ÍNDICE

CONTENIDO DE LA VERSIÓN TAQUIGRÁFICA DE LA SESIÓN PÚBLICA ORDINARIA DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, CELEBRADA EL LUNES 25 DE AGOSTO DE 2014

SECRETARÍA GENERAL DE ACUERDOS

1

NÚMERO	ASUNTO	IDENTIFICACIÓN, DEBATE Y RESOLUCIÓN. PÁGINAS.
40/2013 Y SU ACUMULADA 5/2014	<p>ACCIONES DE INCONSTITUCIONALIDAD promovidas por diversos senadores y diputados de la Sexagésima Segunda Legislatura del Congreso de la Unión.</p> <p>(BAJO LA PONENCIA DEL SEÑOR MINISTRO VALLS HERNÁNDEZ)</p>	3 A 51 EN LISTA

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

TRIBUNAL PLENO

**SESIÓN PÚBLICA ORDINARIA DEL PLENO DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, CELEBRADA EL LUNES
25 DE AGOSTO DE 2014**

ASISTENCIA:

PRESIDENTE: SEÑOR MINISTRO:

JUAN N. SILVA MEZA

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
OLGA MARÍA SÁNCHEZ CORDERO
ALBERTO PÉREZ DAYÁN**

AUSENTE: SEÑOR MINISTRO:

**SERGIO A. VALLS HERNÁNDEZ,
PREVIO AVISO A LA PRESIDENCIA.**

(SE INICIÓ LA SESIÓN A LAS 11:50 HORAS)

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Se abre la sesión pública ordinaria correspondiente al día de hoy. Señor secretario, sírvase dar cuenta, por favor.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Sí, señor Ministro Presidente. Se somete a su consideración el proyecto de acta de la sesión pública número 88 ordinaria, celebrada el jueves veintiuno de agosto del año en curso.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Gracias, señor secretario. Señoras y señores Ministros, está a su consideración el acta con

la que se ha dado cuenta. Si no hay alguna observación, les consulto si se aprueba en forma económica. **(VOTACIÓN FAVORABLE). ESTÁ APROBADA EL ACTA**, señor secretario.

Continuamos, por favor.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Sí, señor Ministro Presidente. Se somete a su consideración el proyecto relativo a las

**ACCIONES DE
INCONSTITUCIONALIDAD 40/2013 Y
SU ACUMULADA 5/2014,
PROMOVIDAS POR DIVERSOS
SENADORES Y DIPUTADOS DE LA
SEXAGÉSIMA SEGUNDA
LEGISLATURA DEL CONGRESO DE
LA UNIÓN.**

Bajo la ponencia del señor Ministro Valls Hernández, la cual fue hecha suya por la señora Ministra Luna Ramos y conforme a los puntos resolutivos a los que se dio lectura en sesión anterior.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Gracias, señor secretario. Señoras y señores Ministros, como todos recordamos, en la sesión del jueves veintiuno de agosto concluimos la discusión en torno a los considerandos sexto, séptimo y octavo. Votados estos considerandos en relación con el tema de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, nos estacionamos en el considerando noveno para iniciarlo el día de hoy, en relación con el impuesto sobre la renta y la eliminación del régimen de pequeños contribuyentes en el tema de equidad. Señora Ministra Luna Ramos.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Gracias, señor Ministro Presidente. Señora Ministra, señores Ministros, el considerando noveno que está sometiéndose el día de hoy a la consideración de ustedes está referido a la eliminación del régimen de los pequeños contribuyentes.

En esta primera parte, lo que se está aduciendo como concepto de invalidez es la violación al principio de equidad tributaria, por

dos razones fundamentales: la primera de ellas, porque se establece que se les está quitando un beneficio —que según esto tenían— con el régimen que se está derogando y que, sin que se tomara en consideración que la situación o las características de los pequeños contribuyentes siguen siendo exactamente las mismas; y, la otra razón por la que impugnan por equidad esta eliminación del régimen, está referido a que dicen que los están comparando con otra categoría de contribuyentes que son precisamente los contribuyentes informales y que son totalmente diferentes y que sobre esta base no tendría por qué llevarse a cabo esta comparación.

En el proyecto que se está sometiendo a la consideración de ustedes, lo que se está determinando primero que nada es ¿cómo históricamente surge el régimen de pequeños contribuyentes en mil novecientos noventa y ocho?, ¿cuáles son las características de este régimen de pequeños contribuyentes?, que se establecía de alguna manera para personas físicas que no llegaban a tributar en el ejercicio anterior en una cantidad mayor a dos millones de pesos y que además se establecía como una opción de pago para el impuesto sobre la renta y sobre todo para aquellas personas que no tuvieran esa facilidad de realizar administrativamente las operaciones para poder realizar los cálculos de los impuestos, entonces se les otorgó como un beneficio para este tipo de personas que satisfacían estas características.

La idea fundamental fue que en la actualidad las características casi siguen siendo las mismas, lo que sucede es que en el artículo 111, se está creando otro régimen diferente, que es el régimen de incorporación fiscal. Este régimen está estableciéndose para las personas que realizan actividades empresariales, que enajenan bienes, que prestan servicios y que

no requieren para realizar estas actividades de título profesional, pero además se vuelve a establecer la posibilidad de que tributen en este régimen de manera optativa, o bien, que se vayan al régimen general y, desde luego, la cantidad de ingresos sigue siendo exactamente la misma porque se está refiriendo a aquellas personas que en el ejercicio anterior no hayan recibido más de dos millones de pesos.

Se ha dicho en el proyecto que este régimen de incorporación fiscal es un régimen transitorio, pero lo que debe entenderse no es que el régimen sea transitorio precisamente, sino que lo que es transitorio es la persona que está contribuyendo, porque de manera continuada, en la nueva ley, se está estableciendo que este régimen debe perdurar siempre; sin embargo, lo cierto es que las personas que decidan ingresar a este nuevo régimen deben hacerlo solamente por diez años.

El tránsito no es para el régimen en sí mismo, es para las personas que decidan optar por él y que no dura más de diez años, para que de ahí entren al régimen general; por eso hago la aclaración para que no se vaya a entender como que el régimen solamente dura diez años, no, el régimen está establecido en la ley, pero quien opta por ese régimen puede tributar conforme a él durante diez años, nada más, antes de pasar al régimen general; entonces, una vez que en el proyecto se establece cómo funciona este nuevo régimen, cómo funcionaba anteriormente el régimen de pequeños contribuyentes, se hace el análisis del principio de equidad en las dos vertientes que les había señalado, contestando los conceptos de invalidez que se aducen por los promoventes, y se dice que no hay violación a estos principios de equidad, y que no la hay en función de que si bien es cierto que de alguna manera se está desapareciendo el régimen anterior de pequeños contribuyentes, lo cierto es que no

cambia la categoría, y de todas maneras, en la nueva ley, se están respetando, de alguna manera, los mismos principios; entonces, que no existe una categoría diferente con la cual se deba de comparar y que, por tanto, no hay la violación que se está estableciendo.

Por otro lado, también se está mencionando que por lo que hace a la comparación que se lleva a cabo con los contribuyentes informales, los promoventes dicen que no pueden compararse estas dos categorías que son totalmente diferentes, porque una cosa es ser pequeño contribuyente y otra es ser contribuyente informal; esto tampoco hace inequitativo el nuevo régimen, porque si bien es cierto que estos dos señalamientos — podríamos decir o categorías de contribuyentes— se establecen dentro de este régimen de incorporación fiscal; lo cierto es que las características, para que puedan tributar conforme a éste, vuelven a ser muy similares, son optativas; si quieren pueden hacerlo por este régimen, si no puede ser por el régimen general, además, el hecho de que se establezcan a qué sujetos se les va poder establecer este régimen, pues son actividades empresariales; es decir, personas físicas que realizan actividades empresariales que enajenen bienes o presten servicio con la característica diferente al régimen de REPECOS anterior de que no tengan título profesional para realizar cualquiera de estas actividades, pero siguen conservando el mismo parámetro de que en el ejercicio anterior no sea superior a dos millones de pesos.

Ha habido interpretación de este régimen de REPECOS, tanto por la Primera Sala, por el Pleno y por la Segunda Sala, en donde se dijo que no había ningún problema de equidad ni de proporcionalidad, porque al final de cuentas era el establecimiento de un beneficio que obedecía a una situación con fines, de alguna manera, económicos o extrafiscales y que esto,

de ninguna manera, está estableciendo en estos momentos que se viole el artículo 31, fracción IV, porque no se le está dando un trato igual a iguales y desigual a desiguales, porque al final de cuentas, las características para que ingresen a este nuevo régimen son las mismas y el trato es exactamente el mismo, aunque se llamen informales, esto, quiere decir, que antes no tributaban y se les está dando la posibilidad de tributar a través de un régimen especial con ciertas facilidades que anteriormente sólo tenían los pequeños contribuyentes, y ahora se agrega una categoría más, y que esto se hace también de alguna manera por las posibilidades que ya se habían mencionado con anterioridad, de la libertad de configuración del legislador en materia tributaria, siempre y cuando no se rompa con los principios establecidos por el artículo 31, fracción IV, y que, en este caso, se están respetando porque se está tratando igual a iguales y desigual a los desiguales; es decir, se les está dando exactamente el mismo trato a aquéllos que están en las mismas circunstancias.

Con argumentos de esta naturaleza se están, en el proyecto, desvirtuando los conceptos de invalidez que se aducen en relación con el problema de equidad, y se están declarando infundados. Gracias, señor Ministro Presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: A usted, señora Ministra Luna Ramos. Señor Ministro Aguilar Morales.

SEÑOR MINISTRO AGUILAR MORALES: Gracias, señor Ministro Presidente. Yo no comparto la construcción argumentativa de este considerando, porque además de que considero que parte de premisas inexactas, contiene en sí misma una incongruencia interna que no podría yo coincidir con ella.

En el proyecto se sostiene esencialmente que el régimen de pequeños contribuyentes constituía un beneficio fiscal que tenía como objetivo alcanzar una política tributaria que atendía a un fin extrafiscal. No obstante esa afirmación, el propio proyecto reconoce –y en esta parte creo que acertadamente– que dicho régimen buscó incorporar al pago del impuesto a quienes se encontraban en la informalidad.

Sobre el particular, debe tenerse presente que el legislador al incorporar la Ley del Impuesto Sobre la Renta al régimen de pequeños contribuyentes, lo que buscó fue aumentar la base de contribuyentes; es decir, generar un régimen que permitiera entrar a la formalidad tributaria a todos aquéllos que se ubicaban en la informalidad. En este sentido, lo que buscó el legislador fue ampliar la base de contribuyentes y, en consecuencia, obtener una mayor recaudación. Así, resulta que si consideramos que no hay más fin fiscal que el recaudatorio; es decir, allegarse de recursos vía contribuciones para sufragar el gasto público, luego, un régimen que tal y como lo dice el proyecto tiene por objeto incorporar contribuyentes a la formalidad, no puede ser sino una medida fiscal orientada a obtener una mayor recaudación, y siendo así, considero que el proyecto es inexacto al sostener que dicho régimen se construyó con una finalidad extrafiscal; además, esto último no es congruente si se reconoce expresamente que la finalidad fue incorporar a gobernados a la formalidad tributaria.

En este contexto, no comparto la argumentación del proyecto que analiza los conceptos de invalidez, teniendo como eje central la naturaleza extrafiscal y el beneficio fiscal que implicaba dicho régimen, porque ese análisis se realiza a partir de principios diversos a los estrictamente tributarios, tan es así, que se afirma que si dicho régimen era de beneficio, entonces, el legislador podía modificarlo cuando lo considerara conveniente, porque

desde luego, no existe obligación de otorgar beneficios fiscales, lo que conduce –según el proyecto– a desestimar los conceptos de invalidez.

Ahora bien, si el régimen de los pequeños contribuyentes era fiscal, no extrafiscal, al perseguir objetivos recaudatorios, entonces el análisis de los argumentos debe partir de otro enfoque para decir que los contribuyentes no incorporan a su esfera de derechos la prerrogativa de tributar siempre en una forma determinada. El legislador puede válidamente modificar los regímenes fiscales, y el estudio de constitucionalidad debe orientarse a determinar si esos nuevos regímenes respetan o no los principios de justicia fiscal; en el caso, estimo que la simple eliminación del régimen de pequeños contribuyentes no puede considerarse inconstitucional porque se sustituye con un régimen nuevo, cuya finalidad es ampliar la base de contribuyentes, un régimen de incorporación fiscal para radicar o al menos disminuir la informalidad tributaria.

En congruencia con lo anterior, considero que todo este apartado debería reestructurarse, –con todo respeto– partiendo de la base de que el régimen de pequeños contribuyentes tenía fines fiscales y no extrafiscales, y me permito repetir aquí la idea central, nada hay de extrafiscal en un régimen cuyo propósito es aumentar la base de contribuyentes, ahí tiene un fin claramente fiscal recaudatorio y, en consecuencia, buscar la incorporación a la recaudación de una serie de contribuyentes que no lo estuvieran haciendo.

Ello, que para mí sólo es una medida fiscal y debe analizarse desde de los principios de justicia tributaria, que también considero no se infringen en este caso, pero con una

argumentación que debería ser distinta. Gracias, señor Ministro Presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: A usted, señor Ministro Aguilar. Continúa a discusión. Señora Ministra Luna Ramos.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Gracias, señor Ministro Presidente. Pensé que iba a dar lugar a discusión este punto. Quiere decir que los demás estarían de acuerdo con lo que está señalando el proyecto.

Justamente era lo que quería mencionar, cuál era la parte del precedente, el amparo en revisión 1400/2004, que era donde se decía precisamente que obedece a ciertas situaciones relacionadas con fines extrafiscales; entonces, a lo mejor ahí ameritaría un voto concurrente por parte del señor Ministro Luis María Aguilar, y el proyecto quedaría en sus términos.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Gracias, señora Ministra Luna Ramos. Vamos a tomar una votación, por favor, a favor o en contra de la propuesta del proyecto.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Sí, señor Ministro Presidente.

SEÑOR MINISTRO GUTIÉRREZ ORTIZ MENA: A favor del proyecto.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: También.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Estoy con el sentido del proyecto; en estas partes de los fines extrafiscales es donde yo me he separado por un criterio muy reiterado de mi parte; entonces, nada más me apartaría de estas afirmaciones.

SEÑOR MINISTRO FRANCO GONZÁLEZ SALAS: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO ZALDÍVAR LELO DE LARREA: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO PARDO REBOLLEDO: A favor del proyecto.

SEÑOR MINISTRO AGUILAR MORALES: Con el proyecto en la consideración de que no es inconstitucional, pero como bien anunciaba la señora Ministra, haré un voto concurrente por diversas razones.

SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO: A favor del proyecto en sus términos.

SEÑOR MINISTRO PÉREZ DAYÁN: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE SILVA MEZA: Con el proyecto.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro Presidente, me permito informarle que existe unanimidad de diez votos a favor del sentido de la propuesta contenida en el considerando noveno del proyecto, con voto en contra de consideraciones sobre fines extrafiscales de la señora Ministra Luna Ramos, y voto en contra de consideraciones, y anuncio de voto concurrente del señor Ministro Aguilar Morales.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Suficiente este resultado para aprobar el contenido de la propuesta del proyecto en el considerando noveno y con las salvedades apuntadas.

Continuamos con el considerando décimo. Señora Ministra Luna Ramos, por favor, con ese tema.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Sí, señor Ministro Presidente, con mucho gusto. El considerando décimo está referido también a la eliminación del régimen de pequeños

contribuyentes por una afectación a derechos adquiridos; esta afectación a derechos adquiridos está prácticamente referida a la devolución de saldos a favor por concepto de IVA, y el argumento que se aduce en función de esta violación a derechos adquiridos de saldos a favor de IVA, está más bien referido a la aplicación de una miscelánea fiscal que de alguna manera involucró la mecánica de la devolución del impuesto al valor agregado.

Nosotros, hoy en la mañana, en la ponencia, revisando esta parte con personal del señor Ministro Valls Hernández, llegamos a la conclusión de que les propondríamos una pequeña modificación a la estructura de este considerando para declararlos inatendibles, porque en el proyecto lo que se está analizando es justamente la aplicación retroactiva, la miscelánea fiscal y su operatividad, que esto más bien constituye, primero, un problema de legalidad, porque es aplicación retroactiva de la mecánica en donde entra justamente la aplicación de la miscelánea que ni siquiera está reclamada y, por otro lado, en una acción de inconstitucionalidad no podemos estar analizando este tipo de argumentaciones, porque no es retroactividad en sí misma del artículo o de la disposición que se viene reclamando, sino de la aplicación a través de la mecánica del impuesto y de cómo se aplicaba, no la que se aplica en este momento, una miscelánea fiscal conforme a la legislación anterior.

Entonces, si no tuvieran inconveniente, la propuesta en esta parte del considerando sería declarar inatendibles los conceptos de invalidez, porque están referidos a la aplicación retroactiva, que más bien se trata de un problema de legalidad, y no a la inconstitucionalidad del artículo noveno transitorio, fracción XXVI, que es el que se reclama en esta parte, por sí mismo, para ser realmente inconstitucional por ser retroactivo en sí mismo.

Entonces, cambiaríamos el tratamiento en esta parte del proyecto, —si no tienen inconveniente— para darle esta contestación. Gracias, señor Ministro Presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: A usted, señora Ministra. Está a la consideración de la señora y de los señores Ministros el proyecto modificado, en los términos que ha hecho la señora Ministra Luna Ramos. Señor Ministro Cossío.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Gracias, señor Ministro Presidente. Yo votaría con el proyecto como estaba planteado. Creo que en acciones y en controversias nuestras calificaciones son de infundados, no de inatendibles o de inoperantes, o de lo que se quiera decir; entonces, me parece que se puede contestar en el sentido de lo infundado, no de lo inatendible o inoperante.

Yo estaría con el proyecto como había sido planteado, desde luego entiendo los ajustes que quiere hacer la señora Ministra, simplemente para manifestar esta posición. Gracias, señor Ministro Presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: A usted, señor Ministro Cossío. Señor Ministro Luis María Aguilar.

SEÑOR MINISTRO AGUILAR MORALES: Sí, señor Ministro Presidente, yo también traigo esa misma observación de que, en todo caso, el calificativo debe ser de infundado para este tipo de argumentos.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Continúa a discusión. Señora Ministra Luna Ramos.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: No tendría inconveniente en declararlos infundados, nada más con los argumentos que les acabo de plantear.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Fernando Franco.

SEÑOR MINISTRO FRANCO GONZÁLEZ SALAS: Yo estaría de acuerdo, porque además veo que hace consenso; simplemente comento que yo me reservaría para ver el engrose, en virtud de que siempre he tenido una pequeña diferencia en la Sala de cómo debe analizarse esto; consecuentemente, reservaría mi criterio para ver el engrose y ver si hago un voto, pero estaría totalmente de acuerdo con el sentido.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: De acuerdo. Señor Ministro Arturo Zaldívar.

SEÑOR MINISTRO ZALDÍVAR LELO DE LARREA: Gracias, señor Ministro Presidente. En la misma lógica, aunque en principio estoy de acuerdo si se establece que son infundados por tratarse de acción, pero también reservándome a ver el engrose, toda vez que, como se hace un planteamiento sobre la sesión siempre, creo que es importante al final ver si no incurrimos alguno de nosotros en alguna contradicción con votaciones anteriores; es simplemente para tener esa reserva, pero en principio me parece plausible lo que se propone, calificando de infundados. Gracias, señor Ministro Presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena.

SEÑOR MINISTRO GUTIÉRREZ ORTIZ MENA: Gracias, señor Ministro Presidente. Curiosamente mi intervención iba en ese sentido, entonces sinceramente estaría de acuerdo con la modificación al proyecto por infundado.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Gracias, señor Ministro. Si no hay alguna otra intervención tomamos votación, señor secretario.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Sí, señor Ministro Presidente.

SEÑOR MINISTRO GUTIÉRREZ ORTIZ MENA: Con el proyecto modificado en este considerando.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Por lo infundado, y con los razonamientos que dio la señora Ministra.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Igual.

SEÑOR MINISTRO FRANCO GONZÁLEZ SALAS: Con el proyecto, reservándome para ver el engrose y, en su caso, formular un voto concurrente.

SEÑOR MINISTRO ZALDÍVAR LELO DE LARREA: En los mismos términos que el Ministro Franco.

SEÑOR MINISTRO PARDO REBOLLEDO: A favor del proyecto modificado.

SEÑOR MINISTRO AGUILAR MORALES: En los mismos términos que la Ministra Luna, como lo planteó el Ministro Cossío.

SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO: Con el proyecto modificado.

SEÑOR MINISTRO PÉREZ DAYÁN: Con el proyecto modificado.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE SILVA MEZA: En el mismo sentido.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro Presidente, me permito informarle que existe unanimidad de votos a favor de la propuesta modificada contenida en el considerando décimo del proyecto, con la reserva, en su caso, de formular voto concurrente, de los señores Ministros Franco González Salas y Zaldívar Lelo de Larrea.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Gracias, señor secretario. Suficiente el resultado para aprobarlo.

Estamos en el considerando décimo primero, señora Ministra ponente.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Gracias, señor Ministro Presidente. Este considerando décimo primero está referido a la eliminación también del régimen de pequeños contribuyentes sobre la base de la falta de competitividad; en éste la contestación que hace el proyecto de alguna manera es similar al que en considerandos anteriores se hizo por falta de competitividad, pero en relación con el impuesto al valor agregado, sobre todo tomando en consideración que son otro tipo de razones económicas que no tendrían por qué tomarse en consideración para efectos de la determinación impositiva, porque no es solamente la cuestión impositiva la que tendría que ver para efectos de darles competitividad o no a determinados sujetos; con argumentaciones similares adaptadas específicamente a los pequeños contribuyentes se está dando contestación a esta parte del proyecto. Gracias, señor Ministro Presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: A usted, señora Ministra. Señor Ministro Luis María Aguilar.

SEÑOR MINISTRO AGUILAR MORALES: Yo me apartaría, igual que en el otro considerando que señalamos, en el décimo, respecto del tratamiento de un beneficio fiscal; considero que no es el caso, se trata de la modificación de un régimen recaudatorio en el que existe el principio de que los contribuyentes no adquieren un derecho a tributar indefectiblemente en condiciones inmutables. De esa manera, yo estoy de acuerdo con la propuesta, pero con consideraciones un poco distintas.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor Ministro Cossío.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Gracias, señor Ministro Presidente. En el considerando séptimo, efectivamente discutimos el tema de competitividad. En aquel considerando voté por la inconstitucionalidad de los artículos que están señalados en la página ciento cincuenta y ocho del proyecto.

Aquí, sin embargo, me parece que es distinta la manera en que el tema de competitividad se plantea. Cuando se declaró la validez de las dos tasas a las que nos hemos venido refiriendo, –abrevio para no quitar el tiempo al Tribunal Pleno sobre estas cuestiones– me parece que ahí sí se dijo que esto tenía una razón de ser precisamente en los temas de la competitividad. La manera en la que ese punto, considerando séptimo, el proyecto abordó el tema, a partir –insisto– del estudio del IMCO, que por lo demás me parece que el estudio del IMCO no iba encaminado a construir ese tipo de razones, eso me llevó a votar por la inconstitucionalidad de esos preceptos.

Sin embargo, en el considerando décimo primero que se refiere – como decía muy bien la Ministra Luna– a REPECOS, el análisis

de competitividad es diferente, no se está diciendo que la constitucionalidad de las tasas o de cualquier elemento haya derivado de que en su momento aquello se consideró competitivo; por ende, creo que está bien analizado este punto en esta condición y anunciaré un voto concurrente simplemente para salvar esta diferencia entre una y otra manera de enfrentar el tema de competitividad. Gracias, señor Ministro Presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: A usted, señor Ministro Cossío. Continúa a discusión. Señor Ministro Alfredo Gutiérrez.

SEÑOR MINISTRO GUTIÉRREZ ORTIZ MENA: Gracias, señor Ministro Presidente. Sólo para anunciar un voto concurrente. Estoy de acuerdo con el resultado de este considerando; sin embargo, me apartaría un poco de las consideraciones, porque finalmente llego a la conclusión de que la competitividad como principio no es necesariamente un principio que se debe reflejar en la materia tributaria, y desarrollaría un poco más en el voto concurrente. Gracias, señor Ministro Presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: A usted, señor Ministro Gutiérrez. Señor Ministro Pardo Rebolledo.

SEÑOR MINISTRO PARDO REBOLLEDO: En el mismo sentido de lo que acaba de expresar el señor Ministro Gutiérrez; me parece que la respuesta frontal al planteamiento de inconstitucionalidad que se hace en el caso es simplemente establecer que el tema de competitividad no es un requisito que deba reunir el impuesto de que se trate para cumplir con los requisitos constitucionales para su validez; en ese sentido, también haría énfasis en ese punto. Gracias, señor Ministro Presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: A usted, señor Ministro Pardo. Señor Ministro Arturo Zaldívar.

SEÑOR MINISTRO ZALDÍVAR LELO DE LARREA: Gracias, señor Ministro Presidente. Yo también coincido con lo que manifestó el Ministro Gutiérrez y creo que, al menos desde mi óptica personal, serían aplicables a esta parte del proyecto las mismas consideraciones que hice para votar favorablemente las primeras partes del proyecto; consecuentemente votaré a favor y anuncio, desde ahora, voto concurrente en este aspecto. Gracias, señor Ministro Presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: A usted, señor Ministro Arturo Zaldívar. Si no hay otra participación, tomamos votación, señor secretario.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Sí, señor Ministro Presidente.

SEÑOR MINISTRO GUTIÉRREZ ORTIZ MENA: A favor del proyecto.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Con el proyecto, pero no con todas sus razones.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Señor Ministro Presidente, quería mencionarle que como la mayoría está hablando de votos concurrentes, no tendría ningún inconveniente de que en el engrose se explicitara lo que dijeron los Ministros Pardo, Gutiérrez y Cossío; creo que quedaría más uniforme y quedaría un argumento mayoritario, porque si no va a quedar el proyecto aislado y diez votos concurrentes.

Entonces, si no tienen inconveniente, yo lo agregaría para que sea el argumento mayoritario; se explicitaría, de alguna manera

se dice, pero quizá con mayor claridad y se circularía el engrose para ver si están de acuerdo o no con esa parte y que quede como argumento mayoritario.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Gracias, señora Ministra. ¿Hay alguna observación en relación con la propuesta modificada de la señora Ministra, con la variación del argumento total que regiría en este considerando? Si no es así, tomamos nuevamente una votación, señor secretario.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Sí, señor Ministro Presidente.

SEÑOR MINISTRO GUTIÉRREZ ORTIZ MENA: Con el proyecto modificado.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: También, y dejando el voto concurrente para ver cómo queda ésta muy interesante afinación.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: También con el proyecto modificado.

SEÑOR MINISTRO FRANCO GONZÁLEZ SALAS: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO ZALDÍVAR LELO DE LARREA: Con el proyecto modificado, cambiando mi anuncio de voto concurrente por una reserva para ver cómo queda el engrose, gracias.

SEÑOR MINISTRO PARDO REBOLLEDO: A favor del proyecto, con las modificaciones aceptadas por la Ministra ponente.

SEÑOR MINISTRO AGUILAR MORALES: Aceptando la propuesta, pero haré voto concurrente porque las razones que me generan el disenso son diversas de las que aceptó la señora Ministra.

SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO: Con el proyecto modificado.

SEÑOR MINISTRO PÉREZ DAYÁN: Con el proyecto modificado.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE SILVA MEZA: Igual.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro Presidente, me permito informarle que existe unanimidad de diez votos a favor de la propuesta modificada, contenida en el considerando décimo primero del proyecto, con precisión del señor Ministro Cossío Díaz, en cuanto, en su caso, a realizar voto concurrente, al igual que el señor Ministro Zaldívar Lelo de Larrea y anuncio de voto concurrente del señor Ministro Aguilar Morales.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Gracias, señor secretario.

Suficiente para aprobarlo con los temas señalados.

Continuamos, señora Ministra; estamos en el considerando décimo segundo.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Sí, señor Ministro Presidente. Este considerando está relacionado con la tasa del impuesto sobre la renta a las personas físicas y la presunta falta de equidad y de proporcionalidad al aumento de estas tasas a las personas físicas.

Aquí, debo mencionar que el proyecto se está haciendo cargo de una incongruencia en el planteamiento, porque en el concepto de invalidez respectivo se aduce que se está combatiendo el artículo 96 del decreto que emite la Ley del Impuesto Sobre la Renta; sin embargo, el artículo 96 está referido a pagos provisionales, y todos los argumentos que se aducen en relación con esta parte del proyecto están referidos a pagos definitivos, y esto no está contemplado en el artículo 96 sino en el artículo 152. Entonces, haciéndose esta aclaración, el proyecto se hace cargo de lo que se establece en el artículo 152; se toma como un error en la cita, nada más.

Entonces, sobre esta base, ya que se hace la aclaración respectiva, se analizan en el proyecto las argumentaciones relacionadas con problema de equidad y con proporcionalidad. En equidad lo que se está diciendo es que de alguna manera hay un problema de equidad, porque la tasa que se establecía en el anterior artículo 177 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, estaba tomando en consideración el mismo monto de ingresos con tasas inferiores; en cambio, el nuevo artículo 152, tomando los mismos montos de ingresos está estableciendo tres renglones más de tasas que van a una tasa superior, tomando en consideración el mismo monto de ingresos; es decir, aumenta la tasa con el mismo monto de ingresos que se obtienen, entonces dicen que esto lo hace inequitativo; el proyecto contesta que no es así, primero, por libertad de configuración que, de alguna manera, el legislador tributario tiene la posibilidad de aumentar las tasas correspondientes, siempre y cuando éstas no resulten desproporcionales, pero al final de cuentas el problema de equidad no se va a comparar entre el actual artículo y el artículo anterior, sino que se compara cuando el trato se da de manera desigual a sujetos iguales. Entonces no es el caso y se desestima a esta situación.

Y, por otro lado, también se hace un análisis exhaustivo en cuanto a la proporcionalidad, donde se está diciendo que no es proporcional la tarifa, que porque los saltos que se dan no son realmente proporcionales con la capacidad contributiva, y el proyecto hace un análisis exhaustivo en ese sentido, analizando la progresividad de todas estas tasas, y llega a la conclusión de que ninguna de ellas está fuera de los rangos que se establecen en cuanto a la capacidad contributiva, determinando de esta manera que son infundados los conceptos de invalidez que se aducen en este sentido. Gracias, señor Ministro Presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: A usted, señora Ministra Luna Ramos. Señor Ministro Cossío Díaz, tiene la palabra.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Gracias, señor Ministro Presidente. En este asunto tengo el problema semejante al que tuvimos o tuve en el considerando sexto. Creo que si en el considerando quinto del proyecto establecimos que el legislador tiene una libertad de configuración, y esa libertad de configuración tenía que ejercerla y justificarla, es precisamente en este caso donde debiera darnos esas razones.

En las páginas doscientos quince y doscientos dieciséis del proyecto a las que se acaba de referir la señora Ministra, precisamente se dice que, como se derivan de normas diferenciadas no es posible hacer la comparación; sin embargo, creo que en acciones de inconstitucionalidad, bajo el carácter abstracto, esto es perfectamente posible y debiera llevarse a cabo un análisis para considerar la razonabilidad de las medidas o de los cambios adoptados por el legislador, a los que ha aludido muy bien la señora Ministra Luna.

Por estas razones, al final del día llego a la misma conclusión sobre la validez del precepto, pero por razones completamente distintas. Gracias, señor Ministro Presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: A usted, señor Ministro Cossío. Señor Ministro Luis María Aguilar, tiene la palabra.

SEÑOR MINISTRO AGUILAR MORALES: Gracias, señor Ministro Presidente. Coincido con el proyecto en general, excepto, de nuevo, con la calificación de inatendibles, que considero que debieran ser igual, infundados.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Eso se lo cambiaríamos.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Gracias, señor Ministro Aguilar Morales. Continúa a discusión. Tomamos una votación, señor secretario, por favor.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Sí, señor Ministro Presidente.

SEÑOR MINISTRO GUTIÉRREZ ORTIZ MENA: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Con el proyecto, pero no con las razones que lo sustentan y anuncio voto concurrente.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Con el proyecto, aceptando cambiar lo de “inatendibles” por “infundados”, como se había mencionado en el considerando anterior; con el proyecto en esta parte, apartándome de algunas razones como lo he venido haciendo en general por el proyecto por no haber sostenido esas argumentaciones en precedentes anteriores.

SEÑOR MINISTRO FRANCO GONZÁLEZ SALAS: Con el proyecto.

SEÑOR MINISTRO ZALDÍVAR LELO DE LARREA: Con el proyecto, adicionalmente por las razones que he venido invocando a lo largo de la discusión de este asunto y anuncio voto concurrente.

SEÑOR MINISTRO PARDO REBOLLEDO: A favor del proyecto.

SEÑOR MINISTRO AGUILAR MORALES: Con el proyecto.

SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO: Con el proyecto modificado.

SEÑOR MINISTRO PÉREZ DAYÁN: Con el proyecto modificado.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE SILVA MEZA: En el mismo sentido.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor Ministro Presidente, me permito informarle que existe unanimidad de diez votos a favor del sentido de la propuesta modificada contenida en

el considerando décimo segundo; con voto en contra de consideraciones y anuncio de voto concurrente del señor Ministro Cossío Díaz; con voto en contra de algunas consideraciones de la Ministra Luna Ramos y con voto concurrente por razones adicionales del señor Ministro Zaldívar Lelo de Larrea.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Gracias, señor secretario.

Suficiente para aprobarlo en la forma y términos que ha indicado la Secretaría General de Acuerdos.

Continuamos. Estamos en el considerando décimo tercero. Señora Ministra, por favor.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Sí, señor Ministro Presidente. El considerando décimo tercero está relacionado con la impugnación de los artículos 96, 151 y 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y está referido a la presunta falta de fundamentación y motivación del aumento de las tasas en las personas físicas y en el tope de las deducciones.

En los conceptos de invalidez se dice que se viola el artículo 16 constitucional porque, de alguna manera, no se están fundando y motivando adecuadamente las razones por las cuales se está estableciendo el aumento en las tasas y el tope en las deducciones que anteriormente eran de otra naturaleza; que esta falta de justificación también es una violación en sí misma al propio artículo 31, fracción IV.

Y bajo esta misma argumentación, también se está planteando la inconstitucionalidad del artículo 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta al no hacer referencia en los documentos del proceso legislativo a la justificación de la eliminación de los presupuestos contemplados ni al nuevo límite previsto para las deducciones, y

los promoventes por eso solicitan que se declare la inconstitucionalidad de los artículos 96 y 151, y la reviviscencia del artículo 177.

El proyecto, en cuanto a estos planteamientos, está declarando que son infundados, determinando que las razones de alguna manera están establecidas en las discusiones que se determinaron por el Congreso de la Unión. Y además tenemos la tesis de fundamentación y motivación legislativa, de que no es necesario establecer este tipo de razones, basta con que exista la competencia por parte del Congreso de la Unión, en este caso, y que haya la necesidad de regular determinada situación para que se satisfaga el requisito; y que, por otro lado, de alguna manera, aun cuando no hay la necesidad, sí se establecieron algunas razones para determinar por qué los topes y por qué el aumento de las tasas.

Además, se determina que no estaba obligado, y que toda vez que debe reconocérsele al Poder Legislativo, en el marco en que puede actuar en la definición del modelo tributario de las políticas públicas –ahí me apartaría de esa parte–, teniendo en consecuencia una potestad tributaria con un amplio campo de configuración, que ha sido un poco el esquema de todo el proyecto que tiene para, en todo caso, construir esquemas de tributación conforme él considere conveniente.

Por último, que contrariamente a lo afirmado por los promoventes, las decisiones impositivas del Congreso, dentro del margen de configuración y de facultad amplia que tienen, gozan de una presunción de constitucionalidad sin que sea necesaria la demostración de que es la mejor opción escogida para alcanzar los fines, sería tanto como analizar la mejor política tributaria, lo cual se supone que no estamos en aptitud de hacer.

Ésas son las razones que da el proyecto, señor Presidente, para declarar infundados estos conceptos de invalidez.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Gracias, señora Ministra Luna. Señor Ministro Alberto Pérez Dayán.

SEÑOR MINISTRO PÉREZ DAYÁN: Gracias, señor Presidente. Tal cual ha sido expuesto por la señora Ministra ponente, el exacto tratamiento que se da en este considerando décimo tercero, particularmente en el tema del tope de las deducciones, quisiera expresar mi desacuerdo con el contenido de proyecto, esencialmente porque no comparto lo que en él se da cuenta, en el sentido de que este Tribunal no estaría en condiciones de examinar las conveniencias o inconveniencias del diseño del sistema fiscal y principalmente en cuanto a que no es posible cuestionar siempre sobre la figura de la libertad de configuración, estos topes a las deducciones que se establecen en el artículo 151; no obstante estar en contra del tratamiento que aquí se da, por esas razones, aún no formo convicción, seguramente ésta se consolidará conforme se avance en la discusión del tema en cuanto a la invalidez constitucional de esta modificación, expreso: no tengo aún un concepto claro respecto de si hay o no invalidez, lo único que pudiera decir es que, por ahora en ese examen provisional que hace uno ante la falta de razones en el proyecto para entender si esto es o no inválido, creo que mis dudas superan por mucho todas aquellas percepciones que le dieran una condición de validez, lo digo por una razón: primero, he sostenido, como ustedes bien lo saben, la posibilidad de que este Tribunal en circunstancias como éstas sobre la base de los principios constitucionales de la tributación, tenga a su alcance esta posibilidad de analizar el fenómeno específico que genera una reforma, en relación con los principios de la tributación, la

igualdad o equidad como se le denomina, y la proporcionalidad entre otros aspectos sumados al de legalidad.

En esa medida, para atender a la proporcionalidad de un tributo, siempre debe considerarse que esta característica le da al impuesto una base de razonabilidad, esto es, la proporcionalidad tiene como función principal situar la tasa o tarifa real de un impuesto en el punto más próximo a la capacidad contributiva; es decir, sin afectar, inhibir o desaparecer la fuente de un gravamen, permite alcanzar el punto justo de participación de un contribuyente en el sostenimiento del Estado. ¿Cómo se alcanza este punto exacto en donde generamos el equilibrio entre lo que es conservar la fuente y que esta misma represente un ingreso al particular, pero que a su vez también se ubique en aquella proporción justa de contribución? Bueno, para ello se vale el régimen fiscal de dos importantes elementos; el principal, es la tasa o tarifa, con la tasa llegamos a alguna aproximación inicial respecto de la justa cantidad con la que un particular debe participar en el sostenimiento de los gastos públicos, de ahí que la progresividad en las tasas juegue un papel fundamental, pero ésta no sólo es suficiente para poder alcanzar este punto necesario de tributación, en tanto el universo de los contribuyentes es muy amplio y las condiciones de cada uno en lo particular muy diferentes, la tasa es un primer referente importante, que de suyo también puede resultar desproporcional y, ya con eso, demostrar la inconstitucionalidad de un impuesto, pero cuando esto no lo es sí genera una aproximación, la siguiente etapa, el segundo elemento, además de la tasa para fijar el punto exacto de proporcionalidad de un impuesto, es la deducción. Pudiera figurar en este sentido que la tasa y la deducción juegan un papel activo, como si fueran dos ejes coordenados; en una primera parte, la tasa me fija, digamos así, una altitud, y una deducción, una latitud; la altitud sirve para

todos y nos ha fijado en un punto: ¿a dónde la vamos a ubicar en función de la situación particular de cada contribuyente? Precisamente la deducción aporta este otro elemento para encontrar no sólo la fijación en el término vertical, sino en el horizontal de cada quien y ésta es la que se maneja en función de una tasa ya determinada, cada capítulo del impuesto sobre la renta establece las deducciones naturales al sistema de ingreso que cada uno de estos representa: ingresos por honorarios, por sueldos, etcétera; ya ahí hay una primera e importante referencia de cómo llegar al punto exacto, entre el juego de las dos coordenadas; sin embargo, para todos los contribuyentes existe un régimen de deducciones para las personas físicas, al que se deben someter al hacer el cierre de sus números al final del ejercicio, y es en donde se ubica, precisamente, y en función de la condición de cada quien, este otro juego de los dos ejes, no sólo el de la tasa misma, que en sí ya debe representar un tema de proporcionalidad, esto es, de justicia.

Por el otro lado, el que le compete a cada quien en función de lo que el capítulo le otorga como deducción, ya sea por ese capítulo y la que le corresponde en el ejercicio final a manera de llegar en cada caso concreto; ésta es la movilidad de la ley, no sólo la tasa, sino la deducción y los montos permitidos para fijar exactamente el punto en el que un contribuyente puede demostrar que está en el exacto momento de la contribución, del pago con el que debe contribuir, sin afectar sus ingresos.

Así pues, el artículo 151 cuestionado, establece en ese movimiento de altitud y latitud una deducción por honorarios médicos o dentales y gastos hospitalarios, gastos funerarios, intereses hipotecarios reales en casa habitación, aportaciones adicionales al seguro de retiro, y previsión de gastos médicos, transporte escolar, pago por algunos impuestos en lo específico;

esto es, el Estado reconoce que en este doble juego de deducciones, por lo menos en la parte final del ejercicio, los contribuyentes tienen la posibilidad de hacer el ajuste necesario que la propia versatilidad de la ley le da para encontrar la justicia en el tributo.

Si esto es así, no entiendo por qué pudiera haber, habiéndose reconocido esta figura, esta forma de trabajar, el punto exacto de encontrar el monto en el que un contribuyente debe aportar, llegar a un tope sin ninguna otra explicación, más que la propia ley da.

¿Qué dice la ley en este sentido? Luego de explicar todas las deducciones posibles al final del ejercicio, para las personas físicas, el legislador ordenó: “El monto total de las deducciones que podrán efectuar los contribuyentes en los términos de este artículo y del artículo 185, no podrá exceder de la cantidad que resulte menor entre cuatro salarios mínimos generales elevados al año del área geográfica del contribuyente, o del diez por ciento del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquéllos por los que no se pague el impuesto. Lo dispuesto en este párrafo, no será aplicable tratándose de los donativos a que se refiere la fracción III de este artículo.”

Esto es, no obstante haber sido reconocido este fenómeno de las deducciones en cada capítulo y en el del ejercicio final, hay un tope a estas deducciones, que es al que acabo de referirme.

Quise enunciar los supuestos del artículo 151 porque muchos de ellos coinciden con las obligaciones constitucionales que asume el Estado respecto de los gobernados.

Entre otros, particularmente el de la salud; entendemos todos que un sistema, tal cual está diseñado desde la Constitución, nos permitirá a todos tener acceso a estos servicios indispensables, pero también todos hemos de reconocer, como en la educación y en muchos otros rubros, que las capacidades del Estado no alcanzan, y en esa medida, qué tan justo podría suponerse que aquél que no hace uso de una prerrogativa constitucional para un tema de salud, para un tema de escuelas, o para alguno de los otros que se relacionan con todos estos aspectos, tuviera que ser absorbido total y absolutamente por él, sin recurrir a un tema de deducción.

¿Realmente estamos gravando lo que le queda en el bolsillo al particular? No lo estamos gravando, en la medida en que hay insumos necesarios para la vida misma, que tiene que enfrentar y que lo menos que podríamos suponer es que no hay capacidad contributiva para ignorarlos o para toparlos, en tanto, de lo que se trata es de encontrar el punto justo en donde un contribuyente debe aportar a la sociedad.

No olvidemos que todos y cada uno de estos gastos o deducciones tienen un equivalente en cuanto al efecto de la simetría: todo aquello que yo deduzco generó un ingreso para quien me cobró, esto es, el Estado no dejó de cobrar por esa actividad, quien la generó estará también pagando un impuesto por ello, pero quien lo deduce tendría, por lo menos en ese sentido, diría yo, dignamente la oportunidad de recuperar.

Palabras más, palabras menos, el propio Congreso hubo de decidir una circunstancia similar: IVA a las colegiaturas, impuesto al valor agregado sobre las colegiaturas, y el cuestionamiento que prevaleció finalmente era: “no debemos gravar aquello que el Estado está constitucionalmente obligado a entregarnos”, y si

bien, hoy debemos reconocer la imposibilidad de darnos a todos un tema de educación, en tanto no hay pupitres que alcancen para todos los demandantes, y por ello se da un fenómeno de educación privada, que obedece también a algún otro tipo de intereses en cuanto a la elección que puede tener cada particular de no ir a una escuela pública o lo que a su interés más convenga respecto de su planificación familiar, lo cierto es que al no ocupar un pupitre, parecía difícil que, en circunstancias como éstas, cubriendo por su lado la educación de sus hijos, todavía se viera gravado por un impuesto que le generará ingresos al Estado, sin importar que ya estuviera él obligado a entregar esta educación, lo digo sólo como una manera de reflexionar, todas aquellas consideraciones que se deben ponderar sobre la base de la determinación de dónde es que tenemos que ubicar el punto de la contribución, y estoy convencido, por ahora, que en este juego las deducciones juegan un papel fundamental.

Es por ello que, hasta ahora, sin haber formado criterio, pienso que mis dudas son superiores a mis certezas, en cuanto a la posibilidad de considerar que un tope a las deducciones sobre insumos indispensables en la generación de todo ingreso pudiera no ser considerado por la legislación tributaria, y en esa medida, de ser finalmente ésta la consideración a la que se pudiera llegar, creería entonces que es constitucionalmente inválido el establecer un tope de esta naturaleza.

Si bien reconozco que para la generación de los impuestos el tema de la salud no es necesariamente exigible en todos los casos, sí creo que la inmensa mayoría de las circunstancias que generan un ingreso participan, por lo menos, de un componente de salud, todo aquel que no tiene salud difícilmente podrá proveerse un ingreso, si así lo hace, y eso genera un gasto, me parece difícil suponer que esta deducción quede topada,

principalmente, porque todo el sobrante en ese tope de deducción también genera un ingreso al Estado, en donde el efecto de simetría opera en plenitud.

Es por ello que, sin alcanzar aún una conclusión que seguramente se robustecerá en cualquiera de los dos sentidos en la discusión que se pueda tener en este Tribunal Pleno, coincido inicialmente con los planeamientos de los accionistas respecto de la desproporcionalidad que se genera en el impuesto, a partir de topar deducciones, que si bien, bajo un esquema del estructuralismo –pudiéramos decir– no son las necesarias siempre para obtener el ingreso, aun recurriendo a la formula doctrinaria de las deducciones estructurales y no, me parecería que simplemente la de la salud se acerca mucho más a una deducción de esta naturaleza, que pensar que no lo es. Es todo, señor Presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Gracias, señor Ministro Pérez Dayán. Señor Ministro Cossío. Están en la petición de hacer uso de la palabra el señor Ministro Alfredo Gutiérrez y la señora Ministra Sánchez Cordero. Señor Ministro Cossío Díaz, por favor.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Gracias, señor Ministro Presidente. No comparto el argumento del proyecto, según el cual no resulta posible jurídicamente, desde luego, llevar a cabo un análisis de la razonabilidad de la motivación legislativa en este considerando décimo tercero. Lo anterior, porque como repetidamente he afirmado, se reduce el proyecto a señalar que la libertad de configuración legislativa impide a esta Corte llevar a cabo dicho análisis, y para justificar su afirmación, simplemente señala que esa libertad de configuración implica que la Corte tenga que ser deferente con el legislador.

Así las cosas, el razonamiento me parece incompleto, por decir lo menos, porque no se expresa una verdadera razón justificativa, mediante la cual se persuade de que, en este caso concreto, la libertad de configuración del legislador debe ser respetada; parece una razón meramente formal, una apelación a un principio cierto, pero que no se desarrolla de cara al tipo de norma que se analiza, ni a los problemas que representa.

Los conceptos de invalidez que, desde luego, pueden ser suplidos en su deficiencia, apuntan a que el Tribunal Constitucional revise de fondo las razones que se tomaron en cuenta para implementar la medida; sin embargo, con la respuesta formal a que aludo, simplemente se elude el deber del tema, con lo cual la potestad de control constitucional, me parece, queda debilitada.

En términos argumentativos, en el proyecto se incurre en una petición de principio, ya que ante la solicitud de análisis de la parte actora, basada en la necesidad de que se estudien las razones en las que se basa la medida legislativa por la importancia y relevancia que ésta tiene, se niega esa posibilidad sobre la base de que el legislador tiene libertad de configuración legislativa y que la Corte no puede enjuiciar la ley desde su punto de vista técnico, ni debe pronunciarse tampoco sobre el acierto o la eficacia de la decisión legislativa. Así, al intentar el proyecto mismo justificar su afirmación, vuelve a la tesis inicial y concluye que esto es así, porque el legislador goza de la libertad de configuración legislativa.

Este error argumentativo, coloca al proyecto en una situación para mí desventajosa, porque pareciera querer evadir las razones que el actor utilizó en la demanda para denunciar posibles vicios de inconstitucionalidad de la ley.

En todo caso, el proyecto debía dirigir su argumentación a desvirtuar esas razones de forma material y no regresar al origen de la tesis con la que intenta evadir el tema de análisis de constitucionalidad.

En esta vía, además ya lo dije, procede la suplencia amplia de la queja por tratarse de una acción de un medio de control abstracto, lo que nos permite advertir una violación —me parece— a la garantía de proporcionalidad en materia fiscal. Esto, en particular con respecto del artículo 151, último párrafo, debido a que al establecer un límite o tope arbitrario a los montos que podrán disminuirse de la base gravable por concepto de deducciones personales, no le permite al gobernado reconocer su efectiva capacidad contributiva; es decir, su auténtica posibilidad económica de concurrir al gasto público.

Esta es la razón principal por la que considero que no se encuentra bien justificada la medida, lo que desarrollaré un poco más adelante y no porque considere que se violenta el derecho a la salud o a algún otro derecho prestacional en particular.

Mi problema con las razones dadas para fundar y motivar la medida, reside en su inatención con la medida legislativa, además de que ésta resulta violatoria de ciertos principios constitucionales, como lo es el de proporcionalidad tributaria.

En este sentido, si la proporcionalidad conlleva que la obligación tributaria se determine de acuerdo con la capacidad de cada sujeto pasivo y en función de la potencialidad real para contribuir a los gastos públicos, naturalmente se sigue, que si esa potencialidad no es real y si el signo económico que se observa

no es una auténtica manifestación de capacidad, la imposición no se encontrará legitimada desde el punto de vista constitucional.

En efecto, al establecerse un tope máximo de conceptos deducibles por gasto, aunque sea tratándose de deducciones personales, lo que sucede con este tipo de medidas, es una distorsión en la base, sobre la cual tributará el sujeto pasivo del impuesto sobre la renta, pues las supuestas manifestaciones económicas que se observan, no corresponden a auténticos signos de capacidad.

En este caso, ello sucede pues con esta norma lo que se aprecia es una capacidad irreal del contribuyente, esto es muy posible que en el ejercicio de que se trate, el contribuyente efectivamente erogue montos superiores a los establecidos en la norma referida, por conceptos comprendidos como deducciones o gastos personales.

Partiéndose de un análisis integral de la norma, como me parece es el que debemos hacer en las acciones, se aprecia que éstas, en términos generales, comprenden gastos inherentes al ser humano tanto del propio contribuyente como de sus dependientes económicos.

Así, se aprecia que esta deducibilidad no sólo se refiere a un mínimo para la supervivencia económica, sino también para la existencia libre y digna que se refleja en la proyección que debe tener el Estado, para garantizar que el ciudadano pueda allegarse de los elementos necesarios para tener una calidad de vida digna y decorosa.

Este Tribunal ha reconocido, ya en diversas ocasiones, que para que los causantes concurren al levantamiento de las cargas

públicas con arreglo a su capacidad contributiva existe —y cito— “un límite que el Estado no puede traspasar en materia de disposición de los recursos materiales necesarios para llevar una vida digna”. Para lo cual, se considera importante que —y vuelvo a citar— “se reconozca un patrimonio protegido a efecto de atender las exigencias humanas más elementales, lo cual implica excluir las cantidades o conceptos que razonablemente no puedan integrarse a la mecánica del impuesto, toda vez que dichos montos o conceptos se encuentran vinculados a la satisfacción de las necesidades básicas del titular”.

En este sentido, este Pleno ya reconoció que el sistema general del Impuesto Sobre la Renta en nuestro país, analizado con anterioridad a la reforma cuestionada, respetaba el derecho al mínimo vital, pues el legislador estableció medidas encaminadas a salvaguardar el derecho a ese mínimo vital, tales como las deducciones personales, que consisten en mecanismos propios de dicho tributo que permiten apreciar la circunstancia económica del contribuyente de manera global; sin embargo, con la limitación al monto general establecido para las deducciones personales, se distorsiona el reconocimiento de la capacidad de cada contribuyente, lo que transgrede, desde mi punto de vista, el principio de proporcionalidad tributaria, y se soslaya que la obligación del Estado corresponde en garantizar, ante la posibilidad de prestar de manera directa los servicios que aseguren los derechos que constitucionalmente han sido tutelados.

Las razones dadas por el legislador no atienden a este problema, sino que solamente se refieren a condiciones circunstanciales e ineficiencia del Estado para el control de las deducciones de los particulares, y no a la naturaleza de la deducción en sí misma considerada.

Si bien las deducciones personales son conceptos disminuibles que no corresponden a costos o gastos en que se tenga que incurrir de manera ordinaria o necesaria para la generación de ingresos; dichas deducciones constituyen un mecanismo de minoración de la carga tributaria, que aun cuando no guarda relación del ingreso, son incorporadas por otras razones ajenas a la lógica, propiamente fiscal de dicho gravamen, que tienen la intención de reconocer que los individuos destinan una cierta cantidad de recursos a la satisfacción de necesidades, tanto personales como familiares.

Ahora bien, mi postura no implica que el legislador no pueda limitar o topar el monto de determinadas deducciones personales, como por ejemplo, los gastos erogados por conceptos de donativos no onerosos ni remunerativos, o el valor de los inmuebles por los que se pagarán los intereses reales por créditos hipotecarios, destinados a la adquisición de la casa habitación del contribuyente; toda vez que dichos rubros, en términos generales, dependen de la voluntad del contribuyente, así como de las condiciones que él mismo valore en función de sus ingresos y otros factores económicos.

Sin embargo, me parece que al establecer un tope general para todos los conceptos previstos en el artículo 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; ello sí resulta contrario a la Constitución, pues se incluye una serie de variables que implican condiciones o circunstancias de vida que escapan a la voluntad de las personas y que, en su totalidad, pueden exceder o no de los montos determinados, y en el primero de los casos, necesariamente incidir en la apreciación de la capacidad contributiva del gobernado, distorsionando, artificialmente, la base gravable del tributo; cuestión que, en sí misma me parece

violatoria, atendiendo a nuestros precedentes del principio de proporcionalidad tributaria.

Por estas razones, señor Ministro Presidente, en este punto, al igual que lo hice en el considerando séptimo, votaré en contra del proyecto. Muchas gracias.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: A usted, señor Ministro Cossío Díaz. Consulto al señor Ministro Gutiérrez Ortiz Mena, si le es suficiente cinco minutos antes de ir al receso.

SEÑOR MINISTRO GUTIÉRREZ ORTIZ MENA: No, señor Ministro Presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Hacía la consulta precisamente porque la extensión del problema va, de manera proporcional, en la extensión de los argumentos. Vamos a un receso.

(SE DECRETÓ UN RECESO A LAS 12:55 HORAS)

(SE REANUDÓ LA SESIÓN A LAS 13:25 HORAS)

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Vamos a continuar. Señor Ministro Gutiérrez Ortiz Mena.

SEÑOR MINISTRO GUTIÉRREZ ORTIZ MENA: Gracias, señor Ministro Presidente. Coincido en dos cosas que se han dicho; primero, me parece que podría el proyecto abundar más en las razones por lo cual esta medida resulta constitucional; y, segundo, un punto muy claro, en el cual voy a abundar un poco más, que mencionó el Ministro Pérez Dayán, en cuanto a que la proporcionalidad no se debe confundir con la gradualidad de

las tasas; es decir, la proporcionalidad es el sistema en su conjunto y tiene necesariamente que ver con las deducciones.

Ahora, parto de una premisa, el impuesto sobre la renta grava el ingreso neto, y trata, a través de la acumulación de los ingresos, y la deducción de ciertos gastos, de llegar a ese ingreso neto al cual se va a gravar.

La doctrina, y esta Corte la ha seguido en ese sentido, divide las deducciones en dos tipos: las estructurales y las no estructurales. La mayoría de la doctrina habla de deducciones personales y no de deducciones no estructurales, pero básicamente es lo mismo.

Ahora, ¿cómo arriba o cómo funciona el impuesto sobre la renta en las personas físicas para llegar al ingreso neto? Es una fórmula relativamente sencilla: toma los ingresos y le resta las deducciones estructurales. Pondré algunos ejemplos: en la enajenación de bienes se toman los ingresos por la enajenación de bienes y se deducen el costo de adquisición, inversiones en mejora, gastos notariales y comisiones pagadas por la venta; en arrendamiento, se toman los ingresos y se deducen el predial, los gastos de mantenimiento, ingresos reales sobre préstamos para mejoras y primas de seguros; es decir, existe una vinculación entre ese ingreso y los gastos necesarios, o como diría la ley, estrictamente indispensables, para llegar a un ingreso neto, el cual va a revelar la capacidad contributiva en relación con ese ingreso, y va a ser la base a la cual se le va a aplicar la tasa.

Ahora, la Ley del Impuesto Sobre la Renta –y esto viene de toda la doctrina en materia del impuesto sobre la renta– permite o es usual que se incorporen ciertas deducciones que no guardan necesariamente una relación estricta con los ingresos. Se catalogan en tres tipos: las que permiten cierta ayuda a un gasto

extraordinario no previsto de la persona; es decir, subsidia un gasto que pudiera enfrentar en ese ejercicio una persona, no relacionada con el ingreso, pero da ese subsidio; segunda, los gastos personales que fomentan cierta actividad; y, la tercera categoría son los gastos personales que realmente se considera una transferencia de la Federación hacia los Estados.

Doy ejemplo de cada uno: del tercer caso, la transferencia de Federación Estados, es el poder deducir, por ejemplo, el predial, del impuesto sobre la renta o cualquier impuesto subnacional, eso realmente constituye una especie de transferencia, y es un tipo de deducción personal.

El segundo tipo, fomentar una actividad. El ejemplo clásico de este tipo de deducción es poder deducir la hipoteca; es decir, lo que se busca ahí es el fin de fomentar la compra de casa-habitación, tiene una relación con el ingreso de arrendamiento, con el ingreso de enajenación de bienes, no, pero simplemente quiere el legislador a través del sistema del impuesto sobre la renta, generar alguna conducta.

El tercero que es el que nos ocupa hoy de gasto personal son los gastos personales que se otorgan en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no porque guarden una relación con el ingreso que se está obteniendo, sino porque se considera que pudiera ser un gasto extraordinario de una persona en un determinado ejercicio, y la política pública es ayudar a subsidiar en este gasto a la persona, un gasto extraordinario que pudiera tener una merma, ya no tanto en su ingreso, en su patrimonio, y ahí el ejemplo clásico son los gastos médicos: la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en nuestro caso, en el artículo 151, establece precisamente este gasto que sería catalogado dentro de los

gastos personales, como ya lo he mencionado. Pongamos el ejemplo de una persona física de arrendamiento o una persona física de enajenación de bienes; claramente un gasto médico no va a tener un efecto en el ingreso por arrendamiento o en un ingreso por enajenación de bienes; la Ley del Impuesto Sobre la Renta, —inclusive— va más allá, en este caso; los pagos por honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios efectuados por el contribuyente para sí, para su cónyuge o para la persona con quien vive en concubinato y para sus ascendientes o descendientes en línea recta; es decir, no guarda una relación con el ingreso los gastos médicos de un ascendiente o de un descendiente, pero pudiera llegar a ser un gasto mayor a tal grado que el legislador considera que debe de apoyar, ayudar en ese gasto, no obstante que no guarda una relación con el ingreso; pongamos un ejemplo: el ingreso por arrendamiento, por enajenación de bienes; realmente no es un gasto estrictamente indispensable y, por eso, queda catalogado como gastos personales, es más, se ubican en el artículo 151 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y no en el artículo 115, que es para arrendamiento; no en el artículo 121, que es para enajenación de bienes, y no en el artículo 3º, que es para actividad empresarial; es decir, se genera un —por decirlo así— un cajón de sastre donde los gastos personales, el subsidio que va a dar el Estado, generalmente que cae una de estas tres categorías un gasto no previsto mayor, fomentar una actividad, como puede ser deducir la hipoteca, o una transferencia, como puede ser deducir el predial.

Sinceramente ahí me quedaría en el análisis de esta deducción, porque me parece que es una deducción personal, no es estructural, y sí comparto los precedentes de este Tribunal, en el sentido de que la proporcionalidad y equidad, lo imprime al llegar al ingreso neto, y una deducción personal le da una deducción

adicional, a lo que ya sería proporcional y equitativo, desde mi punto de vista, que es el ingreso neto; es decir, el gasto estrictamente relacionado con ese ingreso, pero aun haciendo el examen de proporcionalidad, no veo cómo se podría llegar a una progresividad en el impuesto sobre la renta sin el tope, como está diseñado por el legislador, en este caso, y doy un ejemplo: el impuesto sobre la renta tiene, en nuestro caso, una tasa graduada, como todos sabemos; la deducción beneficia más a quien tenga la tasa marginal más alta. Ese es un principio bien sencillo, pongamos el ejemplo de un gasto médico de \$10,000.00 (diez mil pesos 00/100 m.n.), y una persona que tiene un ingreso en el rango más bajo, es decir, hasta \$5,953.00 (cinco mil novecientos cincuenta y tres pesos 00/100 m.n.), va a tener en ese caso la posibilidad de deducir, es decir, el Estado lo va a ayudar con ese gasto hasta el 2%, porque esa es la tasa marginal, es decir, ese es el beneficio que le da la deducción, en este caso el deducible es de \$192.00 (ciento noventa y dos pesos 00/100 m.n.); una persona que tributa en el renglón medio de la tabla tarifaria, que tiene un ingreso que va entre \$123,580.00 (ciento veintitrés mil quinientos ochenta pesos 00/100 m.n.) a \$249,243.00 (doscientos cuarenta y nueve mil doscientos cuarenta y tres pesos 00/100 m.n.), que tiene una tasa marginal del 21.36%, el deducible es de \$2,136.00 (dos mil ciento treinta y seis pesos 00/100 m.n.), es decir, el Estado está ayudando al que tributa en una tasa mayor, con un mayor porcentaje de ese gasto. No se diga el que tiene una tasa marginal del 35%, ingresos de \$3'000,000.00 (tres millones de pesos 00/100 m.n.) en adelante, el deducible es de \$3,500.00 (tres mil quinientos pesos 00/100 m.n.), es decir, la tasa marginal más alta recibe el apoyo más grande por parte del Estado, porque la deducción va a ser mayor, porque la tasa marginal es mayor.

Ahora, qué pasa cuando se le imprime el límite de la deducción y la tabla tarifaria. Desde mi punto de vista, adquiere progresividad la tasa; es decir, con ese tope la tasa se vuelve más progresiva.

Respecto al primer renglón de la tabla de ingresos, de \$1,000 a \$6,000 (mil a seis mil pesos), el límite a deducir es \$98,000.00 (noventa y ocho mil pesos), representa el 1636% del ingreso en esa tabla.

Respecto al segundo renglón, ingresos máximos de \$50,500.00 (cincuenta mil quinientos pesos), el límite a deducir \$98,000.00 (noventa y ocho mil pesos), representa el 194% del total de los ingresos acumulables.

Respecto al tercer renglón, ingresos máximos de \$89,000.00 (ochenta y nueve mil pesos), el límite a deducir \$98,000.00 (noventa y ocho mil pesos), representa el 110% de los ingresos máximos.

Respecto al cuarto renglón, ingresos máximos de \$103,000.00 (ciento tres mil pesos), el límite a deducir \$98,000.00 (noventa y ocho mil pesos), representa el 95% de sus ingresos.

Respecto a un ingreso medio en la tabla, \$250,000.00 (doscientos cincuenta mil pesos), el límite a deducir \$98,000.00 (noventa y ocho mil pesos), representa el 39% de sus ingresos.

Respecto al ingreso máximo de la tabla, \$3'000,000.00 (tres millones de pesos), el límite a deducir \$98,000.00 (noventa y ocho mil pesos), representa el 3.26%.

Es decir, sin este tope el beneficio de una deducción como la que está incorporada a nuestro impuesto sobre la renta tendría un

efecto mayor a quien mayores ingresos tiene, porque precisamente el beneficio está directamente en relación a la tasa marginal del contribuyente; por ese sentido, me parece que eliminar el tope sería generar un esquema del impuesto sobre la renta que permitiera al que más tiene obtener un mayor beneficio de la deducción. Me parece que está intentando imprimir cierta progresividad al esquema con el tope.

Ahora bien, resaltaría más si no estuviéramos hablando, como la ley dice, de los gastos médicos personales, sino la del concubinato, de la esposa, de los hijos, de los ascendientes; ahí sí, verdaderamente no encuentro como guarda cierta relación con la capacidad contributiva, pero, insisto, me quedaría simplemente con el hecho de que estamos ante un gasto no estructural, y por lo tanto, la progresividad y la equidad del impuesto se dio cuando se arribó al ingreso neto, es decir, tomando el ingreso y deduciendo los gastos estructurales, pero haciendo un examen de proporcionalidad, me parece que el tope le imprime a la tarifa cierta progresividad y declarar inconstitucional el tope me parece que dejaría una tasa absolutamente regresiva en cuanto a los beneficios de este estímulo o gasto fiscal que sería el término técnico en este caso. Gracias, señor Ministro Presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: A usted, señor Ministro. Señora Ministra Olga María Sánchez Cordero.

SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO: Gracias, señor Ministro Presidente. Ha sido muy interesante lo que acaba de decir el señor Ministro Gutiérrez Ortiz Mena, explicando muy puntualmente las razones por las cuales ya está este tope. Él dice: el tope le imprime cierta progresividad a estas deducciones.

Como lo he venido sosteniendo y reiterando en sesiones anteriores y en otras acciones de inconstitucionalidad, sí podemos, desde el punto de vista abstracto, inclusive, analizar la razonabilidad de este tipo de normas, máxime cuando la legislación que fue derogada no preveía el tope al monto de las deducciones personales y la norma real que se combate sí establece un tope a los gastos que una persona física puede deducir.

Creo que, por principio de cuentas, debemos atender que las deducciones de que se trata son de las denominadas –como bien lo acaba de señalar el Ministro Gutiérrez– no estructurales, es decir, aquellas que no están relacionadas directamente con la actividad del contribuyente en la generación de su riqueza; es decir, entre ellas no existe una relación de indispensabilidad necesaria en contraposición con las llamadas estructurales, que son las necesarias para generarla.

Se ha sustentado que una deducción no estructural es una concesión básicamente legislativa que no responde a ninguna obligación constitucional, y de ahí que no sea inconstitucional que el legislador limite o restrinja estas deducciones; no obstante, para mí, esta limitación o restricción a este tipo de beneficios, aun y cuando considero tales deben guardar una razonabilidad con la naturaleza y mecánica del tributo respectivo, análisis que considero, debe realizarse y es indispensable en este punto.

Sin embargo, la falta de estudio basado en las razones que da el proyecto, tengo muchas dudas, como lo manifestó el Ministro Pérez Dayán, desde luego, la intervención del Ministro Cossío también es muy importante y muy interesante, sobre la constitucionalidad de este precepto, sobre todo cuando se les

vincula o cuando están vinculados a derechos humanos de carácter prestacional por parte del Estado.

Entonces, en ese sentido, aun cuando si se estudiara la razonabilidad, llegamos a alguna conclusión, pienso que mis dudas, como lo diría el Ministro Pérez Dayán, son bastantes, son más todavía en la constitucionalidad de este precepto, aun cuando el Ministro Gutiérrez ha hecho, de verdad, una exposición impecable de que este tope le imprime cierta progresividad, me inclino por la inconstitucionalidad del precepto en ese sentido, de los topes. Gracias, señor Ministro Presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: A usted, señora Ministra. Señor Ministro Alberto Pérez Dayán.

SEÑOR MINISTRO PÉREZ DAYÁN: Gracias, señor Ministro Presidente, sólo es a efecto de comentar la muy puntual y cuidadosa aclaración que ha hecho el señor Ministro Gutiérrez Ortiz Mena sobre los conceptos de proporcionalidad y gradualidad y la relación que juegan en la búsqueda del punto exacto en donde se debe tributar.

Esto es, encontrar la capacidad contributiva de un sujeto a efecto de que, sin dañar la fuente, pueda contribuir en la medida de lo razonable y de sus posibilidades al gasto público, acepto específicamente el punto concreto en donde genera la reflexión de la gradualidad; sin embargo —insisto— en que las tasas graduadas, esto es, aquel sistema progresivo que nos lleva a la determinación de una tasa, puede generar inicialmente la aproximación sobre la capacidad contributiva, como bien él lo ha establecido, en impuestos como éste de los ingresos, el impuesto sobre la renta, la gradualidad de la tasa contribuye, da una pauta inicial de aproximación hacia la real capacidad contributiva de

alguien, diferenciado sobre algún otro tipo de impuestos como los que van al consumo en donde el tema de la gradualidad no funciona.

Sin embargo, insistiría en que, a pesar de que la gradualidad en esto cumpla un papel fundamental para encontrar el punto exacto de tributación, la misma tasa para unos no será justa como lo podrá ser para otros, aún en ese rango de tarifa, puede haber diferencias importantes, de ahí que cada capítulo en la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece las deducciones necesarias, es a donde todavía no encuentro una explicación, no sólo porque el proyecto no da una sola explicación, sino porque hasta el momento seguiría pensando que la deducción sin tope es exactamente el sistema que nos puede llevar al caso de cada quien para encontrar la tarifa necesaria, la tarifa con la que debe contribuir, como ejemplo además de los que aquí ya se dieron reitero, el pago de impuestos locales con motivo de salarios, si me impiden en función de ingresos como persona física, deducir el total de los impuestos que cubro por salarios sobre personas a las que yo contrato, ya no encontraría la proporcionalidad en el impuesto en la medida en que sólo se me deja deducir hasta una parte de lo que yo ya le ingresé al Estado, no obstante que estoy generando un fenómeno de trabajo que también conlleva riqueza, me quedo topado precisamente hasta un punto.

Desde luego, reconozco lo ingenioso, cuidadoso y amplio del examen de la gradualidad y cómo es que opera en los distintos segmentos que componen la tasa, qué tanto impacta en los mayores ingresos y en los menores ingresos y también su reflexión respecto de algunos otros familiares en el rubro específico de los honorarios médicos, que incluirían ascendientes, descendientes, una relación de concubinato, etcétera, todas estas son cuestiones que tendría que haber

ponderado el legislador para decirnos en qué casos sí, y en qué casos no, pero tampoco podría reducirlo a un tema de capacidad contributiva argumentando que la deducción tiene que ser menor para quien tiene mayores ingresos, la deducción tiene que ser igual para todo aquél que la pueda demostrar, siempre y cuando ésta hubiere generado, a su vez, un efecto recíproco como es la simetría en cuanto a que alguien que recibió ese ingreso pagó el impuesto.

Es por ello que, a pesar de la muy cuidadosa y técnicamente detallada explicación que nos ha dado el señor Ministro Gutiérrez Ortiz Mena, seguiría pensando en que la deducción es el parámetro necesario, no topado, para encontrar el punto exacto con el que alguien debe contribuir a los gastos públicos. Esa es la aclaración, señor Ministro Presidente, muchas gracias.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Al contrario, señor Ministro Pérez Dayán. Señor Ministro Cossío, por favor.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Gracias, señor Ministro Presidente. Quedan quince minutos para que acabe la sesión, y quisiera, si no tuvieran ustedes a mal, que nos dieran tiempo para analizar estos comentarios que hizo el señor Ministro Gutiérrez. Si lo que él ha expuesto estuviera en el proceso legislativo, creo que sí tendríamos elementos muy valiosos para analizar la razonabilidad, pero eso no está en el proceso legislativo; quisiera, a partir de la versión taquigráfica, ver los datos que él dice, la condición de marginalidad, y por eso, señor Ministro Presidente, todavía quedando por ver el tema de los efectos y el tema de los resolutivos, creo que no hace daño, insisto, porque son elementos que están saliendo novedosamente a la discusión, que pudiéramos verlo mañana en la sesión ordinaria.

Sería una petición, dado que quedan quince minutos para concluir esta sesión, señor Ministro Presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Sí, petición que es dable definitivamente obsequiarla, en tanto que, precisamente, insistimos, el tema es éste. Señor Ministro Fernando Franco, tiene la palabra.

SEÑOR MINISTRO FRANCO GONZÁLEZ SALAS: Gracias, señor Ministro Presidente. Independientemente de que, por supuesto, creo que, si así lo pide el señor Ministro Cossío, es muy válido analizar las situaciones, quiero posicionarme muy brevemente por qué vengo de acuerdo de hacer una consideración adicional.

El proyecto –se puede ver en la página ciento treinta– da cuenta con cuál es el concepto de invalidez, y es falta de fundamentación y motivación, que entiendo que fue precisamente la objeción que esgrimió el señor Ministro Cossío, pero éste es el concepto de invalidez.

Voy a estar de acuerdo con el sentido del proyecto, atendiendo a los argumentos que he sostenido en las ocasiones anteriores; es decir, dije que comparto mucho algunas de las tesis que ha sostenido la Primera Sala, en función de que en estos casos, y precisamente para la fundamentación y motivación, no hay duda que hay fundamentación, el legislador tiene la facultad para establecer las contribuciones, esto no hay duda; entonces, en cuanto a la motivación, sostuve y seguiré sosteniendo, que en este caso hay dos extremos: por un lado, un escrutinio laxo por parte del Tribunal Constitucional en deferencia a la facultad del legislador, y por otro, la exigencia de un mínimo de justificación por parte del legislador cuando toma las determinaciones.

En mi opinión, efectivamente no hay una exposición extensa de razones, pero desde la iniciativa del Ejecutivo, y luego en los dictámenes hay consideraciones muy breves, esto es cierto, respecto de por qué se toman las determinaciones, y hay consideraciones de por qué se estimó establecer este tipo de determinaciones, tanto en cuanto a las tasas como a las deducciones.

Consecuentemente, al no encontrar honestamente ningún elemento que pueda llevarnos a considerar que realmente estamos frente a una determinación de carácter ruinoso para los contribuyentes, arbitraria o caprichosa, por esas razones estaré de acuerdo con el sentido del proyecto y, en su caso, como lo he señalado en otros temas, haría un voto concurrente. Gracias, señor Ministro Presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: A usted, señor Ministro Franco. Voy a levantar esta sesión pública ordinaria para convocarlos a la que tendrá verificativo el día de mañana para continuar con éste y los demás temas, en este lugar, a la hora de costumbre. Se levanta la sesión.

(SE LEVANTÓ LA SESIÓN A LAS 13:50 HORAS)