

**VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL SEÑOR MINISTRO JOSÉ FERNANDO FRANCO GONZÁLEZ SALAS EN LOS AMPAROS EN REVISIÓN 902/2008, 508/2008, 930/2008 Y 1585/2009, RESUELTOS EN SESIÓN PÚBLICA DEL VEINTISÉIS DE ENERO DE DOS MIL DIEZ.**

El Tribunal Pleno al resolver los amparos en revisión citados sostuvo que la nueva Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y el Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materias de impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única, publicado el cinco de noviembre de dos mil siete, desde su sola vigencia causan perjuicio a la esfera jurídica de las empresas que quedaron inmersas en sus hipótesis legales, por lo que se estaba ante disposiciones autoaplicativas.

Con base en lo anterior, se analizó si los quejosos se ubican en los presupuestos del impuesto empresarial a tasa única, en aras de comprobar que les para perjuicio desde su sola vigencia. Así, se estableció que ofrecieron copia certificada del acta constitutiva de la sociedad mercantil, en la que se advertía que su objeto social coincidía con las actividades gravadas por ese tributo, y también de la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, en la cual se describen las obligaciones a que están sujetas como el pago del impuesto al activo, retenedor del impuesto al valor agregado y contribuyente de éste por prestación de servicios profesionales.

La sentencia aprobada por la mayoría de los Ministros señala que ambos documentos son insuficientes para demostrar que los quejosos se encuentran en la hipótesis de causación del impuesto empresarial a tasa única, en virtud de que **“el hecho de que en**

***la copia certificada de la escritura constitutiva de la sociedad quejosa conste la enunciación de ciertas actividades que pueden asumirse como de aquellas que grava el impuesto empresarial a tasa única a partir del primero de enero de dos mil ocho, no significa que realmente se hubiesen llevado a cabo tales actividades a partir de su entrada en vigor y, menos aún, que con motivo de su eventual realización, la sociedad quejosa hubiese obtenido los ingresos que se propone gravar el impuesto” y que “los extremos que se pueden tener por demostrados con su contenido –como pudiera ser su sujeción al impuesto al valor agregado–, no es posible concluir que a partir del primero de enero de dos mil ocho se ubique en un supuesto normativo que le traiga aparejado algún perjuicio en su esfera jurídica en materia de impuesto empresarial a tasa única.”***

Como lo expresé en la sesión del veintiséis de enero de dos mil diez, concuerdo en que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, así como el Decreto reclamado son autoaplicativos, porque desde su sola vigencia causan un agravio en la esfera jurídica de las personas que se encuentran en las hipótesis de causación; sin embargo, estimo que la valoración de las pruebas no fue correcta, ya que en conjunto o administradas entre sí, en función del tipo de actividad que se requiere para pagar ese tributo, evidencian que las empresas quejasas realizan los actos o actividades gravadas por el impuesto empresarial a tasa única.

Para poner de relieve lo anterior, debe tenerse presente que el artículo 1° de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, dice:

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

***I. Enajenación de bienes.***

***II. Prestación de servicios independientes.***

***III. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.***

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

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

La disposición transcrita al definir el hecho imponible utiliza dos elementos, a saber:

a) Los ingresos obtenidos.

b) La realización de ciertas actividades (enajenación de bienes, prestación de servicios independientes u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes).

De acuerdo con la sentencia aprobada por la mayoría de los Ministros se requiere que el quejoso acredite ambos extremos, ya que no es posible desvincular los ingresos con la actividad de la cual surgen, pero considero que se pasó por alto que de ser así en realidad se estaría exigiendo un acto concreto de aplicación, que es propio de las normas heteroaplicativas, pues si el particular ya obtuvo ingresos que den lugar al pago del impuesto empresarial a tasa única, entonces, se individualizó con ese hecho la norma en su perjuicio por primera vez, por lo que tales ingresos gravables no pueden constituir un requisito para acreditar que el gobernado se ubica en los supuestos normativos del tributo desde su entrada en vigor.

De esa forma, el único elemento que debe acreditarse para ese efecto es que se realiza cualquier actividad de las destacadas en el artículo 1° de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, siendo oportuno traer al contexto diversos criterios de la Octava Época que fueron utilizados en la sentencia mayoritaria:

***“ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. LA SOLICITUD DE INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES DE LA EMPRESA QUEJOSA, NO ES SUFICIENTE PARA ACREDITAR SU INTERÉS JURÍDICO PARA IMPUGNAR LA LEY QUE LO ESTABLECE. La empresa que se considera afectada por el impuesto especificado, para acreditar su interés jurídico en el juicio de amparo, debe demostrar que se encuentra dentro de los***

**supuestos de causación, es decir, su existencia legal, que realiza actividades empresariales y que cuenta con activos, por tanto, la copia certificada de la solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no es suficiente para demostrar los extremos apuntados, ya que mediante dicha solicitud las empresas únicamente cumplen con los artículos 27 del Código Fiscal de la Federación y 14, 15 y 16 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, que establecen, entre otras obligaciones a cargo del contribuyentes, la de presentar dicha solicitud dentro del mes siguiente al día de firma de la escritura constitutiva, ante la autoridad recaudadora que corresponda a su domicilio fiscal.” (No. Registro: 206,165, Tesis aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Octava Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, tomo IX, Mayo de 1992, tesis 1a. VII/92, página 93)**

**“RENTA, LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA. EL ACTA CONSTITUTIVA DE LA PERSONA MORAL CON FINES NO LUCRATIVOS NO ES SUFICIENTE PARA ACREDITAR EL INTERES JURÍDICO PARA RECLAMAR LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL TERCER PARRAFO DE SU ARTICULO 68, VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y NUEVE. La persona moral con fines no lucrativos que se considera afectado por el párrafo especificado, debe demostrar que se encuentra dentro de los supuestos de causación, es decir, que obtiene ingresos por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles y que, en consecuencia, no podrá hacer la deducción del cincuenta por ciento por la obtención de dichos ingresos, prevista en el primer párrafo siguiente a la fracción VII del artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Por tanto, la copia certificada del acta constitutiva de la agraviada, por sí sola, no es suficiente para demostrar los extremos apuntados, ya que mediante ella únicamente se prueba su existencia**

***legal, domicilio social, objeto, duración, capital social y estructura jurídica.” (No. Registro: 207,183, tesis aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Octava Época, Instancia: Tercera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, tomo V, Primera Parte, Enero a Junio de 1990, tesis LXI/90, página 188)***

***“INTERES JURÍDICO, SEÑALAMIENTO DE DATOS DE UNA SOCIEDAD MERCANTIL QUEJOSA NO SUFICIENTES PARA DEMOSTRAR EL. El señalamiento del nombre, domicilio y número del registro federal de contribuyentes, aunado al acta constitutiva de una sociedad mercantil, es insuficiente para demostrar que una empresa quejosa sea causante de los impuestos y aportaciones previstas en las leyes que reclama; es decir, que tales disposiciones afectan su esfera jurídica, por lo cual debe sobreseerse en el juicio al configurarse la causal prevista en la fracción V del artículo 73 de la Ley de Amparo.” (No. Registro: 207,577, Tesis aislada, Materia(s): Común, Octava Época, Instancia: Tercera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, tomo I, Primera Parte-1, Enero a Junio de 1988, página 315)***

Los criterios reproducidos son aplicables en un contexto muy general en el que el quejoso sólo exhibe su acta constitutiva y los datos generales de la cédula de identificación fiscal, en tanto que la primera es demostrativa de su existencia legal, domicilio social, objeto, duración, capital social y estructura jurídica, pero no que lleva a cabo las actividades gravadas, y respecto de la segunda, el nombre, domicilio y número del registro federal de contribuyentes tampoco puede alcanzar esa convicción.

El material probatorio exhibido en los juicios de amparo, si bien es el mismo que refieren las tesis de la Octava Época, no se

le pueden dar idénticos alcances probatorios, en virtud de que no se trata de una mera solicitud de inscripción al registro federal de contribuyentes o los datos generales de la cédula de identificación fiscal, sino que es la propia inscripción en la que se establecen las obligaciones fiscales que deben cumplirse.

Entre ellas, aparece que son sujetos del impuesto al activo, realizan retenciones por la prestación de servicios profesionales, están obligados al pago del impuesto al valor agregado y también son retenedores de este último tributo, de ahí que si bien se trate de una cédula de identificación fiscal contiene mayores elementos que los descritos en las tesis de la Octava Época, que revelan junto a la definición del objeto social de la empresa que los quejosos sí realizan las actividades gravadas por el impuesto empresarial a tasa única, si se pondera que esos datos tienen relevancia jurídica no únicamente para efectos fiscales sino incluso penales, como se advierte de los artículos 27, párrafo primero, y 110, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, que disponen:

***“Artículo 27. Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria y su certificado de firma electrónica avanzada, así como proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código. Asimismo, las personas a que se refiere este párrafo estarán***

***obligadas a manifestar al registro federal de contribuyentes su domicilio fiscal; en el caso de cambio de domicilio fiscal, deberán presentar el aviso correspondiente, dentro del mes siguiente al día en el que tenga lugar dicho cambio salvo que al contribuyente se le hayan iniciado facultades de comprobación y no se le haya notificado la resolución a que se refiere el artículo 50 de este Código, en cuyo caso deberá presentar el aviso previo a dicho cambio con cinco días de anticipación. La autoridad fiscal podrá considerar como domicilio fiscal del contribuyente aquél en el que se verifique alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 de este Código, cuando el manifestado en las solicitudes y avisos a que se refiere este artículo no corresponda a alguno de los supuestos de dicho precepto...***

***“Artículo 110. Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:***

***(...)***

***II. Rinda con falsedad al citado registro, los datos, informes o avisos a que se encuentra obligado.***

***(...)***”

Las obligaciones fiscales mencionadas en la inscripción del Registro Federal de Contribuyentes vinculan coactivamente a los gobernados que se dan de alta en dicho registro, y la autoridad se basa inicialmente en él para comprobar que se han cumplido los deberes impuestos desde la inscripción respectiva, de modo que el documento que las contiene en esos términos, en unión con el objeto de las empresas, revelan suficientemente que realizan las actividades gravadas en el impuesto al valor agregado y, por ende, en el impuesto empresarial a tasa única, pues en este último caso solamente se excluye a la importación de bienes y servicios.

Creo que ese acervo probatorio basta para demostrar que los quejosos sí llevan a cabo las actividades gravadas del impuesto empresarial a tasa única, dado que no se les puede exigir que en el juicio de amparo hubieran exhibido un contrato o factura que revele que enajenan bienes, prestan servicios independientes u otorgan el uso o goce temporal de bienes, porque siguiendo con el criterio jurídico de la mayoría de los señores Ministros tampoco serían eficientes para probar estas actividades, porque solamente se acredita el acto jurídico pero se desconoce si se está llevando a cabo realmente, y así cualquier medio de prueba sería rebatido bajo la idea de que se comprueba un aspecto jurídico no fáctico.

Por estos motivos, disiento de la mayoría de los señores Ministros que aprobaron la postura *rígida* de que era menester que los quejosos acreditaran, con prueba directa, que realizan alguna de las actividades gravadas por el impuesto empresarial a tasa única, pues a esta misma conclusión puede llegarse si se analizan las pruebas aportadas en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana lógica y la experiencia.

**ATENTAMENTE**

**MINISTRO JOSÉ FERNANDO FRANCO GONZÁLEZ SALAS.**