidad tributaria, al no dejar de reconocer el efecto negativo que estas operaciones producen en el patrimonio del contribuyente sino que con base en la libertad de configuración y en los fines extra fiscales, se expresa alguna limitación para llevar a cabo dichas deducciones.

Manifestó que no obsta a lo anterior que las ganancias por enajenación de acciones se acumulen a los demás ingresos, pues se está ante un sistema cedular con la variante relativa a que las ganancias obtenidas por enajenación de acciones se acumulan a los ingresos por otros conceptos y a ese conjunto se le aplican las demás deducciones, lo que no perjudica al contribuyente sino que lo beneficia permitiendo la acumulación de los ingresos a las ganancias por enajenación de acciones a otros ingresos y otorgando también la posibilidad de hacer las reducciones de las demás deducciones a los ingresos de la ganancia por enajenación de acciones.

Sesión Pública Núm. 36 Martes 2 de abril de 2013

Asimismo, aun cuando estimó adecuado el fin extra fiscal del precepto, consideró que no es la razón toral en la que descansa la validez constitucional del precepto impugnado, pues ésta consiste en que no se afecte negativamente la capacidad contributiva toda vez que la deducción se reconoce de forma cedular en función de la propia naturaleza de la enajenación de acciones y de la construcción de su costo fiscal, es decir, de la determinación de su ganancia o pérdida.

Estimó importante distinguir de las razones que justifican la deducción limitada de la pérdida por enajenación de acciones, la relativa al fin extra fiscal consistente en evitar prácticas de elusión fiscal, ya que a partir de la reforma, a las empresas controladoras se les permite hacer esta deducción; sin embargo, si la constitucionalidad del precepto descansara en la finalidad de evitar las prácticas de elusión fiscal, se precalificaría que todas las operaciones tendrían dicha finalidad, con lo que no está de acuerdo.

Además, consideró que podría sostenerse que la limitante en la deducción de pérdidas por enajenación de acciones es constitucionalmente válida también para las sociedades controladoras.

El señor Ministro Gutiérrez Ortiz Mena estimó que no es necesario referirse a los casos de elusión pues se presentan cuando se rompe la estructura de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo que implica dar una

Sesión Pública Núm. 36 Martes 2 de abril de 2013

interpretación distinta a una deducción adicional para llegar a la ganancia, aunado a que en el presente sistema de régimen cedular para llegar a la ganancia la propia ley de la materia contiene diversos ejemplos en los que se llega a éstas, como en el caso de la enajenación de terrenos, las operaciones financieras derivadas, la enajenación de bienes cuya inversión es parcialmente deducible, los bienes o derechos de dación en pago o por adjudicación, la venta de casas-habitación y la enajenación de bienes, entre otros.

El señor Ministro Aguilar Morales señaló que el proyecto, así como el voto que suscribieron el señor Ministro Franco González Salas y él no se sustenta esencialmente en el problema de la elusión, sino que se trata de un elemento que se toma en consideración pues la mecánica y la estructura del sistema en este tipo de disposiciones puede favorecer o evitar la elusión, sin que sea su finalidad o la justificación de su constitucionalidad, sino una de las razones que debe tomar en cuenta el legislador para que al construir un sistema, prevea cómo evitar esta posibilidad, sin que al evitarlo por sí mismo lo convierta en constitucional, es decir, que no se parte de la mala fe del contribuyente para elaborar el precepto, sino que se crea un sistema para impedir, entre otras razones, este tipo de operaciones.

Se refirió al argumento sostenido a partir de la página ciento ochenta del proyecto relativo a los tres pasos fundamentales que se toman en consideración para la constitucionalidad de la disposición de donde se concluye

Sesión Pública Núm. 36 Martes 2 de abril de 2013

que se trata de un sistema que en parte es cedular respecto de las deducciones que están dirigidas con el mismo tipo de operaciones.

Por ende, deriva en un beneficio a través de una especie de deducción que se permite por las pérdidas en este tipo de operaciones aunado a que existen diversas operaciones en las que pueden existir pérdidas o ganancias, lo que se debe tomar en consideración como lo hace la norma para determinar que el precepto es proporcional respecto de la capacidad contributiva del sujeto.

A las doce horas con cuarenta minutos la señora Ministra Presidente en funciones Sánchez Cordero de García Villegas decretó un receso y la sesión se reanudó a las trece horas con diez minutos.

El señor Ministro Pérez Dayán estimó conveniente justificar su adhesión al proyecto en los términos en que se encuentra redactado sobre una reflexión básica.

Sostuvo que las deducciones en cualquier régimen tienden a alcanzar el punto de capacidad contributiva, por lo que lo que el particular ingrese al Estado a partir de la exacción, sea el reflejo de lo que debe contribuir al gasto público, permitiendo un equilibrio respecto del ingreso y de la contribución alcanzando un punto exacto de la capacidad contributiva, no de la capacidad económica, pues esta última no guarda relación con la capacidad contributiva.

Sesión Pública Núm. 36 Martes 2 de abril de 2013

Señaló que en el proyecto se indican claramente las condiciones respecto de las pérdidas por enajenación de acciones, de su carácter extraordinario y de su carácter flexible al depender de determinados momentos, por lo que estas deducciones no son sencillas ni tradicionales para establecer una específica capacidad contributiva.

Precisó que una de las características de la deducción es su certeza que debe expresarse en función de la propia ley, de tal manera que para reducir el ingreso y alcanzar un tema de capacidad contributiva exacto, la certeza en la deducción debe ser tal que en una evaluación por parte de la autoridad exactora le permita tener la absoluta seguridad de que esto existió.

Estimó que si bien podría matizarse el tema de la elusión en el proyecto, lo cierto es que la falta de certeza en una deducción tendería a propiciar la falta de definición que podría ser una elusión o incluso, una evasión y, por tanto, la certeza es la base determinante de toda deducción.

Por tanto, bajo las consideraciones del proyecto consistentes en lo extraordinario, la flexibilidad, una operación pasiva y una determinación compleja en virtud de la ley, consideró que la deducción como tal, debe tener una certeza en relación con los ingresos que se tienen por la misma actividad.

Indicó que si la falta de certeza de la deducción pudiera incidir en una no determinación de una real capacidad

Sesión Pública Núm. 36 Martes 2 de abril de 2013

contributiva, se estaría ante una consecuencia de falta de capacidad contributiva, por lo que en esa medida, el sistema en los términos planteados sólo permite llevar esta deducción contra una ganancia de la misma naturaleza y permite alcanzar el resultado final que el legislador pretende alcanzar la capacidad contributiva.

En ese orden de ideas, estimó que pretender argumentar que se obtuvo una pérdida por enajenación de acciones y llevarla hasta un punto en una deducción general para incluirla en un régimen complejo de toda la operación de la empresa, implicaría entender la falta de certeza en la deducción, así como atender un tema de capacidad económica que resulta ajeno al sistema de pérdidas por enajenación de acciones, que sólo debe tener un reflejo bien entendido por el legislador en diez años susceptible de ser contrastado con el tema de la ganancia por las operaciones de la misma naturaleza, entendiendo que es el resultado de una operación compleja que con frecuencia podría generar la falta de certeza que es la base para establecer una deducción real, así como la capacidad contributiva que busca el legislador con un gravamen de esta naturaleza.

Por tanto, consideró que las referidas condiciones permiten demostrar en ocasiones la debilidad de una deducción para ser contrastada con un régimen general que atiende a los motivos propios por los cuales la entidad productiva fue creada, por lo cual, estimó que reflejarla contra los ingresos derivados de las actividades iguales,

Sesión Pública Núm. 36 Martes 2 de abril de 2013

genera certeza de la deducción que deriva del referido gravamen así como de su modalidad.

La señora Ministra Presidente en funciones Sánchez Cordero de García Villegas manifestó que aun cuando se había pronunciado en la Primera Sala por la inconstitucionalidad de precepto, de una nueva reflexión consideró que se está ante una deducción que debe tener un tratamiento distinto a lo que sucede con las mercancías, los inventarios, la maquinaria o el equipo.

Señaló que el régimen cedular a que se refirió el señor Ministro Gutiérrez Ortiz Mena impone una limitante para que no se permita restarle a la totalidad de los ingresos las pérdidas derivadas de la enajenación de acciones, lo que es congruente en la medida en que las pérdidas derivadas por dichas operaciones no guardan relación con la obtención de los demás ingresos.

En ese sentido señaló que el legislador al establecer la referida limitante reconoció la deducción de los gastos que confluieron para la obtención del ingreso pero no de la totalidad de los que disminuyen el patrimonio de los contribuyentes, por lo que existe congruencia con la mecánica de la ley de la materia ya que el parámetro para medir la capacidad contributiva de los contribuyentes va en relación con la obtención de ingresos y no con las pérdidas.

Manifestó que el hecho de que el legislador permitiera deducir gradualmente bajo determinadas circunstancias una

Sesión Pública Núm. 36 Martes 2 de abril de 2013

pérdida, no afecta la garantía de proporcionalidad tributaria pues no se trata de un gasto que incida en la obtención de este ingreso.

Por ende, se pronunció a favor de la propuesta pero en contra de algunas consideraciones.

La señora Ministra Luna Ramos reservó su participación para la siguiente sesión.

La señora Ministra Presidente en funciones Sánchez Cordero de García Villegas convocó a los señores Ministros para la Sesión Pública Ordinaria que se celebrará el jueves cuatro de abril del año en curso a partir de las once horas y levantó la sesión a las trece horas con veinticinco minutos.

Firman esta acta la señora Ministra Presidente en funciones Olga Sánchez Cordero de García Villegas y el licenciado Rafael Coello Cetina, secretario general de acuerdos, quien da fe.