

VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL MINISTRO SERGIO SALVADOR AGUIRRE ANGUIANO EN EL AMPARO EN REVISIÓN 494/2009, RESUELTO POR EL TRIBUNAL PLENO EN SESIÓN DE NUEVE DE FEBRERO DE DOS MIL DIEZ.

En el asunto identificado al rubro se reclamó la inconstitucionalidad la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, publicada en el Diario Oficial de la Federación el uno de octubre de dos mil siete.

En la resolución plenaria se determinó la constitucionalidad del cuerpo legal impugnado y ello se sustenta en algunas consideraciones que no comparto, por lo que procedo a precisar aquéllas de las que me aparto y los motivos que me llevan a disentir.

I. Se sostiene en la ejecutoria del Tribunal Pleno que las disposiciones impugnadas no violan el principio de legalidad tributaria porque el objeto del impuesto empresarial a tasa única es un elemento contenido y especificado en la ley que lo regula, sin que se genere, por tanto, una situación de incertidumbre o inseguridad jurídica.

Si bien comparto la anterior afirmación, me aparto de algunas de las consideraciones a partir de las cuales se llega a ella, concretamente de la consistente en que el impuesto empresarial a tasa única tiene como hecho imponible la obtención de ingresos por la realización de las actividades señaladas en el artículo 1 de la ley combatida (enajenación de bienes, prestación

VOTO PARTICULAR EN EL AMPARO EN REVISIÓN 494/2009

de servicios independientes y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes), mientras que su objeto o manifestación de riqueza sobre la que recae, los ingresos brutos que se reciben por dichas actividades.

Parto de la misma distinción que se contiene en la resolución plenaria entre lo que se entiende por el hecho imponible y el objeto de un impuesto. El primero es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria respectiva, en tanto que el segundo constituye la manifestación de riqueza sobre la que recae el tributo, por lo que si bien normalmente el objeto del impuesto aparece recogido por el presupuesto objetivo del hecho imponible, lo cierto es que atendiendo a la complejidad de los fines y consecuencias del establecimiento de una contribución, puede suceder que el referido objeto quede fuera de la definición normativa del presupuesto de hecho que genera la obligación tributaria, es decir, del hecho imponible.

Considero que para conocer el objeto del impuesto empresarial a tasa única no es posible atender sólo a lo establecido en los artículos 1 y 2 de la ley que lo regula y, conforme con ellos exclusivamente, sostener que el objeto de ese tributo lo constituyen los ingresos brutos que se perciben por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

VOTO PARTICULAR EN EL AMPARO EN REVISIÓN 494/2009

Es necesario atender, en general, a todas las disposiciones del ordenamiento legal que regula el impuesto empresarial a tasa única y, específicamente, a sus artículos 1, 2 y 5, para advertir cuál es realmente el objeto de este gravamen, esto es, la manifestación de riqueza sobre la que el legislador determinó que pesara el gravamen y que consideró reveladora de una capacidad contributiva en los sujetos obligados a su pago.

En efecto, la simple lectura del artículo 1 permite conocer que están obligados al pago del impuesto todas las personas físicas y morales residentes en el país y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan, sin importar el lugar en donde se generen y que provengan de la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

El artículo 2 precisa lo que debe entenderse como ingreso gravado, a saber, el precio o la contraprestación a favor de quien enajena el bien, presta el servicio independiente u otorga el uso o goce temporal de bienes, así como las cantidades que se carguen o cobren al adquirente por impuestos o derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto, incluyendo anticipos o depósitos, con excepción de los impuestos que se trasladen en los términos de ley. También se consideran ingresos gravados los anticipos o depósitos que se restituyan al contribuyente; las bonificaciones o descuentos que reciba; las cantidades que se perciban de las instituciones de

VOTO PARTICULAR EN EL AMPARO EN REVISIÓN 494/2009

seguros cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas de seguros o reaseguros relacionados con bienes que hubieran sido deducidos para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta; y las personas a que se refiere el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 3 (instituciones de crédito, instituciones de seguros, almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, casas de bolsa, uniones de crédito, sociedades financieras populares, empresas de factoraje financiero, sociedades financieras de objeto limitado, sociedades financieras de objeto múltiple y las personas cuya actividad exclusiva sea la intermediación financiera y de aquéllas que realicen operaciones de cobranza de cartera crediticia), además del ingreso que perciban por el margen de intermediación financiera, considerarán ingresos gravados los que obtengan por la realización de las actividades a que se refiere el artículo 1, distintas a la prestación de servicios por los que paguen o cobren intereses.

Por su parte, el artículo 3, fracción IV, primer párrafo, nos dice que los ingresos se obtienen cuando se cobren efectivamente las contraprestaciones por las actividades gravadas, de conformidad con las reglas que para tal efecto se contienen en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, esto es, cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con que se les designe, o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

VOTO PARTICULAR EN EL AMPARO EN REVISIÓN 494/2009

Especial importancia tiene, a fin de conocer el objeto del impuesto empresarial a tasa única, atender a las deducciones que prevén el artículo 5 y los transitorios Quinto y Sexto, a saber:

- Erogaciones por adquisición de bienes, arrendamiento o servicios necesarios para la generación del ingreso (fracción I);
- Contribuciones como derechos, tenencia, de mejora, IVA e IEPS, si no se tiene el derecho al acreditamiento, el resto no son deducibles (fracción II);
- Devoluciones que reciba el contribuyente, así como los descuentos y bonificaciones que haga (fracción III);
- Indemnizaciones por daños y perjuicios, así como las penas convencionales (fracción IV);
- Cantidades destinadas a la creación o incremento de reservas vinculadas a seguros de vida o pensiones (fracción V);
- Aseguradoras y afianzadoras, por las cantidades que pagan al asegurado al actualizarse el riesgo que se cubre (fracción VI);
- Premios pagados en efectivo (fracción VII);

VOTO PARTICULAR EN EL AMPARO EN REVISIÓN 494/2009

- Donativos en los mismos términos que en el impuesto sobre la renta, siempre que no excedan el 7% de la utilidad del ejercicio (fracción VIII);
- Pérdidas por créditos incobrables, así como el caso fortuito o fuerza mayor, en los términos del impuesto sobre la renta (fracciones IX y X).
- Erogaciones por inversiones nuevas, realizadas del primero de septiembre al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, hasta por el monto de lo pagado, y cuya deducción se hará en una tercera parte en cada ejercicio fiscal a partir de dos mil ocho (artículo Quinto transitorio).
- Monto de las cuentas y documentos por cobrar originados por la adquisición de productos terminados durante el periodo comprendido del uno de noviembre al treinta y uno de diciembre de dos mil siete para aquellos contribuyentes que tributen conforme al Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta y que cuando menos el ochenta por ciento de sus operaciones realizadas en el ejercicio fiscal de dos mil siete, las hayan efectuado con el público en general (artículo Sexto del Decreto de beneficios fiscales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el cinco de noviembre de dos mil siete, modificado por Decreto publicado el veintisiete de febrero de dos mil ocho).

VOTO PARTICULAR EN EL AMPARO EN REVISIÓN 494/2009

Como puede advertirse, no es posible afirmar que el objeto del impuesto empresarial a tasa única lo constituyen los ingresos brutos que se obtengan por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, ya que ello implica desconocer que dentro de la estructura misma del tributo se comprenden una serie de deducciones que deben aplicarse para obtener la base gravable sobre la que se aplica la tasa para obtener, en principio, el impuesto a pagar –sin perjuicio de los créditos que posteriormente se apliquen–. Por tanto, las deducciones contempladas constituyen un factor a que atender para conocer la específica manifestación de riqueza que el legislador determinó gravar al establecer el tributo y dado que no corresponden a la totalidad de los gastos o erogaciones que se tienen que efectuar para realizar las actividades de que provienen los ingresos gravados.

Los ingresos a que se refieren los artículos 1 y 2, por un lado, y las deducciones aplicables conforme a los numerales 5, Quinto y Sexto transitorios, por el otro, constituyen referentes a los que debe atenderse para conocer la manifestación de riqueza gravada, a saber, lo que resulta de disminuir al monto de todos esos ingresos el monto de las deducciones permitidas, ya que es precisamente el resultado de este balance de tramos el objeto del tributo y que equivale a la retribución de los factores de la producción.

VOTO PARTICULAR EN EL AMPARO EN REVISIÓN 494/2009

Así, no es posible determinar la manifestación de riqueza que se pretende gravar en el impuesto empresarial a tasa única, atendiendo sólo a dos disposiciones del cuerpo normativo que lo establece y regula. De considerarse así, como se hace en la resolución plenaria, tendría que sostenerse que este impuesto tiene el mismo objeto que el impuesto sobre la renta, atendiendo también de manera aislada al artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo que supondría la existencia de dos impuestos, a saber, impuesto sobre la renta e impuesto empresarial a tasa única, cuyo objeto fueran los ingresos, en el primero la totalidad de éstos y en el segundo los derivados de la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y, sin embargo, se midiera diferente la capacidad contributiva, en tanto que en el impuesto sobre la renta se permite la deducción de los gastos necesarios para la obtención de esos ingresos, mientras que en el impuesto empresarial a tasa única no, respecto del que –sostiene la resolución plenaria– la previsión o no de determinadas deducciones resulta irrelevante.

Lo que ocurre es que si se atiende a las deducciones que la normativa aplicable permite, se conoce que la capacidad contributiva a la que atiende el impuesto sobre la renta, no es la mera obtención de ingresos sino la ganancia o incremento en el haber patrimonial del contribuyente, de igual manera que el impuesto empresarial a tasa única no recae en los ingresos brutos sino que es necesario atender no sólo a los artículos 1 y 2 de la ley que lo regula sino también a otras disposiciones de la misma,

VOTO PARTICULAR EN EL AMPARO EN REVISIÓN 494/2009

en especial el artículo 5, que contempla las deducciones procedentes, para poder conocer el objeto o manifestación de riqueza gravada por este tributo.

El impuesto empresarial a tasa única es un impuesto de control complementario del impuesto sobre la renta, lo que se advierte con claridad de lo dispuesto en el artículo 8, segundo y quinto párrafos, conforme al cual los contribuyentes tienen derecho a disminuir una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta propio del ejercicio, efectivamente pagado, es decir, aquel que no se hubiera cubierto con acreditamientos o reducciones en términos de las disposiciones fiscales aplicables, cuyo objeto se determina con precisión en el ordenamiento legal que lo establece y regula, por lo que coincido con la resolución plenaria en cuanto afirma que ese ordenamiento no viola los principios de legalidad y certeza jurídica, aunque según lo he manifestado, en mi opinión la riqueza gravada en el impuesto no lo son los ingresos brutos.

II. En el engrose plenario se sostiene que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria al no permitir la deducción de diversos conceptos tales como salarios, gastos de previsión social y demás prestaciones que derivan de la relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las aportaciones de seguridad social; los intereses erogados que deriven de operaciones de financiamiento o mutuo cuando no se consideren parte del precio; las regalías que se paguen a partes relacionadas; así como al no permitir deducir totalmente las

VOTO PARTICULAR EN EL AMPARO EN REVISIÓN 494/2009

inversiones e inventarios de ejercicios anteriores y el valor de los terrenos y, por último, al no reconocer situaciones relacionadas con el impuesto sobre la renta, concretamente las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores.

Al respecto se sostuvo que si la manifestación de riqueza gravada por el impuesto empresarial a tasa única son los ingresos brutos recibidos por la realización de las actividades indicadas en el artículo 1 de la ley que rige ese tributo, “las deducciones previstas en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no tienen como finalidad determinar una utilidad a gravar sino establecer beneficios tributarios que persiguen diversos fines económicos, entre otros, lograr los efectos que se desean de su interrelación con el impuesto sobre la renta, y si bien en algunos supuestos se hace referencia a que las deducciones respectivas tienen como finalidad atender a la capacidad contributiva de algunos sujetos de esa contribución, lo cierto es que resulta intrascendente la previsión de deducciones para atender a la capacidad contributiva que revela la fuente de riqueza gravada por el impuesto empresarial a tasa única.”

Dado que no comparto la determinación plenaria en el sentido de que el impuesto empresarial a tasa única grava los ingresos brutos derivados de la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, tampoco estoy de acuerdo, en consecuencia, en considerar que para respetar el principio de proporcionalidad tributaria no es necesario permitir la deducción de los conceptos

VOTO PARTICULAR EN EL AMPARO EN REVISIÓN 494/2009

referidos ni reconocer las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores sufridas en el impuesto sobre la renta, considerando que las mismas resultan irrelevantes respecto del objeto del gravamen y que, en todo caso, las contempladas por el legislador constituyen sólo un beneficio tributario.

Estimo que para estar en posibilidad de afirmar o negar la violación al principio de proporcionalidad tributaria conforme a lo argumentado en los conceptos de violación de la demanda, esto es, en cuanto al impacto que la imposibilidad de deducir los conceptos de que se trata y la ausencia de efectos a las pérdidas que se arrastren de ejercicios anteriores, puedan tener en la capacidad contributiva de los obligados al pago del tributo, se requiere un estudio al respecto que atienda a una manifestación de riqueza gravada distinta a la mera obtención de los ingresos brutos por las actividades previstas en el artículo 1 de la Ley reclamada.

III. Por otro lado, en la resolución plenaria se determina que el artículo Tercero transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no viola la garantía de irretroactividad de la ley en perjuicio del gobernado, ya que regula situaciones que surgen a partir de su vigencia, esto es, del año de dos mil ocho, sin tocar o modificar derechos adquiridos o supuestos jurídicos y consecuencias de éstos surgidos con anterioridad a esa vigencia.

Ello, señala dicha resolución, porque los derechos que los contribuyentes hayan adquirido conforme a la legislación vigente

VOTO PARTICULAR EN EL AMPARO EN REVISIÓN 494/2009

hasta el año dos mil siete, concretamente a la luz de lo establecido en el abrogado artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, se regulan conforme a la misma y atendiendo a los supuestos jurídicos y consecuencias de éstos previstos en dicha legislación, mientras que el derecho a solicitar la devolución a que se refiere el artículo transitorio reclamado sólo puede surgir de una situación que se presente necesariamente a partir de la vigencia de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, a saber, que se tenga que pagar efectivamente impuesto sobre la renta, y es en este supuesto surgido durante la vigencia de la disposición transitoria, en que la misma regula el derecho a la devolución en términos diferentes a como lo hacía la normativa derogada.

Precisa la mayoría de Ministros que si durante la vigencia del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo no se actualizaba el requisito que establecía para que surgiera el derecho a solicitar la devolución, a saber, que en un ejercicio el impuesto sobre la renta por acreditar excediera al impuesto al activo del mismo ejercicio, no se adquiriría el derecho a la devolución sino que únicamente existía una expectativa de derecho consistente en que de llegar a actualizarse tal situación, surgiría el derecho a la devolución, así como que al abrogarse dicha ley se vuelve imposible que se materialice la referida condición porque ya no habrá pago por concepto de ese impuesto que pueda exceder el impuesto sobre la renta que se llegue a cubrir.

VOTO PARTICULAR EN EL AMPARO EN REVISIÓN 494/2009

Por tanto, sostienen, si no existía derecho adquirido sino sólo expectativa de derecho, el legislador quedó en libertad de prever o no algún sistema de devolución a favor de quienes hubieran efectuado pagos del impuesto al activo, lo que determinó hacer en el artículo Tercero transitorio reclamado, ya que podía regularse el derecho relativo en iguales o diferentes condiciones a las que establecía la legislación abrogada.

Considero que la norma transitoria vulnera la garantía de irretroactividad en perjuicio del gobernado y comparto plenamente los razonamientos que al respecto se expresaron en el proyecto puesto a la consideración del Tribunal Pleno y que no fue aprobado por la mayoría de sus integrantes, por lo que a continuación reproduzco esos razonamientos:

“El derogado artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo establece:

‘Artículo 9o.- Los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta que les correspondió en el mismo, en los términos de los Títulos II o II-A, o del Capítulo VI del Título IV de la Ley de la materia.

Adicionalmente, los contribuyentes podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio, la diferencia que resulte en cada uno de los tres ejercicios inmediatos anteriores conforme al siguiente procedimiento y hasta por el monto que no se hubiera acreditado con

VOTO PARTICULAR EN EL AMPARO EN REVISIÓN 494/2009

anterioridad. Esta diferencia será la que resulte de disminuir al impuesto sobre la renta causado en los términos de los Títulos II o II-A o del Capítulo VI del Título IV de la Ley de la materia, el impuesto al activo causado, siempre que este último sea menor y ambos sean del mismo ejercicio. Para estos efectos, el impuesto sobre la renta causado en cada uno de los tres ejercicios citados deberá disminuirse con las cantidades que hayan dado lugar a la devolución del impuesto al activo conforme al cuarto párrafo de este artículo. Los contribuyentes también podrán efectuar el acreditamiento a que se refiere este párrafo contra los pagos provisionales del impuesto al activo.

El impuesto que resulte después de los acreditamientos a que se refieren los párrafos anteriores, será el impuesto a pagar conforme a esta Ley.

Cuando en el ejercicio el impuesto sobre la renta por acreditar en los términos del primer párrafo de este artículo exceda al impuesto al activo del ejercicio, los contribuyentes podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado en el impuesto al activo, en los diez ejercicios inmediatos anteriores, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad. La devolución a que se refiere este párrafo en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre ambos impuestos.

VOTO PARTICULAR EN EL AMPARO EN REVISIÓN 494/2009

El impuesto sobre la renta por acreditar a que se refiere esta Ley será el efectivamente pagado.

Las diferencias del impuesto sobre la renta que resulten en los términos del segundo párrafo y el impuesto al activo efectivamente pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, se actualizarán por el periodo comprendido desde el sexto mes del ejercicio al que corresponda el pago del impuesto sobre la renta o el impuesto al activo, respectivamente, hasta el sexto mes del ejercicio por el que se efectúe el acreditamiento a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, o del ejercicio en el cual el impuesto sobre la renta exceda al impuesto al activo, según se trate.

Los contribuyentes de esta Ley no podrán solicitar la devolución del impuesto sobre la renta pagado en exceso en los siguientes casos:

I.- Cuando en el mismo ejercicio, el impuesto establecido en esta Ley sea igual o superior a dicho impuesto. En este caso el impuesto sobre la renta pagado por el que se podría solicitar la devolución por resultar en exceso, se considerará como pago del impuesto al activo del mismo ejercicio, hasta por el monto que resulte a su cargo en los términos de esta Ley, después de haber efectuado el acreditamiento del impuesto sobre la renta a que se refieren el primero y segundo párrafos de este artículo. Los contribuyentes

VOTO PARTICULAR EN EL AMPARO EN REVISIÓN 494/2009

podrán solicitar la devolución de la diferencia que no se considere como pago del impuesto al activo del mismo ejercicio en los términos de esta fracción.

II.- Cuando su acreditamiento dé lugar a la devolución del impuesto establecido en esta Ley, en los términos del cuarto párrafo de este artículo. En este caso, el impuesto sobre la renta pagado en exceso cuya devolución no proceda en los términos de esta fracción se considerará como impuesto al activo para efecto de lo dispuesto en el citado cuarto párrafo de este artículo. Cuando el contribuyente no efectúe el acreditamiento o solicite la devolución en un ejercicio pudiéndolo haber hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores.

Los contribuyentes podrán también acreditar contra los pagos provisionales que tengan que efectuar en el impuesto al activo, los pagos provisionales del impuesto sobre la renta. Cuando en la declaración de pago provisional el contribuyente no pueda acreditar la totalidad del impuesto sobre la renta efectivamente pagado, el remanente lo podrá acreditar contra los siguientes pagos provisionales.

Las personas morales que tengan en su activo acciones emitidas por sociedades residentes en el extranjero podrán acreditar contra el impuesto al activo, el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por dichas sociedades, hasta por el monto que resulte

VOTO PARTICULAR EN EL AMPARO EN REVISIÓN 494/2009

conforme a lo previsto en el segundo párrafo del artículo 6o. de la Ley del impuesto mencionado.

Los derechos al acreditamiento y a la devolución previstos en este artículo son personales del contribuyente y no podrán ser transmitidos a otra persona ni como consecuencia de fusión. En el caso de escisión, estos derechos se podrán dividir entre la sociedad escidente y las escindidas, en la proporción en la que se divida el valor del activo de la escidente en el ejercicio en que se efectúa la escisión.'

Del precepto transcrito deriva, en lo que interesa, lo siguiente:

- ***Cuando en el ejercicio el impuesto sobre la renta por acreditar exceda al impuesto al activo del mismo ejercicio, podrá solicitarse la devolución de las cantidades actualizadas que se hubieran pagado en el impuesto al activo, en los diez ejercicios inmediatos anteriores, siempre que esas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad.***
- ***La devolución referida no podrá ser mayor a la diferencia entre ambos impuestos.***
- ***El impuesto al activo efectivamente pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores, se actualizará por el periodo comprendido desde el sexto mes del ejercicio al que corresponda el impuesto al activo hasta el sexto mes del***

ejercicio en el que el impuesto sobre la renta exceda al impuesto al activo.

- ***Cuando el contribuyente no solicite la devolución en un ejercicio pudiéndolo haber hecho, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores.***
- ***El derecho a la devolución es personal del contribuyente y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión. En el caso de escisión, el derecho podrá dividirse entre la sociedad escidente y las escindidas, en la proporción en la que se divida el valor del activo de la escidente en el ejercicio en que se efectúa la escisión.***

Por otro lado, el artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única dispone:

‘Artículo Tercero. Los contribuyentes que hubieran estado obligados al pago del impuesto al activo, que en el ejercicio fiscal de que se trate efectivamente paguen el impuesto sobre la renta, podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran efectivamente pagado en el impuesto al activo en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél en el que efectivamente se pague el impuesto sobre la renta, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad o no se haya perdido el

VOTO PARTICULAR EN EL AMPARO EN REVISIÓN 494/2009

derecho a solicitar su devolución conforme a la Ley que se abroga.

La devolución a que se refiere el párrafo anterior en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre el impuesto sobre la renta que efectivamente se pague en el ejercicio de que se trate y el impuesto al activo pagado, sin considerar las reducciones del artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo, que haya resultado menor en los ejercicios fiscales de 2005, 2006 ó 2007 en los términos de la Ley que se abroga, sin que en ningún caso exceda del 10% del impuesto al activo a que se refiere el párrafo anterior por el que se pueda solicitar devolución. El impuesto al activo que corresponda para determinar la diferencia a que se refiere este párrafo será el mismo que se utilizará en los ejercicios subsecuentes.

Cuando el impuesto sobre la renta que se pague en el ejercicio sea menor al impuesto empresarial a tasa única del mismo ejercicio, los contribuyentes podrán compensar contra la diferencia que resulte las cantidades que en los términos del párrafo anterior tengan derecho a solicitar su devolución.

El impuesto al activo efectivamente pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél en el que efectivamente se pague el impuesto sobre la renta, a que se refiere el primer párrafo de este artículo, así como el impuesto al activo que se tome en consideración para determinar la diferencia a que se

VOTO PARTICULAR EN EL AMPARO EN REVISIÓN 494/2009

refiere el segundo párrafo del mismo, se actualizarán por el periodo comprendido desde el sexto mes del ejercicio al que corresponda el impuesto al activo, hasta el sexto mes del ejercicio en el que resulte impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente que dé lugar a la devolución del impuesto al activo a que se refiere este artículo.

Cuando el contribuyente no solicite la devolución ni efectúe la compensación en un ejercicio pudiéndolo haber hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores.

Los derechos a la devolución o compensación previstos en este artículo son personales del contribuyente y no podrán ser transmitidos a otra persona ni como consecuencia de fusión. En el caso de escisión, estos derechos se podrán dividir entre la sociedad escidente y las escindidas en la proporción en la que se divida el valor del activo de la escidente en el ejercicio en que se efectúa la escisión. Para los efectos de este párrafo, el valor del activo será el determinado conforme al artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Activo, vigente hasta el 31 de diciembre de 2007.

Para los efectos de este artículo no se considera impuesto al activo efectivamente pagado el que se haya considerado pagado con el acreditamiento establecido en la fracción I del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo que se abroga.

Los contribuyentes sólo podrán solicitar la devolución a que se refiere este artículo, cuando el impuesto sobre la renta efectivamente pagado en el ejercicio de que se trate sea mayor al impuesto al activo que se haya tomado para determinar la diferencia a que se refiere el segundo párrafo de este artículo.”

Dispone la norma reclamada antes transcrita, en lo que interesa, lo siguiente:

- ***Cuando efectivamente se pague el impuesto sobre la renta, podrá solicitarse la devolución de las cantidades actualizadas que se hubieran pagado en el impuesto al activo en los diez ejercicios inmediatos anteriores, siempre que esas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad o no se haya perdido el derecho a solicitar su devolución conforme a la Ley del Impuesto al Activo derogada.***
- ***La devolución en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre el impuesto sobre la renta que efectivamente se pague en el ejercicio y el impuesto al activo pagado, sin considerar las reducciones del artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo, que haya resultado menor en los ejercicios fiscales de dos mil cinco, dos mil seis o dos mil siete, en los términos de la normatividad derogada, sin que en ningún caso exceda del***

diez por ciento del impuesto al activo por el que se pueda solicitar devolución.

- *El impuesto al activo que corresponda para determinar la diferencia referida será el mismo que se utilizará en los ejercicios subsecuentes.*
- *El impuesto al activo pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquel en el que efectivamente se pague el impuesto sobre la renta, así como el impuesto al activo considerado para obtener la diferencia que no podrá exceder la devolución, se actualizarán por el periodo comprendido desde el sexto mes del ejercicio al que corresponda el impuesto al activo, hasta el sexto mes del ejercicio en el que resulte impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente que dé lugar a la devolución del impuesto al activo.*
- *Cuando no se solicite la devolución pudiéndolo haber hecho, se perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores.*
- *El derecho a la devolución es personal del contribuyente y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión. En el caso de escisión, el derecho podrá dividirse entre la sociedad escidente y las escindidas en la proporción en la que se*

divida el valor del activo de la escidente en el ejercicio en que se efectúa la escisión.

- *No se considera impuesto al activo efectivamente pagado el que se haya considerado cubierto con el acreditamiento establecido en la fracción I del artículo 9 de la derogada Ley del Impuesto al Activo.*
- *Sólo podrá solicitarse la devolución cuando el impuesto sobre la renta efectivamente pagado en el ejercicio de que se trate sea mayor al impuesto al activo que se haya tomado para determinar la diferencia que no podrá exceder la devolución.*

De la comparación entre la normativa vigente y la derogada, se advierte que el legislador reconoció el derecho que el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo otorgaba a los contribuyentes cuando en el ejercicio fiscal el impuesto sobre la renta excedía al impuesto al activo, para solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que de este último gravamen efectivamente se hubieran pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores, siempre que no se hubieran devuelto con anterioridad, y hasta por la diferencia entre ambos impuestos; sin embargo, el legislador limitó el derecho que reconoció.

En efecto, la disposición transitoria que se reclama conserva el derecho a solicitar, cuando en el

ejercicio efectivamente se pague el impuesto sobre la renta, la devolución de las cantidades actualizadas que del impuesto al activo se hubieran pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores, siempre que no se hayan devuelto con anterioridad o no se haya perdido el derecho a su devolución. Sin embargo, señala que la devolución no podrá ser mayor a la diferencia entre el impuesto a la renta que se pague y el impuesto al activo pagado, sin considerar las reducciones del artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo, que haya resultado menor en los ejercicios fiscales de dos mil cinco, dos mil seis o dos mil siete, en los términos de la normativa que se deroga, sin que en ningún caso exceda del diez por ciento del impuesto al activo por el que se pueda solicitar devolución, precisándose que el impuesto al activo que corresponda para determinar la diferencia aludida se utilizará en los ejercicios subsecuentes.

Este Tribunal Pleno considera que la limitante al derecho de devolución del impuesto al activo que se contiene en el artículo Tercero Transitorio combatido, transgrede la garantía de irretroactividad consagrada en el artículo 14 de la Constitución, que dispone:

‘A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. (...).’

Al respecto, cabe precisar que, como anteriormente se determinó, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la irretroactividad que prohíbe el artículo 14 constitucional, se encuentra referida tanto al legislador, por cuanto a la expedición de las leyes, como a las autoridades que las aplican a un caso determinado y que, para resolver esa problemática, ha acudido a la teoría de los derechos adquiridos y a la teoría de los componentes de la norma.

De conformidad con los enunciados de las teorías señaladas, así como por lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 14 constitucional, una norma transgrede el principio de irretroactividad de la ley cuando modifica o altera derechos adquiridos o supuestos jurídicos y consecuencias de éstos que nacieron bajo la vigencia de una ley anterior, lo que sin lugar a dudas conculca en perjuicio de los gobernados la garantía individual en comento, lo que no sucede cuando se está en presencia de meras expectativas de derecho o de situaciones que aún no se han realizado, o consecuencias no derivadas de los supuestos regulados en la ley anterior, pues en esos casos, sí se permite que la nueva ley las regule.

Ahora bien, tanto desde la perspectiva de la teoría de los derechos adquiridos como desde la perspectiva de la teoría de los componentes de la

norma, se advierte que la disposición transitoria reclamada vulnera la garantía de irretroactividad en perjuicio del gobernado.

En efecto, este Tribunal Pleno ya ha determinado¹ que la “complementariedad entre el impuesto sobre la renta y el impuesto al activo, limitada al aspecto financiero de ambos tributos para efectos de la recaudación dentro de un sistema tributario coherente, se refleja en que éste es un tributo que normalmente no produce afectación económica a los contribuyentes, en razón de que se dirige a personas con actividades empresariales que deben tener una ganancia por la cual deben cubrir el impuesto sobre la renta. Ahora bien, por virtud del acreditamiento previsto por el artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo, puede afirmarse que los contribuyentes del impuesto relativo que por el impuesto sobre la renta paguen una cantidad cuando menos igual a la del impuesto al activo que resulte a su cargo, no verán incrementada su carga impositiva; incluso, tendrán derecho a la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado por el impuesto al activo cuando en el ejercicio se determine impuesto sobre la renta

¹ Véase la tesis jurisprudencial (sic) 2a. CX/2008, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVIII, Julio de 2008, página 523, con el rubro: “ACTIVO. EL FIN EXTRAFISCAL PRETENDIDO CON LA DEROGACIÓN DEL ARTÍCULO 5o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2006, ES CONGRUENTE CON EL DIVERSO DE EFICIENCIA EMPRESARIAL Y NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007).”

por acreditar en una cantidad que lo exceda, la cual no podrá ser mayor a la diferencia entre ambos impuestos. Por el contrario, los contribuyentes que al término del ejercicio relativo no hayan generado utilidades o reporten pérdidas, a efecto de que no dejen de cumplir con la obligación señalada por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, deben pagar un impuesto mínimo, ya no sobre la base de la riqueza generada, sino sobre los activos que tienen, es decir, sobre una parte del patrimonio de los causantes del impuesto, lo cual ocurre cuando el monto a pagar del impuesto sobre la renta es menor al correspondiente al del activo, debiendo subsistir la diferencia a cargo del contribuyente.”

En consecuencia, si el impuesto al activo se diseñó para que, en principio, no tuviera afectación económica para los contribuyentes, es claro que el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo establecía un derecho a favor de los contribuyentes al disponer que cuando en el ejercicio fiscal el impuesto sobre la renta excediera al impuesto al activo, se podría solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que de este último gravamen efectivamente se hubieran pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores, siempre que no se hubieran devuelto con anterioridad y hasta por la diferencia entre ambos impuestos.

Ese derecho ingresaba a la esfera jurídica de los contribuyentes en el momento en que efectivamente pagaban el impuesto al activo; esto es, si en un ejercicio fiscal el impuesto sobre la renta resultaba menor que el impuesto al activo del mismo ejercicio, tenía que cubrirse éste, y en ese momento surgía el derecho del contribuyente de poderlo recuperar en el ejercicio en que el impuesto sobre la renta excediera al impuesto al activo, siempre que no hubieran transcurrido más de diez ejercicios.

Por tanto, si conforme a la Ley del Impuesto al Activo y, especialmente, a su artículo 9, el derecho a obtener la devolución del impuesto al activo efectivamente pagado, en los términos referidos, ingresaba a la esfera jurídica del contribuyente en el momento en que cubría ese impuesto, se concluye que se está frente a un derecho adquirido. No puede considerarse que el derecho a la devolución del impuesto al activo pagado ingresaba a la esfera jurídica del contribuyente hasta que en un ejercicio posterior el impuesto sobre la renta excedía al impuesto al activo, esto es, que hasta que ello ocurría surgía el derecho a obtener, a través de la solicitud respectiva, la devolución del impuesto que se hubiera pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores, y que con

anterioridad a esa eventualidad sólo existía una expectativa de derecho.

En efecto, la expectativa de derecho supone la mera posibilidad de poder adquirir en el futuro un derecho, lo que no puede admitirse en el caso que se examina pues implicaría desconocer que el impuesto al activo se diseñó para que, desde el aspecto financiero, fuera complementario del impuesto sobre la renta y, por tanto, no causara, por lo general, una afectación económica a los contribuyentes.

Por ello se afirma que desde el momento en que se pagaba el impuesto al activo, ingresaba a la esfera jurídica del contribuyente, el derecho a recuperarlo en el ejercicio en que el impuesto sobre la renta excediera al impuesto al activo, siempre que no hubieran transcurrido más de diez ejercicios.

El derecho adquirido de los contribuyentes a obtener la devolución del impuesto al activo que hubieran pagado en los últimos diez ejercicios anteriores al en que el impuesto sobre la renta resultara mayor, en los términos previstos en el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, se reconoce en el proceso legislativo del que surgió la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, según se advierte de las siguientes transcripciones de la Exposición de Motivos y de los dictámenes de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la

Cámara de Diputados y de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos de la Cámara de Senadores:

Exposición de Motivos:

‘(...) Para evitar que la contribución empresarial a tasa única represente una obligación fiscal adicional para los contribuyentes, aumentando la complejidad del sistema tributario, se propone que la contribución empresarial a tasa única sustituya al impuesto al activo, ya que como se ha expuesto con antelación la contribución empresarial a tasa única opera como un gravamen mínimo respecto del impuesto sobre la renta. Ahora bien, para no afectar los derechos adquiridos de los contribuyentes que hayan pagado el impuesto al activo, se propone establecer que podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado en el impuesto al activo en los diez ejercicios inmediatos anteriores y que cuando el impuesto sobre la renta que se pague en el ejercicio sea menor a la contribución empresarial a tasa única, podrán compensar contra la diferencia que resulte las cantidades que tengan derecho a solicitar devolución, estableciendo además las reglas aplicables para el caso de escisión de sociedades. (...)’

Dictamen de la Cámara de Origen:

‘(...) Bajo esta misma tesitura, para evitar que la contribución empresarial a tasa única represente una obligación fiscal adicional para los contribuyentes,

VOTO PARTICULAR EN EL AMPARO EN REVISIÓN 494/2009

aumentando la complejidad del sistema tributario, se considera conveniente que la contribución empresarial a tasa única sustituya al impuesto al activo, ya que como se ha expuesto con antelación la contribución empresarial a tasa única opera como un gravamen mínimo respecto del impuesto sobre la renta.

En este mismo sentido y en virtud de que el impuesto al activo no estaba concebido como un impuesto recaudatorio, los contribuyentes que hayan pagado el impuesto al activo, podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado en el impuesto al activo en los diez ejercicios inmediatos anteriores y que cuando el impuesto sobre la renta que se pague en el ejercicio sea menor a la contribución empresarial a tasa única, podrán compensar contra la diferencia que resulte las cantidades que tengan derecho a solicitar devolución, estableciendo además las reglas aplicables para el caso de escisión de sociedades.

Es importante señalar que esta Comisión Dictaminadora observa que la intención de la disposición transitoria antes señalada tiene por objeto darle congruencia al sistema que operaba en la Ley del Impuesto al Activo, por lo que los contribuyentes podrán estar en posibilidad de solicitar la devolución de las cantidades pagadas por concepto de impuesto al activo; sin embargo, conforme a lo que actualmente dispone el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, la

VOTO PARTICULAR EN EL AMPARO EN REVISIÓN 494/2009

devolución de dicho gravamen procede respecto del impuesto al activo pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél en el que el impuesto sobre la renta por acreditar exceda al impuesto al activo y hasta por el monto de la diferencia entre ambos impuestos.

En este sentido, con el objeto de que la disposición transitoria sea congruente con los requisitos que actualmente establece la Ley del Impuesto al Activo, se propone modificar el artículo tercero transitorio de la Iniciativa con el objeto de establecer que el impuesto al activo de los diez ejercicios inmediatos anteriores por el cual se podrá solicitar devolución será el que se pagó en dichos ejercicios anteriores a aquél en que efectivamente se pague el impuesto sobre la renta.

Así mismo [sic], se propone que la devolución del impuesto al activo que podrán solicitar los contribuyentes en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre el impuesto sobre la renta efectivamente pagado y el impuesto al activo pagado que haya resultado menor en cualquiera de los ejercicios fiscales en 2005, 2006 ó 2007, con lo cual se respeta el mismo principio establecido hoy en día en la Ley del Impuesto al Activo que se abroga.

Cabe mencionar que el hecho de proponer que para la determinación de la diferencia por la que se podrá solicitar devolución, se tome el impuesto al activo menor que se hubiera pagado en cualquiera de los

VOTO PARTICULAR EN EL AMPARO EN REVISIÓN 494/2009

ejercicios de 2005, 2006 ó 2007, obedece a la circunstancia de que se está abrogando la Ley del Impuesto al Activo y que con el objeto de simplificar la carga administrativa de los contribuyentes, esta Comisión Dictaminadora estima conveniente que en lugar de que se calcule un impuesto al activo virtual con base en las disposiciones de la Ley que se abroga, se considere el impuesto al activo que en ejercicios anteriores hubiese resultado menor, sin considerar las reducciones que se hayan efectuado en los términos del artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo.

Es importante destacar que para no causar perjuicio alguno a los contribuyentes, se propone que el impuesto al activo que se considere para determinar la diferencia por la cual se podrá solicitar devolución del impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores, se actualice por inflación.

De igual forma, tal y como lo establecía la Ley del Impuesto al Activo, se propone que la devolución del impuesto al activo proceda cuando en el ejercicio en el que se solicite ésta, el impuesto sobre la renta sea mayor al impuesto al activo que se hubiera tomado para determinar la devolución correspondiente, con lo cual el esquema transitorio de devolución del impuesto al activo se homologa al esquema de devolución que los contribuyentes aplicaban conforme a la Ley que se abroga.

VOTO PARTICULAR EN EL AMPARO EN REVISIÓN 494/2009

Así mismo [sic], dado que se propone que los contribuyentes consideren el impuesto al activo que hubiera resultado menor en cualquiera de los tres últimos ejercicios anteriores a la entrada en vigor de la Ley que se dictamina y con el objeto de que no se impacte de manera negativa la recaudación se propone limitar la devolución que se podrá solicitar a que no exceda de un monto equivalente al 10% del impuesto al activo total de los diez ejercicios fiscales inmediatos anteriores por el que se tenga derecho a dicha devolución. (...)

Dictamen de la Cámara Revisora:

(...) La minuta establece en sus disposiciones transitorias, una serie de esquemas de transición para diversos aspectos entre los que destacan la congruencia con el sistema que operaba en la Ley del Impuesto al Activo, por lo que los contribuyentes podrán estar en posibilidad de solicitar la devolución de las cantidades pagadas por concepto de impuesto al activo; sin embargo, conforme a lo que actualmente dispone el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, la devolución de dicho gravamen procede respecto del impuesto al activo pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél en el que el impuesto sobre la renta por acreditar exceda al impuesto al activo y hasta por el monto de la diferencia entre ambos impuestos.

VOTO PARTICULAR EN EL AMPARO EN REVISIÓN 494/2009

Cabe mencionar que el hecho de proponer que para la determinación de la diferencia por la que se podrá solicitar devolución, se tome el impuesto al activo menor que se hubiera pagado en cualquiera de los ejercicios de 2005, 2006 ó 2007, obedece a la circunstancia de que se está abrogando la Ley del Impuesto al Activo y que con el objeto de simplificar la carga administrativa de los contribuyentes, esta Comisión Dictaminadora estima conveniente que en lugar de que se calcule un impuesto al activo virtual con base en las disposiciones de la Ley que se abroga, se considere el impuesto al activo que en ejercicios anteriores hubiese resultado menor, sin considerar las reducciones que se hayan efectuado en los términos del artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo.

Es importante destacar que para no causar perjuicio alguno a los contribuyentes, se propone que el impuesto al activo que se considere para determinar la diferencia por la cual se podrá solicitar devolución del impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores, se actualice por inflación. (...)

Como se advierte, en el proceso legislativo que dio lugar a la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se reconoció el derecho adquirido de los contribuyentes que habían pagado impuesto al activo, para obtener su devolución. En la Exposición de Motivos expresamente se señaló que

se proponía procediera la devolución “para no afectar los derechos adquiridos de los contribuyentes que hayan pagado el impuesto al activo”. En el dictamen de la Cámara de Origen se destacó que dado que “el impuesto al activo no estaba concebido como un impuesto recaudatorio, los contribuyentes que hayan pagado el impuesto al activo, podrán solicitar la devolución”. Por último, en el dictamen de la Cámara Revisora se aludió a la previsión de “una serie de esquemas de transición para diversos aspectos entre los que destacan la congruencia con el sistema que operaba en la Ley del Impuesto al Activo, por lo que los contribuyentes podrán estar en posibilidad de solicitar la devolución de las cantidades pagadas por concepto de impuesto al activo”.

No obstante el reconocimiento aludido, el artículo Tercero Transitorio que se examina, altera el derecho adquirido de los contribuyentes, causándoles perjuicio, pues establece limitantes que no se contemplaban en la normativa derogada, al prever que la devolución no podrá ser mayor a la diferencia entre el impuesto a la renta que se pague y el impuesto al activo pagado, sin considerar las reducciones del artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo, que haya resultado menor en los ejercicios fiscales de dos mil cinco, dos mil seis o dos mil siete, sin que en ningún caso

exceda del diez por ciento del impuesto al activo por el que se pueda solicitar devolución, precisándose, además, que el impuesto al activo que corresponda para determinar la diferencia aludida se utilizará en los ejercicios subsecuentes.

Al alterar el derecho adquirido de los contribuyentes a obtener la devolución del impuesto al activo pagado, en los términos que contemplaba el artículo 9 del cuerpo legal que regulaba dicho impuesto, la disposición transitoria reclamada transgrede la garantía de irretroactividad de la ley en perjuicio del gobernado consagrada en el artículo 14 constitucional.

Debe señalarse, por otro lado, que también desde la perspectiva de la teoría de los componentes de la norma, se advierte que la disposición transitoria reclamada transgrede la garantía de irretroactividad.

En efecto, en los términos de la legislación derogada y, principalmente, de su artículo 9, desde que se producía el supuesto consistente en que el contribuyente pagara efectivamente el impuesto al activo porque el mismo resultara mayor al impuesto sobre la renta, se creaba una situación jurídica concreta en virtud de la cual el contribuyente tenía el derecho a obtener la devolución del impuesto al activo pagado en los términos que establecía la referida legislación,

cuando se diera la circunstancia de que en un ejercicio el impuesto sobre la renta resultara mayor que el impuesto al activo, siempre que no hubieran transcurrido más de diez ejercicios.

Esto es, si bajo la vigencia de la Ley del Impuesto al Activo se producía el supuesto relativo al pago de dicho tributo, así como su consecuencia consistente en el derecho a obtener la devolución de lo pagado en los términos que establecía dicha Ley, encontrándose esa consecuencia diferida en el tiempo, pues el derecho podría hacerse efectivo hasta el ejercicio fiscal en que el impuesto sobre la renta excediera al impuesto al activo, si no habían transcurrido más de diez ejercicios, debe concluirse que la nueva normatividad no puede alterar o modificar ese supuesto ni su consecuencia en debido respeto a la garantía de irretroactividad.

Por tanto, si la disposición transitoria que se analiza alteró el supuesto y la consecuencia que nacieron bajo la vigencia de la Ley del Impuesto al Activo, causando perjuicio a los contribuyentes, se concluye que viola la aludida garantía de irretroactividad consagrada en el artículo 14 constitucional.

No es obstáculo a la conclusión alcanzada, las razones expresadas en los dictámenes de las Cámaras de Origen y Revisora para justificar la

alteración del derecho adquirido de los contribuyentes. Tales razones se hicieron consistir en lo siguiente:

- **Para la determinación de la diferencia por la que se podrá solicitar devolución, se toma el impuesto al activo menor que se hubiera pagado en cualquiera de los ejercicios de dos mil cinco, dos mil seis o dos mil siete, con el objeto de simplificar la carga administrativa de los contribuyentes, ya que si se está derogando la Ley del Impuesto al Activo, resulta conveniente que en lugar de que se calcule un impuesto al activo virtual, se considere el impuesto al activo que en ejercicios anteriores hubiese resultado menor, sin considerar las reducciones que se hayan realizado en los términos del artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo.**
- **Considerando lo anterior y con el objeto de que no se impacte de manera negativa la recaudación, se limita la devolución que se podrá solicitar para que no exceda de un monto equivalente al diez por ciento del impuesto al activo total de los diez ejercicios fiscales inmediatos anteriores por el que se tenga derecho a dicha devolución.**

Ninguna de las anteriores razones justifica que se altere o modifique un derecho adquirido o la

situación jurídica concreta que surgieron bajo la vigencia de la normatividad derogada, pues ello supondría que el legislador ordinario puede violentar la garantía individual de irretroactividad de la ley en perjuicio del gobernado, por motivos de impacto a la recaudación o de simplificación de la carga administrativa de los contribuyentes, lo que resulta inaceptable.”

Por último, en relación al artículo Tercero transitorio reclamado, debo resaltar que en mi opinión esa disposición transgrede la garantía de proporcionalidad tributaria en virtud de que al regularse el impuesto empresarial a tasa única se reconoció el derecho que los contribuyentes tenían conforme a la derogada Ley del Impuesto al Activo para que cuando en el ejercicio fiscal el impuesto sobre la renta excediera al impuesto al activo, pudieran solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que de este último gravamen efectivamente se hubieran pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores, siempre que no se hubieran devuelto con anterioridad y hasta por la diferencia entre ambos impuestos, pero se alteró ese derecho adquirido de los contribuyentes limitando la cantidad que pueden obtener con motivo de la devolución, al señalar que no podrá ser mayor a la diferencia entre el impuesto sobre la renta que se pague y el impuesto al activo pagado, sin considerar las reducciones del artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo, que haya resultado menor en los ejercicios fiscales de dos mil cinco, dos mil seis o dos mil siete, en los

VOTO PARTICULAR EN EL AMPARO EN REVISIÓN 494/2009

términos de la normativa que se deroga, sin que en ningún caso exceda del diez por ciento del impuesto al activo por el que se pueda solicitar devolución.

Con lo anterior se afecta la capacidad contributiva real de los obligados al pago del impuesto empresarial a tasa única y, por ello, estimo que se viola en su perjuicio la garantía de proporcionalidad tributaria.

MINISTRO SERGIO SALVADOR AGUIRRE ANGUIANO