

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 3 DE AGOSTO DE DOS MIL SEIS.

SECRETARÍA GENERAL DE ACUERDOS

1

NÚMERO	ASUNTO	IDENTIFICACIÓN, DEBATE Y RESOLUCIÓN. PÁGINAS.
197/2006	<p>ORDINARIA OFICIAL 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>	3 A 58.

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 TRES DE AGOSTO DE DOS MIL SEIS.

A S I S T E N C I A :

**PRESIDENTE: SEÑOR MINISTRO:
MARIANO AZUELA GÜITRÓN.**

SEÑORES MINISTROS:

**SERGIO SALVADOR AGUIRRE ANGUIANO.
JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ.
MARGARITA BEATRIZ LUNA RAMOS.
JUAN DÍAZ ROMERO.
GENARO DAVID GÓNGORA PIMENTEL.
JOSÉ DE JESÚS GUDIÑO PELAYO.
GUILLERMO I. ORTIZ MAYAGOITIA.
SERGIO ARMANDO VALLS HERNÁNDEZ.
OLGA MA. DEL CARMEN SÁNCHEZ
CORDERO.
JUAN N. SILVA MEZA.**

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

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Se abre la sesión.

Señor secretario, sírvase dar cuenta con los asuntos listados para el día de hoy.

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

Se somete a la consideración de los señores ministros los proyectos de las actas relativas a las sesiones públicas números 70, 71 y 72 ordinaria, solemne de clausura y solemne de apertura, celebradas respectivamente el jueves seis, el viernes catorce de julio, y el martes primero de agosto en curso.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: A consideración del Pleno las actas con las que ha dado cuenta el señor secretario.

Consulto si en votación económica se aprueban.

(VOTACIÓN)

APROBADAS.

Continúe dando cuenta señor secretario.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Sí señor presidente.

AMPARO EN REVISIÓN NÚMERO 197/2006. PROMOVIDO POR OPERADORA VIPS, SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA DE CAPITAL VARIABLE, 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 PRIMERO DE DICIEMBRE DE DOS MIL CUATRO.

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), PUNTO 3, DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, REFORMADO EN DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, EL PRIMERO DE DICIEMBRE DE DOS MIL CUATRO, RESPECTO DE LA PORCIÓN 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: A consideración del Pleno esta ponencia.

Tiene la palabra la ministra Olga Sánchez Cordero.

SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO: Señor ministro presidente, señoras y señores ministros, muchas gracias.

Bueno, yo quiero decirles que como estuve en la Comisión de Receso, tuve la oportunidad de reflexionar sobre el tema que el día de hoy se ha planteado ante este Tribunal Pleno.

Quisiera como cuestión previa y con la venia de todos ustedes, si me dilato un poco en mi intervención, quisiera como cuestión previa, hacer de veras una felicitación al trabajo desarrollado por los miembros de la Comisión.

Ahora bien, después de escuchar atentamente las intervenciones y de leerlas en la versión taquigráfica, las intervenciones de los señores ministros que me antecedieron en el uso de la palabra en ese tema, advierto que la problemática de fondo en este asunto, se centra en una parte del artículo reclamado donde se lee lo siguiente: "Actividades que no sean objeto del impuesto que establece esta ley". El fragmento normativo anterior se contiene en el artículo 4º, fracción II, incisos c) y d), punto 3, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, reformado por decreto publicado el primero de diciembre de dos mil cuatro.

Específicamente se trata de dilucidar si dicho elemento normativo resulta violatorio de la garantía de legalidad tributaria, por generar incertidumbre sobre su aplicación en el ánimo del contribuyente promedio, así se propone en el proyecto; o bien, si dicho precepto es apegado a la Constitución Federal por tratarse de un concepto jurídico indeterminado, y en consecuencia, no existe violación alguna al principio de legalidad tributaria.

Sin embargo, con independencia de la temática de fondo, en esta que es mi primera intervención, quisiera solicitar a la señora y a los señores ministros, que si no tienen inconveniente se regresara un poco en el avance que se tiene en el estudio de este asunto y quisiera pedirles que

se analice la procedencia del juicio de amparo, pues me parece que existen razones que provocan la necesidad de revisar este aspecto.

En este orden de ideas, quisiera dividir esta intervención en tres partes; en una primera, quisiera hacer una exposición de las razones por las que considero necesario revisar la procedencia es este juicio de amparo; en una segunda parte, quisiera exponerles los motivos por los que considero se actualiza la improcedencia del juicio y que en resumidas cuentas, pueden ser las siguientes:

Primero.- Hay prueba pericial insuficiente para acreditar el interés jurídico.

Segundo.- Dadas las características de ley y considerando el contexto de la institución en análisis, hay una falta de interés jurídico en la quejosa, en virtud de que este aspecto jurídicamente, sólo puede surgir hasta que la autoridad tributaria ejerza sus facultades de comprobación y

Tercero.- Creo que existe una imposibilidad material para concretar los efectos de una sentencia concesoria.

Más adelante, haré el detalle de cada uno de estos motivos de inejecitabilidad de la acción de amparo. Finalmente, en la tercera parte y con independencia de que este Pleno considere que el amparo resulta procedente o no, de cualquier manera creo que en el fondo del asunto existen razones para estimar que la porción normativa en debate, constituye un concepto jurídico indeterminado y en consecuencia, en mi opinión, en el fondo, debería negarse el amparo porque esta clase de conceptos, no son violatorios de la garantía de legalidad tributaria; razones por las cuales en mi opinión, debe analizarse la procedencia del juicio en este asunto.

Como cuestión previa, debe asimilarse que cuando un Tribunal Colegiado de Circuito, toma conocimiento de un asunto en segunda instancia, que es de la competencia originaria de este Alto Tribunal, en aplicación del Acuerdo 5/2001, lo resuelto por dicho órgano

jurisdiccional, representa cosa juzgada y por tanto, esas decisiones ya no podrían ser abordadas de nueva cuenta por la Suprema Corte; en estos casos, se estará ante una decisión inmutable, así se ha reconocido en diversas tesis, concretamente en ésta, una de la Primera Sala que dice que: **“REVISIÓN EN AMPARO INDIRECTO. LA RESOLUCIÓN DICTADA POR LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO EN LA SEGUNDA INSTANCIA CONFORME AL ACUERDO PLENARIO 5/2001, CONSTITUYE UNA DECISIÓN DEFINITIVA”**.

También se ha reconocido que por regla general, el análisis sobre la improcedencia del juicio en amparo contra leyes federales, representa un aspecto que de conformidad con lo dispuesto en el Acuerdo Plenario 5/2001, corresponde conocerlo al Tribunal Colegiado de Circuito, incluso se ha resuelto que si por alguna razón apareciera una nueva, o una causa de improcedencia que no fue analizada, entonces debe devolverse el expediente al Tribunal Colegiado de Circuito, para que proceda a realizar el estudio correspondiente y esto nos lo ilustra la tesis ya de jurisprudencia de la Segunda Sala, en donde se dice que:

“REVISIÓN EN AMPARO INDIRECTO.- La Suprema Corte de Justicia de la Nación, está facultada para devolver los autos a los Tribunales Colegiados de Circuito, cuando advierta que no fue estudiada alguna causa de improcedencia planteada por las partes” es una interpretación en referencia al acuerdo plenario 5/2001. Esta tesis fue por unanimidad de votos por supuesto y ésta es de jurisprudencia aprobada en el año 2005, por la Segunda Sala. Sin embargo, en nuestra opinión, todo lo anterior admite excepciones, pues aun cuando el Alto Tribunal al avocarse al estudio de los temas de su competencia originaria, advierta que el Tribunal Colegiado de Circuito, incurrió en alguna incongruencia, ésta deberá ser corregida de oficio en la inteligencia de que esto no implica revocar lo resuelto por ellos, sino que se trata de fijar correctamente la litis en la última etapa de la segunda instancia a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada y evitar que subsistan errores que provocaría pronunciamientos incongruentes que dejarían a las partes en estado de indefensión, este criterio también se contiene en la siguiente tesis de jurisprudencia de la Primera Sala del año 2005, en

donde se establece que **“SENTENCIAS DICTADAS POR LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO**. En aplicación del acuerdo plenario 5/2001, la Suprema corte de Justicia de la Nación, al conocer de los asuntos en los que se les reservó jurisdicción, debe reparar las incongruencias que advierta en aquéllas” en este orden o en el orden expuesto, se considera que en este caso existen incongruencias al momento de que en nuestra opinión, existen aspectos de improcedencia que necesariamente debieron ser analizados por el Tribunal Colegiado de Circuito, incluso de oficio, pero finalmente dichos temas fueron omitidos, a pesar de que el Órgano Jurisdiccional, dadas las particularidades del caso, estaba jurídicamente obligado a emitir un pronunciamiento específico, es decir, la omisión de un estudio jurídicamente necesario y hasta obligatorio, me parece que debe ser considerado como una incongruencia, las razones por las cuales se estima que el Tribunal Colegiado de Circuito, debió abordar el estudio oficioso de la improcedencia del juicio, por falta de interés jurídico y por la imposibilidad de concretar los efectos de la sentencia de amparo, son en nuestra opinión las siguientes: respecto de la falta de interés jurídico existen dos aspectos que me parece debieron analizarse.

A.- El primero, es la falta de interés jurídico por prueba insuficiente, pues los recibos electrónicos de pago y la pericial contable ofrecidos, no acreditan el acto de aplicación de la norma controvertida y.

Segundo.- El segundo es que la falta de interés jurídico por virtud de la naturaleza de la norma reclamada, pues de acuerdo con las características o las características de esta Ley combatida, el agravio para efectos del amparo, solamente puede surgir hasta que la autoridad ejerza en perjuicio del contribuyente, sus facultades de comprobación y/o de determinación, en efecto, existe jurisprudencia de la Segunda Sala en este sentido, tratándose del sistema del acreditamiento del impuesto al valor agregado, dadas las dificultades que entraña el estudio de estos temas y

Tercero.- Con el objeto de que los quejosos acrediten suficientemente su interés jurídico, por tener ellos la carga de la prueba de este aspecto.

Es necesario entonces, que la afectación que produce el acto legislativo reclamado, se pruebe mediante el desahogo de un medio que genere absoluta certeza al órgano de control constitucional, en cuanto a que el impuesto reportado como acreditable en la respectiva declaración, fue específicamente calculado al tenor del particular sistema que se controvierte, esa prueba, en términos idóneos debe ser la pericial contable.

La jurisprudencia a que hace referencia es esta de este rubro, de la Segunda Sala: “**VALOR AGREGADO**. La aplicación del sistema de acreditamiento establecido en el artículo 4º, fracción I, párrafo cuarto de la Ley del Impuesto relativo, no se acredita por sí sola, con la declaración provisional de pago”. Esta es una jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia, respecto del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de noventa y ocho, esta jurisprudencia es de dos mil, y en lo que me gustaría resaltar, es por tanto, dentro del cuerpo de esta jurisprudencia: siendo indispensable el acreditar fehacientemente que la respectiva hipótesis jurídica se concretó expresa o implícitamente en perjuicio del contribuyente quejoso, lo que no puede derivar de presunciones, sino en todo caso del contenido del supuesto acto de aplicación, para comprobar la aplicación del específico sistema de acreditamiento.

Resulta necesario pues, el desahogo de un medio de prueba que genere certeza al órgano de control constitucional, en cuanto a que el impuesto reportado como acreditable en la respectiva declaración, fue calculado al tenor de ese particular sistema y no conforme al sistema general.

¡Pues bien! Creo que la sola existencia de esta jurisprudencia, es suficiente o era suficiente para que tanto el juez de Distrito, como el Tribunal Colegiado de Circuito, hubieran tenido que avocarse al análisis pormenorizado de las pruebas referidas al acto concreto de aplicación de la regla de acreditamiento impugnado; sin embargo, a pesar de existir esta jurisprudencia obligatoria, en términos del artículo 192 de la Ley de Amparo, lo cierto es que ni la juez de Distrito, ni el Tribunal Colegiado,

efectuaron consideración alguna sobre la prueba del acto de aplicación específico, en perjuicio de la quejosa, de la particular especie de acreditamiento que fue reclamado; ante esta situación, surge la disyuntiva en cuanto a determinar si el expediente debe regresar o debería regresar al Tribunal Colegiado de Circuito, para que este se avoque al estudio de la improcedencia emitido, con las dificultades que por tiempo esto representa, o bien, que en asunción de su competencia originaria y con el objeto de no conculcar la garantía de justicia pronta, este Pleno, proceda al estudio de dicho aspecto, en nuestra opinión, indebidamente omitido, asumiendo esta competencia originaria.

Cabe señalar que no se estaría revocando nada de lo resuelto por el Tribunal Colegiado, al abrir la segunda instancia, insisto, sólo se abordan aspectos omitidos, porque si bien ustedes pueden revisar las sentencias, tanto del juez, como del Tribunal Colegiado, hacen un estudio y no arriban a ninguna conclusión, en relación específicamente a este tema.

La conclusión no está abordándose, o sea, no hay un pronunciamiento de todo el estudio que se hace para abordar a una conclusión, se hace el estudio, pero no se aborda la conclusión específica.

Exposición de las causas de improcedencia, la falta de interés jurídico en virtud de que la prueba pericial contable resulta insuficiente; pero no sé, señor ministro presidente, si podríamos discutir lo que hasta en este momento he planteado o si, nos vamos ya a la falta de interés jurídico en la siguiente exposición.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Habiendo planteado la ministra Sánchez Cordero, la posibilidad de hacer el análisis de la cuestión de improcedencia como ella lo ha ido mencionando en su argumentación, pues como que tendría definida esa situación, primero; si es el caso de volver a este tema de improcedencia, en caso afirmativo entrar al debate, y si esto llegara a superarse, continuar con el análisis de las cuestiones de fondo, relativas a la inconstitucionalidad que se plantea.

Consulta al Pleno, si alguna o alguno de los ministros desean hacer uso de la palabra en relación con este tema, sobre la posibilidad de volvernos a plantear lo relacionado con la improcedencia.

Ministro Ortiz Mayagoitia tiene la palabra.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Gracias señor presidente, con todo respeto para la señora ministra que acaba de hacer uso de la palabra, mi opinión personal es que no debemos volver a discutir temas de procedencia, tuvimos antes de iniciar el estudio de fondo un importante pronunciamiento sobre la naturaleza de los preceptos, si son o no autoaplicativos, y sustentamos la Tesis ahora de jurisprudencia, de que como todos estos artículos constituyen un sistema del impuesto, revisten el carácter de auto aplicativos, y no debemos esperar que se demuestre un acto concreto de aplicación; pero además, es muy importante destacar que basta la condición de sujeto del impuesto del I.V.A., para que a partir de esta situación jurídica, se tenga derecho a impugnar todo lo relativo al acreditamiento, aun cuando no haya actos de aplicación; máxime si los argumentos tienen que ver de manera muy directa con el texto de la Ley, se aduce violación al principio de legalidad por la introducción de un concepto ininteligible desde el punto de vista de los promoventes, no se requiere un acto concreto de aplicación, porque la verdad es que el artículo 4º, fracción II, que examinamos, concede un derecho que es inherente al impuesto del I.V.A., el de acreditamiento, y al permitir tomar este derecho, establece una serie de condiciones que se tornan obligaciones fiscales para los causantes; el examen de estas obligaciones fiscales, el interés jurídico para mí, queda demostrado con la sola condición de causante del impuesto del I.V.A., como ya tenemos la jurisprudencia de que son normas autoaplicativas, parece desde mi punto de vista innecesario ocuparnos, si debe haber un acto de aplicación, si debe haber una prueba contable o pericial contable que determine o no la aplicabilidad, la factibilidad del sistema, esto en todo caso tendrá que ver con el análisis de fondo de la norma; es mi opinión señores ministros.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Continúa en el uso de la palabra el señor ministro José Ramón Cossío.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Gracias señor presidente, muy en la línea del ministro Ortiz Mayagoitia, yo pensaba, tomaba aquí unas notas, a mí me basta que se haya causado el I.V.A., y que hubiera efectuado el acreditamiento del I.V.A., pagado a sus proveedores, para reconocerles interés jurídico suficiente para acudir al juicio de amparo, pues la eventual afectación que se nos propone, se somete el reconocimiento del interés jurídico, en todo caso se daría sobre el impuesto ya pagado a los proveedores, y ya acreditado en una declaración y no sobre algún impuesto adicional que debería haberse causado y trasladado a los clientes; creo que desde el momento, como lo decía muy bien el ministro Ortiz Mayagoitia, ya hace varias semanas que definimos el problema de la autoaplicatividad de este precepto, este interesante tema que señala la ministra Sánchez Cordero, quedó definido, y yo no vería porque ahora bajo un sistema de autoaplicación, donde están dándose estas consideraciones de acreditamiento que señalo, tendríamos que volver a analizar esta condición de prueba.

Yo recuerdo algunas discusiones en la Octava Época sobre el impuesto de nóminas donde se generaban estas condiciones de aplicación y sí me parece que resultaría excesivamente restrictivo del acceso a la justicia estar solicitando dentro de un sistema de normas autoaplicativas la acreditación puntual y caso por caso de una afectación, al menos en principio, a través de una prueba contable; creo que estaríamos -en ese sentido yo por eso no compartí el proyecto- yendo a una condición de restricción en el acceso. Me parece que con las características generales de la autoaplicatividad es suficiente para superar este interesante problema y seguir en la discusión del fondo, señor presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos, tiene la palabra.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Gracias, señor presidente.

Sí, también un poco en la línea de los dos señores ministros que me han precedido en el uso de la palabra. Sí, efectivamente, ya se definió el carácter de ley autoaplicativa, pero independientemente de esto, revisando ahorita los expedientes, la juez de Distrito sí se hizo cargo de la causa de improcedencia relativa a la falta de interés jurídico. Como bien lo dijo la señora ministra, no lo hizo en el sentido en el que ella menciona, pero la causal está estudiada. El Tribunal Colegiado tengo a la mano también la sentencia y también se hace cargo del problema de interés jurídico y no hay agravio expreso en el sentido que nos diera a nosotros la oportunidad de analizar este problema, porque de lo contrario no podríamos manejarlo creo yo como incongruencia, porque no hay una incongruencia en que no se haya analizado, se estudió la causal de la manera en que el juez de Distrito la advirtió. El Tribunal Colegiado también analizó la causal y dijo que había interés jurídico plenamente justificado. Todavía posteriormente el Pleno de la Suprema Corte definió el carácter de la Ley y se dijo que era susceptible de impugnarla desde el punto de vista autoaplicativo y tenemos una tesis, además, del Pleno que supera un poco el criterio que mencionaba la señora ministra expresado por la Segunda Sala. La tesis del Pleno lo que nos está diciendo es que sí es factible a través de los recibos, y la tengo a la mano. Es: "Valor agregado.- Interés jurídico para impugnar el sistema de acreditamiento establecido en el artículo 4º, fracción I de la Ley del Impuesto relativo.- Se puede acreditar con la declaración provisional que ubiquen en sus supuestos a la quejosa, decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho."

Entonces, la tesis que se había emitido anteriormente por la Segunda Sala en el sentido de que establecía el tema de duda de procedencia de interés jurídico en este aspecto, también está superado.

Y, por otro lado, en los asuntos que ahorita tengo a la mano, veo que como prueba de acreditamiento de interés jurídico tenemos los recibos electrónicos y tenemos las pruebas periciales, que incluso la Comisión

hizo el favor de repartirnos a cada uno de nosotros de manera específica la pura prueba pericial donde específicamente se está determinando que las empresas a que se refiere este paquete que en este momento estamos analizando están relacionadas con actividades gravadas y con actividades no gravadas.

Entonces pues yo creo que con esto sería más que suficiente para tener por acreditado el interés jurídico.

Gracias, señor presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Ministra Sánchez Cordero.

SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO: No insistiré, pero tuve la oportunidad de revisar también los expedientes. Si bien está estudiado tanto con la juez de Distrito como en el Tribunal Colegiado de Circuito, no se arriba a conclusión y viene el agravio de la autoridad responsable, precisamente en los términos en que yo acabo de mencionar. Si bien está estudiado, pero no se concluye, no se hace un pronunciamiento, aun cuando viene el estudio, y esto sí lo estuve analizando en este periodo de receso. Eso por una parte. Les digo, no insistiré.

En segundo lugar, lo que estamos analizando son las actividades no objeto, esto es el tema de nosotros. Entonces por eso esta exposición. Y en relación a lo que decía la ministra de que no hay agravio, sí hay agravio de la autoridad responsable cuando viene, porque la juez de Distrito concede el amparo en razón del proceso legislativo, si mal no recuerdo, no entra al estudio de conceptos indeterminados, sino simplemente lo hace precisamente en razón del proceso legislativo, y lo que estamos analizando aquí, son actividades, no objeto. Pero bueno, no insistiré, presidente. Gracias.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Habiéndose discutido el tema, señor secretario, tome la votación, si se examina lo relacionado con la improcedencia, o por el contrario, seguimos adelante.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Sí señor.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Para mí no debe examinarse, ya se vio que es norma autoaplicativa, y el sistema así lo determina.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: En los mismos términos.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: En los mismos términos. Estaré tratando de revisar si hay agravio, porque si así fuera, yo creo que sí tendríamos la obligación de analizarlo, pero no hay. Si cuando termine la votación lo encuentro, con mucho gusto les informo, pero aquí tengo el expediente a la mano.

SEÑOR MINISTRO DÍAZ ROMERO: Así como he visto el cambio de impresiones, creo que no se justifica el estudio de esta causal específica de improcedencia, porque, yo recuerdo un caso muy parecido a aquél que tomamos con motivo de este tipo de asuntos, que son muchísimos, creo que son cientos de asuntos los que hay, y se inclinó porque se tomara la determinación de que se consideraran como autoaplicativos en general. Digo que esto tiene que ver con un precedente sobre el impuesto al activo de las empresas; recordarán los señores ministros que en el activo de las empresas hay varios grupos de causantes, fundamentalmente son los empresarios, pero también están las asociaciones civiles que tenían determinado tipo de actividades empresariales, pocas en realidad. También está otro tipo de otro grupo de causantes en el impuesto al activo, que son los arrendadores, y en fin, y para cada uno de ellos se establecen reglas específicas. La Corte se vio en el problema de decir y de decidir qué hacer cuando se venían impugnando artículos que no correspondían al grupo relativo, por ejemplo, venía un arrendador, y estaba impugnando artículos que se referían propiamente a empresarios, entonces se tomó el criterio, y debe estar por allá como por mil novecientos noventa, más o menos, en donde se dijo: si estás demostrando que eres empresario, automáticamente puedes impugnar en forma autoaplicativa todo lo que se refiere a los artículos que se refieren a los empresarios; y lo mismo para los

arrendadores; y lo mismo para las asociaciones civiles que toman algunas determinaciones de carácter empresarial. De ese modo hay precedentes que vienen, de alguna manera a justificar lo último que se tomó en consideración para tomar en cuenta todos estos asuntos como autoaplicativos, máxime que como se ha venido diciendo, el problema del acreditamiento es propio de la mecánica del impuesto, es decir, todo el que es causante del impuesto al valor agregado, de lejos o de cerca tiene que ver con el acreditamiento, y de esa manera pues está íntimamente ligado. Creo yo que, pues con todo respeto para la importante precisión que hace la señora ministra Sánchez Cordero, me inclino porque no se estudie en este momento.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Continúe tomando la votación señor secretario.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Sí señor presidente.

SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL: En el mismo sentido.

SEÑOR MINISTRO GUDIÑO PELAYO: En el mismo sentido.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: En el mismo sentido.

SEÑOR MINISTRO VALLS HERNÁNDEZ: Igual.

SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO: No, pues me sumo ante la arrolladora votación.

SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA: También igual.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE AZUELA GÜITRÓN: Igual.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor ministro presidente, hay unanimidad de 11 votos en el sentido de no estudiar la causal relacionada con el interés jurídico.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Bien. Continúa el asunto a discusión.

Señor ministro Góngora Pimentel, tiene la palabra.

SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL: Gracias presidente.

Quisiera retomar la opinión que hice valer en la última sesión, en la que se discutieron los asuntos que ahora se someten a la consideración del Tribunal Pleno.

Señalé y lo reitero ahora, que me parece conveniente realizar una precisión en torno a la ambigüedad planteada, en cuanto al concepto de actividades; no objeto, al respecto estimo, tal como lo había señalado anteriormente, 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, una definición de las actividades no objeto resulta insuficiente para efecto de lograr 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 puede encontrarse delimitado por exclusión, como lo hemos dicho antes, existen elementos adicionales que permiten analizar el grado de certeza que genera el precepto impugnado; para ello se tienen 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; en este sentido argumenté, que la falta de delimitación de este último concepto es lo que genera la incertidumbre, que me parece torna inconstitucional el artículo combatido, ya que aun cuando se pudiera apelar al sentido común 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 actividades 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 de 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, existen actividades no objeto, que tiene relación con la mecánica del acreditamiento, puesto que 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., resulta lógico que se tomen en cuenta para efecto de disminuir el monto acreditable; en virtud de lo anterior, considero que se debe conceder el amparo a las quejas, tal como lo propone el proyecto, elaborado por la Comisión, pero por las razones anteriores, esto es, debido a que el precepto que se impugna, resulta violatorio de la garantía de legalidad tributaria, por no generar certeza jurídica al contribuyente, al no establecer el valor de las actividades no objeto, y también considero, que ante la falta de precisión de dicho elemento, no se puede realizar el estudio de proporcionalidad, ya que al no tener certeza sobre qué actividades deben incluirse para efecto de reducir el monto acreditable del impuesto, no es posible analizar, si la inclusión de dichos elementos afecta la proporcionalidad del tributo. Por otra parte, también señalé que me parece importante precisar que el acreditamiento, no constituye únicamente un fin extrafiscal, que tiene por objeto evitar el efecto en cascada, sino que forma parte esencial de la mecánica del impuesto al valor agregado, y permite que el impuesto recaiga sobre la riqueza que se manifiesta al

efectuar el consumo final en una cadena; en relación con el tema del acreditamiento del impuesto, en la última sesión, en la que se discutieron estos asuntos, se realizaron varias observaciones por los señores ministros, en torno a su naturaleza, y al respecto quiero comentar lo siguiente:

Me parece importante destacar, que el acreditamiento no es una figura que incida sobre la base del impuesto al valor agregado, ya que para llevar a cabo el acreditamiento, se requiere que exista un monto determinado del impuesto causado, y además, que exista un monto determinado, trasladado al contribuyente, lo que presupone la integración de los elementos esenciales de la contribución, tanto en el momento en el que se causa, como en el momento en el que se traslada, es decir, el acreditamiento solamente se puede efectuar, una vez que la tasa ha sido aplicada a la base gravable, por lo que no puede afectar ésta última, no obstante lo anterior, el acreditamiento tiene una fundamental importancia para efecto de cumplir con la proporcionalidad del impuesto, estas evidencias, si se toman en consideración los siguientes aspectos:

Primero. Que se trata de un impuesto indirecto, en virtud del cual existe una traslación de la carga tributaria al consumidor, lo que implica a su vez, que el gravamen recae materialmente sobre el consumo, es decir, sobre la riqueza del consumidor, destinada a la adquisición de ciertos bienes o servicios.

Segundo. Al tratarse de un impuesto indirecto, la apreciación de la riqueza gravada para efecto de respetar la garantía de proporcionalidad tributaria, no se puede efectuar, tomando en consideración exclusivamente la condición del causante del impuesto, y tampoco se tiene una referencia precisa de la capacidad contributiva del sujeto incidido, por lo que se debe atender, además, a la naturaleza del impuesto y la finalidad que se persigue, para efecto de que dicha contribución resulte proporcional.

Tercero. Al no existir una referencia precisa de la capacidad contributiva del sujeto incidido, y siendo insuficientes los elementos que se pueden apreciar del sujeto pasivo de la contribución, el impuesto recae sobre el valor agregado en cada etapa de la producción, comercialización o cualquier otra cadena, para efecto de la fijación del quantum de la obligación tributaria que materialmente recae sobre la riqueza destinada al consumo.

Por otra parte, el legislador al sustituir el impuesto sobre ingresos mercantiles con el impuesto al valor agregado, pretendió la eliminación del efecto económico denominado impuesto en cascada, en virtud del cual, la acumulación de los impuestos causados en cada etapa de la cadena correspondiente se reflejaba mediante el incremento del precio en el consumidor; tomando en cuenta los anteriores puntos, en mi opinión, en relación con el objeto del I.V.A., así como con la figura jurídica del acreditamiento, resulta lógico concluir lo siguiente: Primero. El I.V.A., grava el valor agregado en cada etapa de una determinada cadena productiva o de comercialización para efecto de determinar el quantum de la obligación aun cuando el objeto gravable del impuesto lo constituya materialmente el consumo y. Segundo. El acreditamiento es una figura que permite la consecución de la finalidad del I.V.A., respetando la proporcionalidad del impuesto, el cual debe recaer sobre la riqueza destinada al consumo final, por ello, el acreditamiento permite que los consumidores intermedios no sean gravados como si su consumo fuera el final, es decir, permite reconocer que la riqueza destinada a la adquisición de ciertos bienes o servicios no es la que pretende gravar el impuesto sino la que se efectúa al final de una determinada cadena productiva o de comercialización; por tanto, sí considero que debe concederse el amparo a las quejosos como lo propone el proyecto hecho por la Comisión con tan buenos lineamientos y tal vez incluir estas razones modificando en cierta medida las razones del proyecto, gracias presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Tiene la palabra el señor ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO DÍAZ ROMERO: Gracias señor presidente. Bueno, estamos regresando al estudio del fondo y ya se había adelantado bastante en sesiones pasadas, quiero adelantar que a través de esta nota informativa que estoy repartiendo a ustedes hago referencia a las últimas formas que nos presenta la Comisión, magníficas por supuesto, recordarán ustedes que allá por el mes de julio, por doce o diez de julio más o menos, nos repartieron un alcance que trata de tomar en consideración algunas observaciones que se hicieron por parte de diferentes ministros, especialmente en lo que se refiere a una nota que yo presenté, quiero adelantar que yo estoy, después de haberlo reflexionado, cambiando impresiones con los secretarios de la ponencia, vengo en favor de conceder el amparo de una manera muy cercana a la que establece el señor ministro Góngora, que en la primera intervención lo presentó de un modo y ahora de una manera un poco diferente pero llegando a la misma conclusión, si ustedes me permiten voy a darle lectura a esto que les he repartido en el entendido de que es un asunto difícil, tan difícil que ha habido diferentes puntos de vista pero cada uno de nosotros creo que ha puesto de su parte algo para tratar de sacar este asunto de la mejor manera posible.

En sesiones pasadas los integrantes de la Comisión nos entregaron un complemento del proyecto que estamos analizando, aunque en verdad se trata de varias observaciones al dictamen que presenté. Sólo quiero manifestar que ahora se nos plantean cuestiones que no están en el proyecto, incluso se hace alusión a aspectos que comentó el señor ministro Góngora Pimentel; pero cabe recordar que en su dictamen no estuvo de acuerdo en que se concediera la protección constitucional o incluirse en la proporción acreditable a las actividades no objeto, sino porque en la Ley del Impuesto al Valor Agregado no se define cuál va a ser el valor de esas actividades no objeto, que es una cuestión diversa de la que originalmente nos presentó la Comisión.

En mi dictamen hice varias observaciones formales que en realidad considero importantes, a saber:

Primero.- El acreditamiento forma parte de la mecánica del tributo y atiende a su naturaleza de impuesto plurifásico sin efecto cascada, pero adelanto, si bien es cierto que forma parte de la mecánica del tributo, yo estimo que no, no forma parte, no tiene que ver con la base del tributo. Sobre este punto, la Comisión insiste en que tiene relación con la base del impuesto al valor agregado, citando el artículo 1º, de la Ley relativa, que únicamente demuestra, curiosamente, que el acreditamiento no forma parte de la base.

Lo anterior, de acuerdo con las consideraciones que presenté en mi dictamen, que me permito reproducir para mayor ilustración. Los elementos esenciales de esa contribución, así como su hecho imponible, quedaron descritos perfectamente en el dictamen de la Cámara de Diputados presentado el ocho de diciembre de mil novecientos setenta y ocho, cuando se cambió el sistema que tenía el de Ingresos Mercantiles al actual, que evita el efecto en cascada.

El objeto de este impuesto, dijo la Cámara de Diputados en aquella ocasión, es la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, la concesión del uso o goce temporal de los bienes tangibles y la importación de bienes y servicios.

Son sujetos del impuesto, las personas físicas o morales y las unidades económicas que enajenen bienes, presten servicios, otorguen el uso o goce temporal de bienes o importen bienes o servicios. Por tanto, en principio, todas aquellas personas que realicen las actividades descritas son sujetos del impuesto, incluyendo la Federación, Distrito Federal, Estados, Municipios.

La base de este impuesto la constituye el valor total de los actos o actividades gravadas, incluyendo cualquier cantidad que se adicione por concepto de seguros, fletes, intereses y otros impuestos.

Se establece una sola tasa, bueno, se establecía, ahora ya hay varias.

Como puede apreciarse, se trata de un impuesto general al consumo que se aplica en todas las etapas del proceso de producción y distribución de bienes y servicios, incluyendo la importación.

De esa manera, la base de impuesto al valor agregado la constituye el valor total de los actos o actividades gravables, que es en realidad el precio en sí, como se robustece con los artículos 1º, 2º y 2º-A y otros de la Ley que se transcribe.

De acuerdo con lo expuesto, y estoy en la hoja cuatro, la base del impuesto al valor agregado, nada tiene que ver con el acreditamiento, pues la primera se integra por los citados valores a los que se les aplica la tasa y se obtiene el cálculo del tributo o el impuesto causado. Al aplicarle la tasa a la base se establece el impuesto causado, pero para determinar el impuesto final a pagar o a favor, se disminuyen las cantidades que le fueron trasladadas al contribuyente por concepto del impuesto al valor agregado, operación que se denomina en el ámbito fiscal como acreditamiento, que es una compensación en sentido amplio. Esa postura se corrobora con los artículos 1º, y 4º, que se transcriben. Entonces, -estoy en la página 5- Entonces, insisto en que el acreditamiento forma parte de la misma mecánica y naturaleza del impuesto al valor agregado, pero no significa que forme parte de la base de ese tributo, o que quede inmerso en ella, como lo destacué en el dictamen que presenté. Número 2.- En las nuevas observaciones que presenta la Comisión, se trata de robustecer que la inclusión de las actividades no objeto, sí vulnera el principio de legalidad tributaria, pero yo insisto en que no es un elemento ajeno para obtener la proporción, - como se dijo en el proyecto original cuando se analizó el tema relativo a la proporcionalidad- ya que tanto desde el punto de vista gramatical, como contable, la proporción se obtiene a partir de la suma de las partes de un todo, -en este caso de las actividades no objeto- al no poderse identificar el empleo de los bienes y servicios en la relación de actividades gravadas o no. -Y en esto, el dictamen de mi ponencia se acerca mucho al dictamen del señor ministro Góngora-. Lo expuesto no quiere decir que no esté de acuerdo en que pueda concederse el amparo, pues las razones que presentó el ministro Góngora Pimentel, a

mí me convencen, toda vez que los artículos 1º. A, fracción IV, 1º. B , 11, 12, 18, 18-A, 23 y 27 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establecen el valor de las actividades objeto del tributo, pero en el artículo 4º, fracción II, inciso c) y d), punto 3, de esta Ley, que es lo que se está determinando si es constitucional o no, no se define cuál va a ser el valor de las actividades no objeto, y éste es el vicio de inconstitucionalidad por violación al principio de legalidad, que me parece notorio.

En suma, estoy de acuerdo con el estudio de legalidad que se hace en el alcance que nos repartió la Comisión, pero, suplicaría, si es que al caso viene en forma correcta, que no se diga simplemente que el acreditamiento forma parte de la base, no, no forma parte de la base, la base se establece, y la base es el impuesto determinado, y después de que se determina, viene el acreditamiento, que es prácticamente en el fondo una compensación desde el punto de vista jurídico. Muchas gracias señor presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Tiene el uso de la palabra el señor ministro José Ramón Cossío.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Gracias señor presidente. Esta es la tercera ocasión que analizamos estos asuntos, yo sí desde el comienzo estuve por la idea de la inconstitucionalidad; se han planteado algunos argumentos bien interesantes a lo largo de estas sesiones que tienen básicamente que ver con mecánica del impuesto y el entendimientos que debemos hacer de ello, y esto adicionalmente tiene mucha relación con lo que señalaba en su primera intervención la ministra Sánchez Cordero, sobre el asunto de los conceptos jurídicos indeterminados, y si tiene esto o no afectación a principio de legalidad. Por estas razones, y como lo decía muy bien el ministro Díaz Romero, se trata de un asunto técnico, yo me voy a permitir leer una nota en la que estoy tratando de a partir de todas las intervenciones que se habían dado, de llegar a una conclusión que al menos me sirva a mí para entender el sentido de mi voto.

El valor agregado, es el valor que un productor o un prestador de servicios añaden a los insumos de su actividad antes de colocar en el mercado el nuevo o mejorado producto o servicio, esto es, productores o prestadores de servicios adquieren insumos, pagan salarios a los trabajadores a efecto de que trabajen en los mismos, y finalmente, cuando el producto final es enajenado, queda un margen de ganancia. Por ello, el impuesto al valor agregado se puede ver tanto como del lado de la sumatoria, salarios más ganancias, como de una sustracción, salidas menos entradas; valor agregado por tanto es igual a salarios más ganancias, y esto es igual a salidas menos entradas. Consecuentemente, una imposición sobre el valor agregado, puede atender a la adición del valor monetario de los factores que el contribuyente incorpora al producto o servicio, o bien, a la sustracción que se efectúe del valor del producto final, en la medida del valor de los insumos.

Internacionalmente, lo estuvimos buscando en la ponencia, hay 4 maneras distintas para imponer un gravamen sobre el valor agregado, atendiendo a la aplicación de la tasa, a efecto de determinar ese valor agregado.

En primer lugar, es un criterio de tasa, salarios más ganancias, conocido como el Método Contable o de Sumatoria Directa; segundo, la tasa, salarios, más tasas con ganancia, conocido como el Método de Sumatoria Indirecta, porque no se calcula el valor agregado en sí, sino el gravamen para cada uno de los componentes que agregan valor; el tercero, la tasa, salidas, menos entradas, es el Método de Sustracción Directa y el cuarto, salidas, menos tasas y entrada, es el Método de Sustracción Indirecta.

Si bien, estas cuatro posibilidades son las más populares, en México prácticamente se utiliza la cuarta, es decir el Método de Sustracción Indirecta; no calcula exactamente el valor agregado, es decir, no se aplica la tasa sobre el valor añadido, sino que se aplica a una tasa a cada uno de los componentes del valor agregado: entradas y salidas y

las resultantes obligaciones fiscales son restadas para obtener el impuesto final neto.

A qué se debe, nos preguntábamos, la popularidad de este método, a que gracias a él, se impone una obligación fiscal a la transacción realizada, lo que hacer superior al resto de las formas, pues facilita su fiscalización; si se utilizaran los métodos 1 y 2, que están basados en la contabilidad, sería necesario identificar las ganancias, toda vez que los contadores, normalmente no identifican las ventas de diferentes productos con las tasas que les corresponden y nunca distinguen insumos con sus correspondientes obligaciones fiscales, es claro que el único gravamen que podría imponerse usando estos métodos, sería el de la tasa única.

Por lo anterior, solamente el método indirecto cumple con los fines de practicidad, pues el impuesto puede ser calculado cada mes, cada período o cada año, según se establezca; asimismo, permite el cálculo más actualizado y el uso de una pluralidad de tasas en distintas situaciones; en México, el método utilizado para la determinación del gravamen es de este tipo, considerando que los causantes aplican la tasa al valor total de los actos o actividades que llevan a cabo y al monto así determinado, le sustraen la cantidad que corresponde al impuesto acreditable, es decir, la que resulte de aplicar la tasa al valor total de los insumos utilizados, enterando al fisco la diferencia; en la práctica, la imposición determinada, conforme al método descrito, efectivamente pesa sobre el valor agregado, no calcula dicho valor de manera numérica, en cambio, la tasa es aplicada por separado a los componentes del valor agregado por un lado, al valor de los actos o actividades realizados por el causante y por el otro, a través del impuesto acreditable al valor de los insumos, siendo el caso que el fisco percibe la diferencia entre ambos montos.

En este contexto, el acreditamiento y aquí yo me permito diferir de lo que se ha dicho en esta sesión, es una figura esencial al impuesto y al valor agregado, a fin de que no sea desnaturalizado y convertido en un impuesto al consumo al gasto en cascada, como lo fue el impuesto

sobre ingresos mercantiles; si bien el acreditamiento no puede ubicarse en la categoría tradicional de elemento esencial de la contribución, no por ello debemos menospreciar su importancia o apreciarlo como una simple forma de pago afín a la compensación, pues la debida configuración de dicho mecanismo, es lo que hace un auténtico impuesto que pesa sobre el valor agregado y adicionalmente es necesario para revisar la constitucionalidad del impuesto.

Esta es la parte que me interesa destacar, de negarse a los causantes la posibilidad de acreditar o si el acreditamiento contempla un factor de prorrateo diseñado de manera incorrecta, como acontece en mi opinión en los asuntos en estudio, se desvincula al objeto del impuesto con la base, pues una cantidad menor de acreditamiento, tiene como efecto que se tribute en una medida mayor al valor que efectivamente se agrega y por ende, que el impuesto sea de un monto superior al que correspondería en buena técnica impositiva.

Por lo demás, nos parece que este es el criterio que ha sostenido la Corte, como parámetro para juzgar la proporcionalidad de impuestos indirectos, tal como se desprende la tesis de la Segunda Sala, **“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS.”**

Un segundo punto que quisiera tratar es el concepto de lo no objeto y su carácter muy problemático para el diseño del impuesto; la Ley del I.V.A., define de manera afirmativa lo siguiente: “Actos gravados a la tasa del 0, del 10 ó del 15% y adicionalmente, Actos exentos los gravados causan impuestos; los exentos, aunque se enuncian como: no pagará el impuesto, no causan el impuesto. Entonces, nos preguntamos qué es lo no objeto si no es lo exento. En algún aspecto el problema parece relacionarse con la no sujeción que se utiliza para delimitar el hecho imponible en aquellos aspectos en los que amerita una aclaración no para generar supuestos de exención, pero el problema, me parece, no puede ser simplificado hasta ese extremo pues se tienen dos rubros: Actos exentos y actos gravados; pero adicionalmente debe considerarse a los actos no objeto.

Este concepto ameritaba, a nuestro juicio, una explicación por parte del legislador si, como puede entenderse, no coincide con los exentos; en todo caso debe apreciarse que en la Ley del I.V.A. se definen algunos de los actos no objeto del impuesto, como acontece con los artículos 8° y 14, mismos que disponen lo siguiente, simplemente lo recuerdo a ustedes: Artículo 8°.- No se considerará enajenación la transmisión de propiedad que se realice por causa de muerte, así como la donación, salvo que ésta la realicen empresas para las cuales el donativo no sea deducible para los fines del impuesto sobre la renta.

Artículo 14.- No se considerará prestación de servicio independiente la que se realiza de manera subordinada, mediante el pago de una remuneración, ni los servicios por los que se perciban ingresos que la Ley del Impuesto sobre la Renta asimile a dicha remuneración.

En consecuencia, si existe la posibilidad de efectuar aclaraciones al respecto, no se justifica que para efectos del acreditamiento, el legislador se limite a hacer referencia a las actividades no objeto, y de parte de los causantes se presuma que se refiere a una definición negativa del hecho imponible; máxime, cuando adicionalmente debe considerarse la existencia de actividades exentas del impuesto.

Se podría presumir que numéricamente los contribuyentes pueden conocer el monto al que asciende el valor de actos o actividades no objeto –este es un argumento que estuvo circulando, seguramente lo escucharon ustedes en las intervenciones de las autoridades- y ello inclusive puede llegar a ser cierto y evidenciar que no existe una violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, pero de ninguna manera resulta un criterio satisfactorio en términos de la garantía de legalidad.

En efecto, si el contribuyente puede, por una parte, identificar el valor de actos y actividades gravadas en relación con la cual procede el acreditamiento total, sin restricciones; y por la otra, el de actos o actividades exentas en relación con la cual no procede el acreditamiento

de cantidad alguna, la cantidad restante puede ser la parte no identificable con actos o actividades exentas o gravadas, misma que resultaría acreditable según el factor de prorrateo; o bien la que corresponde a actos o actividades no objeto del impuesto, la cual, en principio, no debía dar lugar al acreditamiento por tratarse de actividades irrelevantes para el gravamen.

Pero el hecho de que se pueda identificar un monto como remanente de lo que queda del valor total de actos o actividades del causante, si bien puede definir o delimitar numéricamente el valor que corresponde a los actos o actividades no objeto, de ninguna manera ello se traduce en una medida legislativa que salvaguarde la garantía de legalidad tributaria, toda vez que la misma requiere una identificación puntual de los elementos que resulten relevantes en la determinación de la obligación tributaria.

Y no se es de la opinión de que la legislación debería contener un listado exhaustivo de los actos o actividades que debían considerarse no objeto, lo cual, desde luego no dejaría de ser deseable para efectos de claridad, pero sí se estima que el legislador debió considerar, cuando menos, una enunciación conceptual o genérica que diera margen para la interpretación en los casos concretos.

En este sentido, se reitera que no basta acudir al texto vigente e interpretarlo en sentido negativo, para identificar los actos no objeto, pues la Ley del Impuesto al Valor Agregado enfrenta el problema concreto de que existen actos gravados, actos exentos y, adicionalmente, actos no objeto, que en algunos casos sí son explicitados en la legislación.

A lo anterior debe adicionarse que los actos exentos y los actos no objeto tienen diversas características en común, con lo cual se evidencia que resultaba necesario que el legislador efectuara una definición, cuando menos conceptual y genérica, que permitiera distinguir entre ambos grupos.

Adicionalmente a esto, la señora ministra Sánchez Cordero planteó un argumento muy interesante, en cuanto a si esto es un concepto jurídico indeterminado. Yo sobre eso diría dos cosas: primero, la tesis que nos transcribe la señora ministra en las páginas 19 y 20, que tuve la oportunidad de redactar, referente a estos conceptos jurídicos indeterminados, es una tesis que se construyó en relación con un asunto no tributario; si bien se refería a la Ley Aduanera, tenía que ver con la suspensión de las funciones de agente aduanal que quedaba sujeto al trámite de un procedimiento administrativo disciplinario sancionador, por infracción al debido ejercicio de la función pública.

Yo, la pregunta que me hago es sobre el grado de delegación que se puede ejercer en una materia estrictamente tributaria que está salvaguardada específicamente por principio de legalidad tributaria.

A mí me resulta muy sugerente la idea de los conceptos jurídicos indeterminados; pero creo que, en materia administrativa tiene una forma de utilización en materia tributaria, dado que está específicamente establecido el principio de legalidad tributaria, tiene una manera distinta; y, como a mi parecer, y entiendo que el de alguno de otros señores ministros, todo este sistema de los acreditamientos sí afecta la mecánica esencial del impuesto; a mí me parece que no resulta aplicable en este caso por ser una materia mucho más reservada, si puede decirse así, al legislador, la utilización de un concepto jurídico indeterminado.

Por esas razones y con este conjunto de elementos, yo seguiré estando por el otorgamiento del amparo.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor ministro Ortiz Mayagoitia, tiene la palabra, y luego la ministra Sánchez Cordero.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Gracias, señor presidente.

Arranco mi participación con una de las expresiones del señor ministro Góngora Pimentel, que tomo como sustento para desarrollar algunas ideas.

Dijo el señor ministro Góngora Pimentel, que el sistema del Impuesto al Valor Agregado, permite que los intermediarios no sean tratados como si fueran el consumidor final; ésta es una verdad; pero yo creo que hay que verla con mucho cuidado, pienso que el asunto es de gran trascendencia; es absolutamente cierto que el intermediario nunca es consumidor final; es decir, tiene derecho a acreditar el I.V.A., que para aun por aquellos actos que nada tienen que ver con su actividad productiva.

Hay muchas adquisiciones de bienes o servicios para uso personal no relacionado con la producción de bienes o servicios; y respecto de muchas adquisiciones de bienes o servicios que hacen los productores, sí son consumidores finales; y si son consumidores finales, éstas son precisamente las actividades no objeto, porque si ellos fueron los consumidores finales, no tienen porqué trasladar I.V.A., a otros consumidores, porque entonces, en vez de evitarse el llamado “efecto cascada”, se produce, ya el productor intermediario como consumidor final, pagó un I.V.A., no tiene que ver con los bienes o servicios que él produce; pero a la hora de presentar su declaración, pide la devolución.

Quiero poner un par de ejemplos: en materia de adquisición de vehículos, la Ley del Impuesto sobre la Renta, determina como gastos indispensables para el funcionamiento de la empresa, ciertas características, hay un precio tope sobre vehículos, y se hace la deducción para el Impuesto sobre la Renta, hasta un tope máximo; si el vehículo costó el doble, lo demás ya no es deducible; ¡ah!, pero para el I.V.A., sí va a ser deducible; y yo me pregunto ¿por qué?, si de acuerdo con otra ley federal que está directamente relacionada con ésta, hay un dispendio, un gasto ocioso que excede lo útil para el funcionamiento de la empresa ¿por qué cargar, por qué acreditar ese I.V.A., que está recibiendo el intermediario como productor final?

Una empresa decide comprar una aeronave o una embarcación para distracción de sus ejecutivos, si esto no es deducible para el impuesto sobre la renta, porque no es un gasto indispensable, tampoco debe

incluirse en el acreditamiento del I.V.A., porque entonces sí se altera el efecto cascada, el consumidor final que a la vez es productor carga todo lo que él consumió en su propio beneficio y se lo traslada, no a terceros, porque eso no se va a manifestar en ningún producto, se lo cobra al fisco federal, hay otro aspecto de actividades que no son objeto del impuesto y que se está dando como una realidad nacional.

Tuve el gusto y la satisfacción de estar en Centroamérica y ver el implante económico que tiene nuestro país en aquella región, empresas para todos los aquí presentes conocidas, tienen sucursales allá y venden cantidad de productos mexicanos. Recuerden los señores ministros que ya decidimos, cuando menos en la Segunda Sala, o no recuerdo si fue aquí, el importante criterio de que el objeto del I.V.A., no es la exportación, si ustedes ven la Ley del I.V.A., tiene como objeto las enajenaciones de bienes o servicios y la importación de bienes en algunas condiciones, pero no así la exportación; entonces cuando una empresa mexicana, que no son pocas, exporta bienes producidos aquí, sin enajenarlos, porque los está sacando para sí misma, como lo hacemos nosotros cuando viajamos de uno a otro país, no importamos bienes para enajenarlos aquí, sino como cosa propia.

En estos actos de exportación no se paga I.V.A., el producto se va a vender en el extranjero, ¡Ah! pero todo el I.V.A., que se pagó en territorio nacional para producir esos bienes que fueron al extranjero, se acredita contra el fisco mexicano, que ya no recibió ningún ingreso porque el bien no se vendió en México, no se enajenó en México; yo entiendo perfectamente la dificultad de una expresión como actividades no objeto, que la señora ministra nos dice, indeterminada, y en opinión de algunos de los señores ministros es más que eso, es indeterminable, pero yo creo que con un esfuerzo de apreciación lógica del impuesto, bien podemos llegar a la conclusión de que las actividades no objeto, son todos aquellos actos que realiza el sujeto intermediario del impuesto, por los cuales no traslada ningún I.V.A., a terceros, se trata del I.V.A., respeto del cual el sujeto intermediario del impuesto resulta consumidor final, porque los bienes son para sí mismo, se trata de bienes o servicios por los cuales ciertamente pagó I.V.A., pero que no incorpora de ninguna

manera al producto o servicio final que él ofrece masivamente y por el cual cobra I.V.A., la cadena de producción está claramente establecida, que el consumidor final no reciba un doble impacto del impuesto, si lo recibe, por ejemplo, y se ha dicho, respecto de actividades no gravadas, en la actividad no gravada, el consumidor intermediario empleó los bienes para la producción del bien o servicio que él a su vez produce y los incorporó, pero él no pagó I.V.A., y por lo tanto no tiene derecho a trasladarlo a terceros, por qué iba a tener este derecho respecto de bienes que consumió para sí mismo. Éste es el gran problema.

Yo pienso que el sistema abierto que conocemos, permite la adquisición abierta de bienes facturados a nombre de la empresa o productor o empresario, con su I.V.A., desglosado y va esto a un saco común de acreditamiento, sí, pero es acreditamiento de cosas que no tienen que ver con el producto final. Es muy difícil determinar este aspecto, parece que no tanto, porque, no cabe duda, que de cada acto gravado respecto del cual el productor intermediario es causante del I.V.A., tiene que emitir un comprobante fiscal que registra el monto de la operación más el I.V.A., que traslada al consumidor final, entonces si el intermediario, productor intermediario sabe perfectamente por qué bienes o servicios está cobrando I.V.A., bien puede determinar en qué medida los bienes adquiridos a su nombre y facturados a su nombre con el I.V.A., respectivo, qué porcentaje de esos bienes aplica a la producción y cuáles otros los destina a actividades no gravadas, de uso personal, porque él es el consumidor final. Creo que ésta es la gravísima dificultad del tema, no podemos estimar abiertamente y de manera absoluta que el productor intermediario nunca es consumidor final, porque entonces, "Ancha es Castillas", todo lo que adquiera, puede deducirlo, puede acreditarlo frente al I.V.A., que está obligado a pagar, aun cuando no tenga ninguna relación. Ejemplo: Si un empresario se compra un traje para su presencia personal y paga I.V.A., no debiera deducirlo; sin embargo, si compra uniformes para sus empleados parece que se trataría ya de una prestación que la misma Ley del Impuesto sobre la Renta estima como gasto de prestación social indispensable para el funcionamiento de la empresa y, por lo tanto, sí sería deducible, pero esto contablemente se debe saber y determinar en cada caso concreto

por los destinatarios de la norma. Nuestro régimen fiscal es el de la autodeterminación de los impuestos a cargos, siendo esta obligación a cargo de los sujetos pasivos del impuesto; ellos mismos pueden hacerlo. Se me ha informado que no es algo imposible de realizar, tengo I.V.A., pagado por un millón de pesos e I.V.A., trasladados por quinientos mil pesos; en qué porcentaje se ocuparon los bienes por los cuales yo pagué un millón de pesos para producir estos productos o servicios que me permitieron ya hacer un traslado. Esto, de verdad, yo creo que ni siquiera necesitaba decirlo la ley; lo acreditable del impuesto son los insumos para los bienes o servicios producidos que se trasladan.

En el ejemplo que nos daba el señor ministro Valls en una intervención anterior, se veía cómo hay ciertos actos de empresarios que no están sujetos al I.V.A., y entonces todo el I.V.A., pagado por ese concepto es consumidor final y no debiera acreditarlo.

Concluyo pues, en este preciso punto de la expresión “actividades no objeto”, tratando de identificarla como todos aquellos actos que realice el sujeto intermediario del impuesto, por los cuales no traslada ningún I.V.A., al consumidor final; es decir, se trata del I.V.A., respecto del cual el sujeto intermediario del impuesto, él mismo es el consumidor final; pero agregó el señor ministro Díaz Romero otro tema, yo propondría que lo veamos después y hay otro más, para el señor ministro Díaz Romero, la inconstitucionalidad de la norma no está en la vaguedad de la expresión “consumidor final”, sino en el hecho de que al establecerse un sistema de prorrateo, no se establezca en la ley la medida en que este elemento debe participar en el cálculo del prorrateo; creo que este es otro aspecto, una modalidad distinta que amerita también consideraciones aparte. Gracias.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Ministra Sánchez Cordero tiene la palabra y luego el ministro Aguirre Anguiano.

SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO: Bueno, yo creo que el ministro Ortiz Mayagoitia prácticamente me dejó sin materia la intervención; sin embargo, precisamente venía yo en la misma línea

como lo señaló el ministro Cossío, que yo hablaba de estos conceptos jurídicos indeterminados y básicamente traigo algunas manifestaciones por las cuales yo no creo que esta norma es inconstitucional, en esta razón de que no hay un concepto jurídico, que se refiera o que esté determinado en esta situación y concluyo con que habrá actividades como lo está señalando el ministro Ortiz Mayagoitia, habrá actividades que al desarrollarse, serán indispensables para que el contribuyente tenga ingresos o bien desarrolle su actividad por la cual pague el impuesto; habrá otros casos en que dicha actividad no guardara relación alguna con su rol productivo o como contribuyente, una actividad con estas características por ejemplo yo traía este ejemplo, puede ser el viajar de un lugar otro, así quien se dedique a la venta de productos con el servicio adicional de instalación de dicho producto fuera de la ciudad, donde se encuentre el domicilio fiscal, podrá estimar acreditables los gastos de transporte y traslado, quizá inclusive el de los hospedajes en situaciones determinadas mientras que los viajes no serán siempre acreditables para quien vendiendo el mismo producto, se limite a enajenarlo en lugares específicos y traigo el estudio, por supuesto de los conceptos jurídicos indeterminados y en este sentido, y en este tema, no estoy de acuerdo con el proyecto, yo estimo que por estas razones el amparo debe ser negado. Gracias.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor ministro Aguirre Anguiano y luego el ministro Valls Hernández.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: Gracias señor presidente, yo pienso que soy arriesgado al hacer uso de la palabra, el señor ministro Ortiz Mayagoitia, con ese buen cerebro que lo caracteriza puntualizó el valor del silencio que a veces debe impregnar las actividades legislativas, nos decía: para qué el legislador intercaló en sus definiciones los actos no objeto, pudo no haberles dicho, pudo no haberlos mencionado y estos igual existirían. Yo digo que soy arriesgado, por que a lo mejor debí de haber guardado un brillante silencio y no intervenir en el tema, claro habiendo formado mi convicción y yo pienso que el señor ministro Ortiz Mayagoitia en ejercicio de lo que antes mencionaba ensayó una definición que más o menos reza así,

según un apunte rápido que hice: El contribuyente de I.V.A., cuando es consumidor final, realiza actos en donde paga el impuesto pero a través de ellos no agrega valor a lo que enajena y por ende no puede a su vez trasladarlo, ojalá y el legislador hubiera dado alguna aproximación así, pero el caso es que intercaló el concepto, intercaló el concepto, haciendo la norma, según mi parecer confusa, esta confusión nos la destaca la Comisión en un para mí muy interesante documento que nos repartieron si mal no recuerdo en la última sesión, en que tratamos el tema, y se resume más o menos así: actividades que no sean objeto del impuesto al valor agregado. Este concepto produce una violación al principio de legalidad tributaria, porque genera un margen de posible arbitrariedad para las autoridades exactoras en cuanto a la fijación del tributo, no se nos olvide que ellas no cuentan con la brillante definición que nos dio el señor ministro Ortiz Mayagoitia. El deber de pagar impuestos imprevisibles, el cobro de impuestos a título particular rompiendo con un principio de generalidad en las contribuciones. El desconocimiento cierto de la forma de contribuir al gasto público, en relación con un contribuyente promedio, así pues, nos dice la Comisión, si por una parte el precepto impugnado incluye dentro del mecanismo del cálculo de la proporción acreditable del impuesto al valor agregado, actividades que no constituyen objeto del impuesto, rompiendo el equilibrio que debe existir entre actividades gravadas y exentas, pues esto para mí es claro, en todo caso habrá introducido un elemento ocioso, que como dijo el señor ministro Ortiz Mayagoitia, bien pudo silenciar al respecto y hubiera aportado más a la claridad. Exentas para efecto de la determinación del promedio que sí resulta acreditable de entre esas actividades, a las que pudieron ser aplicados los bienes, incluidas las inversiones, servicios y uso o goce temporal de los bienes adquiridos por el contribuyente, y por otra, el concepto aludido resulta ambiguo e impreciso, por no contener el precepto impugnado las directrices o parámetros, que permitan definir su contenido y alcances, lo cual distorsiona el mecanismo de acreditamiento proporcional en el estudio, tales circunstancias ponen en evidencia la violación de la garantía de legalidad tributaria. Yo compro estas ideas.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Tiene la palabra el señor ministro Sergio Valls y enseguida el ministro Góngora Pimentel y la ministra Margarita Beatriz Luna Ramos.

SEÑOR MINISTRO VALLS HERNÁNDEZ: Gracias señor presidente. Me voy a referir al documento que nos presentó la Comisión en la última sesión que tuvimos sobre el tema, y que denominaron fortalecimiento de las consideraciones de violación al principio de legalidad tributaria. En este documento se señala textualmente lo siguiente: En concreto, toca examinar hasta que punto el legislador en materia fiscal, está autorizado para prever fórmulas que representen una indefinición intencionada, extrema, interpretativamente incontrolable y evitable, es decir, no derivada de los límites propios del lenguaje, con la finalidad de dejar abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas, las que generen la configuración de los supuestos generales de uno o varios elementos que presentan una incidencia relevante en los elementos esenciales de los impuestos. Con relación a esto, la Comisión realiza una serie de argumentos pendientes de reforzar que el artículo 4º, fracción II, incisos c) y d) punto 3 de la Ley del I.V.A., es violatorio de la Constitución, al influir en la fórmula del acreditamiento a las actividades no objeto de dicha ley, señalando que comillas "el legislador relativizó el principio de reserva de ley, al prever una fórmula: las actividades no objeto, que representa una indefinición intencionada, extrema, interpretativamente inmanejable y evitable, es decir, no derivada de los límites propios del lenguaje, con la finalidad de dejar abierta la posibilidad, de que sea la autoridad administrativa la que genere la configuración de los supuestos generales en que debe llevarse a cabo parte del acreditamiento tratándose del impuesto al valor agregado" cierro comillas.

Sobre el particular me permito comentar, que el artículo 4º, de la Ley del I.V.A., contiene la fórmula o procedimiento que se deberá seguir, para la determinación del impuesto al valor agregado, acreditable, fórmula que no presenta dificultad alguna, como ya se ha dicho aquí, respecto de contribuyentes que realizan únicamente actividades gravadas, o bien, exclusivamente actividades exentas, caso en el que el impuesto

trasladado será acreditable en su totalidad, esto es al cien por ciento, o bien, en el supuesto contrario, que el contribuyente realice sólo actividades exentas, no tendrá impuesto acreditable alguno; sin embargo, los problemas se presentan en el momento en el que un contribuyente realiza actividades mixtas, tanto gravadas como exentas, ya que sólo se pueda acreditar el impuesto al valor agregado, que es identificado exclusivamente con las actividades gravadas, pero cuando éste no es identificable, resulta necesario aplicar la fórmula o procedimiento, para prorratear o considerar qué parte del I.V.A., 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 del impuesto.

Al respecto, la fracción II, del artículo 4º, de la misma Ley, establece que cuando se esté obligado al pago del impuesto, sólo por una parte de las actividades que realice el contribuyente, se estará a lo siguiente: Cuando el contribuyente utilice indistintamente bienes o servicios, o el uso o goce temporal de bienes para realizar actividades tanto por las que se deba pagar el impuesto, incluyendo tasa del cero por ciento, 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, representen el valor total de las actividades mencionadas que el contribuyente realice en un mes. De lo anterior, se desprende la siguiente fórmula: Valor total de actos o actividades gravados, entre valor total de actos o actividades por los que no se pague el impuesto o sea, actividades no objeto. En relación con lo hasta aquí expuesto, se pueden desprender elementos bastantes, para concluir que el hecho de que en la fórmula del acreditamiento se incluyan las actividades consideradas como no objeto de la Ley del I.V.A., atiende a una simple cuestión matemática, y no, -a mi juicio-, y no a violaciones de legalidad o de proporcionalidad, lo anterior, ya que si lo que se pretende, es determinar o identificar qué porción del impuesto al I.V.A., al Valor Agregado, corresponde a actividades por las que se deba pagar el impuesto, 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 como base para la prestación de determinada actividad que no forma parte de la Ley del I.V.A., Lo anterior daría como resultado reconocer un impuesto que alteraría la fórmula del prorrateo, del impuesto en cuestión. Al efecto repetiré el ejemplo, al que ya se refirió el señor ministro Ortiz Mayagoitia. Imaginemos un despacho que su actividad es cobrar la indemnización de los cheques sin fondos, tal actividad no se puede encuadrar, desde luego, en la Ley del I.V.A., al no ser una prestación de servicios, y por supuesto, tampoco una enajenación de bienes o importación, por lo que su actividad no se encuentra consignada en dicha Ley; sin embargo, el despacho en cuestión, realiza gastos por concepto de luz, renta, teléfono, etcétera, y por los cuales se le 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, al I.V.A., trasladado al despacho, se haría acreditable al cien por ciento, sin importar que la actividad que desempeña el despacho, no se encuentra regulada en la Ley del I.V.A., No hay que perder de vista, que es la propia Ley del Impuesto al Valor Agregado, la 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 puede observarse, 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 por puras actividades gravadas, todas 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, máxime que todos y cada uno de los elementos para determinar el gravamen se encuentran contenidos en la Ley.

Así las cosas, el sostener que la fórmula representa una indefinición intencionada, extrema, interpretativamente incontrolable y evitable, con la finalidad de dejar abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los supuestos generales de uno o varios elementos que presentan una incidencia relevante en los elementos esenciales de los impuestos, dejaría presente que no se tiene clara la propia naturaleza del I.V.A., y que desconocemos cómo se calcula.

Lo anterior es así, ya que no se está relativizando el principio de reserva de ley, dado que la autoridad administrativa no puede manipular de ninguna manera la determinación del impuesto acreditable con las actividades no objeto, ya que como señalé anteriormente, es el propio contribuyente el que conoce de manera precisa qué actividades se encuentran gravadas por la Ley, y que se señalan en el propio artículo 1º de la Ley en comento, y cuáles se encuentran fuera del alcance de la misma; esto es, no forman parte del objeto del I.V.A.,

Esto es, si bien el concepto “Actividades no objeto” pudiera sonar o parecer demasiado amplio e interpretativamente inmanejable, lo cierto es que tal concepto surge de la exclusión, como ya se dijo aquí, que de los actos y actividades realiza el propio artículo 1º de la Ley del I.V.A., por ello, considero que no se puede sostener que el concepto de actividades no objeto es ambiguo e impreciso al no establecerse en el precepto reclamado una noción de aquello que puede definir su contenido y alcance; esto 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.

También se señala en la exposición de motivos que dio lugar a la reforma de la Ley del I.V.A., de junio de dos mil cinco, en la que se suprime el concepto de actividades no objeto lo siguiente:

“Dentro de dichas actividades totales, como se ha mencionado, se incluyen las actividades que no son objeto del impuesto que establece la Ley, situación que provoca efectos que distorsionan la adecuada

determinación del impuesto acreditable, si se considera, por ejemplo, la prestación de servicios o la enajenación de bienes que realice un contribuyente fuera del territorio nacional; actividades que al ser consideradas dentro del cálculo de la proporción mencionada provocan un efecto negativo en el cálculo del impuesto acreditable.”

Si bien es cierto que es en la propia exposición de motivos del Decreto que reformó la Ley del I.V.A., aprobado en junio de dos mil cinco, decreto diferente al que se analiza, también lo es que tal modificación no altera el procedimiento para la determinación del impuesto acreditable; ello es así, ya que como se comentó, la fórmula del acreditamiento consiste en dividir el total de actos o actividades por los que no se paga el impuesto al valor agregado, entre el total de actos o actividades por los que sí se paga dicho impuesto.

Como se observa de lo anterior, el valor total de actos o actividades por los que no se pagó el impuesto incluye, aunque no se quiera entender de esa manera, y desde mi punto de vista, a todos aquellos que por decisión expresa del Legislador no pagan el gravamen, como son los exentos, además de todos aquellos que se encuentran fuera del objeto de la Ley.

Lo anterior, como se ha señalado, constituye una simple fórmula matemática que pretende fijar, acreditar, un impuesto mayor al que realmente se tiene derecho.

Por otra parte, quiero recordar que ha sido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la que ha establecido el criterio en el sentido de que la exposición de motivos de una ley, no hace prueba plena para presumir su ilegalidad, criterio por contradicción, cuyo rubro es del tenor literal siguiente: “Índice Nacional de Precios al Consumidor. Las consideraciones contenidas en la exposición de motivos para reformar la fracción II, del artículo 20 bis, del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta mil novecientos noventa y nueve, son ineficaces para demostrar la ilegalidad del procedimiento para el cálculo de los factores de aquél”.

Por último, señala la Comisión que en los artículos 8º, segundo párrafo y 14, penúltimo párrafo de la Ley, se han determinado algunos casos de actividades no objeto, a saber, no se considera enajenación la transmisión de propiedad que se realice por causa de muerte, así como la donación, salvo que ésta la realicen empresas para las cuales el donativo no sea deducible para los fines del impuesto sobre la renta, y no se considera prestación de servicios independientes, la que se realiza de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, ni los servicios por los que se perciban ingresos que la Ley del Impuesto Sobre la Renta asimile a dicha remuneración.

Al respecto, me permito comentar, que los dispositivos antes referenciados, no pueden considerarse como decisiones del legislador, para considerar como no objeto tales supuestos, ya que lo que realiza el legislador, son textos aclaratorios, ya sea para evitar interpretaciones inadecuadas, o bien para excluir el pago del tributo como una medida de política tributaria, como es el caso de no considerar prestación de servicios independientes a la que se realiza de manera subordinada.

Tal aclaración, prudente y puntual, se hace para distinguir entre la prestación de servicios independientes y los subordinados, salarios, razón por la que los ingresos que se perciben por concepto de salarios, no se encuentran gravados por la Ley de I.V.A., a diferencia de los que se reciben por concepto de honorarios.

Como se observa, tal disposición contenida en el artículo 14, no se constituye como una actividad no objeto, sino es una norma que aclara que los ingresos por salarios no quedan comprendidos en el objeto de la prestación de servicios independientes.

Por lo que respecta al párrafo contenido en el artículo 8º de la Ley que se comenta, en el que se señala que no se considerará que hay enajenación cuando la transmisión se realice por causa de muerte o por donación, cabe señalar que tal excepción se encuentra contenida en otras leyes fiscales como es la del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, con el objeto de evitar que se pague el impuesto

correspondiente al actualizarse el acto de enajenación, por lo que no es una disposición exclusiva de la Ley en análisis, que podamos utilizar para actualizar el concepto de actividades no objeto.

Es así, ya que tales disposiciones han formado parte de la Ley del I.V.A., desde antes que se pensara en el concepto de actividades no objeto.

Por todo lo anterior considero que la norma impugnada en estos amparos, no puede ser violatoria de las garantías de legalidad y de proporcionalidad tributarias.

Gracias señor presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Se decreta un receso, y al reintegrarnos, concederé el uso de la palabra en primer lugar al ministro Góngora y luego a la ministra Margarita Luna Ramos.

(SE DECRETÓ UN RECESO A LAS 13:00 HORAS)

(SE REANUDÓ LA SESIÓN A LAS 13:20 HORAS)

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Bien, continúa la sesión y se concede el uso de la palabra en el orden que habíamos señalado al ministro Genaro Góngora Pimentel.

SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL: gracias señor presidente. Nada más para algunas precisiones de mi parte, no me parece que la determinación del valor de las actividades exentas y gravadas sea suficiente para determinar el valor de las actividades no objeto y me parece que sí se necesitan elementos que establezcan cuáles son los valores de estas actividades y no simplemente dejarlo a una interpretación de la ley.

En el caso que el señor ministro Ortiz Mayagoitia señala, se permite la devolución del impuesto precisamente porque aun cuando fue consumidor final un intermediario, no es el consumo el que se busca gravar, entonces por eso es que procede la devolución, además en el

caso de que un intermediario sea consumidor final, pues es precisamente consumidor final de esa cadena de consumo, aquí lo veo y entonces sí debe gravarse al intermediario si resulta que ese intermediario es el consumidor final.

En conclusión, el concepto de actividades no objeto, se ha integrado a base de interpretaciones que debieran de estar de manera precisa en la ley, tan se dio cuenta el Legislador de esto, que lo quitó, ya no está este hermoso concepto de actividades no objeto que tantas horas nos ha llevado discutir, ya se fue, no existe más, claro, hay muchos amparos todavía y por eso estamos en eso, pero el Legislador seguramente se dio cuenta de la indeterminación que había que acudir a actividades exógenas a la ley, que había que interpretar datos que no estaban en la ley y eso da seguramente en mi opinión, la violación del principio de legalidad. Gracias señor presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Gracias señor presidente.

Yo quiero manifestar que cuando este asunto empezó a discutirse, yo participé y mencioné precisamente que estaba de acuerdo con el proyecto que ya había elaborado la Comisión que se determinó para este efecto y estaba de acuerdo con el proyecto que se había realizado porque en mi opinión sí es violatorio de la garantía de legalidad el hecho de que se establezca este concepto de no objeto.

Yo estoy de acuerdo con algunos argumentos que se han manifestado, en el sentido de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha definido en algunas tesis de jurisprudencia que cuando se trata de conceptos que no son posibles de definir, o que son conceptos variados, la idea fundamental es que la Corte no tiene que definir cada uno de ellos, porque eso sería prácticamente imposible, o más bien el Legislador no tiene la obligación de definir cada uno de ellos y que en este caso concreto, yo creo que sí debería de definirse, o al menos qué se

entiende, o al menos en qué consiste, a cuánto asciende la cantidad que esto implicaría porque de alguna manera sí incide en el pago del impuesto.

El concepto original que se dio en el primer proyecto que repartió la Comisión antes de la denda que nos hicieron favor de repartir en este momento, se refería exprofeso determinando que se violaba el principio de seguridad jurídica por la no definición del concepto y bueno, sí tuvo varios dictámenes en los que se manifestaba que esto no era posible de acuerdo a los antecedentes que ya la Suprema Corte de Justicia de la Nación, había mencionado en los criterios que he dicho; sin embargo, también en una segunda sesión hubo otras intervenciones, la del señor ministro Góngora Pimentel, la del señor ministro Juan Díaz Romero y del ministro Cossío, que desde un principio también manifestó estar de acuerdo con esta situación en el sentido de que quizás no era solamente la no definición del concepto, sino en una situación específica, sino el determinar que era algo vago, algo indefinido que sí incidía de alguna manera en el pago del impuesto. También se mencionó en las discusiones que quizás esto no debería estimarse como un elemento esencial del impuesto, porque de alguna manera la base del impuesto, se fijaba de otra manera y quizá ahí pudiéramos tener alguna discrepancia en la forma que entendemos, si incide o no en la base del impuesto, pero yo creo que quienes nos hemos externado por la inconstitucionalidad del artículo, de todas maneras creo que si coincidimos en que no hay un principio de certeza jurídica para la determinación de lo que debe entenderse por un no objeto y si no existe esa determinación, no puede ser un factor importante que tenga una incidencia directa en el pago del impuesto ¿qué es lo que sucede en el impuesto al valor agregado? Es un impuesto indirecto, yo estoy de acuerdo que si se tratara de un impuesto directo, la fijación de la base del impuesto, estaría realmente en el momento en que se hubiera determinado como sucede en renta, cuál es el ingreso, cuáles son las deducciones y al efectuar las restas correspondientes y tener el ingreso global gravable ahí tendríamos ya parte de poder definir cuál es la base del impuesto. Sin embargo, en el impuesto al valor agregado, como estamos en presencia de un impuesto indirecto, que en un momento

dado no tiene que pagarla directamente la persona que está adquiriendo la mercancía o prestando el servicio, no directamente es ella quien tiene que cubrirlo, precisamente por eso el proyecto nos decía, la mecánica de este impuesto, descansa en dos pilares fundamentales que son la traslación y el acreditamiento y es precisamente hasta que realizamos esta resta una vez que decimos éste es el impuesto que yo puedo trasladar y éste es el que debo de pagar en realidad ¿porqué? Porque esto es lo que logro acreditar después de que llevo a cabo toda la cadena productiva hasta ese momento sabemos perfectamente cuál es la cantidad de impuesto que vamos a pagar, esa es la resultante, entonces, por esa razón yo digo, sí coincido con el ministro Díaz Romero, cuando dice, es que la base se tiene que fijar específicamente cuando se determina la tasa que corresponde al precio del bien que se va a enajenar y yo en eso coincido plenamente con él, ese es el momento en que se le agrega la tasa correspondiente. Sin embargo, aquí no quedamos, aquí estamos determinado la cantidad que vamos a trasladar de ese impuesto pero si nosotros continuamos con nuestra cadena productiva, en el momento en que adquirimos insumos, también estamos en el caso de pagar impuesto al valor agregado y entonces tenemos la oportunidad de acreditar precisamente ese impuesto dentro de esta cadena productiva, nosotros tenemos la obligación de pagar y es hasta que efectuamos esta resta de acreditamiento, cuando estamos en la posibilidad de determinar el impuesto real a pagar sobre el Valor Agregado, entonces, si para la resta que tenemos que hacer conforme al artículo 4º, que ahora estamos analizando, tenemos que determinar como factores de prorratio, tenemos que determinar cuáles son las actividades gravadas, cuáles son las actividades exentas y además las actividades no objeto, evidentemente estamos agregando un factor más, un factor más a la determinación del impuesto y si estamos agregando un factor más ¿qué quiere decir? Que la base del impuesto va a ser más alta, por supuesto que sí incide en la determinación de éste. Por otro lado se decía estamos en legalidad y el hecho de que no haya posibilidad de determinarlo, se dice, no existe la obligación por parte del legislador y no existe la obligación de parte del legislador ¿por qué? Porque debe entenderse que no son actividades objeto todas aquéllas que no están dentro de las cuatro actividades que el artículo de la Ley

del I.V.A., si grava y no estando en éstas, pues todas no son actividades no objeto, yo creo que no, yo creo que no y éste es realmente el problema, éste es el verdadero problema, porque si nada más tuviéramos que las actividades no objeto son aquéllas que por exclusión de las cuatro actividades gravadas son las no objeto, pues quizás no tendríamos una mayor problemática en su definición. Sin embargo, hemos visto que las actividades no objeto no solamente son las que no están comprendidas en esas cuatro posibilidades, porque la Ley determina en un momento dado otro tipo de actividades no objeto y se señaló tajantemente en lo dicho tanto por el señor ministro Góngora Pimentel, como por el señor ministro Cossío, cuando se refirieron por tanto a los artículos 8° y 9°, en el que se determina que cuando se obtiene un bien, por donación o por legado, en un momento dado, no es motivo del pago del impuesto.

Entonces, aquí estamos en presencia, no de un acto que es exento del impuesto ¡No! Estamos en presencia de un no objeto, no por exclusión, estamos en presencia de un no objeto por determinación expresa de la Ley.

Por otro lado, los actos que en un momento dado se determinan como gravables por parte del impuesto al valor agregado, ya lo hemos dicho, son la enajenación, el arrendamiento, la prestación de servicios y la importación, siempre y cuando, siempre y cuando se realicen en territorio nacional.

¡Bueno! También se ha establecido que si en un momento dado las ventas, o la prestación de servicio, se llevan a cabo en el extranjero, también estamos en presencia de un no objeto del impuesto, ahora si nosotros estamos en presencia de un problema que se presenta en una aseguradora, en la que tienen que pagar el precio de un vehículo que fue robado, o que fue siniestrado de alguna manera y el vehículo no apareció, y la aseguradora tiene que erogar una cantidad para pagar ese siniestro, no estamos en presencia de una venta, ni estamos en presencia de un problema de arrendamiento, ni estamos en presencia de un problema de prestación de servicio, mucho menos de importación,

¡bueno! Aquí tenemos también otro acto no objeto del impuesto, entonces a lo que yo voy es a esto: la definición de los actos no objeto es muy difícil, es muy problemática.

El señor ministro Ortiz Mayagoitia, hace ratito, con la elocuencia que le caracteriza, externó una definición de no objeto muy importante, estableciendo un ejemplo, que con la pena no comparto, por qué razón, porque decía el señor ministro: si el dueño de una empresa se compra un traje y paga I.V.A., por el, ahí es consumidor final, y si lo mete a los gastos de la empresa, va a querer acreditarlo en el momento en que se le diga que sí puede hacerlo, y se determine que porque no es un objeto no está excluido o eximido de la posibilidad de que forme parte del prorrateo, yo le diría que no, por qué razón, porque el propio artículo 4°; nos dice que para que el acreditamiento se lleve a cabo, se necesita que sean y se consideren actos estrictamente indispensables a las erogaciones efectuadas por el contribuyente, como deducibles para el impuesto sobre la renta, así nos lo dice el párrafo primero, del artículo 4° de la Ley del I.V.A., entonces no podemos decir,... esto sería tanto como entender que los comerciantes, o las personas que se dedican a las actividades empresariales, estarían con la posibilidad de determinar la inconstitucionalidad de este artículo, pudiendo acreditar todos aquellos actos que generen el I.V.A., aun cuando no sean en actividades específicamente relacionadas con los fines de la empresa.

¡No! esto sería una defraudación fiscal, esto sería ni aceptable para renta, pero tampoco aceptable para I.V.A., así lo marca el artículo 4°, de la Ley correspondiente, no podrían acreditarlo. A qué se refiere el acreditamiento que señala este artículo 4°, este se refiere a aquellas actividades que son gravadas por una parte y a las que no son gravadas o son exentas por otra, y entonces dice, cómo vamos a pagar el impuesto al valor agregado, antes de dos mil, se decía: tienes que identificar cada una de las actividades, si son realmente gravadas, podrás acreditar el I.V.A., si no son gravadas no lo podrás acreditar.

Entonces en dos mil viene la reforma, y se establece el sistema de prorrateo y se dice: tienes la posibilidad de acreditar, por qué razón,

porque si pagas luz, si pagas renta, si pagas servicios que causan I.V.A., y los utilizas indistintamente para actividades gravadas, y para actividades exentas ¡bueno! Tiene que encontrarse una mecánica en la que puedas de alguna manera no tener que absorber ese I.V.A., que finalmente tampoco lo absorbe, porque en el momento en que tiene que como cadena productiva absorberla, lo ponen como costo del objeto y esto incide en el precio del artículo, pero bueno, ese es otro boleto.

Finalmente de lo que se trataba era de establecer una mecánica en la que de alguna forma pudieran esos dos tipos de actividades gravadas y exentas, tener la posibilidad de que aquellos otros actos que realizaba a su vez el empresario y que no tenía la oportunidad de identificarlas en cada una de ellas, existiera una mecánica, un sistema de prorrateo, para que pudiera acreditar el IVA y no se hiciera gravoso, ni para él, ni se incrementara para el consumidor final, esa fue la razón del prorrateo, esa fue la razón de ser, ahora; estoy de acuerdo, hay actividades gravadas, y hay actividades exentas, y así estaba el artículo antes de la reforma que ahora estamos analizando; las actividades gravadas y las actividades exentas, si con el puro factor de prorrateo, bueno, pues ahí no tenemos más problema que sumar lo que tenemos como una compra, o una, compra de insumos sobre todo para la realización de nuestra actividad comercial, gastamos tanto en esta compra, pero además pudimos, no sé si ustedes vieron por ahí el ejemplo que nos mandó la Comisión, es para mí desde mi punto de vista muy claro, nos está diciendo cual es el valor de las actividades gravadas, bueno, nos pone un ejemplo aquí; cincuenta mil pesos, valor de actividades exentas, cincuenta mil pesos, el total de estas actividades nos está sumando cien mil, si nada más tuviéramos que hacer esta distinción entre gravadas y exentas, bueno, pues el prorrateo se va ir al cincuenta por ciento en cada una de estas actividades, y esto es lo que nos va a dar la tasa del impuesto a pagar; pero finalmente, entendemos que ahora este artículo está señalando un concepto diferente, un concepto diferente que dice, además de actividades exentas, hay actividades no objeto, que hasta ahorita no sabemos exactamente que son, porque hemos escuchado de las intervenciones de los señores ministros, diversas definiciones de lo que entendemos por no objeto, y hasta ahorita podríamos decir que hemos

entendido que por no objeto pueden ser aquellas por exclusión de la Ley, que son aquellas que la propia Ley determina que son objeto, que son aquellas que en un momento son actividades que no están comprendidas dentro de las cuatro actividades que se dan, o que son aquellas que se llevan a cabo, siendo las actividades señaladas por el artículo 1º, aquellas que se llevan a cabo en el extranjero, y surgieron muchas más como la que señalábamos de la institución de seguro, por ahí el ministro Valls, señaló otra de los cheques sin fondo, aquél que cobra y que la cantidad que recibe, bueno, y como eso pueden surgir muchísimos ejemplos más, pero el problema es este, no sabemos exactamente cuantas actividades de este tipo pudieran encajonarse en este concepto, y si no tenemos la certeza de todo lo que puede incluirse en este concepto de actividades no objeto, yo no puedo entender que forme parte de uno de los conceptos, de uno de los renglones que nos va a aumentar o a disminuir, el porcentaje de prorrateo para efectos del pago del impuesto, este es el problema fundamental, si nosotros nada más decimos vamos a prorratear entre actividades gravadas y no gravadas, bueno, pues nuestro prorrateo se va a ir a las cantidades específicamente señaladas en esto, pero si aumentamos un concepto más del que nadie a dado una certera definición hasta ahorita de lo que debemos entender, ni la Ley la establece de esa manera, digo, pues entonces no puede ser un concepto que forme parte de alguna manera de la mecánica de cobro del impuesto, entonces; todo esto, lo que no sabemos que es, ¡ha! también entra en la mecánica de cobro, y forma parte del prorrateo y disminuye o aumenta en su caso el pago del impuesto, esto es lo que yo considero que hace inconstitucional el artículo, y desde luego, no estaría en contra, de que si quisiera el señor ministro Díaz Romero, el señor ministro Góngora que han externado que les parecería quizás más correcto que se determinara la inconstitucionalidad no precisamente porque se estime como indefinición de un elemento esencial del impuesto, sino por indefinición del concepto, que genere incertidumbre jurídica, en los términos que está planteándolo la Comisión en esta nueva ¿ que nos presentó, yo no estaría en contra, al contrario, de todas maneras se llega a la misma convicción, de que el artículo es inconstitucional, de que el artículo deja mucho lugar a dudas para entender cual es la razón de ser de este concepto, y que por esta

misma razón no puede incluirse como parte fundamental de la determinación de la mecánica de prorrateo, por estas razones, yo reitero señor presidente, mi postura respecto de la inconstitucionalidad del artículo.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor ministro José Ramón Cossío tiene la palabra.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Gracias señor presidente, muy brevemente, yo también parto del supuesto que un indebido diseño normativo, impide la plena utilización de las normas, y aquí en este caso concreto llevando a cabo una desvinculación entre el objeto y la base; me parece que han sido dos los argumentos que han tratado de utilizarse para resolver este problema: Un argumento que le podríamos llamar numérico o contable, y otro de carácter conceptual.

Yo quiero repetir lo que decía hace un rato respecto al concepto numérico. Se podría presumir que los contribuyentes pueden conocer el monto al que asciende el valor de los actos o actividades no objeto y ello inclusive puede llegar a ser cierto y evidenciar que no existe una violación a la garantía de proporcionalidad tributaria. Yo en eso coincido con el ministro Ortiz Mayagoitia, pero de ninguna manera me parece satisfactorio ese criterio para poder superar el problema del principio de legalidad a que se refería la ministra Luna Ramos en su última intervención. En efecto, si el contribuyente puede, por una parte, identificar el valor de actos y actividades gravadas en relación con la cual procede el acreditamiento total, sin restricciones, y por la otra, el de actos o actividades exentas en relación con la cual no procede el acreditamiento de cantidad alguna, la cantidad restante puede ser la parte no identificable con actos o actividades exentas o gravadas, misma que resultaría acreditable según el factor de prorrateo, o bien, la que corresponda a actos o actividades no objeto del impuesto, la cual, en principio, no debería dar lugar al acreditamiento, por tratarse de actividades irrelevantes para el gravamen. Pero el hecho -y esto sí me parece central- de que se pueda identificar un monto como remanente

de lo que queda del valor total de actos o actividades del causante, si bien puede definir o delimitar numéricamente el valor que corresponde a los actos objetos, de ninguna manera se traduce en una medida legislativa que salvaguarde la garantía de legalidad tributaria.

Más o menos el ejemplo que se ha utilizado es el siguiente: Un contribuyente causa cien mil pesos de I.V.A., esto obviamente en actos gravados puros. Sus proveedores le trasladan ochenta mil pesos. ¿De ese total de ochenta mil pesos cuánto es acreditable? Según este concepto numérico, si sesenta mil pesos los identifica con actos gravados, entonces se nos diría: Los veinte mil restantes tienen que ser el I.V.A. identificado con actos no objeto.

En proporcionalidad, insisto, esto puede tener sentido, pero en legalidad no me parece que nosotros (ni siquiera lo estamos haciendo por interpretación conforme) estemos generando una regla, como también lo decía la ministra Luna Ramos, para tratar de salvar este problema de la falta de legalidad. Se han utilizado -lo decía ella también- algunos ejemplos, algunos ejemplos que inclusive no coincidiría, exportaciones tiene tasa cero, no es una actividad no gravada; algunos otros me parece que serían difíciles, pero sí me parece que desde ejemplos construir un concepto que debió haber establecido el legislador no es tampoco para mí satisfactorio.

A mí me parece que el problema se genera (y aquí tomo parte de la intervención del ministro Ortiz Mayagoitia) porque teníamos un universo doble, teníamos universo de gravadas y universo de exentas. Se introdujo un tercer segmento que es el de las no objeto. Si sólo hubiera quedado así y se hubiera utilizado una definición general de lo no objeto, pues a lo mejor el problema sería superable, pero me parece que el legislador allí introdujo este problema que ya también habíamos señalado en cuanto a definir en el artículo 8° y en el artículo 14 un segmento de actividades no objeto. Entonces creo que generó una división tripartita que no es sostenible, porque uno puede saber, leyendo la Ley, qué es gravado, qué es exento y conoce, por lectura de la Ley, dos casos de lo no objeto, pero el resto del universo de lo que no es no

objeto uno no puede acercarse a él y uno no sabe qué es lo no objeto en ese sentido. Podría uno decir: No objeto es aquello que no participa y no se traslada, pues a lo mejor, pero entonces para qué el legislador puso un artículo 8º, un artículo 14, y genera una condición, y lo que decía la Comisión de que al final se genera una condición de delegación, pues sí me parece que sí, porque la condición de no delegación es la que está prevista en el 8º y en el 14.

Por esas razones creo yo que sí se presenta esta inconstitucionalidad, insisto, sólo por el principio de legalidad, en tanto ni por el criterio numérico o contable me parece que sea una forma adecuada de llegar a una solución sin partir de un concepto que debe estar salvaguardado por ley, ni tampoco por la vía de tener ahí universos que no están acabados de construir por el legislador, como debiera haberlo hecho.

Gracias, señor presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Señor ministro Juan Silva Meza, tiene la palabra.

SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA: Gracias, señor presidente.

Yo he estado escuchando con muchísima, muchísima atención todas las participaciones de mis compañeros, a partir de lo siguiente.

Con las observaciones que en su oportunidad me permitir distribuir en relación con los proyectos que la Comisión sometió a nuestra consideración, donde, en algunos aspectos de estructura; de estructura que desde mi punto de vista también eran importantes, donde había cierta fusión entre principios de proporcionalidad y legalidad, donde yo sugería que se deslindaran, se trataran por separado, si fuera el caso, aunque tal vez si primero se tratara de legalidad, proporcionalidad ya no habría necesidad de tratarla. Yo me inscribo totalmente en esta situación de la delimitación de los conceptos constitucionales fundamentales que están presentes en estos temas, que son los que desarrollan los proyectos, desde mi punto de vista. Insisto, con algunas imprecisiones, algunos ajustes que aquí ya muchos de los compañeros

han tenido a bien señalar; sin embargo, creo que hay postulados de naturaleza constitucional que son fundamentales, esa vulneración, esa relativización como se le llama por parte de los miembros de la Comisión, del principio de reserva de ley en materia impositiva, es fundamental en este sentido, donde se establece que el legislador democrático no puede tener la permisibilidad jurisprudencial, así le dicen, así la llaman; esto es, que nosotros avalemos esta situación, dejando de lado principios constitucionales fundamentales como están presentes en la materia de legalidad constitucional tributaria, que eso es lo que está aquí en juego, y, en este desarrollo y en esta exposición de reforzamiento donde se hacen estos documentos, queda uno, cuando menos yo, totalmente convencido, he oído al ministro Cossío; he oído a la ministra Luna Ramos, vamos bordando sobre precisamente esas situaciones donde claro, corre el riesgo de estar desvirtuando la finalidad del prorrateo, de acuerdo, son números, sumas, restas, etc., pero lo más importante es lo conceptual, lo conceptual donde tenemos que hacer la salvaguarda del principio de legalidad tributaria, y no dejar en manos del legislador secundario este tipo de posibilidades legislativas donde se quede totalmente abierta, en una incertidumbre, en una indefinición donde también se afecta la seguridad jurídica; esto es, puede haber muchas justificaciones, insisto, sumas, restas, ubicaciones de métodos de análisis para determinar esa situación, sí, pero dónde quedan los principios constitucionales básicos, el principio de reserva de ley, y donde sí tienen ese estudio donde caracterizan la esencialidad, precisamente de esta mecánica, y ya le dan otro rango, y al entrar a ese rango ya entran al principio de legalidad, y al principio de reserva de ley. Yo por eso estoy convencido de la inconstitucionalidad de estas disposiciones, en función de la vulneración del principio de legalidad, fundamentalmente del principio de legalidad. Gracias.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Aprovechando la intervención del ministro Silva Meza, me parece que efectivamente hay ya muy claramente definida una posición que con matizaciones, con algunas aclaraciones, pero que nos llevaría a tomar una votación sobre si hay una violación al principio de legalidad tributaria en esta porción normativa que se está examinando.

Señor secretario, tome la votación.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Sí señor presidente.

SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO: El artículo 4º., fracción II, incisos y puntos en donde se incluye el concepto de actividad no objeto, al excluir de acreditamiento las mismas, es inconstitucional por violar el principio de legalidad.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: En los mismo términos.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Igual.

SEÑOR MINISTRO DÍAZ ROMERO: Igual.

SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL: En los mismos términos.

SEÑOR MINISTRO GUDIÑO PELAYO: Igual.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Para mí, este precepto es constitucional.

SEÑOR MINISTRO VALLS HERNÁNDEZ: En el mismo sentido que el ministro Ortiz Mayagoitia.

SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO: También para mí, el precepto es constitucional.

SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA: El precepto es inconstitucional.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE AZUELA GÜITRÓN: Brevemente voy a justificar mi voto, en el sentido de que el precepto es constitucional: yo pienso que el principio de legalidad tributaria debe respetarlo fundamentalmente la autoridad administrativa en torno a una ley; en otras palabras, las disposiciones legales que dan a la autoridad un margen de discrecionalidad, esas disposiciones sí son inconstitucionales, pero aquí estamos ante una regla que finalmente quien la aplica es el contribuyente, y entonces el contribuyente es el que tiene el beneficio de que queda a su interpretación, finalmente cuando la autoridad no esté de acuerdo, le va a rechazar la forma como determinó el impuesto; pero esto ya será un problema que combata a través de otros medios de defensa, como sería el ir al juicio contencioso administrativo, quizás finalmente al amparo, pero no se trataría de un problema de constitucionalidad de leyes sino de un acto concreto en el que la autoridad estaría rechazando lo hecho por el particular y

curiosamente para mí sería exactamente la situación inversa, que allí la ventaja la tendría el particular por la indefinición de la ley, que la autoridad difícilmente podría fundar y motivar adecuadamente una resolución en la que le dijera al particular, pues yo estimo en este caso que esto no es lo que está dentro de las actividades gravadas, no habría fundamento; entonces para mí, se trata de una disposición que incluso por eso desapareció, porque era favorable al particular y porque no estaba justificando el acto arbitrario de la autoridad; el caso del índice nacional de precios al consumidor, para mí es muy clara la inconstitucionalidad que en su momento tuvo, porque precisamente justificaba que la autoridad determinara un tributo con base en algo que fijaba el Banco de México y que no tenía ninguna regla que establecer; entonces, ¿qué ocurría?, que con esto la autoridad podría ser arbitraria y cuando el particular le planteará, oye es que tu acto fue arbitrario, pues, ¿por qué fue arbitrario si yo me sujete a la ley?, y entonces, era una ley que efectivamente conducía a la arbitrariedad.

Por ese motivo yo coincido con los ministros que votaron en ese sentido y por lo mismo pienso, que no se violenta el principio de legalidad tributaria.

Señor secretario.

SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Señor ministro presidente, hay mayoría de 7 votos en favor del Segundo Resolutivo del proyecto, que propone conceder el amparo en relación con el artículo 4º, fracción II, Inciso C) y D) punto 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Pienso que estarán de acuerdo que, habiendo esta mayoría en este aspecto, está ya resuelto el asunto y no tiene sentido meterse a los problemas de equidad y proporcionalidad, porque ya hay un vicio de inconstitucionalidad que es suficiente para llegar a esa conclusión y quizás en el engrose se podrían ya matizar estas distintas aclaraciones que se fueron haciendo.

Señor ministro Díaz Romero.

SEÑOR MINISTRO DÍAZ ROMERO: Muchas gracias señor presidente.

Efectivamente, se tratan diferentes temas, pero creo que éste es suficiente para concluir que es inconstitucional; estoy pensando también, que en un acuerdo anterior se previó, que aun cuando no hubiera jurisprudencia se podían mandar a todos estos asuntos con el criterio ya para que lo resuelvan los Tribunales Colegiados de Circuito; a la mejor tengo un mal recuerdo, pero creo que así es.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Así es.

SEÑOR MINISTRO DÍAZ ROMERO: Por otra parte, aunque coincidimos con la inconstitucionalidad, los que votamos por ella, en algunos aspectos, unos tomamos en consideración unos argumentos y otros otra. Yo quisiera preguntarle a los señores ministros, si sería posible que se encontrara una argumentación en la cual coincidiéramos todos, tal vez en relación con el pago más que con la base.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Yo pienso, que a esto se refirió la ministra Luna Ramos en su intervención y que como que dejó sentir; bueno, más bien, hagamos la determinación en cuanto a que esa situación va a afectar el pago, la determinación de lo que se debe pagar y entonces se supera el problema que planteó especialmente el ministro Díaz Romero, de que con cierta literalidad, eso no forma parte de la base, entonces se supera el problema.

¿Están de acuerdo en que así se haga el engrose?

Ministra Luna Ramos.

SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS: Gracias señor presidente.

Yo estoy totalmente de acuerdo con esto que usted menciona. Nada más, creo que la idea sería quedarnos exclusivamente en el aspecto de legalidad, para efectos de la concesión de amparo de este paquete; sin embargo, nada más quiero mencionar que es el primer paquete de IVA que se presenta y que de alguna manera ya vienen estudiados en este paquete otros dos aspectos, que es el de proporcionalidad y no sé si ya

analizados valdría la pena de una vez resolverlos y que esto pudiera dar pauta para que los asuntos que vienen detrás, ya tuvieran un criterio prácticamente específico; pero si ustedes consideran que es suficiente con legalidad, lo que este Pleno diga, señor presidente.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Bien, pregunto en relación con lo que manifiesta la ministra Luna Ramos, si conviene seguir estudiando los otros temas o se reservan a los casos en que esto se va a plantear. Ministro Ortiz Mayagoitia.

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Yo creo señor presidente, que lo único discutido hasta ahora es tema de legalidad, esto es suficiente para darle salida a este grupo de asuntos, lo demás de todas maneras tendremos que discutir.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Sí, yo coincido porque ya se trataría más bien de un estudio por principio académico, porque no estaría en razón de ninguno de los asuntos, entonces, ya en los momentos en que los otros asuntos vayan abordando esta temática, pues tendremos que irlos señalando.

Señor ministro Cossío.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: Gracias, perdón señor presidente, me pareció escuchar al secretario general de acuerdos decir que había una mayoría de siete, yo entiendo que es de ocho, según mi parecer, el ministro Ortiz, el ministro Valls y usted...

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: La ministra Sánchez Cordero también.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: La ministra Sánchez Cordero, creo que votó por la constitucionalidad, entonces es una votación de ocho, tres.

SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO: No, porque el ministro Azuela votó también por la constitucionalidad, son cuatro.

SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ: ¡Ah! Por la constitucionalidad. Perdón, señor presidente, me quedé con la duda.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Bueno, entonces, este conjunto de asuntos, si les parece en la sesión próxima podría ya leerse los resolutivos y entonces, lo resolveríamos, por lo pronto, todavía este asunto...

SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA: Una moción, señor presidente, para pedir a la Secretaría que seleccione los asuntos en los que, éste sólo concepto baste y se dé cuenta exclusivamente con ellos.

SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: Y en alguna de las notas se llegan a identificar y desde luego los secretarios de la Comisión podrán apoyar al señor secretario general de acuerdos, para estas cuestiones. Bien, pues si les parece, citamos a la próxima sesión que se realizará a las once en punto, en la sede alterna de Avenida Revolución, el próximo lunes a las once horas, digo, habrá previamente en la misma sesión, algunas palabras relacionadas con lo que sería la inauguración del Salón de Plenos de sede alterna, pero continuaríamos con el estudio de estos asuntos. Bien, esta sesión se levanta.

(CONCLUYÓ LA SESIÓN A LAS 13:55 HORAS).