

ÍNDICE

CONTENIDO DE LA VERSIÓN TAQUIGRÁFICA DE LA SESIÓN PÚBLICA ORDINARIA DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, CELEBRADA EL JUEVES 6 DE JULIO DE DOS MIL SEIS.

SECRETARÍA GENERAL DE ACUERDOS

1

NÚMERO	ASUNTO	IDENTIFICACIÓN DEBATE, Y RESOLUCIÓN. PÁGINAS
197/2006	<p style="text-align: center;">LISTA OFICIAL ORDINARIA VEINTE DE 2006.</p> <p>AMPARO EN REVISIÓN promovido por Operadora Vips, S. de R. L. de C. V., contra actos del Congreso de la Unión y otras autoridades, consistentes en la expedición y aplicación del artículo 4º, fracción II, incisos c) y d), punto 3, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, reformado por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º de diciembre de 2004.</p> <p>(PONENCIA DEL SEÑOR MINISTRO GUILLERMO I. ORTIZ MAYAGOITIA)</p>	<p style="text-align: center;">3 A 21.</p> <p>EN LISTA.</p>

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

TRIBUNAL EN PLENO

**SESIÓN PÚBLICA ORDINARIA DEL PLENO DE LA SUPREMA
CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, CELEBRADA EL JUEVES
SEIS DE JULIO DE DOS MIL SEIS.**

A S I S T E N C I A:

**PRESIDENTE SEÑOR MINISTRO:
EN
FUNCIONES: JUAN DÍAZ ROMERO**

SEÑORES MINISTROS:

**SERGIO SALVADOR AGUIRRE ANGUIANO.
JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ.
MARGARITA BEATRIZ LUNA RAMOS.
GENARO DAVID GÓNGORA PIMENTEL.
JOSÉ DE JESÚS GUDIÑO PELAYO.
SERGIO ARMANDO VALLS HERNÁNDEZ.
JUAN N. SILVA MEZA.**

AUSENTES: SEÑORES MINISTROS:

**MARIANO AZUELA GÜITRÓN
OLGA MARÍA SÁNCHEZ CORDERO.
GUILLERMO I. ORTIZ MAYAGOITIA.**

(SE INICIÓ LA SESIÓN PÚBLICA A LAS 11:10 HORAS.)

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE EN FUNCIONES: Señores ministros, en vista de la ausencia accidental del señor presidente de la Suprema Corte, en mi carácter de Decano, presido esta sesión, con fundamento en el artículo 13, de la Ley Orgánica.

Tome nota, señor secretario, y asimismo, que previo aviso, no pueden asistir a la sesión, la señora ministra Doña Olga Sánchez Cordero, y el señor ministro Don Guillermo Ortiz Mayagoitia.

Tome nota y dé cuenta.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Sí señor, con mucho gusto.

Se somete a la consideración de los señores ministros, el proyecto del acta relativa a la sesión pública número sesenta y nueve, ordinaria, celebrada el martes cuatro de julio en curso.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE EN FUNCIONES: Se somete a su consideración, señores ministros.

Si no tienen observaciones, se pregunta si ¿se aprueba en votación económica?.

(VOTACIÓN FAVORABLE)

APROBADA.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS:

AMPARO EN REVISIÓN NÚMERO 197/2006. PROMOVIDO POR OPERADORA VIPS. S. de R. L. de C. V., CONTRA ACTOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN Y OTRAS AUTORIDADES, CONSISTENTES EN LA EXPEDICIÓN Y APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 4º, FRACCIÓN II, INCISOS c) y d), PUNTO 3, DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, REFORMADO POR DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1º. DE DICIEMBRE DE 2004.

La ponencia es del señor ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, y en ella se propone.

PRIMERO: EN LA MATERIA, COMPETENCIA DE ESTE TRIBUNAL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, SE MODIFICA LA SENTENCIA RECURRIDA.

SEGUNDO: LA JUSTICIA DE LA UNIÓN AMPARA Y PROTEGE A OPERADORA VIPS, S. de R. L. de C. V., CONTRA EL ARTÍCULO 4º, FRACCIÓN II, INCISOS c) y d). 3, DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, REFORMADO EN DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL PRIMERO DE DICIEMBRE DE DOS MIL CUATRO, RESPECTO DE LA POSICIÓN NORMATIVA QUE SEÑALA: "...ACTIVIDADES QUE NO SEAN OBJETO DEL IMPUESTO QUE ESTABLECE ESTA LEY...". EN TÉRMINOS Y PARA LOS EFECTOS SEÑALADOS EN EL CONSIDERANDO SEXTO DE ESTA EJECUTORIA.

TERCERO: CON LA SALVEDAD ANTERIOR, LA JUSTICIA DE LA UNIÓN NO AMPARA NI PROTEGE A OPERADORA VIPS, S. de R. L. de C. V., CONTRA EL ARTÍCULO 4º, FRACCIÓN II, INCISOS c) y d), PUNTO 3, DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, REFORMADO EN DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, DEL PRIMERO DE DICIEMBRE DE DOS MIL CUATRO, EN TÉRMINOS DEL ÚLTIMO CONSIDERANDO DE ESTA EJECUTORIA.

NOTIFÍQUESE; "...".

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE EN FUNCIONES: Señores ministros, este asunto forma parte de una serie de ellos que viene en la lista, y que tiene que ver con la interpretación del artículo 4o, reformado, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Todos tienen en esencia, el mismo punto, el mismo tema, lo empezamos a ver el martes pasado, y es el

momento de proseguirlo, dentro de las acciones que pidieron para intervenir, hay varios compañeros, pero realmente esa lista la tiene el señor ministro Don Mariano Azuela Güitrón, de manera que abro la discusión para que el señor ministro, que pretenda o quiera intervenir al respecto.

Está a su consideración, señores ministros.

Tiene la palabra, el señor ministro Valls.

SEÑOR MINISTRO VALLS HERNÁNDEZ: Gracias, señor presidente. Efectivamente, en relación con estos **AMPAROS, IDENTIFICADOS CON LOS NÚMEROS 197, 271, 350, 374, 902, Y 766, TODOS DE DOS MIL SEIS**, me permito, yo distribuí oportunamente un dictamen, no voy a darle lectura al mismo, por ser un poco largo, me voy a permitir hacer una síntesis de los puntos que ahí comento.

Por lo que toca a los temas de proporcionalidad y equidad, en los que sustancialmente se analiza, si la mecánica de cálculo de la proporción, para determinar el impuesto al valor agregado, acreditable, atiende o no, a la capacidad contributiva del gobernado, y si se justifica el trato diferente que da la ley, relativa del impuesto al valor agregado, en el acreditamiento del impuesto, entre los contribuyentes que únicamente realizan actividades gravadas, respecto de los que realizan actividades exentas o bien mixtas, gravadas y exentas. Comparto tanto las consideraciones como la conclusión a la que llega la Comisión encargada del estudio de los proyectos de referencia.

Debo decir que el estudio que ha realizado la Comisión, es un estudio acucioso, es un estudio responsable, yo los felicito porque realmente son temas áridos que ellos han desarrollado muy bien.

Ahora bien, el tema que no comparto, como ya lo hice saber en el dictamen al que antes me referí, y que circulé, es el que se refiere a la legalidad y proporcionalidad, actividades no objeto; determinar si la inclusión de las actividades no objeto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en la mecánica de cálculo de la proporción del impuesto

acreditable, viola la garantía de legalidad y proporcionalidad tributarias al resultar extraño o ajeno al hecho imponible, y como consecuencia si se atiende a la capacidad contributiva del gobernado.

La Comisión propone declarar la inconstitucionalidad de la norma impugnada en virtud de que se altera el esquema del sistema de acreditamiento, en atención a que dicho elemento resulta extraño y ajeno al hecho imponible.

También señala la Comisión, que al prever la norma dentro del mecanismo de cálculo de la proporción de acreditamiento a las actividades que no constituyen objeto del impuesto al valor agregado, rompe el equilibrio que debe existir entre las actividades gravadas y exentas, para efectos de calcular el promedio de si resulta acreditable de entre estas actividades a las que pudieron ser destinados los bienes y servicios o uso o goce temporal de bienes adquiridos por el contribuyente.

Continúa señalando la Comisión que el concepto de las actividades no objeto es ambiguo e impreciso, toda vez que no se establece en el precepto reclamado una noción de aquello que puede definir su contenido y alcance, provocando una actuación arbitraria de la autoridad para calificar qué se debe considerar como actos o actividades no objeto del impuesto al valor agregado, y por vía de consecuencia, qué debe incluirse o no en la determinación del factor de referencia.

La conclusión a que llega la Comisión, en sentido de declarar la inconstitucionalidad de la norma, me genera muchas dudas por los siguientes aspectos: El artículo 4º de la misma Ley del Impuesto al Valor Agregado señala, en la parte que interesa, lo siguiente, doy lectura:

“Artículo 4º. El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda, según sea el caso. Se entiende por

impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente, y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios en el mes de que se trate. Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos: Fracción I, segundo párrafo: En ningún caso será acreditable el impuesto al valor agregado que le haya sido trasladado al contribuyente o el que haya pagado en la importación, tratándose de erogaciones por la adquisición de bienes, de servicios, o por el otorgamiento de uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la realización de las actividades que no sean objeto del impuesto que establece esta Ley. Fracción II: Cuando se esté obligado al pago del impuesto al valor agregado o cuando sea aplicable la tasa del cero por ciento, sólo por una parte de las actividades que realice el contribuyente, se estará a lo siguiente: Inciso b). Cuando el impuesto al valor agregado trasladado o pagado en la importación corresponda a erogaciones por la adquisición de bienes distintos a las inversiones a que se refiere el inciso d) de esta fracción, de servicios o por el uso o goce temporal de bienes que se utilicen exclusivamente para realizar las actividades por las que no se deba pagar el impuesto al valor agregado, no será acreditable. Inciso c). Cuando el contribuyente utilice indistintamente bienes diferentes a las inversiones a que se refiere el inciso d) de esta fracción, servicios, o el uso o goce temporal de bienes, para realizar las actividades por las que se deba pagar el impuesto, les sea aplicable la tasa de 0% para realizar las actividades por las que no se deba pagar el impuesto, o actividades que no sean objeto del impuesto que establece esta ley, el acreditamiento procederá únicamente, en la proporción en la que el valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto, o se aplique la tasa de 0%, represente en el valor total de las actividades mencionadas, que el contribuyente realice en el mes de que se trate”, termina la lectura textual de las partes correspondientes.

Como yo observo de este artículo, este contiene la fórmula o el procedimiento que se deberá seguir para que la determinación del impuesto al valor agregado acreditable, el impuesto que haya sido trasladado al contribuyente, incluyendo el pagado en importación, el

cual aplicará o restará del impuesto al valor agregado a cargo del contribuyente.

La fórmula anterior es muy sencilla, respecto de contribuyentes que realizan exclusivamente actividades gravadas, ya que de conformidad con la propia Ley del impuesto al valor agregado, el impuesto trasladado será acreditable en su totalidad; esto es, al 100%, o bien, en el caso contrario, que el contribuyente realice puras actividades exentas, caso en el que por supuesto no tendrá impuesto acreditable.

Así, la fracción I, del artículo IV, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, dispone que no será acreditable el impuesto relativo trasladado al contribuyente, o el que haya pagado en la importación, tratándose de erogaciones por la adquisición de bienes de servicios o por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, que se utilice en la realización de las actividades que no sean objeto del impuesto que establece la ley.

Ahora bien, los problemas se presentan en el momento en el que un contribuyente realiza actividades mixtas, esto es, tanto gravadas como exentas, ya que sólo se puede acreditar el impuesto al valor agregado, que es identificado exclusivamente con las actividades gravadas. Sin embargo, cuando dicho impuesto no es posible identificarlo, es necesario aplicar la fórmula o procedimiento para prorratear o considerar qué parte del impuesto al valor agregado se considerará como acreditable, por estar relacionado con actos gravados que, por lo que la parte restante no podrá ser considerada como acreditable para los efectos de dicho impuesto.

Sobre el particular, la fracción II, del artículo 4º, del mismo ordenamiento legal, establece que cuando se esté obligado al pago del impuesto, incluyendo la tasa de 0%, sólo por una parte de las actividades que realice el contribuyente se estará a lo siguiente: cuando el contribuyente utilice indistintamente bienes, servicios, o el uso o goce temporal de bienes para realizar actividades tanto por las que se deba pagar el impuesto, incluyendo tasa de 0%, como por las que no se deba

pagar el impuesto, o actividades que no sean objeto del impuesto, el acreditamiento procederá en la proporción en la que el valor de las actividades por las que se deba pagar el impuesto, represente en el valor total de las actividades mencionadas, que el contribuyente realice en un mes.

Como se observa, se pueden desprender elementos suficientes para poder concluir, a mi juicio, el hecho de que en la fórmula del acreditamiento se incluyen a las actividades consideradas como no objeto del impuesto, se atiende a una simple cuestión matemática y no a violaciones de legalidad o de proporcionalidad.

Lo anterior es así, ya que si lo que se pretende es determinar o identificar qué proporción del impuesto al valor agregado corresponde a actividades por las que se deba pagar, resulta necesario que la cantidad de que se trate, se divida en el total de los actos o actividades realizados por el contribuyente, independientemente del nombre con el que la ley los identifique; esto es, no incluir como concepto en la división, a los actos o actividades no objeto, sería tanto como permitir que un contribuyente acreditara un impuesto al valor agregado, cuyo origen es una erogación que sirvió de base o como base, para la prestación de determinada actividad que no forma parte de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, dando como resultado reconocer un impuesto que alteraría la fórmula del prorrateo del impuesto; esto es, imaginemos un despacho que su actividad es cobrar la indemnización de los cheques sin fondos, tal actividad no se puede encuadrar en la Ley del I.V.A., al no ser una prestación de servicios y por supuesto tampoco una enajenación de bienes sobre importación, por lo que su actividad no se encuentra consignada en la ley; sin embargo, el despacho en cuestión realiza gastos por concepto de luz, de renta, teléfono, agua, etcétera y por los cuales se les traslada un impuesto al valor agregado, en este ejemplo y de acuerdo con los efectos que se pretenden dar en los amparos que se analizan, el impuesto al I.V.A., trasladado al despacho sería acreditable al cien por ciento, sin importar que la actividad que desempeña el mismo, no se encuentre regulada en la Ley del I.V.A., no hay que perder de vista que es la propia Ley del

Impuesto al Valor Agregado, que ha establecido desde antes de la reforma que se impugna, que para determinar el impuesto acreditable, es necesario dividir el valor de los actos, o actividades por los que se deba pagar el impuesto entre el valor total de los actos, o actividades realizados por el contribuyente.

Como se observa de lo anterior, no es una mecánica novedosa, ni desconocida para los contribuyentes que ahora impugnan la norma, sino que simplemente trata de identificar de la manera más exacta posible, un impuesto originado solamente por actividades gravadas, esto es, el hecho de que la Ley en análisis llame actos, o actividades no objeto, no implica una violación a ninguna garantía constitucional desde mi punto de vista, máxime que todos y cada uno de los elementos para determinar el gravamen se encuentran contenidos en la ley.

Al respecto y en una consideración personal, no podemos sostener que el concepto de las actividades no objeto es ambiguo e impreciso, al no establecerse en el precepto reclamado una noción de aquello que pueda definir su contenido y su alcance, ello es así ya que si el propio artículo 1º de la Ley del I.V.A., es el que claramente nos señala el objeto de la ley, esto es, cuáles son las actividades que se gravan, dice el artículo 1º: “están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que en territorio nacional realicen los actos o actividades siguientes: enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso, o goce temporal de bienes, importen bienes o servicios”; de la parte del artículo transcrito, es evidente que el objeto de la ley es la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso, o goce temporal de bienes, o la importación de bienes o servicios, por lo que todo lo que no sea lo anterior, forzosa e invariablemente será no objeto de la ley, así considero difícil poder sostener que el concepto de actividades no objeto, pueda ser un término vago e impreciso, ya que es la propia Ley la que define por exclusión y sin posibilidad de maniobra por parte de las autoridades cuáles son estas actividades no objeto.

Por último, es claro que las actividades no objeto son un elemento en la determinación del impuesto acreditable, no se podría sostener la violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, ya que como mencioné antes, es claro que la fórmula de prorrateo, respeta tal garantía al atender a la capacidad contributiva del contribuyente, en ese orden de ideas, considero que la norma impugnada no puede ser considerada violatoria de la garantía de legalidad tributaria y como consecuencia de la de proporcionalidad tributaria.

Agradezco su paciencia, ofrezco una disculpa y muchas gracias señor presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE EN FUNCIONES: Gracias a usted señor ministro.

Como ya dije antes, este Amparo en Revisión 197/2006, forma parte de varios asuntos de amparo, en donde se trata el mismo tipo de problema, la misma temática pues, es común a todos ellos, razón por la cual aun cuando no está el señor ministro Ortiz Mayagoitia, como hay otros ponentes, creo que no hay ningún inconveniente en que sigamos tratándolo, pero en última instancia, haré mío el asunto del señor ministro Ortiz Mayagoitia.

Continúa a discusión.

Tiene la palabra el ministro Góngora Pimentel.

SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL: Gracias señor presidente. Aunque tarde, pero también quiero unir mis felicitaciones a la Comisión nombrada por el Tribunal Pleno, que redactó el proyecto, fue un esfuerzo meritorio, está muy preciso, muy bien hecho y creo conveniente realizar una precisión en torno a la ambigüedad planteada en cuanto al concepto de actividades no objeto, que por cierto nada más duraron seis meses, ya no están en la Ley, por algo lo habrá quitado la Secretaría, alguna razón importante pesó en la conciencia fiscal, al respecto estimo, tal como lo había señalado en la sesión del martes, que sí existe una definición por exclusión de lo que debe

entenderse por dichas actividades, ya que si la Ley define lo que son las actividades objeto del impuesto, lógico resulta pensar que todo lo que no está incluido en el objeto del impuesto, constituya un elemento integrante de las actividades no objeto. Sin embargo, en mi opinión, habiendo meditado sobre esto, una definición de las actividades no objeto, no resultan suficiente para otorgar seguridad jurídica al contribuyente, puesto que con dicho vocablo, se hace referencia prácticamente a cualquier hecho material que pudiera realizar el contribuyente, por lo que debe existir un grado de concreción razonable de dicho concepto para efecto de que el contribuyente pueda proceder a la autodeterminación del impuesto, aun cuando el concepto pueda encontrarse delimitado por exclusión, he pensado que existen elementos adicionales que permiten analizar el grado de certeza que genera el precepto impugnado, para ello se tiene, como había dicho anteriormente los siguientes elementos para fijar su grado de concreción; que se trate de una actividad realizada por el contribuyente que no esté gravada por el impuesto, que tenga un valor para efecto de dotarle un porcentaje en la proporción, pienso que la falta de delimitación de este último concepto, es decir que tenga un valor para efecto de dotarle un porcentaje en la proporción, pienso que eso es lo que genera la incertidumbre, que me parece torna inconstitucional el artículo combatido, ya que aun cuando se pudiera apelar al sentido común, como había dicho yo el martes, para efecto de elegir un valor comercial de avalúo o de cualquier otro valor, también lo es que pueden existir diferentes valores, atendiendo a las operaciones no objeto que se realicen, por ejemplo si un contribuyente efectúa una donación, se trata de una actividad no objeto del impuesto que pudiera ser susceptible de ser valuada conforme al valor del mercado, del bien o conforme a su valor catastral o cualquier otro valor, pero también pudiera suceder que el contribuyente sea donatario, es decir, que al recibir un bien en donación, se encuentre ante una actividad no objeto del impuesto con un valor y sin embargo, dicha actividad no tendría absolutamente ninguna relación con una cadena productiva de comercialización o distribución que son las cadenas que dan lugar a la figura jurídica del acreditamiento, en este sentido y ante la falta de precisión del elemento referido y tomando en consideración que se trata de un factor que

tiende a la disminución del monto acreditable, y por ello incide en la proporcionalidad del impuesto, me parece que sería necesario, que se encontrara determinado en la ley, para el efecto de considerar que el concepto actividades no objeto generara certeza, puesto que una vez que se tuviera la certeza de este elemento, se podría ponderar qué actividades se están tomando en consideración para disminuir el monto del I.V.A., acreditable y con base en ello, atender a si la inclusión de dicho factor resulta desproporcional.

También quisiera aclarar que en mi opinión, sí existen actividades no objeto que tienen relación con la mecánica del acreditamiento, puesto que no pueden existir actividades, que como ya dije formen parte de una cadena de producción, comercialización o distribución, que al no causar el I.V.A., resulte lógico que se tomen en cuenta para efecto de disminuir el monto acreditable.

Por lo anterior considero que el precepto que se impugna sí resulta violatorio de la garantía de legalidad tributaria, por no generar certeza jurídica al contribuyente, y también estimo que ante la falta de precisión de dichos elementos, no se puede realizar el estudio de la proporcionalidad.

Por otra parte, me parece de fundamental importancia, realizar una precisión en torno a lo sostenido por los proyectos elaborados alrededor de la figura jurídica del acreditamiento, quisiera destacar que no coincido con la afirmación relativa a que el acreditamiento del impuesto, responde únicamente a un fin extra fiscal, por qué, ya lo ha dicho la Corte en varios precedentes; dicha figura forma parte inherente a la mecánica del impuesto al valor agregado, y si bien es cierto que el impuesto se causa previamente a que se lleve a cabo dicho acreditamiento, también lo es que esta figura tiene una especial relevancia, para efecto de determinar la proporcionalidad del impuesto, ya que al gravar materialmente el consumo, aun cuando la tasa se aplique sobre la base que contempla el valor agregado, lo cierto es que dicho impuesto pretende gravar el consumo final de la cadena y es por

ello que desvincular la figura del acreditamiento de la mecánica esencial del tributo, implicaría desatender a la proporcionalidad del mismo.

En este sentido estimo importante precisar que el acreditamiento no constituye únicamente un fin extra fiscal, que tiene por objeto evitar el efecto en cascada, sino que forma parte esencial de su mecánica y permite que el impuesto recaiga sobre la riqueza que se manifiesta al efectuar el consumo final en una cadena; por ese motivo estoy de acuerdo con este y los demás proyectos.

¡Gracias señor presidente!

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE EN FUNCIONES: A usted señor ministro.

Tiene la palabra la señora ministra Luna Ramos.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: ¡Gracias señor presidente!

El martes pasado se inició la discusión de este asunto y se leyeron tres interesantísimos dictámenes, en el sentido de que quizá no era conveniente determinar que se violaba el principio de legalidad tributaria, tratándose precisamente de la no definición por parte de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, del concepto de no objeto.

Yo quisiera externar mi criterio al respecto, debo decirles que los dictámenes que se leyeron aunado al del señor ministro Valls que va en el mismo sentido de los que manifesté en la sesión anterior, que se leyeron en la sesión anterior, determinan tajantemente que no debiera establecerse la posibilidad de esta violación, ¿por qué razón?, porque se dice que ya la Corte ha manifestado en otras ocasiones, en diversas jurisprudencias, que cuando se trata de la no definición de algo, que la Ley no tiene porqué establecer definición de lo no definido, y a mí esto me puso a pensar muy seriamente; sin embargo, yo venía desde la ocasión anterior, expresando mi conformidad con el proyecto que ahora se discute, ¿qué es lo que genera en realidad el problema del no objeto?, tratándose de un elemento del impuesto, que también es otra

de las cosas que más adelante quisiera entrar a analizar, porque es una de las razones también que se dan en los dictámenes que se leyeron, en el sentido de que quizás el acreditamiento no debiera considerarse o no ligarse con un elemento esencial del impuesto; les decía que sí me puso a pensar, y bueno, tratando de reflexionar el día de ayer al respecto, considero lo siguiente; creo que el impuesto al valor agregado, por principio de cuentas se refiere a un impuesto como ya se ha dicho y definido, de carácter indirecto, al ser un impuesto de carácter indirecto, lo que se persigue es que el consumidor final sea precisamente el que erogue la cantidad correspondiente, por esto su mecánica es un poco compleja, su mecánica es compleja, e incluye dos situaciones importantes, que son el traslado y el acreditamiento, el traslado y el acreditamiento que de alguna forma completan la posibilidad de que se determine cuál es la base del impuesto que se va a cubrir, pero hasta que sea determinado de manera precisa qué impuesto es el traslado y qué impuesto es el acreditado; hasta que se lleva a cabo esta resta que ahorita voy a explicar como se efectúa, es cuando estamos en posibilidad de determinar la base del impuesto; ahora, el artículo 4º, que en estos momentos se viene reclamando, lo que nos está determinando son reglas para llevar a cabo ese acreditamiento, y por principio de cuentas, se nos establecen dos posibilidades; una diciendo si se trata de actos que se encuentran exentos del pago del impuesto al valor agregado, pues entonces son actos que no van a cubrir el impuesto correspondiente; sin embargo, recuerden ustedes que hay actividades que en un momento dado se encuentran perfectamente identificadas y gravadas por el impuesto, pero hay actividades que no se encuentran identificadas respecto de la actividad que puede estar o no gravada por el impuesto, por esa razón, el artículo 4º, que ahora se combate, de alguna manera nos está externando la posibilidad de establecer un prorrateo, un factor de prorrateo, precisamente para poder traer al acreditamiento, aquellas actividades que no se encuentran plenamente identificadas; en esta situación, al tener que establecer si se da o no este factor de prorrateo, nos encontramos con el problema de que uno de los elementos del acreditamiento que ahora se establecen en el artículo que se combate, es precisamente aquellas actividades no objeto del impuesto, y lo que

nos dicen los quejosos, es, que estas actividades no objeto del impuesto, no se encuentran definidas específicamente en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y que el legislador al no haber definido de manera tajante a que se refiere este concepto, está violando el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, porque de alguna manera no está estableciendo tajantemente la definición de uno de los requisitos esenciales del impuesto, como es precisamente este, que incide en la determinación de la base correspondiente al impuesto al valor agregado; entonces, el proyecto, pues de una manera creo yo muy clara, nos está estableciendo y nos lleva de la mano, para poder analizar si se da o no esta violación al principio de legalidad tributaria, y por principio, bueno, nos establecen todas las tesis que de alguna manera ya este Pleno ha emitido en materia de legalidad tributaria, y nos dicen cuáles son las razones por las que consideran que necesariamente tienen que establecerse en ley, estos requisitos esenciales impuesto, precisamente para evitar que los impuestos sean establecidos bajo la arbitrariedad de la autoridad administrativa que se encuentran perfectamente determinados en ley, que no se cobren a título particular, es decir, que exista la certeza jurídica de que estamos contribuyendo al gasto público precisamente por impuestos establecidos y determinados por el legislador.

Entonces, sobre esta base lo que se quiere determinar en el proyecto es si existe o no violación al principio de legalidad tributaria al no establecer la Ley del Impuesto al Valor Agregado una definición del concepto “no objeto”, no objeto para efectos del acreditamiento. Yo coincido con lo dicho en algunos de los dictámenes en el sentido de que la Corte ya ha dicho de manera abundante que cuando no estamos estableciendo la definición de algo que no está comprendido, la idea fundamental es que no existe esa obligación por parte del Legislador de definir lo que no está, lo que no se considera como tal, y en eso yo coincido. Sin embargo, en el caso concreto esa definición del concepto “no objeto” sí incide de manera específica en la determinación del acreditamiento, porque se establece como un elemento más, un elemento más que se tiene que tomar en consideración para establecer un porcentaje de prorrato, y si se toma como un elemento más,

entonces sí se amerita la definición de ese elemento. Si simplemente nos quedáramos con la idea: El objeto del impuesto al valor agregado está perfectamente establecido y delimitado en el artículo 1° de la ley correspondiente, tan es así que nos dice: Están gravados los actos y actividades que se realizan en territorio nacional y que se refieran a estas actividades, es decir, a la enajenación, al arrendamiento, a la prestación de servicios (y hay otra más que se me escapa, son cuatro actividades que nos está gravando), entonces sería muy fácil decir: Si no está dentro de estas cuatro actividades, pues quiere decir que no es objeto de la Ley y por tanto por exclusión se entenderá que todo aquello pues no es objeto, con lo cual yo estaría de acuerdo, pero en el momento en que se incluye ese “no objeto” como concepto específico para determinar un factor de prorrateo, un porcentaje en factor de prorrateo, ya estamos convirtiéndolo en un concepto, en un concepto en el cual existe la necesidad -en mi opinión- de definirla. ¿Por qué? Porque forma parte del acreditamiento del impuesto, es decir, forma parte de uno de los elementos de prorrateo para poder determinar el acreditamiento del impuesto.

Se ha dicho ¿qué podríamos entender por “no objeto”? ¿Solamente lo que la ley no establece en estas cuatro posibilidades? No, en materia de I.V.A. yo creo que podemos pensar en diferentes situaciones que se dan en materia de “no objeto”. La primera de ellas -por supuesto la más sencilla y la más fácil- es decir: Por exclusión, por exclusión simple y sencillamente aquéllas que no se establecieron en los cuatro supuestos que se determinan en el artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Pero también tenemos “no objeto”, es decir, actividades “no objeto” que se encuentran establecidas específicamente en la ley. ¿Y cuáles son esas actividades? Un ejemplo de esto sería, por ejemplo, el artículo 8° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Este artículo 8° lo que nos está diciendo de alguna manera es que no se considera enajenación la transmisión de bienes por causa de muerte, ni la donación, creo que a eso se refirió el señor ministro Góngora en su dictamen. Nos dice concretamente: No se considera enajenación la transmisión de bienes por causa de muerte ni la donación. ¿Qué quiere esto decir? Bueno, que la enajenación sí está comprendida en los

cuatro factores que se establecen, o en las cuatro actividades que se establecen como gravadas por el impuesto al valor agregado, pero aquí nos está estableciendo la propia ley que, aun cuando se trate de una enajenación, en este caso concreto no se considera gravado por el impuesto. Entonces, aquí hay otra forma de “no objeto”, una forma establecida tajantemente por la Ley, y aquí ya tendríamos dos: La exclusión, aquella que se refiere al no establecimiento dentro de los supuestos que se establecen en el artículo 1º. Y ésta sería la segunda: El establecimiento específico a través de un artículo perfectamente determinado en el que dice: Aunque esta actividad es de las gravadas, en este caso concreto considero que no lo es. Entonces ahí nos está estableciendo tajantemente un “no objeto”. Y otro muy importante es la territorialidad, la territorialidad en el momento en que se nos dice: Bueno, cualquier acto que no se realice dentro del territorio nacional, también la Ley específicamente nos lo está determinando.

Ahora ¿por qué nos interesa la no definición del “no objeto”? Porque en un momento dado, se puede llegar incluso a confundir, y esto es lo que ocasionaría muchísimos problemas con la propia exención. Y yo creo que son conceptos totalmente diferentes, tenemos que distinguir entre lo que es la exención y lo que es el no objeto; la exención es aquel acto que está gravado por la ley, y que en un momento dado se llega a decir: estando gravado por la ley, te eximo del pago por esta o esta otra razón, y esto lo encontramos específicamente determinado en los artículos 9º., 15 y creo que 23 de la propia Ley del Impuesto al Valor Agregado. Sin embargo, el no objeto es diferente; y si el no objeto tiene un porcentaje específico para efectos de acreditamiento, pues por supuesto que sí incide en la determinación de la base del impuesto. Yo recuerdo que cuando se leyeron algunos de los dictámenes, eran dos las razones fundamentales que a mí me pusieron mucho a pensar, si debía o no considerarse que se violaba el principio de legalidad tributaria. El primero de ellos era, precisamente éste al que me he referido, de que si de alguna manera la no definición era realmente necesaria, yo creo que no es necesaria en términos generales, a menos que como en el caso concreto se convierta en un concepto definido por la ley, para poder establecer un porcentaje de prorrato en materia de

acreditamiento. Si esto incide precisamente en la determinación de ese porcentaje, en mi opinión sí se debe definir, porque de lo contrario, se deja prácticamente al particular en estado de indefensión.

Y la otra razón era: si realmente debía o no estimarse como uno de los elementos esenciales del tributo, se decía: hasta dónde el acreditamiento se puede o no estimar un elemento esencial del tributo, yo considero que sí es un elemento esencial del tributo, por supuesto que sí lo es, por qué razón, por la mecánica misma de cobro del impuesto al valor agregado. ¿Cuál es esa mecánica?, nosotros vendemos un bien, ese bien que forma parte a la mejor de una cadena productiva en la que va a pasar por diferentes manos hasta llegar a un consumidor final. En el momento en que nosotros realizamos la venta de ese bien, pues inmediatamente vamos a notar cuál es el impuesto al valor agregado que causa, por ser producto de una enajenación, y ahí ya tenemos un impuesto que se está determinando por esta razón, pero esta persona que está vendiendo el bien, a su vez adquiere otros bienes para poder llevar a cabo su actividad, y al adquirir esos bienes, tiene la posibilidad de trasladar, bueno, primero traslada ese impuesto que realiza con la venta, a quien en un momento dado está comprando ese bien. Y después, que en el momento en que va a realizar el pago a sus proveedores de los insumos necesarios para poder llevar a cabo su actividad productiva, también va a tener que pagar un I.V.A. Entonces, la diferencia que se da entre el I.V.A., trasladado y el I.V.A., que tiene que pagar a sus proveedores, es el I.V.A., acreditable, esa diferencia que se da entre esa resta, es el I.V.A., acreditable, y en el momento en que tengamos la resta realizada, vamos a tener la posibilidad de multiplicarla por la tasa correspondiente, y ahí estamos fijando y determinando hasta este momento el pago del impuesto; entonces, si para poder determinar este último acreditamiento necesitamos, en actividades identificadas y no identificadas, llevar a cabo un prorrateo con el factor que corresponda, pues evidentemente que sí incide la determinación de un no objeto en un elemento esencialísimo del impuesto, como es la determinación de la base, por qué, pues porque es hasta que acreditamos cuando tenemos

prácticamente completo el desarrollo o la mecánica del impuesto al valor agregado.

Otra de las cosas que decía el señor ministro Góngora Pimentel, es que duró muy poquito esta situación en la Ley del impuesto al valor agregado, porque en junio justamente el artículo fue derogado, o fue reformado, más bien, y eso es totalmente cierto. ¿Por qué fue reformado?, pues porque estaba mal, porque no establecía la definición correspondiente, y porque era evidente que sí incidía de manera específica y directa en la determinación de la base del impuesto. Por estas razones yo sí sigo considerando que el proyecto presentado y elaborado de manera acuciosa y correcta por la Comisión, pues sí avalaría mi voto hacia ese proyecto, y estaría de acuerdo con que sí viola el principio de legalidad tributaria. Gracias señor presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE EN FUNCIONES: Gracias a usted señora ministra. Todas las intervenciones que ha habido en este día, han sido interesantísimas, lástima, yo hecho de menos verdaderamente que no esté plenamente integrada la institución, porque si no yo creo que se podría votar perfectamente bien.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE EN FUNCIONES: Tiene la palabra el señor ministro don José Ramón Cossío.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Gracias señor presidente.

Yo iba justamente al tema que usted señala. Estamos en este momento 7 de los integrantes, como sabemos hay bastantes asuntos de este acreditamiento del I.V.A., de las actividades no objeto, perdón, y creo que se han ido construyendo ya matices muy particulares.

En este momento decía la señora ministra por ejemplo, que para ella este es un elemento, el acreditamiento sí es un elemento esencial, el proyecto dice que no. Me parece que ya estamos discutiendo cosas muy particulares, muy específicas en este sentido.

También se ha hablado, yo hice unos comentarios en la sesión anterior pidiendo algunas modificaciones; hoy el ministro Góngora tiene otras;

yo con toda franqueza viendo que estamos en este momento 7 ministros, que necesitamos 8 para constituir jurisprudencia y que estamos discutiendo matizaciones en estos asuntos listados que son nada menos que 14. Yo quisiera pedir con todo respeto, **QUE PUDIÉRAMOS APLAZAR LA VISTA DE ESTOS ASUNTOS**, verlos en la próxima sesión que tuviera este Tribunal Pleno, porque me parece que ya estamos discutiendo cuestiones muy finas; hemos ido profundizando mucho entre todos y creo que sí valdría la pena que estuviéramos todos para saber qué es lo que vamos ir dejando y qué es lo que vamos ir quitando en estos casos.

Sé que esto interrumpe la situación, creo que usted tiene toda la razón en el sentido de que prácticamente está decidido; pero sí me parece que esas matizaciones valdría la pena que estuviéramos todos para poder integrar en engrose proyectos de una forma más definida y esa sería la petición que muy respetuosamente le hago al Tribunal Pleno.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE EN FUNCIONES: Sí, señor ministro.

Es muy importante la intervención que ha tenido el señor ministro José Ramón Cossío, porque con un ministro que en este momento vote en contra, sea de un modo o de otro, ya no se integra la jurisprudencia que se trata de integrar para efecto de resolver cuando menos en este tema, porque son varios; viene otro que es muy importante, que es la materia del ajuste y también da mucho que pensar.

Quiero decir también, que con motivo de los dictámenes que se repartieron, la Comisión repartió uno muy interesante también que a mí me hizo reflexionar y posiblemente cambié yo de la opinión que había emitido al respecto. Pero como dice don José Ramón, no estamos integrados totalmente para resolver un asunto de tanta trascendencia como es éste.

Me ha pedido la palabra el señor ministro don Juan Silva Meza, ¿considera usted pertinente?

Adelante.

SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA: Sí, señor presidente por lo siguiente.

Porque precisamente mi comentario se inscribe precisamente en esta temática que están señalando el ministro José Ramón Cossío y usted ahora señor presidente, y era relacionado precisamente con los argumentos de refuerzo, así los llamaron del proyecto que estamos analizando; hemos recibido todos unas consideraciones novedosas que efectivamente vienen a reforzar este tema de las actividades no objeto relacionadas con el principio de legalidad, se hacen cargo de algunas cuestiones que sí ameritan un tratamiento y desde mi punto de vista personal las comparto, pero sí ameritan en el detalle hacernos cargo de ellas y repercuten en todos los asuntos.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE EN FUNCIONES: Absolutamente.

SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA: Repercuten en todos. Yo estaría totalmente de acuerdo con la propuesta que se ha hecho en tanto que sí efectivamente son asuntos de tal trascendencia, de la cual habrán de derivarse tesis que continuarán inclusive en la construcción que venimos haciendo.

Recuerdan los señores ministros la Contradicción de Tesis de hace unas semanas, en relación con seguir construyendo el principio de legalidad en materia tributaria, el analizar el principio de reserva de ley en materia tributaria se inscriben en lo mismo, es totalmente pertinente la decisión que se pueda tomar en el sentido de aplazarlos.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE EN FUNCIONES: Sí. Por tanto, creo que son prudentes las voces que piden que se suspenda esta sesión, para que se continúe en la próxima. Les ruego señores ministros, que no se retiren porque hay un asunto importante que debe tratarse en sesión privada, para la cual cito dentro de diez minutos. Esta sesión se levanta.

(CONCLUYÓ LA SESIÓN A LAS 12:05 HORAS.)