

Mecanismos de control del impuesto sobre la renta y la problemática del impuesto empresarial a tasa única en el contexto internacional.

Juan Carlos Roa Jacobo*

Introducción.

El impuesto sobre la renta suele ser visto como un tributo que, cuando menos, aspira a ser justo; que busca gravar atendiendo a una visión global de la capacidad del contribuyente, tomando en cuenta sus ingresos relevantes, los costos en los que éste incurre para generarlos, de tal manera que se posibilite la cuantificación del tributo atendiendo a una utilidad que —al menos en teoría— debería corresponder a una ganancia, de la cual el impuesto puede ser un porcentaje del que el Estado puede coparticipar.

Sin embargo, también es cierto que dicho tributo representa un costo administrativo alto a las autoridades fiscales, que se ven en la necesidad de revisar pormenorizadamente los datos relevantes de los contribuyentes, lo cual, incluso con información suficiente, no les resulta satisfactorio, pues se ha podido corroborar que, particularmente en condiciones controladas entre contribuyentes relacionados, pueden pactarse valores que no sean acordes con los de mercado, con la intención de manipular las utilidades o las pérdidas, o de migrar unas u otras a jurisdicciones fiscales que tengan un tratamiento fiscal más favorable.

Este tipo de conductas, aunadas a otras que podían implicar la manipulación de la situación jurídica de los contribuyentes encaminada a eludir la obligación fiscal, ha tenido como respuesta la necesidad de establecer mecanismos de control, que van desde reglas amplias que otorgan ciertas libertades interpretativas o calificadoras a la autoridad administrativa, hasta cláusulas específicas destinadas a condicionar, establecer modalidades o —inclusive— limitar algunas prerrogativas del causante. En otras palabras,

* Secretario de Estudio y Cuenta adscrito a la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; el presente trabajo expresa exclusivamente los puntos de vista del autor, no así los de la institución. Agradezco el apoyo de José Antonio Guerra Caparrós en la preparación del presente documento.

la tendencia para el combate a la elusión fiscal se traduce en más reglas, y también en el establecimiento de reglas más complejas.

Como quiera que esto se dé, lo cierto es que el mecanismo de tributación general para el impuesto sobre la renta es el que resiente los efectos negativos de tales respuestas por parte del sistema tributario, conjuntamente con los sujetos obligados al pago, principalmente en términos de densidad normativa, pues no es difícil entender que con menos reglas y con reglas más sencillas, es más fácil cumplir con la obligación correspondiente. En este sentido, el propio aparato recaudador pierde.

Con independencia de tales medidas propias del impuesto sobre la renta —a veces, como parte de ellas—, diversas jurisdicciones fiscales —entre ellas, México— han establecido mecanismos autónomos o cuasi-autónomos de control, en la forma de impuestos complementarios. En nuestro país, el abrogado impuesto al activo y el vigente impuesto empresarial a tasa única, se enmarcan en esta tendencia como mecanismos encaminados a fortalecer la recaudación del impuesto sobre la renta, con independencia de su propio potencial recaudador.

Es en este contexto que ofrezco el presente reporte, desarrollado a partir de lo expuesto en uno de los seminarios del 65o. Congreso Mundial de la *International Fiscal Association*, celebrado del 11 al 16 de septiembre en la ciudad de París. En dicho seminario se hizo especial mención de la experiencia mexicana efectuada a través del impuesto empresarial a tasa única, en conjunto con otros mecanismos semejantes que actualmente se han implementado a nivel mundial.

En tal virtud, el presente trabajo será desarrollado, primeramente, efectuando un planteamiento general en torno al impuesto sobre la renta como impuesto directo, explicando la teoría general que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha desarrollado en torno a la operación de dicho gravamen; posteriormente, realizaré alguna mención en torno al establecimiento del impuesto empresarial a tasa única como impuesto complementario del impuesto sobre la renta. Después, propiamente elaboraré sobre lo expuesto en el seminario aludido, para expresar algunos comentarios finales que

versan sobre las inquietudes planteadas por los integrantes del panel, principalmente a raíz de la resolución adoptada por el más Alto Tribunal del país, en enero del año pasado, en relación con la constitucionalidad del impuesto empresarial a tasa única.

1. El impuesto sobre la renta en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Ya he mencionado que el impuesto sobre la renta tiene aspiraciones —y, a mi juicio, reconocimiento— como un tributo justo, en tanto busca tener una visión global de la situación patrimonial de los contribuyentes, tomando en cuenta sus ingresos, los costos en que se puede incurrir para generarlos, el desarrollo de la actividad económica más allá de un único período, entre otros mecanismos.

Sin embargo, por la misma necesidad de definirse como un impuesto que atiende a los ingresos y a los costos de éstos, tiene también aspiraciones de ser exhaustivo en lo que se refiere a la definición de los elementos aditivos y sustractivos que integran la base del tributo. Del lado del ingreso, esto no representa mayor problema, porque la fórmula que suelen utilizar los legisladores para dar connotación a tal concepto suele ser abierta, de tal manera que todo es ingreso, a menos que la legislación específicamente lo excluya; sin embargo, de lado de las deducciones, dado que se suele adoptar la técnica opuesta, de tal suerte que son conceptos deducibles exclusivamente los que el legislador así determine, y en la medida en que lo haga¹.

Así lo ha reconocido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al contemplar en su jurisprudencia los distintos elementos que ayudan a determinar la base de tributación, desarrollo teórico al que se estima pertinente acudir en el presente apartado, a fin de clarificar la forma en la que se ha conceptualizado dicho tributo.

¹ Lo anterior se menciona tomando en cuenta el criterio bajo el cual el legislador suele diseñar el mecanismo de tributación del impuesto sobre la renta, con independencia de los juicios de constitucionalidad que se pudieran hacer sobre dichas decisiones en concreto, es decir, sobre si determinado concepto debe o no ser considerado como ingreso, o bien, si determinada erogación debería o no ser deducible, todo ello desde un punto de vista constitucional.

De esta forma, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el objeto del impuesto sobre la renta lo constituyen los ingresos, tal y como se desprende de la tesis de rubro “RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO”²

No obstante, la propia Ley de la materia no proporciona una definición como tal de lo que debe ser entendido como “ingreso”; sin embargo, a partir de un análisis del orden jurídico, se puede considerar que éste comprende cualquier cantidad que modifique de manera positiva el haber patrimonial de una persona³.

En esa línea, el ingreso puede ser obtenido de diversas maneras: en dinero, propiedad o servicios, incluyendo alimentos o habitación, y puede materializarse en efectivo, en valores, en tesoros o en productos de capital. Asimismo, el ingreso puede surgir como compensación por servicios prestados; por el desarrollo de actividades

² Tesis P./J. 52/96, establecida por el Pleno de este Alto Tribunal, novena época, visible en la página 101 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo IV, del mes de octubre de mil novecientos noventa y seis, que establece: “De conformidad con el artículo 1o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo. La obligación tributaria a cargo de éstos nace en el momento mismo en que se obtienen los ingresos, bien sea en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, como lo establece el artículo 15 del mismo ordenamiento, y no hasta que al término del ejercicio fiscal se determina que hubo utilidades. No es óbice para esta conclusión el hecho de que sean las utilidades las que constituyen la base a la que habrá de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, así como tampoco la circunstancia de que aun cuando haya ingresos, si no hay utilidades, no se cubrirá impuesto alguno, pues en este caso debe entenderse que esos ingresos que, sujetos a las deducciones establecidas por la ley, no produjeron utilidades, están desgravados, y lo que es más, que esa pérdida fiscal sufrida en un ejercicio fiscal, será motivo de compensación en ejercicio posterior. No es cierto pues, que el impuesto sobre la renta se causa anualmente, ya que, como se dijo, éste se va causando operación tras operación en la medida en que se vayan obteniendo los ingresos; por ende, no es cierto tampoco, que al realizar pagos provisionales a cuenta del impuesto, se esté enterando un tributo no causado y que ni siquiera se sabe si se va a causar. El impuesto se ha generado, se va causando operación tras operación, ingreso tras ingreso, y el hecho de que, de conformidad con el artículo 10 de la ley en comento, sea hasta el fin del ejercicio fiscal cuando se haga el cómputo de los ingresos acumulables, y se resten a éstos las deducciones permitidas por la ley, para determinar una utilidad fiscal que va a constituir la base (no el objeto), a la que se habrá de aplicar la tarifa que la misma ley señala, para obtener así el impuesto definitivo a pagar, no implica que dicha utilidad sea el objeto del impuesto y que éste no se hubiese generado con anterioridad.”

³ Dicha definición, entre otros aspectos inherentes a la Ley del Impuesto sobre la Renta, fue contemplada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el amparo directo en revisión 1504/2006.

comerciales, industriales, agrícolas, pesqueras o silvícolas; por intereses; por rentas, regalías o dividendos; por el pago de pensiones o seguros; por obtención de premios o por recibir donaciones, entre otras causas, sin que ello signifique que todas esas formas de ingreso recibirán el mismo trato reciben el mismo trato en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pero dicho listado resulta ilustrativo para obviar la pluralidad de actividades que pueden dar lugar a la generación de un ingreso.

Ahora bien, Según la definición Robert Haig y Henry Simons, por *"income"* debe entenderse el valor monetario del incremento neto en la capacidad de consumo de un individuo durante un período determinado, lo cual evidencia la relación entre la renta gravable y el incremento de la capacidad económica⁴.

⁴ Al respecto, resulta ilustrativo acudir al contenido de la tesis aislada 1a. CLXXXIX/2006, establecida por la Primera Sala de este Alto Tribunal, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXV, enero de 2007, página 483, cuyo rubro y texto son transcritos a continuación: "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 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

De tal manera, en la medida en que el impuesto en comento pretende pesar sobre los incrementos patrimoniales positivos, la base del gravamen se desprende del conjunto de normas que establecen componentes positivos y negativos, con el objeto de que el impuesto no termine pesando sobre los ingresos brutos.

En esa medida, en la mecánica del impuesto sobre la renta convergen figuras de naturaleza sustractiva —mismas que provocan la disminución de la cantidad líquida a cargo del contribuyente— y figuras de naturaleza aditiva. Entre las primeras se pueden encontrar las deducciones, los créditos, las amortizaciones, los supuestos de exención o no sujeción, etc., mientras que en las figuras aditivas se observan, entre otras, la acumulación. Y es precisamente a través de la interacción entre las figuras sustractivas y aditivas, que se puede conocer la deuda tributaria⁵.

En esos términos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la tesis aislada de rubro: “RENTA. EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR LA CANTIDAD LÍQUIDA DEL IMPUESTO RELATIVO CONCURREN FIGURAS JURÍDICAS DE DISTINTA NATURALEZA”⁶.

segundo párrafo del citado artículo 17”. El precedente respectivo se identifica en los siguientes términos: “Amparo directo en revisión 1504/2006. Cómputo Intecsis, S.A. de C.V. 25 de octubre de 2006. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo”.

⁵ Dichas consideraciones se pueden observar, principalmente, en la sentencia recaída al amparo en revisión 316/2008.

⁶ Tesis aislada 1a. LXVII/2009, emitida en la novena época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIX, correspondiente al mes de mayo de dos mil nueve, página 92, y en cuyo texto se señala: “El impuesto sobre la renta pretende pesar sobre los incrementos patrimoniales positivos, de lo cual se desprende que su base imponible deriva de la conjunción de disposiciones que esencialmente incorporan componentes positivos y negativos, necesarios para su configuración. En tal virtud, corresponde al legislador tributario incorporar en su mecánica, cuando menos, los instrumentos que permitan ajustarlo a tal propósito, a fin de que el gravamen no pese únicamente sobre los ingresos brutos del causante. En efecto, en el diseño normativo del procedimiento para determinar la cantidad líquida a cargo del contribuyente del impuesto sobre la renta concurren figuras jurídicas de distinta naturaleza: a) sustractivas - deducciones, créditos, amortizaciones, los supuestos de exención o no sujeción, coeficientes de decremento, entre otras- y b) aditivas -acumulación de ingresos, elementos que amplían el radio de acción del propio impuesto, como ocurre en el caso de los presupuestos asimilados o equiparados, coeficientes de incremento, entre otras- y sólo gracias a la acción conjunta y simultánea de todas

De tal manera, las deducciones, al restarse de los ingresos, se configuran como un concepto que se contrapone a estos últimos y que, para el gobernado, no contemplan un valor real equiparable a su valor nominal, dado que su aplicación se suscita previamente a la de la tasa del impuesto.

Como es bien sabido, las deducciones únicamente aminoran la base imponible conforme al monto deducido, a diferencia de lo que ocurre con la deuda tributaria correspondiente, misma que se aminora únicamente en razón de la tasa del impuesto.

Ahora bien, existen diversas razones que originan el establecimiento de las deducciones en materia de impuesto sobre la renta; sin embargo, pueden englobarse en dos vertientes que permiten reconocer los casos en los que el legislador se encuentra conminado a reconocer institutos deductivos, a saber:

- Razones estructurales, internas, propias de la mecánica del tributo o de las exigencias constitucionales; o bien,
- Razones no estructurales, de política pública —no necesariamente de política fiscal—, que obedecen a la intención del legislador de promover o disuadir ciertas conductas, y que aprecian en el sistema tributario un mecanismo idóneo para tal efecto.

Las primeras se autorizan como costo de producción del ingreso, es decir, en la medida en que los gastos estén íntima o causalmente relacionados con la intención de

ellas puede conocerse la entidad de la obligación tributaria resultante. Así, en el diseño del sistema tributario del gravamen aludido el legislador tiene a su alcance una serie de figuras jurídicas que podrían provocar la disminución de la cantidad líquida a cargo del contribuyente (las tradicionalmente denominadas "sustractivas"); sin embargo, no porque tengan este efecto como denominador común pueden homologarse unas con otras pues, por regla general, de cada uno de dichos institutos puede predicarse un propósito determinado, o bien, a cada uno de ellos puede corresponder una consecuencia específica diversa -a pesar de que en todos los casos se provoque la disminución del gravamen a cargo-, dependiendo del punto específico en el que impacten dentro de la mecánica del referido tributo, como se evidencia al apreciar el efecto diferenciado de las figuras que influyen en la determinación de la base, frente a las que disminuyen directamente la contribución causada".

producir ingreso, o bien, si es común en la industria o si parece lógicamente diseñado para aumentar o preservar un flujo en la generación de ingresos.

En contraste, las segundas no convergen con la mecánica del impuesto, sino que se identifican con erogaciones que no se vinculan a los costos de producción del ingreso, como sucede en el caso de los gastos generados por consumos personales.

Así, las razones estructurales en el impuesto sobre la renta, contemplan gastos necesarios e indispensables para la consecución de la actividad productiva gravada, como pueden ser la adquisición de materia prima, el pago de salarios a trabajadores, los gastos de administración del negocio, entre otros.

Por otra parte, las razones no estructurales atienden a gastos que no son necesarios para la obtención de ingresos, sino que su realización es alternativa y no está estrechamente vinculada a la obtención de recursos económicos. Ante ellos, el legislador fiscal puede encontrarse en plena libertad de reconocer la deducción de los mismos, o de una parte de ellos, ya que su erogación no condiciona la obtención del ingreso en forma alguna.

En ese sentido, se pueden distinguir dos especies de deducciones, en términos del reconocimiento u otorgamiento que el legislador prevé —o está obligado a prever— en la Ley del Impuesto sobre la Renta, a saber:

- a) Deducciones estructurales: se configuran como elementos sustractivos que subjetivizan el impuesto y lo adecuan a las circunstancias personales del sujeto pasivo, con el objeto de frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas, o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva.

Generalmente son reconocidas en cumplimiento al principio de proporcionalidad tributaria, tomando en cuenta los costos inherentes a la

producción del ingreso y permitiendo que el gravamen pese únicamente sobre el impacto positivo en el haber patrimonial del causante.

Este tipo de deducciones operan desde el interior del tributo y contribuyen a la exacta definición y cuantificación del presupuesto de hecho, de la base imponible, del tipo de gravamen o de la cuota tributaria. Pueden afectar a la riqueza o al sujeto gravado, con base en consideraciones que obedecen fundamentalmente a la aptitud de contribuir para sufragar los gastos públicos, o a la propia condición del sujeto y, por otro lado, no excluyen la posibilidad de asumir finalidades extrafiscales con carácter secundario.

- b) Deducciones no estructurales (“beneficios”): son figuras sustractivas que si bien auxilian en la configuración de la base imponible, a diferencia de las estructurales, confieren o generan posiciones preferenciales, o bien, tienen alguna finalidad específica propia de la política fiscal del Estado, o bien, de carácter extrafiscal.

Contrario a lo que se suscita con las deducciones “estructurales”, las llamadas “no estructurales” pueden ser equiparadas con subvenciones públicas, toda vez que dichos beneficios tienen como objetivo fundamental plasmar criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público.

Por otro lado, en el caso de las pérdidas fiscales, su disminución o amortización implica una figura jurídica sustractiva que permite reducir la utilidad fiscal, con las pérdidas fiscales sufridas en anualidades anteriores, reconociendo de esa forma la continuidad de la operación de la empresa en el tiempo.

Si bien puede resultar razonable que el fisco requiera cortes anuales para la determinación de la situación jurídica del causante del impuesto sobre la renta, lo anterior tiene como contraparte que se permita reconocer que el corte anual aludido —el ejercicio fiscal— no agota el desarrollo ordinario de la empresa, por lo que se permite conjuntar el impacto de las utilidades fiscales presentes, con el de las pérdidas fiscales pasadas.

Así como sucede en el caso de las deducciones, el valor nominal de una pérdida amortizable difiere de su valor real, toda vez que el impacto de la figura sustractiva tiene lugar antes de la aplicación de la tasa del impuesto.

Todos estos elementos permiten llegar a una utilidad —o bien, en su caso, a un resultado fiscal—, conceptos éstos a los que se les aplicará el porcentaje contemplado como tasa (específicamente en el caso del Título II de la Ley), mismos que reflejan —o, cuando menos, tienen la pretensión de reflejar— la situación jurídica del contribuyente de una manera global, comprensiva tanto de los elementos aditivos como de los sustractivos que tienen un impacto en su operación desde un punto de vista económico.

No es que sea un impuesto “justo” necesariamente, sino que probablemente sea el tributo mejor diseñado cuando se atiende a una pretensión de justicia. El problema —si así decidiéramos llamarlo— radica en que esta intención se materializa en un sistema complejo y denso de normas, que por cada ajuste o acercamiento a la auténtica capacidad de los causantes, se establece un precepto con reglas generales, excepciones y mecanismos de control internos, propios del mismo tributo.

Y, más aun, en la pretensión de acudir a fórmulas amplias y a la redacción que corresponde a supuestos generales y abstractos —específicamente, a fin de que los supuestos normativos sean lo más amplios posibles, para que el mayor número de casos caiga dentro de su ámbito de aplicación—, se generan espacios por los que algunos supuestos específicos, de manera ordinaria o, a veces, planificada por los contribuyentes y sus asesores, queden al margen de la tributación.

Por esta problemática es que algunas jurisdicciones fiscales, como acontece en el caso de México, han decidido acudir a mecanismos de control adicionales, como son los impuestos complementarios y de control, es decir, aquellos por virtud de los cuales se genera una obligación tributaria adicional y diversa, que tienen una finalidad recaudatoria en sí mismos considerados, pero que no se explican sino en el contexto de querer impulsar y potencializar la recaudación por concepto de impuesto sobre la renta.

2. Tributos complementarios del impuesto sobre la renta en México: referencia histórica al impuesto al activo y particular mención del impuesto empresarial a tasa única.

En México, adicionalmente a los mecanismos que se han llegado a establecer para ejercer un control sobre la recaudación del impuesto sobre la renta, también se ha acudido a los denominados “impuestos de control” o complementarios, que con independencia de su propio potencial recaudador, también buscan hacer tributar a los signos de capacidad que —por cualquier razón, pero en cualquier caso, de manera indeseable, a juicio del legislador— hubieran podido quedar al margen de la tributación.

Desde su propia concepción, este tipo de tributos se presentan desde una concepción insatisfactoria del nivel de recaudación, cuando menos, desde el punto de vista de la administración tributaria o del legislador que los establece. Esta posición puede ser explicitada en mayor o menor medida, como aconteció con el impuesto al activo, en relación con el cual se llegó a expresar que su establecimiento se debía a que algunos “malos mexicanos” estarían eludiendo las obligaciones que les corresponderían, cuando en realidad —dependiendo del enfoque con el que se analice o de la carga valorativa que quiera agregarse al hecho— lo que hacían era explotar los huecos que la propia legislación autorizaba, o bien, simple y sencillamente ejercer su derecho a tomar determinadas deducciones en determinadas circunstancias, cuando con tal circunstancia coincidía la reducción de la base gravable para efectos del impuesto sobre la renta.

Así, dicho gravamen se causaba en la medida en la que el contribuyente contara con activos concurrentes a la generación de utilidades, si tal tenencia no implicaba también la propia generación de utilidades gravadas por el impuesto sobre la renta. En otras palabras, dicho tributo operaba bajo una premisa relativamente simple: la tenencia de activos en una empresa no se presume ociosa o improductiva; así, o dichos activos se utilizan para generar ingresos —gravados por el impuesto sobre la renta—, o deberían cuando menos estar vinculados a la generación de una utilidad que debería ser al menos igual a la que tendrían los recursos monetarios utilizados para adquirirlos, si se hubieran dejado en una cuenta productiva.

Si bien la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación desechó la idea de que el impuesto al activo grava una ganancia mínima presunta, no podría dejar de afirmarse que se estaba ante un tributo que vinculaba al causante a pagar uno de dos impuestos, dependiendo de la situación jurídica que se enfrentara: o bien se cubría el tributo vinculado con la utilidad real generada por los causantes —el impuesto sobre la renta— o, en su defecto, el vinculado a la utilidad que determinado nivel de activos *debía haber* generado.

Al servicio de tal pretensión se encontraban mecanismos como el acreditamiento del impuesto sobre la renta efectivamente pagado, contra el impuesto al activo causado, lo que permitía apreciar que por cada peso que se pagara del tributo vinculado a utilidades —que reflejaría el nivel esperado de recaudación por parte de la administración tributaria—, se disminuía la obligación de pagar el impuesto potencial, por así llamar al impuesto al activo, que únicamente cumplía con su potencial recaudador en la medida en la que no se pagara impuesto sobre la renta.

Igual juicio puede hacerse en relación con el mecanismo por virtud del cual se obtenía la devolución del impuesto al activo pagado en los últimos 10 ejercicios fiscales, derecho que surgía en tanto se causara más impuesto sobre la renta que impuesto al activo. Dicho mecanismo reafirmaba la noción de complementariedad, pues permitía apreciar que, a juicio del sistema fiscal, el hecho de que una empresa no obtuviera utilidades en un determinado ejercicio —y, por ende, no cubriera impuesto sobre la renta— no implicaba que no pudiera obtenerlas en ejercicios posteriores y, en esa medida, pudiera recuperar el tributo que solo sería definitivo, de nuevo, en tanto no se generara impuesto sobre la renta.

En este contexto, debe destacarse que la abrogación de la Ley del Impuesto al Activo no se dio como parte de una tendencia a disminuir las cargas tributarias, sino que el sistema fiscal siempre tuvo presente la necesidad de sustituir dicho gravamen con algún otro que sirviera a los mismos propósitos de complementariedad y control. Como parte de este esfuerzo, surgió el impuesto empresarial a tasa única, tributo éste en relación con el cual se formula el siguiente desarrollo.

Dos visiones del impuesto empresarial a tasa única: la derivada del proceso legislativo, y la descripción de éste en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En relación con el impuesto empresarial a tasa única, debe señalarse que el mismo ha sido motivo de debate, inclusive, desde la manera en la que se conceptualiza, destacando, por un lado, la manera en la que el mismo fue concebido y presentado por las autoridades hacendarias, bajo un esquema que fue recogido por el Congreso de la Unión, así como por el foro en general —y de manera destacada, por las personas que acudieron al amparo en contra de dicho gravamen— y, por el otro, la manera en la que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación entendió a dicho gravamen y lo describió en su jurisprudencia. A continuación se desarrollan ambas visiones del gravamen.

Conviene precisar que, en lo particular, estimo que, a pesar de no haber sido recogido por la jurisprudencia del más Alto Tribunal del país, la manera en la que se conceptualizó el impuesto empresarial a tasa única desde su origen y en los procesos de creación de la ley, resultan ilustrativos de la forma en la que opera y se presentan particularmente cercanos a la mecánica del tributo, por lo que serán desarrollados con mayor detalle, también porque los criterios integrados a la jurisprudencia, por el carácter de fuente formal de derecho, tienen una mayor difusión y no requieren de una explicación más precisa.

El impuesto empresarial a tasa única, conforme al proceso legislativo que lo estableció.

El aludido tributo resultó una novedad en cuanto a su diseño, al gravar sobre la base de ingresos obtenidos por la realización de actividades como enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, con un mínimo de deducciones, con una tasa única, bajo un mecanismo cuantificador sustractivo y residual, en el que la base gravable reflejaría —según afirmaciones del proceso legislativo— las retribuciones a los factores de la producción.

El objeto del impuesto lo constituyen los ingresos que obtengan las personas físicas y morales residentes en territorio nacional —así como los no residentes, si ello ocurre a través de establecimientos permanentes—, por la realización de alguna de las

actividades descritas en el artículo 1 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, como son la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Asimismo, destaca que el Ejecutivo precisó en la exposición de motivos que, a fin de “romper el círculo de la baja recaudación”, debe partirse de “una mejora radical en el diseño de las contribuciones y, dentro de ese diseño, dando prioridad a la simplificación tributaria”. Para lo anterior, se expresa que este nuevo diseño de las obligaciones tributarias “debe tender a que todos los que deban pagar contribuciones lo hagan y lo hagan correctamente, [...] debe ser un diseño que descansa sobre una base amplia y con mínimas exenciones, que permita que la tasa impositiva sea la menor posible, evite generar distorsiones y preserve la competitividad de la economía”.

En este contexto fue que se propuso la contribución que, seguido el proceso legislativo, finalmente recibió el nombre de impuesto empresarial a tasa única, identificado por el autor de la iniciativa —y, posteriormente, por los dictámenes de ambas Cámaras del Congreso de la Unión— como un gravamen directo, de aplicación general, con un mínimo de exenciones, que incide directamente en quien paga la retribución a los factores de la producción.

Según se expresa en la propia iniciativa, para el diseño de dicho tributo, habrían sido tomados en cuenta los siguientes “principios fundamentales”, conjuntamente con la necesidad de aumentar la recaudación:

- La *simplificación de las contribuciones*, que reduciría los costos administrativos del sistema fiscal y promueve el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes;
- La *flexibilidad del sistema impositivo*, que le permitiría tener la capacidad de ajustarse rápida y adecuadamente a cambios en las condiciones económicas;
- La *transparencia*, pues se pretendería que el sistema fiscal sea de fácil y rápida identificación respecto a las obligaciones fiscales, reduciendo los costos asociados a su cumplimiento y control, tanto para los contribuyentes como para las autoridades;

- La *equidad y proporcionalidad del sistema tributario*, que establecería un trato fiscal semejante para contribuyentes que estén en iguales condiciones económicas y que tenga la virtud de gravar más a quien tenga mayor capacidad contributiva;
- La *competitividad* —por lo que se entiende, de la tasa impositiva—, precisando que se estimaría importante que la política tributaria promueva este aspecto en nuestro país, para lo cual se señaló que los “instrumentos tributarios que se prefieren en este contexto de competitividad global son aquellos que no castiguen, sino que promuevan la inversión, el empleo y no distorsionen el costo del capital”.

A la luz de las precisiones efectuadas —como se anticipaba—, puede apreciarse que la mención del objeto del impuesto empresarial a tasa única como un gravamen que pesa sobre los ingresos obtenidos en la realización de ciertos actos o actividades, puede no ser suficiente para comprender el alcance del tributo. En los términos en los que fue conceptualizado por el legislador, grava “la aportación de la empresa al valor de la producción nacional que es destinado al mercado, excluido el valor de la producción adquirido de otras empresas”.

Sin embargo, aunque la causación del gravamen es provocada por la obtención de ingresos por la realización de ciertos actos o actividades, puede apreciarse que el impuesto empresarial a tasa única no grava únicamente la obtención de una base positiva en la empresa —ingresos superiores a las deducciones, que el propio legislador no denomina “utilidad” como tal—, sino la generación de flujos económicos destinados a la retribución total de los factores de la producción.

En tal virtud, a continuación se desarrollan los conceptos que se deben considerar al determinar la base del impuesto empresarial a tasa única, a fin de sustentar lo afirmado en el sentido de que dicho gravamen se encuentra diseñado para pesar sobre la generación de flujos económicos destinados a la retribución total de los factores de la producción.

Acudiendo de nuevo al proceso legislativo que eventualmente dio lugar a la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se aprecia que dicha contribución se consideró

equivalente a que se gravara a nivel de la empresa, la retribución total a los factores de la producción —es decir, las remuneraciones totales por sueldos y salarios, así como las utilidades no distribuidas, y los pagos netos de dividendos, intereses y regalías, entre otros—, deduciendo las erogaciones encaminadas a “la formación bruta de capital”.

El propósito aludido no fue reflejado expresamente en la configuración normativa del hecho imponible; 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 dichas retribuciones a los factores de la producción fueran computadas 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, puede apreciarse que la base del impuesto empresarial a tasa única se determina mediante el método de resta —ingresos menos deducciones—, en oposición al denominado método equivalente de suma, mediante el cual se adicionaría cada una de las retribuciones a los factores de la producción. Consecuentemente —tal y como señala el legislador—, “[...] 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”.

Así, del total de ingresos obtenidos por la realización de los actos o actividades descritos en el artículo 1 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se permiten deducir las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o del uso o goce temporal de bienes, que utilicen los contribuyentes para realizar las actividades que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar esta contribución empresarial⁷.

⁷ Lo anterior, según se desprende del artículo 5o. de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, mismo que dispone lo siguiente:

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

Lo anterior sí se refleja en el texto legal, al sujetar la deducción a que se trate de erogaciones que correspondan a bienes o servicios cuya enajenación, concesión del uso o goce o prestación, esté afecta al pago de la contribución empresarial a tasa única y, adicionalmente, a que se trate de erogaciones estrictamente indispensables para realizar las actividades objeto de la contribución empresarial que hayan sido efectivamente pagadas en el momento de su deducción.

En tal virtud, debe señalarse que es en este contexto que puede entenderse lo establecido en el proceso legislativo, en el sentido de que el impuesto empresarial a tasa única no grava únicamente la utilidad de la empresa, *sino la generación de flujos económicos destinados a la retribución total de los factores de la producción.*

En efecto, debe apreciarse que el legislador tributario tuvo la intención, precisamente —partiendo de la renta obtenida por el causante por la realización de las actividades a las que se refiere el artículo 1 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única—, de gravar la realización de determinados gastos, como retribución a los factores de la producción, de tal manera que la nueva contribución pesa sobre la renta gastada, y partiendo desde el objeto del tributo de los ingresos del causante.

En estas condiciones, y en consonancia con la complejidad propia de los sistemas tributarios actuales, es mi opinión que el legislador nacional creó un impuesto que, aun cuando tiene puntos de contacto importantes, no puede reducirse a una reiteración del impuesto sobre la renta, por más que los sujetos obligados lo estén en razón de ciertos ingresos, derivados de la realización de determinadas actividades, o por el hecho de que la base parezca describir un concepto equivalente a la utilidad.

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.
No serán deducibles en los términos de esta fracción las erogaciones que efectúen los contribuyentes y que a su vez para la persona que las reciba sean ingresos en los términos del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta”.

Por el contrario, un análisis más reflexivo sobre la estructura del gravamen permite apreciar que su mecánica —en consonancia con lo expresado por el creador de la norma— también describe un gravamen diseñado para pesar sobre ciertos consumos, sobre renta gastada, es decir, sobre la realización de determinadas erogaciones, haciendo recaer la deuda tributaria en quien realiza el gasto, en la medida en la que dicha erogación no corresponde a una deducción en el impuesto empresarial a tasa única.

En consecuencia, en el tributo que se analiza —a mi juicio— puede apreciarse la coexistencia de elementos propios de impuestos al ingreso —como lo es una formulación que incluye en la base a la diferencia positiva entre los ingresos obtenidos y las erogaciones efectuadas, en ambos casos, relacionados con los actos y actividades que dan lugar al pago del tributo—, simultáneamente con otros, que son más bien propios de los impuestos al consumo o al gasto —como se pone de manifiesto al apreciar que, adicionalmente, la base incluye a los pagos referidos en la iniciativa como realizados a los factores de la producción, lo cual se desprende de la no deducibilidad de dichas erogaciones—.

Finalmente, como parte complementaria del marco que debería tomarse en cuenta al analizar el impuesto empresarial a tasa única, no debe pasarse por alto que el proceso legislativo que dio lugar al ordenamiento reclamado, hace alusión a la intención de perseguir finalidades de política fiscal que resultan relevantes, por lo que se precisan a continuación, dado que las mismas también trascienden en la apreciación de las características del mencionado tributo.

- i. Ampliar la base tributaria, mediante la creación del impuesto empresarial a tasa única como un gravamen que tuviese una base mayor a la del impuesto sobre la renta, disminuyendo conceptos deducibles y supuestos de exención, a fin de que todos los sectores económicos aporten al gasto público.
- ii. Simplificación tributaria, reduciendo los costos administrativos del sistema fiscal y evitando complejidades administrativas adicionales, a fin de incrementar la recaudación.

- iii. Configurarse como un impuesto de control del impuesto sobre la renta, al neutralizar las estrategias de evasión y elusión del impuesto, al ser el flujo de efectivo la base para determinar los ingresos y deducciones del impuesto empresarial a tasa única.

De esta forma, adicionalmente a los elementos a los que se ha aludido en el presente apartado, no debe perderse de vista que el impuesto empresarial a tasa única persigue ciertos objetivos de política fiscal, entre los que debe destacar la intención de servir como un mecanismo de control del impuesto sobre la renta, al cual complementa dicho gravamen.

En efecto, resulta de capital importancia tomar en cuenta que la intención del legislador no es la de que ambos gravámenes tengan un efecto agregado equivalente a la suma de sus impactos patrimoniales, sino que se buscó que, a través de un mecanismo de acreditamiento, solo se pagara el impuesto empresarial a tasa única, en la medida en la que no se tuviera impuesto sobre la renta por pagar y, en el supuesto contrario, que se dejara de cubrir el primero de dichos gravámenes, en la medida en la que se cubrieran cantidades al Erario por concepto de impuesto sobre la renta.

En este sentido, el artículo 8 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, contempla la posibilidad de que, en contra de la diferencia que resulte después de considerar los efectos del crédito que se calcula en los términos del artículo 11 del propio ordenamiento, así como del que se regula en los términos del penúltimo párrafo del propio artículo 8, el contribuyente pueda acreditar “una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta propio del ejercicio, del mismo ejercicio”, hasta por el monto del impuesto empresarial a tasa única que se hubiere calculado y que aun quedara como saldo positivo tras la aplicación de los primeros créditos apuntados.

De este particular mecanismo de tributación se desprende que, en caso de que el contribuyente cuente con una diferencia positiva de impuesto empresarial a tasa única, podrá restar un monto equivalente al impuesto sobre la renta efectivamente pagado, de tal suerte que, si este último concepto es mayor al primero, no se pagará impuesto empresarial a tasa única; en cambio, si la diferencia positiva del nuevo gravamen resulta

mayor al impuesto sobre la renta efectivamente pagado, solo se cubrirá aquél en la medida en la que no se agote el saldo positivo.

A través de este mecanismo es que se complementan ambos gravámenes, y también es a través de éste que se busca establecer un mecanismo de control sobre el impuesto sobre la renta, pues queda de manifiesto que el pago efectivo de este último se traduce en un concepto sustractivo frente al impuesto empresarial a tasa única causado, de donde se desprende con claridad la vinculación entre ambos gravámenes, y la intención de crear un sistema en la tributación conjunta de los dos, en oposición a la simple acumulación de un impuesto sobre el otro.

El impuesto empresarial a tasa única en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Al analizar la constitucionalidad de la Ley respectiva, la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró que el impuesto empresarial a tasa única no debía ser entendida como versión reeditada del impuesto sobre la renta, por más que ambos gravámenes conformaran un sistema complementario, o bien, por más que compartan aspectos similares en su mecánica.

Asimismo, sostuvo que el impuesto empresarial a tasa única contempla como hecho imponible la obtención de ingresos derivados de la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, y que si en el cálculo del impuesto se considera ingreso gravado el precio o contraprestación a favor de quien realiza tales actividades, entonces su objeto consiste en los ingresos brutos recibidos en razón de tales actividades, no obstante el legislador haya señalado que el impuesto de mérito *"es equivalente a gravar la retribución de los factores de la producción en los sujetos que realizan los pagos respectivos"*, ya que —afirmó la Suprema Corte— dicha mención se refiere a la finalidad u objetivo económico perseguido mediante la complementariedad del impuesto empresarial a tasa única respecto del impuesto sobre la renta.

En esa medida, al atender los reclamos de las empresas que acudieron al amparo, efectuados en el sentido de que el impuesto en comento no contemplaba ciertas

deducciones, la Suprema Corte consideró que si el legislador seleccionó como manifestación de riqueza gravada por el impuesto empresarial a tasa única los ingresos brutos recibidos por la realización de las actividades indicadas en el artículo 1 de la ley que rige dicho tributo, la previsión de deducciones no tiene como finalidad determinar una utilidad a gravar ya que para conocer cuál es la capacidad contributiva que revelan los sujetos pasivos de dicho tributo debe atenderse, en principio, única y exclusivamente al monto por el que reciban los referidos ingresos brutos, ya que es la magnitud en la que éstos se obtengan la que revela en el caso del impuesto empresarial a tasa única la aptitud de los gobernados para contribuir proporcionalmente al financiamiento de los gastos públicos.

Por ende —contempló la Corte, atendiendo a lo que a su juicio debía ser considerado como el objeto del gravamen—, en el caso del impuesto empresarial a tasa única, la previsión o no de determinadas deducciones resultaría irrelevante para determinar si las normas que rigen a dicha contribución respetan el principio de proporcionalidad tributaria, ya que la capacidad sobre la que recae es la revelada por los ingresos brutos recibidos por las actividades antes indicadas.

Las consideraciones anteriores quedaron plasmadas en las tesis aisladas P. XXXVIII/2010 de rubro “EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. EL OBJETO DEL IMPUESTO RELATIVO SON LOS INGRESOS BRUTOS RECIBIDOS POR LA ENAJENACIÓN DE BIENES, LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS INDEPENDIENTES Y EL OTORGAMIENTO DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008)”⁸ y P. XL/2010, de rubro “EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. LOS

⁸ Tesis aislada emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la novena época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXXII, correspondiente al mes de agosto de 2010, página 239, y en cuyo texto se señala: “De los artículos 1 y 2 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, así como de la exposición de motivos y el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados relacionados con el proceso legislativo del que derivó ese ordenamiento, se advierte que el impuesto empresarial a tasa única tiene como hecho imponible la obtención de ingresos derivados de la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y, al señalar que para calcular el impuesto se considera ingreso gravado el precio o contraprestación a favor de quien realiza tales actividades, su objeto o manifestación de riqueza gravada son los ingresos brutos recibidos, sin perjuicio de las deducciones y demás beneficios establecidos en la Ley y sin que obste que en los citados documentos legislativos se

ARTÍCULOS 3, 5 Y 6 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO PERMITIR LA DEDUCCIÓN DE SUELDOS Y SALARIOS, PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS, APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL, GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL, INTERESES DERIVADOS DE OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO O MUTUO CUANDO NO SE CONSIDEREN PARTE DEL PRECIO Y REGALÍAS QUE SE PAGUEN ENTRE PARTES RELACIONADAS, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008)”⁹.

Como puede apreciarse, estas consideraciones tienen un impacto particular sobre la forma en la que se conceptualizan tanto el impuesto empresarial a tasa única, como la

haya sostenido que el indicado gravamen "es equivalente a gravar la retribución de los factores de la producción en los sujetos que realizan los pagos respectivos", ya que dicha mención se refiere a la finalidad u objetivo económico perseguido mediante la complementariedad del impuesto empresarial a tasa única respecto del impuesto sobre la renta”.

⁹ Tesis aislada emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la novena época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXXII, correspondiente al mes de agosto de 2010, página 241, y en cuyo texto se señala: “Conforme a la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, radica medularmente en que los sujetos pasivos contribuyan a los gastos públicos en relación directa con su capacidad contributiva. Así, el sistema legal que rige un determinado impuesto atiende a la capacidad contributiva de los gobernados y, por ende, se apega al referido principio, si da lugar a que contribuyan a los gastos públicos en una mayor cuantía quienes, en las mismas circunstancias, reflejan en mayor medida la manifestación de riqueza gravada, la que por su naturaleza debe constituir una manifestación parcial de su capacidad económica, es decir, de la totalidad de su patrimonio. Ahora bien, tomando en cuenta que el objeto del impuesto empresarial a tasa única son los ingresos brutos recibidos por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, y que la magnitud o cuantía en que se obtengan dichos ingresos es la que revela en exclusiva respecto de dicho tributo la aptitud de los sujetos obligados para contribuir al financiamiento de los gastos públicos, debe estimarse que la previsión de deducciones es innecesaria para atender a la capacidad contributiva revelada por la fuente de riqueza sobre la que recae el indicado impuesto ya que no tienen como finalidad la determinación de una utilidad gravable sino la de establecer beneficios tributarios. Por tanto, el hecho de que los artículos 3, 5 y 6 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no permitan la deducción de sueldos y salarios, participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, aportaciones de seguridad social, gastos de previsión social, intereses derivados de operaciones de financiamiento o mutuo cuando no se consideren parte del precio y regalías que se paguen entre partes relacionadas, no resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, ya que en el caso del impuesto empresarial a tasa única la previsión o no de determinadas deducciones resulta irrelevante para graduar la capacidad contributiva manifestada en la realización del hecho imponible.

complementariedad de ambos gravámenes. Son dos impuestos muy distintos los que describen ambas posturas, con la peculiaridad de que la visión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación describe un tributo que puede tener implicaciones diversas en el contexto internacional, yendo más allá de un impuesto complementario y de control.

3. Reporte general del seminario “The corporate tax base: alternative bases for corporate taxation and their international consequences”¹⁰.

Según fue comentado a manera de introducción en el foro, a principios del siglo pasado se llegó a considerar que la renta es la mejor y más justa medida de la capacidad tributaria de las empresas para contribuir al gasto público; sin embargo, diversos factores han propiciado que el ingreso en términos económicos y su definición jurídica no sean coincidentes, lo que naturalmente afecta esta visión del impuesto sobre la renta.

Entre otras —se afirmó— las razones que han motivado dicho distanciamiento conceptual son el desarrollo de criterios internacionales para la presentación de reportes de información financiera, la tendencia a distinguir los efectos fiscales y los financieros de un determinado concepto, así como la complejidad del sistema fiscal y lo gravoso que llega a resultar dar cumplimiento a la obligación tributaria, todo lo cual implica una marcada densidad normativa en materia de impuesto sobre la renta.

Adicionalmente, se sostuvo que las razones para acudir a figuras alternativas a un impuesto sobre la renta típico, “desconectando” a la base de tributación de la que correspondería en el caso de un tributo al ingreso con base en utilidades, son las derivadas de las dificultades inherentes a la administración y fiscalización de un impuesto sobre la renta corporativo, la complejidad de sus reglas, las necesidades presupuestales, entre otras.

¹⁰ En el desarrollo del presente apartado, acudiré al material proporcionado por la International Fiscal Association, como documentos introductorios al trabajo del panel, así como a lo comentado por los participantes en éste. Los participantes del panel fueron Patrick J. Brown (Estados Unidos de América), Dr. Wolfgang Haas (Alemania), Hervé Lehérissel (Francia), Dr. Mario Tenore (Italia) y Omar Zúñiga (México), con la participación del Dr. Antonio Carlos Florencio de Abreu e Silva (Brasil) como coordinador del panel y de Francisco Zamora (México), como secretario del mismo.

Por tales razones, algunos Estados han decidido no considerar al impuesto sobre la renta —entendido como gravamen sobre ingresos, diseñado para pesar sobre utilidades— como único parámetro para obtener los recursos necesarios propios de dicho gravamen, para lo cual se ha acudido al establecimiento de impuestos alternativos, o bien, mediante la alteración del impuesto sobre la renta existente en las jurisdicciones de que se trate.

Así —según se expuso en el panel—, se aprecia que en algunos países se ha distorsionado el concepto de utilidades para efectos del tributo, ya sea mediante la inclusión de conceptos que tradicionalmente no coincidirían con la noción de ingreso —tal y como sucede cuando se establecen presupuestos de hecho complementarios o se condiciona la no acumulación de algunos, usualmente con la intención de combatir alguna práctica considerada indeseable por la administración tributaria—, o bien, a través del condicionamiento o limitación de conceptos sustractivos al momento de determinar la base. Todo ello, con el fin de fortalecer la recaudación.

En otros casos, se ha apreciado que los esfuerzos por aligerar las tasas de los impuestos (coexistentes con la intención de no perder recaudación) han conducido a algunos Estados a eliminar la deducción de determinados conceptos; en un inicio, dichas limitantes —las cuales se han ido extendiendo— fueron introducidas como cláusulas anti-abuso, limitadas a ciertas situaciones excesivas o sospechosas.

Paralelamente, algunos países han desarrollado técnicas más simples para calcular el impuesto sobre la renta corporativo, ofreciendo a los contribuyentes la opción de aplicar la tasa del impuesto sobre un margen de ganancia fijo, lo que presupone la existencia de un margen de beneficio medio por sector o por la actividad económica involucrada.

Pero lo cierto es que todos estos esfuerzos han ido configurando gravámenes que ya no son exactamente impuestos sobre la renta, sino que pesan sobre algún otro concepto, a veces más amplio y en ocasiones más estrecho, atendiendo a razones seguramente válidas en cada jurisdicción fiscal, pero alejándose —en mayor o menor

medida— de la noción de un impuesto con una visión global, con pretensiones de justicia, comprensivo tanto de los conceptos que aumentan el patrimonio de las personas, como de aquéllos que lo disminuyen.

Otros ejercicios que se han llevado a cabo internacionalmente —según fue comentado— tienen que ver con la decisión de algunos Estados, de aplicar impuestos sobre los gastos en los que las empresas incurren, todo ello en la intención de encontrar estabilidad en los recursos presupuestarios, que puedan considerarse de fácil atribución o localización. En la medida en que este tipo de gravámenes, por principio, impactan sobre determinados costos y no necesariamente sobre la capacidad patrimonial de pagar los impuestos con recursos ingresados, este tipo de tributos —según se expresa en los documentos introductorios del panel— son difíciles de defender en la teoría. Lo anterior es así —se afirma— en razón de que son trasladados a otros agentes económicos (accionistas, empleados, clientes, etcétera), haciendo que dichos impuestos no sean transparentes; en otros casos, no pueden ser trasladados por la empresa, lo cual tendría efectos negativos en términos de eficiencia económica, distorsionando la toma de decisiones del empresario, al elegir la distribución de la carga entre los diferentes factores de la producción.

En otros casos, algunos países han adoptado la tributación sobre los ingresos brutos de las empresas. En este caso, el tipo aplicado es sustancialmente menor que el aplicable en el cálculo del impuesto corporativo. Según se expone en los documentos introductorios del panel, este tipo de impuesto se suelen considerar regresivos y suelen provocar el aumento de la carga fiscal de las empresas y, por consecuencia, los costos de venta de los productos.

Otra experiencia reseñada en el panel es la de los países que han acudido a una combinación de las tres tendencias recientemente aludidas, creando nuevos impuestos diseñados para proteger o ampliar los ingresos, siendo el caso que este tipo de gravámenes se relacionan técnicamente con el impuesto sobre la renta corporativo y suelen ser promocionados oficialmente como una moderna forma impositiva. Así, en los Estados Unidos de América se han practicado algunos impuestos mínimos alternativos;

igualmente, se acudió al ejemplo mexicano, a través de la experiencia del impuesto empresarial a tasa única (IETU); al caso italiano, con el *imposta regionale sulle attività produttive* (IRAP); al brasileño, con el PIS / Confins; y a Alemania con el impuesto sobre actividades económicas "Gewerbesteuer", entre otros.

En el panel se precisaron algunos detalles propios de la mecánica de cada uno de dichos gravámenes, comentando también la efectividad que han tenido, así como la compatibilidad de los mismos en términos de los convenios para evitar la doble tributación, a fin de determinar si estas experiencias locales no tienen repercusión en términos de un posible no acreditamiento para los no residentes en los distintos países involucrados.

Por resultar de interés, únicamente acudiré a lo expuesto en relación con sobre la problemática general y, en lo particular, a lo relacionado con el impuesto empresarial a tasa única, haciendo simples menciones de otras experiencias internacionales.

Como un punto de partida adicional, en el panel se aproximó esta problemática distinguiendo un enfoque práctico y uno que parecería relacionado con no alterar las características tradicionales del impuesto —mismo que fue referido como un enfoque “romántico”—. Desde el punto de vista práctico, se comentó lo benéfico que resulta materializar el gravamen en casos que se estima deberían estar gravados, la disminución de costos para lograr el cumplimiento, así como la minimización de lo que se percibe como ineficiencia del impuesto sobre la renta corporativo.

En cambio, desde el denominado enfoque “romántico”, algunos panelistas mencionaron que no consideraban una buena aproximación la que acude a bases alternativas de tributación, tomando en cuenta que el apoyo doctrinario a semejantes medidas es escaso o nulo. Igualmente, se mencionó que hacer tributar con base en los costos en los que incurren las empresas, penalizaría la inversión y el crecimiento; otros participantes señalaron que el acudir a formas alternativas es una complicación, pues es solo una forma más sofisticada de conseguir el mismo resultado. Finalmente, se señaló que las razones que se suelen usar para justificar el uso de bases alternativas —como

son el combate a la elusión fiscal y la insuficiencia de la recaudación esperada por concepto de impuesto sobre la renta, entre otras— no resultarán convincentes.

Específicamente en relación con el impuesto empresarial a tasa única, se hizo alusión a sus características generales, señalando que es un gravamen cuya vigencia comenzó en 2008, en sustitución del abrogado impuesto al activo. Se comentó que puede ser descrito como una mezcla entre el impuesto sobre la renta corporativo y el impuesto al valor agregado, que se calcula atendiendo al flujo de efectivo, que parte de los ingresos percibidos por determinados actos y actividades, sin permitir la deducción de algunos intereses, regalías entre partes relacionadas y salarios, funcionando generalmente como un impuesto alternativo que aseguraría una recaudación mínima, siendo acreditable contra el impuesto sobre la renta. Asimismo, se mencionó que tiene como propósitos desalentar la planificación fiscal y que el mismo es acreditable en 40 jurisdicciones fiscales, destacando que en el caso de los Estados Unidos de América tal carácter le viene dado únicamente en forma temporal.

En las intervenciones respectivas se mencionó que el aludido gravamen presenta algunos contras, como son el hecho de calcularse con base en el flujo de efectivo, lo que —a juicio del expositor— crearía una gran complejidad. Asimismo, se mencionó que la recaudación del impuesto empresarial a tasa única ha disminuido con el tiempo, señalando que el tributo se diseñó con diversos errores técnicos (no precisados), aunado a que su acreditamiento en los Estados Unidos de América no es una cuestión garantizada a futuro.

Los integrantes del panel hicieron referencia a los diversos gravámenes instaurados en varios Estados con un propósito análogo, tal y como sucede en Brasil, con la contribución financiera a la seguridad social y el impuesto sobre la seguridad social (PIS/COFINS, por sus siglas en inglés); en Argentina, con el impuesto mínimo de renta presunta; en Perú a través del impuesto temporal a los activos netos; en Colombia, con el impuesto al patrimonio; en Bolivia con el impuesto sobre los ingresos brutos aplicables al 3% sobre una base mensual; en Estados Unidos de América con el impuesto mínimo

alternativo; en Italia con el impuesto regional sobre actividades productivas; y en Alemania con el impuesto sobre actividades económicas o "Gewerbesteuer".

Agotada la exposición de los ejemplos recién relatados, se cuestionó si estos tributos que cuentan con una base alternativa de imposición resultan compatibles con los principios y tratados internacionales de la materia, así como sobre las acciones que podrían ser útiles para mejorar la cobertura de los tratados en relación con dichos gravámenes.

En este contexto, se comentó la posibilidad de que estos tributos no pudieran ser cubiertos por los convenios para evitar la doble tributación y, en lo que interesa para el presente trabajo, se analizó el caso del impuesto empresarial a tasa única, en relación con el convenio celebrado entre México y los Estados Unidos de América.

Así, se acudió al convenio modelo estadounidense, en el cual se establecen los impuestos que comprende el mismo (artículo 2), al enunciar que el mismo cubre todos los impuestos que gravan la renta total, o parte de la renta, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de la propiedad, permitiendo a los países definir cuáles son los impuestos que cumplen con la definición general. En este sentido, se precisó el contenido del párrafo 4 del mencionado artículo 2, en el que se establece la inclusión de todos los impuestos de naturaleza idéntica, instaurados después de la fecha de la firma de la Convención en adición a, o en lugar de, los impuestos existentes.

Por otro lado, se acudió al artículo 23 de dicho modelo, en el que se establece la manera en que se puede aliviar el problema de doble tributación y se señala que para impuestos no incluidos en el artículo 2, de cualquier manera es aplicable la ley de Estados Unidos de América, precisando que, de conformidad con dicha legislación, el impuesto es acreditable sólo si el impuesto foráneo es un impuesto sobre la renta neta o si opera "en lugar de" —*in lieu of*— un impuesto sobre la renta neta.

En relación con lo anterior, se expresó que un impuesto con una base alternativa de tributación podría no cumplir con los criterios recién apuntados, siendo debatible de

manera específica la determinación de si el tributo de que se trate permite la deducción de los gastos relevantes.

Atendiendo al caso específico del impuesto empresarial a tasa única, en el panel se especificó que 40 países han incluido a dicho tributo en el ámbito de los particulares tratados que México ha celebrado, permitiéndose su acreditamiento. Asimismo, se señaló que el impuesto empresarial a tasa única es acreditable en los Estados Unidos de América únicamente de forma temporal.

En relación con la decisión que finalmente podría tomarse para determinar el carácter acreditable del tributo de manera definitiva, en el panel se hizo énfasis sobre dos cuestiones vinculadas con la manera en la que órganos estatales se han referido al impuesto empresarial a tasa única. En primer lugar, se señaló que el legislador mexicano contempló a dicho tributo como uno diseñado para pesar sobre la generación de flujos económicos destinados a cubrir las retribuciones a los factores de producción; por otro lado, se aludió a la manera en que la Suprema Corte de Justicia de la Nación concibió al objeto del impuesto empresarial a tasa única, atendiendo a los ingresos brutos recibidos por la realización de ciertas actividades.

En este contexto, se expresaron algunas dudas sobre la posibilidad de acreditar dicho tributo, una vez que se resuelva en definitiva sobre tales cuestiones.

Al expresar las conclusiones del panel, se efectuó un comparativo entre los impuestos sobre la renta tradicionales y los gravámenes diseñados con una base alternativa de tributación, precisando que los primeros resultan más convenientes que los modelos alternativos, tras haberlos analizado en términos de justicia tributaria, eficiencia económica, transparencia, su mejor incorporación a la práctica, la existencia de conceptos internacionales para evitar la doble tributación, así como por su aceptación mundial y por la capacidad de recaudación para los Estados.

Asimismo, se dejó planteada la problemática relativa a cuál es el límite que debe existir entre la sofisticación del impuesto sobre la renta corporativo y el riesgo de una

regresión en el sistema, aludiendo a que la legitimidad en los últimos tiempos se ha vuelto más difícil de conseguir y a la existencia —a juicio de los ponentes— de una verdadera regresión cuando los impuestos llegaran a estar íntegramente desvinculados a los ingresos y vinculados únicamente a los costos.

En relación con lo anterior, el panel concluyó que los organismos internacionales deberían prestar más atención a esta problemática y se señaló que los impuestos sobre costos no acreditables contra el impuesto a los ingresos corporativos obtenidos bajo un principio de renta mundial, reducen el crecimiento económico y la eficiencia de los esfuerzos para eliminar la doble tributación.

Otro aspecto relevante que fue tratado por los panelistas fue la manera en la que influye el acudir a bases alternativas de tributación, cuando se busca la consecución de finalidades extrafiscales —que fueron llamados de “ingeniería social”—. Así, se afirmó que una amplia base tributaria con una baja tasa impositiva puede constituir una buena política, pero limitar la llamada “ingeniería social”, lo que no acontece con el impuesto sobre la renta, y se mencionó que una opción interesante para conseguir los propósitos de un impuesto con base alternativa y, simultáneamente, las finalidades extrafiscales pretendidas, podría darse permitiendo dicha “ingeniería” en el impuesto sobre la renta “regular”, pero utilizando a alguno de los gravámenes alternativos como “piso” en la obligación tributaria.

4. Consideración final.

Como puede apreciarse, la experiencia internacional busca dar mayor eficacia a la tributación en materia de impuesto sobre la renta, ya sea mediante la alteración de los supuestos normativos que tradicionalmente se asocian con dicho gravamen, o bien, a través de la implementación de impuestos complementarios y de control, como en el caso mexicano lo ilustran el impuesto al activo y el impuesto empresarial a tasa única.

Sobre tal realidad, pueden formularse diversos juicios:

En primer término, señalar que la incorporación de tributos alternativos se hace, entre otras razones, atendiendo a la insatisfacción de la autoridad estatal frente al nivel de recaudación que se consigue por concepto de impuesto sobre la renta. Sin embargo, estimo que esta premisa no está demostrada suficientemente y que difícilmente puede hablarse de niveles “esperados” de recaudación, pues se causan únicamente los tributos cuyas hipótesis normativas se actualizan.

Por otro lado, se acude a este tipo de mecanismos bajo fórmulas creativas, pero que no necesariamente tienen la misma aspiración que tiene el impuesto sobre la renta en lo que se refiere a intentar pesar sobre conceptos cercanos a utilidades reales, atendiendo a la capacidad contributiva del causante. En esta medida, este tipo de tributos ameritan un análisis especial y un cuidadoso escrutinio, por tratarse de alternativas que pueden tener finalidades loables, pero que, prácticamente por definición, se diseñan atendiendo a variaciones sobre los principios de regularidad aplicables.

El caso particular del impuesto empresarial a tasa única puede ser motivo de debate —tal y como lo fue en el panel cuyo contenido se relata en el presente trabajo—, atendiendo también a la posibilidad de que dicho tributo pueda ser acreditado en otras jurisdicciones fiscales, a fin de evitar la doble tributación. Los órganos del Estado mexicano —incluyendo desde luego al Poder Judicial de la Federación—, a mi juicio, no deben ser ajenos a este tipo de cuestiones, pues la propia decisión que se tome sobre la corrección —o no— de este tipo de tributos, y hasta el lenguaje en el que se exprese la conclusión respectiva, tiene repercusiones a nivel internacional.

BIBLIOGRAFÍA.

Material proporcionado por la International Fiscal Association: *IFA 2011 Paris 65th Congress of the International Fiscal Association.*

Sentencias relevantes:

1. Amparo en revisión 316/2008, resuelto por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (México).

2. Amparo en revisión 501/2009, resuelto por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (México).