

S E S I Ó N P Ú B L I C A NÚM. 65
O R D I N A R I A
JUEVES 11 DE JUNIO DE 2009

En la ciudad de México, Distrito Federal, siendo las once horas con diez minutos del jueves once de junio de dos mil nueve, se reunieron en el Salón de Plenos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para celebrar Sesión Pública Ordinaria, los señores Ministros Presidente Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, José Ramón Cossío Díaz, Margarita Beatriz Luna Ramos, José Fernando Franco González Salas, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Mariano Azuela Güitrón, Sergio A. Valls Hernández, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Juan N. Silva Meza.

El señor Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia abrió la sesión y el secretario general de acuerdos dio cuenta de lo siguiente:

APROBACIÓN DE ACTA

Proyectos de las actas relativas a la Sesiones Previa y Pública número Sesenta y cuatro, Ordinaria, y Solemne Conjunta número Cinco, de los Plenos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y del Consejo de la Judicatura Federal, celebradas la primera y la segunda el lunes ocho y la tercera el martes nueve de junio de dos mil nueve.

Por unanimidad de once votos el Tribunal Pleno aprobó dichos proyectos.

VISTA Y RESOLUCIÓN DE ASUNTOS

Asuntos de la Lista Extraordinaria Veintitrés de dos mil ocho:

I. 86/2008

Amparo en revisión número 86/2008, promovido por ***** y coagraviadas, contra actos del Congreso de la Unión y otras autoridades, consistentes en la expedición y aplicación del decreto por el que se reformaron, adicionaron y derogaron disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de las Leyes de los Impuesto Sobre la Renta, al Activo, Especial Sobre Producción y Servicios, Sobre Automóviles Nuevos y de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, por lo que se refiere a los artículos Tercero, Sexto y Séptimo; así como del decreto de expedición de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de dos mil siete, ambos publicados en el Diario Oficial de la Federación el veintisiete de diciembre de dos mil seis, en particular la derogación del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo, la reforma a los artículos 2 y 5-A, en relación con el transitorio Séptimo, fracción I, de dicha ley, el artículo 16, quinto párrafo, inciso 1, de la Ley de Ingresos de la Federación y el artículo 224, fracción VI, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En el proyecto formulado por la señora Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos se

propone: “**PRIMERO.** Se modifica la sentencia recurrida. **SEGUNDO.** Se revoca el sobreseimiento decretado en la sentencia recurrida en relación con el artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio fiscal de dos mil siete, en términos del considerando tercero de esta ejecutoria. **TERCERO.** No se sobresee en relación con la derogación del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil seis, y respecto de los artículos 2 y 5-A, este en relación con el Séptimo Transitorio, fracción I, de dicha ley vigentes para el ejercicio fiscal de dos mil siete, en términos del considerando tercero de esta ejecutoria. **CUARTO.** La Justicia de la Unión no ampara ni protege a ***** y coagraviadas, en contra de la derogación del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil seis; de los artículos 2 y 5-A, este en relación con el Séptimo Transitorio, fracción I, de la Ley del Impuesto al Activo; 16, párrafo quinto, inciso 1, de la Ley de Ingresos de la Federación y 224, fracción VI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigentes para el ejercicio fiscal de dos mil siete, en términos de esta ejecutoria.”

El señor Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia sometió a la estimación del Tribunal Pleno el considerando Quinto “Régimen opcional previsto por el artículo 5-A, en relación con el Séptimo Transitorio, fracción I, de la Ley del Impuesto al Activo vigentes para el ejercicio fiscal de dos mil siete.

Mecánica general de operación y legislación aplicable”, (páginas de la ciento cuatro a la ciento once).

En los términos consignados en la versión taquigráfica la señora Ministra Luna Ramos manifestó que no existen precedentes de este Alto Tribunal sobre la constitucionalidad de la modificación del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo en relación con el artículo Siete transitorio, fracción I, en el que se determina que quienes se encuentren dentro de esta opción, podrán pagar el impuesto haciendo el cálculo de cuatro años anteriores del pago de este impuesto y se tiene que tomar en cuenta la tarifa de 1.25 que entró en vigor a partir de la entrada en vigor del propio Decreto.

Precisó que para la Comisión no existe ningún problema de retroactividad, porque la circunstancia de que con anterioridad el contribuyente pudiera disminuir las deudas del valor del activo del cuarto ejercicio anterior, no significa que ese derecho ingresó en su esfera jurídica en forma irrevocable, ya que la mecánica para determinar el impuesto se rige íntegramente por las disposiciones vigentes al momento de la causación, aun cuando para obtener el monto a pagar se deban utilizar datos de un ejercicio fiscal diverso.

Incluso, el proyecto indica que si los contribuyentes obtuvieran el amparo para no aplicar el régimen opcional de base diferida, tendrían que aplicar el régimen general, el cual

tampoco prevé la posibilidad de deducir las deudas debido a la derogación del artículo 5° de la misma Ley.

El señor Ministro Cossío Díaz manifestó no compartir en este punto específico el sentido del proyecto en tanto que si bien ningún contribuyente tiene un derecho adquirido a tributar en el mismo régimen, sin embargo, en el caso del artículo 5-A consideró que sí se afectan situaciones jurídicas concretas violentando el principio de irretroactividad de las leyes garantizado en el artículo 14 constitucional.

Agregó que para llegar a esa conclusión es necesario responder las siguientes preguntas: primera ¿Cuál es el impuesto que se calcula para el ejercicio fiscal de dos mil siete y en ese sentido cuál es la legislación aplicable a fin de determinar el impuesto al activo correspondiente a dicho ejercicio? Segunda. ¿Resulta inconstitucional el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo vigente en dos mil siete, en relación con el artículo Séptimo Transitorio, fracción I, de la misma Ley, por transgredir el principio de no retroactividad de la Ley?

Al respecto señaló que es necesario precisar el alcance del texto anterior del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, conforme al cual se plantea una excepción consistente en que los contribuyentes en lugar de determinar el impuesto anual, siguiendo la regla general establecida en los artículos 1° a 5° de esa Ley, tenían la opción de seguir

un procedimiento distinto, el cual, una vez que se optó por él además de que no se podía cambiar la opción, en lo sucesivo obligaba a determinar el gravamen actualizando el impuesto del cuarto ejercicio inmediato anterior. El valor del activo más las deducciones permitidas, incluyendo la deducción de las tasas de las deudas contraídas, aplicando la tasa de dicho cuarto ejercicio inmediato anterior por el período comprendido de la primera mitad de dicho ejercicio hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se esté determinando el impuesto y coincidió con el hecho de que para el cálculo del impuesto de dos mil siete se tiene que estar a lo dispuesto por la legislación vigente en dicho ejercicio fiscal.

No obstante consideró que el proyecto resulta contradictorio al señalar que debe considerarse el impuesto del cuarto ejercicio inmediato anterior sin tomar en cuenta la deducción de las deudas que se hizo en ese ejercicio, ya que finalmente, una disposición para el cálculo del impuesto de dos mil siete estaría incidiendo directamente en la mecánica utilizada para el cálculo del impuesto de dos mil cuatro.

En ese sentido, precisó que contrariamente a lo que se sostiene en el proyecto, el artículo reclamado perdería el vicio de inconstitucionalidad que ahora sustenta, si el mismo contemplara que para la determinación del impuesto al activo de dos mil siete, se considerara tanto el valor de los

activos de dos mil tres, como las deducciones que en ese momento se encontraban permitidas como lo es la deducción de deudas contraídas, lo cual precisamente correspondería a la base del impuesto al activo de dos mil tres, a la cual se le aplicó la tasa del 1.8%, tasa vigente efectivamente para dicho ejercicio fiscal, para finalmente obtenerle el impuesto del dos mil tres, el cual tendría que ser actualizado para tener el impuesto al activo de dos mil siete.

De tal manera, se estaría aplicando la normatividad del ejercicio fiscal de dos mil siete, actualizando el impuesto de dos mil tres y no únicamente actualizando el valor de los activos de dos mil tres, aplicando la tasa de dos mil siete, y tal y como el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo vigente para el ejercicio fiscal de dos mil siete lo establece.

En esa medida sería hasta el ejercicio fiscal de dos mil once, que la prohibición de deducir las deudas en la mecánica optativa establecida en el artículo 5-A de la Ley, tendría efectos, pues hasta ese momento, de no haber sido abrogado el impuesto al activo y de haberse aplicado la opción prevista en el multicitado artículo 5-A, se hubiera calculado el impuesto de dicho ejercicio con base en el impuesto de dos mil siete, sin deducciones y aplicando la tasa del 1.25%, tal y como para el ejercicio fiscal regular de dos mil siete se hubiera calculado, para finalmente actualizarlo de conformidad con lo que señalase la ley relativa de dos mil once.

A su vez, el señor Ministro Aguirre Anguiano señaló que el artículo 5º-A permite aplicar leyes del pasado como un referente, por lo que señaló no advertir la retroactividad de la norma impugnada.

El señor Ministro Valls Hernández precisó que en el problema de constitucionalidad planteado sobre la retroactividad del citado numeral, es necesario tomar en cuenta la mecánica para determinar el impuesto, conforme a la cual el régimen opcional se rige íntegramente por las disposiciones vigentes al momento de la causación, aun cuando para obtener el monto a pagar se deban utilizar datos de un ejercicio fiscal diverso.

Agregó que considerar lo contrario implicaría que las empresas que inician sus operaciones y que ejercen la opción del 5-A nunca pagarán impuesto al activo, ya que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 6º de dicho ordenamiento, no se pagará el impuesto por el período preoperativo ni por los ejercicios de inicio de actividades los dos siguientes, y el de liquidación, esto es durante cuatro años no se pagará el impuesto al activo, por lo que si se atiende a lo señalado por la quejosa la nueva empresa que se acoge al beneficio del 5-A y calcula su gravamen considerando el impuesto que le hubiera correspondido de estar obligado a ello, el resultado sería cero, ya que el

artículo 6° establece por los primeros cuatro años no le corresponde impuesto alguno.

Así en los años dos al cuatro sería cero y en el último ejercicio tendría que actualizar cero, por lo que las empresas respectivas nunca pagarían el impuesto al activo.

En ese tenor, una vez aclarado que la regulación aplicable para la determinación del impuesto al activo de dos mil tres, es la vigente en dos mil siete, resulta coherente señalar que el hecho de que con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley del Impuesto al Activo vigente a partir de dos mil siete, la quejosa pudiera disminuir del valor de su activo las deudas del cuarto ejercicio inmediato anterior, no significa que esa condición entró indefectiblemente a su esfera de derechos, ya que la eliminación de las deudas para los efectos de reducir la base del impuesto no sólo se elimina del procedimiento opcional establecido en el 5-A de la Ley del IMPAC, sino que se elimina también del régimen general; ello, dado que la posibilidad de reducir las deudas se encontraba prevista en el artículo 5 de dicho ordenamiento legal, esto es, no constituían una regla privativa del régimen opcional; además, el beneficio consistente en la reducción de la base del impuesto al activo al poder considerar las deudas se eliminó para todos los contribuyentes del referido impuesto, ya sea bajo el régimen general, o bien, considerando la opción que hemos venido analizando; por lo que, pretender permitirlo a los

contribuyentes que tributan bajo este último régimen, tornaría la disposición violatoria de la garantía de equidad tributaria, ya que mientras los contribuyentes que lo hacen, que tributan conforme al régimen general no pueden deducir del valor del activo las deudas que tuvieran en el ejercicio de que se trate, los contribuyentes que, además de participar de un beneficio consistente en tributar con su activo de años anteriores al que se declara puedan, por otro lado, reducir la base con esas deudas.

Por otra parte, consideró que la jurisprudencia relativa al régimen de consolidación fiscal no es aplicable al caso concreto ya que la norma del impuesto al activo establece que una vez ejercida la opción el contribuyente deberá pagar el impuesto con base en la misma por los ejercicios subsecuentes. Además, es el propio contribuyente el que voluntariamente se acoge al referido régimen optativo, por lo que se manifestó a favor del proyecto.

El señor Ministro Azuela Güitrón señaló coincidir con las posturas de los señores Ministros Aguirre Anguiano y Valls Hernández. En principio indicó que la existencia de un sistema optativo ya sujeta al contribuyente a ese sistema siendo válido en todo caso plantear la inconstitucionalidad de ambos sistemas, máxime que la posibilidad de optar por uno u otro de los sistemas le genera un beneficio.

En cuanto a la retroactividad de la ley recordó que en principio únicamente se acudía a la teoría de los derechos adquiridos, posteriormente a propuesta del señor Ministro Schmill Ordoñez se utiliza la teoría de los componentes de la norma. En el caso concreto señaló que el artículo 5-A impugnado se refiere a cuestiones que acontecerán en el futuro, no en el pasado, pudiendo darse la retroactividad si se desconocieran las consecuencias que en el pasado hubieran tenido.

Agregó que la jurisprudencia ya ha reconocido que el gobernado no adquiere el derecho a seguir pagando tributos bajo un mismo sistema, ya que es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la Federación y las contribuciones que a su juicio deben decretarse para cubrirlo.

Además consideró absurdo que la Ley de Ingresos estuviera complementada por todas las leyes tributarias y que cada año se estuviera haciendo la aprobación, ya que es una práctica que cuando una Ley de Ingresos está determinado un tributo, se entiende que continúa en vigor, conforme a las adecuaciones que se hayan hecho, con la libertad legislativa para introducir las modificaciones que estime convenientes, por lo que se manifestó a favor del proyecto ya que no se está alterando una situación del pasado, pues se está tomando un sistema que da la opción

de mirar al pasado con ciertas modalidades, recogiendo el principio de anualidad de los tributos.

El señor Ministro Góngora Pimentel, previa síntesis de lo señalado en el proyecto, se manifestó a favor del proyecto e indicó que la mecánica opcional para determinar el impuesto, prevista en el referido artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, consiste en un medio alternativo para calcular el impuesto del ejercicio de que se trate, y aun cuando para ello es necesario tomar elementos o datos generados durante el cuarto ejercicio anterior, ello no desconoce la naturaleza actual de la causación del tributo, y únicamente remite a una temporalidad determinada para lograr la aplicación del precepto vigente.

Desde esa perspectiva, coincidió con el proyecto en cuanto a que tanto antes, como después de la reforma, la remisión al cuarto ejercicio anterior para efecto de obtener los elementos que sirven para el cálculo del impuesto conforme a la opción ejercida, no implica la aplicación de disposiciones vigentes en dicho ejercicio pasado, sino aquellas que rigen la causación del tributo en el momento en que ocurre.

Por otra parte, el cálculo del tributo que se efectúa en el ejercicio actual conforme a la mecánica prevista en el artículo 5-A, esto es, sin el reconocimiento de la deducibilidad de las deudas, en modo alguno vulnera

situaciones concretas acaecidas en el pasado, ya que la causación, liquidación, y en su caso, entero del tributo, se llevaron a cabo en el pasado, y la disposición impugnada únicamente establece los elementos necesarios para realizar el cálculo del impuesto conforme a las disposiciones vigentes al momento de su causación, por lo que consideró que el artículo 5-A no vulnera la garantía de retroactividad de la ley.

El señor Ministro Silva Meza manifestó que la modificación del régimen optativo en comento sí resulta violatoria de la garantía de irretroactividad, ya que cambia situaciones de hecho originadas antes de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto al Activo de dos mil siete, esto es, los contribuyentes que ejercieron la opción prevista en el artículo 5-A de esta Ley, calcularon la base del impuesto conforme a las disposiciones aplicables en el momento, es decir, aplicando la tasa respectiva a la base gravable conformada por el valor promedio de los activos, menos el monto de las deudas, ósea, deduciendo las deudas adquiridas en el cuarto ejercicio inmediato anterior, ahora están obligados a recalcular la base de dicho impuesto, lo que implica que tienen que alterar la base del impuesto al activo determinada en ejercicios anteriores a la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas, cambiando una situación jurídica creada previamente.

La señor Ministra Luna Ramos señaló no compartir la propuesta del proyecto. Para tal efecto precisó que no hay problema de retroactividad para los que por primera vez en su vida conforme a la Ley anterior, optaban por la opción de calcular el impuesto conforme a la base establecida en los cuatro ejercicios inmediatos anteriores y tomando en consideración una tasa del 1.8% y sobre todo deduciendo las deudas correspondientes.

Por otra parte, consideró que el precepto impugnado sí es retroactivo pues quien en un momento dado ya ejerció la opción correspondiente con anterioridad a dos mil siete ya optó por un sistema distinto, reconociendo que es criterio reiterado que cuando la ley establece un régimen normal y otro opcional se ha sostenido que éste último es un régimen más de tributación por lo que no hay problema de que no cumpla con los principios de justicia tributaria, criterio que señaló no compartir, pues todo régimen constitucional debe ser acorde con la Constitución, pues de lo contrario se daría al legislador la facultad para establecer sistemas inconstitucionales.

Además, precisó que el problema se presenta para quienes ya habían optado por una manera de tributar que establecía una mecánica específica en la cual existía una base determinada, lo cual se modificó con la reforma impugnada, siendo que el legislador permite acudir a situaciones anteriores para fijar la base pero altera el

sistema al establecer una tasa distinta e impedir las deducciones respectivas.

En cuanto a las teorías de la retroactividad, consideró que conforme a las tres la norma impugnada es retroactiva, ya que conforme a la teoría de derechos adquiridos ya se había ejercido una opción por el contribuyente del impuesto al activo, el cual constituye un sistema de pago obligatorio que posteriormente no se puede abandonar.

Por ende, consideró que sí hay un problema de retroactividad incluso conforme a la teoría de Planiol conforme a la cual la nueva ley desconoce los hechos pasados, para tal efecto hizo referencia a la tesis de este Alto Tribunal que indica: *"La retroactividad existe cuando una disposición vuelve al pasado, cuando rige o pretende regir situaciones ocurridas antes de su vigencia retro obrando en relación a las condiciones jurídicas que antes no fueron comprendidas en las nuevas disposiciones y respecto de los actos verificados bajo una disposición anterior"*.

Además, recordó que la teoría se aplica al caso concreto en el sentido de que quien optó por un sistema de tributación, tiene derecho a que se le permita elegir por qué sistema puede seguir, sin embargo conforme al párrafo último del artículo 5°-A de la actual ley, no tiene esa posibilidad de opción, ya que se está cambiando el sistema a través del cual se le había permitido la fijación de una base,

con lo que se le afectan derechos que, en un momento dado, habían sido reconocidos por la ley anterior.

Conforme a la teoría de los componentes de la norma también sería retroactiva la norma impugnada, ya que en el caso concreto el supuesto de la norma es ser sujeto del impuesto al activo en tanto que la consecuencia conforme al artículo 5-A era tributar conforme a un sistema establecido en la ley en ese momento, es decir, que podía considerar la tasa y la base gravable aplicables. En ese tenor si no se hubiera derogado la ley correspondiente, se seguiría tomando en consideración los cuatro ejercicios anteriores, sin embargo en dos mil siete se cambia tanto la tasa como el que ya no se puede deducir.

En ese tenor consideró que aun en el sistema establecido por los componentes de la norma también se da el problema de retroactividad ya que la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior que no se produjeron durante su vigencia no dependen de la realización de los supuestos previstos en esta ley, ocurridos después de que la nueva disposición entró en vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo.

Por otra parte, en cuanto a la relación con la tesis jurisprudencial de consolidación consideró que sí es aplicable, ya que en aquel caso la Ley del Impuesto sobre la Renta autorizaba a consolidar a la controladora los

resultados de las sociedades controladas, la consolidación operaba en el porcentaje de participación accionaria de la sociedad controlada en las controladas, hasta el 100% en mil novecientos noventa y nueve, se reforma la ley y se baja este porcentaje del 100% al 60%, y con toda claridad el artículo 5-A señalaba que una vez ejercida la opción de este tipo de consolidación, la controladora debe continuar pagando su impuesto sobre el resultado fiscal consolidado por un periodo menor de cinco ejercicios, con lo que se sujetó a los contribuyentes a un plazo determinado, por lo cual el Pleno estimó que existía un problema de retroactividad, en la inteligencia de que la diferencia entre ambos asuntos es que en renta era un periodo determinado en tanto que en activo es un sistema optativo al que quedarán sujetos en definitiva los que opten por él.

Por lo que consideró que la tesis jurisprudencial anterior es aplicable al caso concreto pues se modifica la tasa y la base en un sistema respecto del cual ya se había optado previamente, por lo que se manifestó en contra del proyecto.

La señora Ministra Sánchez Cordero se manifestó en contra del proyecto al considerar que el artículo 5-A impugnado es retroactivo, pues no existe opción para el contribuyente, ya que si anteriormente el objeto del impuesto era el activo bruto menos las deducciones aplicables, lo que podríamos llamar o considerar como un activo neto para

finés fiscales, lo cierto es que ahora el objeto se transforma substancialmente al gravarse exclusivamente dicho activo bruto.

El señor Ministro Aguirre Anguiano precisó que en la reforma se estableció que el contribuyente determinará el impuesto por ejercicios fiscales aplicando al valor de su activo, en el ejercicio, la tasa del 1.25, el valor del activo se calculará sumando los promedios de los activos previsto en el propio artículo impugnado y el procedimiento excluye las deducciones.

Agregó que en el caso concreto la norma impugnada prevé una real opción pero sin las deducciones que tenía el sistema anterior, por lo que la afectación a derechos adquiridos sólo podría sostenerse si existiera el derecho a permanecer en la opción respectiva por siempre, siendo conveniente reconocer al legislador que puede cambiar las condiciones para el pago de los impuestos pese a la literalidad aparentemente se dice que el derecho es perdurable y como la norma precedía ya se tenía un derecho inafectable, estimando que la norma no incide sobre el pasado sino únicamente sobre el futuro.

El señor Ministro Cossío Díaz precisó que son varios los temas uno relativo a si el contribuyente una vez que opta por un régimen puede impugnar los cambios que se le realicen, debiendo considerar qué sucedería si el régimen

opcional se modificara estableciendo un impuesto confiscatorio, señalando que si un gobernado opta por un régimen de esa naturaleza sí existe la posibilidad de impugnar las nuevas condiciones del sistema optativo.

En ese tenor, otra cuestión sería que el sujeto al régimen optativo se doliera de la desproporcionalidad e inequidad de las reglas que él eligió; sin embargo en el caso concreto de lo que se duele es de un cambio de régimen.

Por otro lado, en cuanto a la teoría de los componentes de la norma, consideró que las normas jurídicas tienen un supuesto complejo que se forma de la relación entre diversos supuestos parciales, por lo que si algunos ya acaecieron, la norma que los afecte será retroactiva al modificar situaciones ya dadas. Por ende, es necesario preguntarse qué ha acaecido y qué no. En cuanto a lo señalado por el señor Ministro Aguirre Anguiano estimó que el problema planteado es cómo se paga el impuesto al activo en dos mil seis, atendiendo al cuarto ejercicio inmediato anterior, en el cual se consideraba la base con deducciones, es decir que en el año dos mil dos se pagó deduciendo deudas, en tanto que en dos mil seis se establece que ya no se puede utilizar dicho sistema. Por ende, en dos mil siete se está modificando el impuesto en cuanto a que el legislador queda amarrado para nunca poder tener este sistema, por lo que podría considerarse que éste suprime el régimen optativo, además, si en dos mil seis se tenía que pagar

conforme al impuesto de dos mil dos, lo que me está modificando en dos mil siete es el impuesto pagado en dos mil dos, el que efectivamente se pagó.

En ese tenor si el legislador rompe la periodicidad y no utiliza unos referentes ya actualizados, estará con la libertad de establecer un nuevo sistema y concluyó señalando que los regímenes optativos pueden ser impugnados cuando se modifican sus condiciones y, además, en el caso concreto la impugnación se refiere a las condiciones de pago de los impuestos.

El señor Ministro Aguirre Anguiano señaló estar de acuerdo con que un sistema confiscatorio es inconstitucional; sin embargo en el caso concreto no hay un tributo con esas características; además, tampoco se está atacando la norma en cuestión por falta de equidad, por lo que si resulta que la opción contiene un vicio de esa naturaleza se podría realizar su estudio. En cambio, en el caso del artículo 14 constitucional se ha reconocido que el legislador sí puede cambiar las condiciones de tributación, aunque conforme a la teoría de los componentes de la norma, surge la problemática sobre las anualidades correspondientes, ya que la nueva situación afecta nuevos hechos que se están presentando y con ello se perjudica al contribuyente, sin que se advierta cómo ello pueda incidir para el pasado de suerte tal que fracture hechos que en gerundios se estén presentando y consumando.

El señor Ministro Cossío Díaz precisó que el ejemplo del impuesto confiscatorio fue con el fin de demostrar la posibilidad de impugnar regímenes optativos; además, indicó que sí serían inoperantes los planteamientos de inequidad entre un sistema optativo y el sistema general, lo que es diferente a un planteamiento de retroactividad.

En el caso concreto, manifestó que el artículo séptimo de las disposiciones transitorias del decreto impugnado señala que a partir del ejercicio fiscal de dos mil siete, los contribuyentes que apliquen la opción, considerarán el impuesto. Lo que rompe el principio de anualidad, máxime que dicho numeral atiende al impuesto no a la base, por lo que la norma al modificar el impuesto ya pagado tiene una afectación retroactiva.

El señor Ministro Aguirre Anguiano precisó que se está hablando de un impuesto determinado porque se dieron los supuestos de hecho de la norma.

El señor Ministro Ortiz Mayagoitia precisó la necesidad de fijar el alcance del artículo 5-A impugnado para abordar el análisis de su constitucionalidad, el cual prevé una excepción que se ha identificado como pago de impuesto diferido, al cual concurren dos preceptos parecidos que no son lo mismo, el 5-A y el artículo Séptimo, fracción I, de las Disposiciones Transitorias del Decreto impugnado.

En cuanto al 5-A se refiere a la determinación del impuesto actual, considerando el impuesto actualizado que les hubiera correspondido en el cuarto ejercicio anterior, es decir que una empresa que en 2007 debe pagar por primera vez la norma no sería retroactiva pues le está diciendo el que le hubiera correspondido hace cuatro años sin deducir las deudas correspondientes al cuarto ejercicio, con lo que se modaliza el pago de hace cuatro años, por lo que una empresa de ese tipo o paga con su situación de 2007 o lo que hubiera tenido que pagar en 2004, lo que implica un referente hacia el pasado que es opcional para quien pagará por primera vez, por lo que el artículo 5-A no es retroactivo, considerando que no comprende a quienes ya habían optado anteriormente por ese régimen.

En cambio, el artículo séptimo de las disposiciones transitorias señala que los contribuyentes que apliquen la opción a la que se refiere el citado precepto considerarán el impuesto actualizado que les hubiere correspondido sin considerar las deducciones de hace cuatro años. Es decir, hace cuatro años se pudo pagar el impuesto calculándolo como lo decía la ley en su momento, pero quien decidió transferir el pago del impuesto a cuatro años después resulta que el artículo transitorio impugnado obliga a calcular el impuesto que hubiera correspondido pagar hace cuatro años y actualizarlo con un sobrecargo por esta modalidad.

En esa situación el contribuyente se avino a tomar la opción por lo que cuando en dos mil siete se le dice que está dentro de la opción y que ahora se mueven los elementos para el pago, consideró que sí tenía un efecto retroactivo ya que el que pagó hace cuatro años va a tener una diferencia considerable con el que optó hace cuatro años por diferir su pago, por lo que estará en contra del proyecto.

El señor Ministro Azuela Güitrón señaló que la ley no se refiere al impuesto que debió pagarse hace cuatro años sino al que corresponde al que debe pagarse cuando se dieron los hechos generadores, es decir, se refiere al impuesto correspondiente al ejercicio cuando se dieron las situaciones, sólo que establece un sistema que mira a lo pasado.

En efecto, se trata de un nuevo mecanismo que se refiere al impuesto que se causa en dos mil siete no en dos mil tres, por lo que no advirtió cómo se pueda dar la diferencia entre el que pagó el impuesto en dos mil tres y el que pague el impuesto en dos mil siete, ya que la ley de dos mil siete se aplica a los de dos mil siete no a los de dos mil cuatro, máxime si el de dos mil siete sólo prevé como uno de los elementos para el cálculo, lo relacionado con lo que pudo haberse pagado en dos mil cuatro.

El señor Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia con base en la lectura del artículo 5-A señaló que se refiere al

impuesto que se generó en cuatro ejercicios anteriores, por lo que hay una porción normativa que va hacia el pasado afectando una situación que no existía en el cuarto ejercicio anterior para determinar el impuesto que hubiera correspondido en el cuarto ejercicio anterior.

El señor Ministro Aguirre Anguiano señaló que la norma contiene una potestad futura en el artículo 5-A en tanto que el último párrafo señalaba que una vez ejercida la opción el contribuyente deberá pagar conforme al mismo sistema, por lo que esta opción era la que estaba vigente antes del Decreto impugnado, de ahí que para sostener el proyecto es necesaria una interpretación conforme, al tenor de la cual esta opción es de ejercicio futuro.

El señor Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia manifestó que los que ya estaban en la opción tienen un derecho adquirido, por lo que los que calculen en dos mil once ya no podrán considerar las deudas de dos mil siete, siendo lo retroactivo lo previsto en el artículo séptimo transitorio que trasciende a quienes ya habían ejercido la opción.

El señor Ministro Silva Meza mencionó que la modificación consistió en que la base gravable se conformaba con el valor promedio de activos menos el monto de las deudas y esa transportación al pasado es la que modifica el régimen optativo y viola el artículo 14 constitucional.

El señor Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia señaló que por virtud del 5-A los que paguen en dos mil once tendrían prohibido deducir las deudas, por lo que su enfoque de retroactividad lo centra en la fracción I del artículo séptimo transitorio, debiendo reflexionarse sobre el efecto del amparo.

La señora Ministra Luna Ramos señaló que la interpretación conforme no puede salvar el problema de retroactividad que contiene el artículo séptimo transitorio impugnado.

El señor Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia señaló que el 5-A no requiere interpretación conforme ya que es aplicable solamente hacia el futuro.

El señor Ministro Azuela Güitrón manifestó que será necesario determinar conforme a que tasa se tendría que pagar el impuesto si a la de 1.8 o a la de 1.25.

El señor Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia señaló que bajo su óptica se tiene que calcular tal como hubiera correspondido pagar en ese ejercicio, ya que no se trata de dar ultra actividad a normas derogadas, sino respetar en sus términos la disposición de la Ley.

Al respecto la señora Ministra Luna Ramos precisó que hay una miscelánea fiscal en la que se hace la interpretación, precisamente en el sentido de que es la propia autoridad fiscal la que dice que debe entenderse que se aplique la tasa del 1.25, ya a partir de dos mil siete.

Puesto a votación por mayoría de seis votos de los señores Ministros se aprobó la propuesta de que el régimen opcional previsto por el artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo vigente para el ejercicio fiscal de dos mil siete, no viola el principio de irretroactividad de la ley; los señores Ministros Cossío Díaz, Luna Ramos, Gudiño Pelayo, Sánchez Cordero de García Villegas y Silva Meza votaron en contra. El señor Ministro Aguirre Anguiano votó a favor del proyecto pero haciendo una interpretación conforme del precepto impugnado.

Asimismo por mayoría de seis votos de los señores Ministros Cossío Díaz, Luna Ramos, Gudiño Pelayo, Sánchez Cordero de García Villegas, Silva Meza y Presidente Ortiz Mayagoitia en contra del proyecto, se resolvió que el artículo Séptimo fracción I, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto al Activo vigente para el ejercicio fiscal de dos mil siete, es violatorio del principio de irretroactividad de la ley; los señores Ministros Aguirre Anguiano, Franco González Salas, Góngora Pimentel, Azuela Güitrón y Valls Hernández votaron a favor del proyecto.

A las doce horas con cincuenta minutos el señor Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia decretó un receso y a las trece con veinte minutos reanudó la sesión.

El señor Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia indicó la necesidad de precisar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad del artículo Séptimo, fracción I, de las disposiciones transitorias del Decreto impugnado.

Al respecto la señora Ministra Sánchez Cordero indicó que atendiendo a lo previsto en el artículo 80 de la Ley de Amparo la referida declaración de inconstitucionalidad tiene el efecto de que el quejoso aplique las normas vigentes en el cuarto ejercicio anterior.

El señor Ministro Aguirre Anguiano precisó que eso equivaldría a desconocer la constitucionalidad del artículo 5-A en los términos actuales.

El señor Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia recordó que el séptimo transitorio implicaba que al hacer el cálculo del impuesto correspondiente al cuarto ejercicio anterior no pueden deducirse deudas, por lo que el efecto será que el impuesto correspondiente al cuarto ejercicio anterior se calcule conforme a las disposiciones vigentes en ese momento.

La señora Ministra Luna Ramos precisó que es correcta la propuesta de la señora Ministra Sánchez Cordero siendo posible individualizar los efectos en los términos precisados ya que respecto el 5-A no se otorgó el amparo, quedando entonces el sistema anterior.

El señor Ministro Azuela Güitrón precisó que el efecto del amparo podrá dar lugar a que se aplique al quejoso el anterior sistema en su totalidad lo que pudiera causarle un perjuicio, por lo que al parecer la declaración de inconstitucionalidad se le está dando un alcance que no corresponde al pedido.

El señor Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia señaló que en términos de lo previsto en el artículo 80 de la Ley de Amparo se restituye a los gobernados en el goce de la garantía individual violada, por lo que el pago respectivo se debe realizar considerando el impuesto que se hubiere pagado conforme a las normas vigentes durante el cuarto ejercicio anterior.

La señora Ministra Sánchez Cordero recordó que será cuestión de cada caso particular determinar la situación a la que llevará el amparo concedido.

El señor Ministro Valls Hernández señaló que es importante aclarar que la tasa y la base serán los que hubieren correspondido en el cuarto ejercicio anterior.

Ante lo cual el señor Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia señaló que el efecto del amparo es regresar las cosas al estado en que se encontraban.

La señora Ministra Luna Ramos propuso que podría quedar únicamente la última parte del artículo y quitarse la última parte del artículo siete de las disposiciones transitorias del Decreto impugnado.

Ante ello, el señor Ministro Ortiz Mayagoitia precisó que el efecto sería liberar a la quejosa de aplicación del párrafo último del artículo Séptimo de las Disposiciones Transitorias del Decreto impugnado, ya que no se puede expulsar del orden jurídico al no tratarse de una acción de inconstitucionalidad.

Puesto a votación por mayoría de seis votos de los señores Ministros Cossío Díaz, Luna Ramos, Gudiño Pelayo, Sánchez Cordero, Silva Meza y Presidente Ortiz Mayagoitia, se determinó que el efecto del amparo concedido respecto del artículo séptimo de las disposiciones transitorias del Decreto impugnado consiste en que el quejoso deberá calcular el impuesto al activo en términos del artículo 5-A considerando las normas vigentes durante el cuarto ejercicio anterior, tanto en la base como en la tasa aplicables; en tanto que cinco Aguirre Anguiano, Franco González Salas,

Góngora Pimentel, Azuela Güitrón y Valls Hernández, votaron en contra.

El señor Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia sometió a la estimación del Tribunal Pleno el considerando Séptimo “Proporcionalidad y equidad tributarias. Régimen opcional previsto por el artículo 5-A, en relación con el Séptimo Transitorio, fracción I de la Ley del Impuesto al Activo vigentes para el ejercicio fiscal de dos mil siete” (Páginas de la ciento cuarenta a la ciento cincuenta y cuatro).

La señora Ministra Luna Ramos precisó los planteamientos realizados en los conceptos de violación en cuanto a la violación de los principios de proporcionalidad y equidad por lo establecido en el artículo 5-A en relación con el artículo séptimo transitorio del decreto impugnado; además, sintetizó la propuesta contenida en el proyecto.

El señor Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia indicó que a partir de los efectos determinados se tiene que cambiar la propuesta de este considerando.

La señora Ministra Luna Ramos precisó que en su opinión existe un cierto problema de equidad entre la tasa que se debe aplicar para los que están en régimen opcional y la tasa que se debe aplicar para los que están en el régimen general, ya que existe una miscelánea fiscal que determina que aún en el cálculo de los cuatro ejercicios

anteriores para efectos de lo precisado en el artículo Séptimo, fracción I, de las Disposiciones Transitorias del Decreto impugnado, la tasa que va a prevalecer es la del 1.25, por lo que estimó que se podría mencionar que los efectos de la resolución, que desde luego, que no es una miscelánea fiscal la que va a ser constitucional una ley, consisten en que debe aplicarse lo establecido en el artículo 5-A.

El señor Ministro Azuela Güitrón señaló que la aplicación de la resolución miscelánea es únicamente en relación con el artículo séptimo transitorio constitucional, por lo que no es aplicable dicha miscelánea, ya que los efectos del amparo son remitir al quejoso al sistema legal anterior, pues de lo contrario se adoptaría una postura incongruente.

El señor Ministro Cossío Díaz señaló que los quejosos realizaron determinados planteamientos y, por ende, deben estarse a los efectos de la respectiva declaración de inconstitucionalidad, por lo que en todo caso los planteamientos de desproporcionalidad y de inequidad son inoperantes.

La señora Ministra Luna Ramos precisó que éste es un concepto de violación distinto en el que se está diciendo cómo quedan las dos tasas aplicables y que en un momento dado esto es lo que puede resultar inequitativo.

El señor Ministro Franco precisó que en la página 142 del proyecto se dice: *“como se puede observar el reclamo de la quejosa, se cifra en la ausencia –según aduce- de una disposición relativa al impuesto al activo vigente para el ejercicio fiscal de 2007, que evite la aplicación en su perjuicio de la tasa del 1.8%, relativa a los cuatro ejercicios inmediatos anteriores, en lugar de la tasa del 1.25% vigente, para dicho ejercicio de 2007, considerando que los contribuyentes que aplicaron en el régimen opcional de dicho impuesto antes de las reformas impugnadas, les resulta aplicable la tasa señalada en primer término, la resolución de la mayoría aplica la tasa del 1.8%”* Consecuentemente, propone que la única salida lógica a esto, es declarar inoperante el concepto y en el efecto de la resolución resolver este efecto.

El señor Ministro Azuela Guitrón precisó que el precepto en estudio resulta inoperante en tanto que parte de un supuesto que ya quedó superado en el análisis del anterior, es decir, está partiendo de un supuesto que ya no existe, ya hubo la declaración en el anterior.

Puesto a votación por mayoría de siete votos de los señores Ministros Aguirre Anguiano, Cossío Díaz, Luna Ramos, Gudiño Pelayo, Sánchez Cordero de García Villegas, Silva Meza y Presidente Ortiz Mayagoitia se resolvió declarar inoperante el concepto de invalidez en el que se aduce que los artículos 5-A de la Ley del Impuesto al Activo y Séptimo,

fracción I, de las Disposiciones Transitorias de dicha ley, vigentes para el ejercicio fiscal de dos mil siete, son violatorios de las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias; los señores Ministros Franco González Salas, Góngora Pimentel, Azuela Güitrón y Valls Hernández votaron a favor del proyecto.

En virtud de lo anterior la señora Ministra Luna Ramos propuso modificar los puntos resolutiveos para que dar en los siguientes términos:

“PRIMERO. Se modifica la sentencia recurrida.

SEGUNDO. Se revoca el sobreseimiento decretado en la sentencia recurrida en relación con el artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio fiscal de dos mil siete, en términos del considerando tercero de esta ejecutoria.

TERCERO. No se sobresee en relación con la derogación del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil seis, y respecto de los artículos 2 y 5-A, este en relación con el Séptimo Transitorio, fracción I de dicha ley vigentes para el ejercicio fiscal de dos mil siete, en términos del considerando tercero de esta ejecutoria.

CUARTO. La Justicia de la Unión ampara y protege a ** y coagraviadas, con excepción de ***** , en contra del artículo Séptimo, fracción I, de las***

Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto al Activo, vigente para el ejercicio fiscal de dos mil siete, en términos del penúltimo considerando de esta ejecutoria.

QUINTO. Con la salvedad anterior, la Justicia de la Unión no ampara ni protege a ** y coagraviadas, en contra de la derogación del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil seis; de los artículos 2 y 5-A de la Ley del Impuesto al activo; 16, párrafo quinto, inciso 1, de la Ley de Ingresos de la Federación; y 224, fracción VI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigentes para el ejercicio fiscal de dos mil siete, en términos de esta ejecutoria.”***

A propuesta del señor Ministro Presidente Ortiz Mayagoitia, en votación económica los señores Ministros ratificaron los votos que emitieron en esta sesión y en la anterior.

El señor Ministro Presidente Guillermo I. Ortiz Mayagoitia declaró que el asunto se resolvió en los términos propuestos en esta última sesión.

Las señoras Ministras Luna Ramos y Sánchez Cordero de García Villegas se reservaron su derecho para formular voto de minoría, respecto de los considerandos en los cuales no estuvieron a favor del proyecto.

Sesión Pública Núm. 65

Jueves 11 de junio de 2009

Los señores Ministros Góngora Pimentel, Azuela Güitrón, Franco González Salas y Valls Hernández también se reservaron su derecho para formular voto de minoría.

Por último los señores Ministros Cossío Díaz y Aguirre Anguiano se reservaron su derecho para formular voto particular.

Siendo las trece horas con cincuenta y cinco minutos el señor Ministro Presidente Guillermo I. Ortiz Mayagoitia levantó la sesión y convocó a los señores Ministros para la Sesión Pública Ordinaria que se celebrará el lunes quince de junio del año en curso.

Firman esta acta el señor Ministro Presidente Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, y el licenciado Rafael Coello Cetina, secretario general de acuerdos, que da fe.