

**AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN
4354/2017**

**QUEJOSA: IMPRENTOR,
SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL
VARIABLE**

**RECURRENTE: SECRETARIO DE
HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO**

**PONENTE: MINISTRO ARTURO ZALDÍVAR LELO DE LARREA
SECRETARIO: FERNANDO CRUZ VENTURA**

**Vo. Bo.
MINISTRO:**

Ciudad de México. Acuerdo de la Primera Sala de la
Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al

**VISTOS; y,
RESULTANDO:**

Cotejó:

PRIMERO. Demanda de amparo. Por escrito presentado el veinticinco de noviembre de dos mil dieciséis, en la Oficialía de Partes Común de las Salas Regionales Metropolitanas del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, **Imprentor, Sociedad Anónima de Capital Variable**, a través de su representante Alberto Ramírez Luna, solicitó el amparo y protección de la Justicia Federal en contra de la autoridad y por el acto que a continuación se indican:

Autoridad Responsable: Quinta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Acto Reclamado: La sentencia definitiva emitida el veinticuatro de octubre de dos mil dieciséis, dentro del juicio de nulidad *****.

SEGUNDO. Derechos violados y terceros interesados. La quejosa estimó violados en su perjuicio los derechos reconocidos en los artículos 1, 14, 16, 17 y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; como tercero interesado señaló al Administrador Local Jurídico del Norte de la Ciudad de México del Servicio de Administración Tributaria.

TERCERO. Trámite de la demanda de amparo. Por auto de siete de diciembre de dos mil dieciséis¹, el Presidente del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al que por razón de turno correspondió el conocimiento del asunto, admitió a trámite la demanda registrándola con el número *****.

Finalizados los trámites de ley, en sesión de once de mayo de dos mil diecisiete², dicho órgano jurisdiccional dictó sentencia en el sentido de conceder el amparo solicitado.

CUARTO. Interposición del recurso de revisión. Inconforme con la resolución anterior, el Secretario de Hacienda y Crédito Público interpuso recurso de revisión ante la Oficina de

¹ Folios 3489 a 3490 del cuaderno del juicio de amparo *****.

² Folios 3497 a 3717 *idem*.

Correspondencia Común de los Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Primer Circuito, el veintitrés de junio de dos mil diecisiete³, y su Presidente, mediante proveído de veintisiete de junio del referido año⁴, ordenó remitir los autos a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.

QUINTO. Trámite del recurso de revisión ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Mediante acuerdo de seis de julio de dos mil diecisiete⁵, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación admitió el recurso de revisión que hace valer el Secretario de Hacienda y Crédito Público, ordenó formar y registrar el expediente respectivo, al que le recayó el número **4354/2017**; turnó el expediente, para su estudio, a la Ministra Norma Lucía Piña Hernández y ordenó enviar los autos a la Sala a la que se encuentra adscrito a fin de que el Presidente de ésta, emitiera el acuerdo de radicación respectivo. Asimismo, ordenó notificar a las partes dicho proveído.

Posteriormente, la presidenta de esta Primera Sala, mediante proveído de cinco de septiembre de dos mil diecisiete⁶, se avocó del presente asunto y ordenó enviar los autos a su ponencia para la elaboración del proyecto de resolución y dé cuenta de él a esta Primera Sala.

Elaborado el proyecto de resolución respectivo, bajo la Ponencia de la Ministra Norma Lucía Piña Hernández, se listó para sesión de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y en

³ Folios 3 a 24 del Toca en que se actúa.

⁴ Folio 3778 del cuaderno del juicio de amparo *****.

⁵ Folios 28 a 30 del Toca en que se actúa.

⁶ Folio 42 *ibidem*.

la correspondiente al veintiuno de febrero de dos mil dieciocho, una vez que dicho proyecto se discutió por los Ministros presentes en la referida sesión, se llegó a la determinación de desecharlo y, en consecuencia, devolver los autos respectivos al amparo directo en revisión a la Presidencia de esta Sala, a efecto de que se retornara a uno de los Ministros de la mayoría, para la elaboración de un nuevo proyecto.

En ese sentido, mediante proveído de veintidós de febrero de dos mil dieciocho⁷, la Presidenta de esta Primera Sala retornó los autos del presente recurso de revisión en amparo directo a la Ponencia del Ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, a fin de que se elaborara el proyecto de resolución correspondiente y, posteriormente, diera cuenta del mismo a la referida Sala.

C O N S I D E R A N D O:

PRIMERO. Competencia. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es legalmente competente para conocer del presente recurso de revisión, en términos de lo dispuesto por los artículos 107, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 81, fracción II, de la Ley de Amparo; y 21, fracción III, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; en relación con los puntos Segundo y Tercero del Acuerdo General Plenario 5/2013, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiuno de mayo de dos mil trece, toda vez que el recurso fue interpuesto en contra de una sentencia pronunciada en amparo directo por un

⁷ *Ibidem.* Folio 56.

Tribunal Colegiado de Circuito y su resolución no requiere la intervención del Tribunal Pleno, toda vez que no reviste un interés excepcional.

SEGUNDO. Oportunidad del recurso de revisión. El recurso de revisión del Secretario de Hacienda y Crédito Público fue interpuesto oportunamente, de conformidad con el artículo 86 de la Ley de Amparo.

Lo anterior se debe a que, como se advierte de las constancias que obran en autos, la sentencia recurrida fue notificada por oficio a dicha autoridad el nueve de junio de dos mil diecisiete⁸, surtiendo sus efectos ese mismo día; por lo que el plazo de diez días para la interposición del presente recurso de revisión fue del doce al veintitrés de junio de la citada anualidad, descontándose de dicho plazo los días diez, once, diecisiete y dieciocho del propio mes y año, por ser días inhábiles, de conformidad con los artículos 19 de la Ley de Amparo y 163 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

En tales condiciones, si el recurso de revisión interpuesto por la autoridad tercera interesada fue presentado ante la Oficina de Correspondencia Común de los Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Primer Circuito, el veintitrés de junio de dos mil diecisiete, se considera que el mismo fue presentado oportunamente.

⁸ Folio 3752 del cuaderno del juicio de amparo D.A. *****.

TERCERO. Legitimación. El recurso de revisión fue interpuesto por parte legitimada, ya que lo hizo el Subprocurador Fiscal Federal de Amparos, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, habida cuenta que lo hace en su carácter de tercero interesado.

El artículo 3, fracción II, último párrafo⁹, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso y Administrativo dispone que el Secretario de Hacienda y Crédito Público debe ser considerado como parte demandada en todos aquellos juicios de nulidad en donde se controvierta un interés fiscal.

En el caso, del oficio de contestación a la demanda de nulidad se advierte que, la autoridad del Servicio de Administración Tributaria expresamente informó que lo hacía en representación tanto de la autoridad demandada como del Secretario de Hacienda y Crédito Público, el cual se apersonaba al juicio de nulidad, en términos de la disposición legal antes citada.

Conforme a lo antes dicho, se tiene que el Secretario de Hacienda y Crédito Público tiene la calidad de tercero en el juicio de amparo, conforme al artículo 5, fracción III, inciso b) ¹⁰, de la

⁹ **“Artículo 3.** Son partes en el juicio contencioso administrativo:

I. El demandante.

II. Los demandados. Tendrán ese carácter:

a) La autoridad que dictó la resolución impugnada.

b) El particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida la autoridad administrativa.

c) El Jefe del Servicio de Administración Tributaria o el titular de la dependencia u organismo desconcentrado o descentralizado que sea parte en los juicios en que se controviertan resoluciones de autoridades federativas coordinadas, emitidas con fundamento en convenios o acuerdos en materia de coordinación, respecto de las materias de la competencia del Tribunal.

Dentro del mismo plazo que corresponda a la autoridad demandada, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá apersonarse como parte en los juicios en que se controvierta el interés fiscal de la Federación.

III. El tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante”.

¹⁰ **“Artículo 5.** Son partes en el juicio de amparo:

ley de la materia, en tanto que para efectos del juicio de nulidad tiene el carácter de autoridad demandada; consecuentemente, tiene legitimación para interponer este recurso de revisión en contra de la sentencia dictada por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

Robustece lo anterior, la tesis 2a. CLXXXVIII/2002¹¹ emitida por la Segunda Sala de este Alto Tribunal –cuyo criterio esta Primera Sala ya ha compartido en otros asuntos, como es el amparo directo en revisión 934/2012 y 858/2016–, que lleva por rubro: **“REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. EL SECRETARIO**

(...)

III. El tercero interesado, pudiendo tener tal carácter:

- a) La persona que haya gestionado el acto reclamado o tenga interés jurídico en que subsista;
- b) La contraparte del quejoso cuando el acto reclamado emane de un juicio o controversia del orden judicial, administrativo, agrario o del trabajo; o tratándose de persona extraña al procedimiento, la que tenga interés contrario al del quejoso;
- c) La víctima del delito u ofendido, o quien tenga derecho a la reparación del daño o a reclamar la responsabilidad civil, cuando el acto reclamado emane de un juicio del orden penal y afecte de manera directa esa reparación o responsabilidad;
- d) El indiciado o procesado cuando el acto reclamado sea el no ejercicio o el desistimiento de la acción penal por el Ministerio Público;
- e) El Ministerio Público que haya intervenido en el procedimiento penal del cual derive el acto reclamado, siempre y cuando no tenga el carácter de autoridad responsable...”.

¹¹ Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVI, diciembre de 2002, página 286, cuyo texto es el siguiente: “El artículo 5o., fracción III, inciso a), de la Ley de Amparo establece que el tercero perjudicado es parte en el juicio de garantías y que puede intervenir con tal carácter siempre que se trate, entre otros supuestos, de la contraparte del quejoso cuando el acto reclamado emane de un juicio o controversia que no sea del orden penal. En ese sentido, si en el juicio contencioso administrativo federal seguido ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el Secretario de Hacienda y Crédito Público invariablemente ostentará el carácter de demandado en la instancia natural, siempre que se controvertan actos que afecten el interés fiscal de la Federación, de conformidad con lo previsto en el artículo 198, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, resulta inconcusos que dicho funcionario, tendrá el carácter de tercero perjudicado en aquellos juicios de amparo directo donde se reclame una sentencia del referido tribunal, por lo que se encuentra legitimado para interponer recurso de revisión en contra de la sentencia del Tribunal Colegiado de Circuito que realice el estudio de un tema propiamente constitucional, es decir, referido a la interpretación directa de un precepto de la Constitución Federal o a la inconstitucionalidad de una ley, pues los artículos 107, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 83, fracción V, de la Ley de Amparo, que regulan lo relativo a la tramitación del recurso de revisión contra sentencias dictadas en juicio de amparo directo, no señalan restricción alguna para que legítimamente la parte tercero perjudicada pueda hacer valer dicho medio de impugnación en tal supuesto, pues del contenido de los artículos últimamente mencionados se desprende que dicha revisión será procedente siempre que exista un tema propiamente constitucional y se colmen los requisitos de importancia y trascendencia que determine la Suprema Corte de Justicia de la Nación en acuerdos generales. No es óbice a lo anterior, lo dispuesto en el artículo 87 de la Ley de Amparo, que regula la revisión interpuesta por autoridades contra sentencias que contienen pronunciamientos en materia de inconstitucionalidad de leyes y que esencialmente prevé una legitimación específica para que sólo sean los órganos legislativo y promulgador de la norma quienes defiendan, vía recurso, la constitucionalidad de la ley, porque en tal caso el Secretario de Hacienda y Crédito Público no tiene carácter de responsable, sino de tercero perjudicado, y ello ocasiona que su participación en el juicio descansa en fundamentos distintos, de manera que no admitir el derecho del tercero perjudicado para defender, vía revisión, la constitucionalidad de la ley o la interpretación de un precepto constitucional que le favorezca, equivaldría a dejar inaudita a dicha parte sobre aspectos donde válidamente puede reclamar sus derechos”.

DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, EN SU CARÁCTER DE TERCERO PERJUDICADO EN ASUNTOS TRAMITADOS ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, ESTÁ LEGITIMADO PARA INTERPONER DICHO RECURSO CUANDO SE CUESTIONE UN TEMA PROPIAMENTE CONSTITUCIONAL”.

Criterio similar al antes mencionado fue sostenido por esta Primera Sala en el ADR 2247/2010¹².

No es obstáculo para llegar a la conclusión anterior, lo resuelto en el amparo directo en revisión 6102/2015¹³ correspondiente a la sesión del seis de abril de dos mil dieciséis, toda vez que en dicho asunto el Tribunal Colegiado en el acuerdo de admisión de la demanda de amparo sólo reconoció la calidad de tercero a la autoridad del Servicio de Administración Tributaria (demandada en el juicio de nulidad), pero cuando se apersonó el Secretario de Hacienda y Crédito Público, vía alegatos, dicho Tribunal lo desechó, al estimar que no tenía la calidad de tercero al no habersele reconocido. Ese acuerdo fue impugnado vía reclamación y el Tribunal Colegiado decidió que al no impugnarse el primero de los proveídos mencionados había precluido su derecho y, por ende, no tenía la calidad de tercero.

Esto es, en el precedente que se menciona expresamente se les desconoció la calidad de tercero interesado en el juicio de

¹² Correspondiente a la sesión del uno de diciembre de dos mil diez, resuelto por unanimidad de cuatro votos de los Ministros José Ramón Cossío Díaz, Juan N. Silva Meza, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Arturo Zaldívar Lelo de Larrea.

¹³ Resuelto por unanimidad de cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz (Ponente), Jorge Mario Pardo Rebolledo, Norma Lucía Piña Hernández y Presidente Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena.

amparo; mientras que en el caso no se abordó un tópico parecido, pues en éste el Tribunal Colegiado no hizo pronunciamiento alguno; de ahí que, conforme a lo antes dicho, el recurso de revisión fue interpuesto por parte legitimada.

CUARTO. Procedencia. De conformidad con lo dispuesto en los artículos 107, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 81, fracción II, de la Ley de Amparo, la procedencia del recurso de revisión en amparo directo está sujeta al cumplimiento de los siguientes requisitos:

I. En la sentencia recurrida se haya hecho pronunciamiento sobre la constitucionalidad de una norma general o se establezca la interpretación directa de un precepto constitucional o de los derechos humanos contenidos en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, o que habiéndose planteado alguna de esas cuestiones en la demanda de amparo, se haya omitido su estudio; y,

II. El problema de constitucionalidad entrañe fijar un criterio jurídico de importancia y trascendencia, a juicio de la sala respectiva.

Además de que en la sentencia recurrida se decidan o se hubieran omitido¹⁴ decidir temas propiamente constitucionales, deberá fijarse un criterio de importancia y trascendencia, entendiéndose que será así cuando se advierta que: **a)** dará lugar

¹⁴ Conforme al Punto Tercero, último párrafo del Acuerdo General Plenario 9/2015 se considerará omisión en el estudio de las cuestiones constitucionales, la que derive de la calificativa de inoperancia, insuficiencia o ineficacia efectuada por el Tribunal Colegiado de Circuito de los conceptos de violación.

a un pronunciamiento novedoso o de relevancia para el orden jurídico nacional; **b)** lo decidido en la sentencia recurrida pueda implicar el desconocimiento de un criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación relacionado con alguna cuestión propiamente constitucional, por haberse resuelto en contra de dicho criterio o se hubiere omitido su aplicación.¹⁵

Precisado lo anterior, esta Primera Sala considera que el **primero de los requisitos para la procedencia se cumple**, pues aun cuando en la demanda de amparo no se planteó la inconstitucionalidad de los artículos 17-A, 20, 20 Bis y 21 del Código Fiscal de la Federación, lo cierto es que en la sentencia recurrida el Tribunal Colegiado emitió el criterio respectivo, en donde determinó que a través de un control *ex officio* de dichas normas, se concluyó que éstas vulneran el principio de proporcionalidad tributaria, contenido en el numeral 31, fracción IV, de la Constitución General.

Cabe agregar, que no pasa inadvertido que, en el caso, la sentencia reclamada derive de un amparo previo en el que tampoco se planteó la constitucionalidad de las mencionadas normas generales, toda vez que –como quedó precisado– el Tribunal Colegiado realizó motu proprio el estudio de constitucionalidad del sistema mediante el cual se elaboran los índices nacionales de precios al consumidor.

Sirve de apoyo a lo anterior, la jurisprudencia 1a./J. 63/2014 (10a.) de rubro: **“REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. PROCEDE**

¹⁵ Punto segundo del Acuerdo General 9/2015 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que establece las bases generales para la procedencia y tramitación de los recursos de revisión en amparo directo.

ESTE RECURSO CONTRA LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO EN LA QUE, MOTU PROPRIO, REALIZA UNA INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL, NO OBSTANTE QUE NO SE HUBIERE PLANTEADO EN UN JUICIO DE AMPARO PREVIO UN TEMA DE CONSTITUCIONALIDAD”¹⁶.

Asimismo, **se cumple con el segundo de los requisitos**, en virtud de que la materia relativa a tal cuestión que subsiste en esta instancia no hay jurisprudencia sobre el tema que se propone y no se considera necesaria la intervención del Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, toda vez que no se trata de un asunto revista algún interés excepcional.

QUINTO. Las consideraciones necesarias para resolver la *litis* planteada. En este apartado se realizará una síntesis de los antecedentes del acto reclamado; de los conceptos de violación; de la sentencia de amparo y de los agravios de la revisión.

I. Antecedentes del acto reclamado.

¹⁶ Visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 11, octubre de 2014, Tomo I, página 480, cuyo contenido es el siguiente: “Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el recurso de revisión es improcedente contra la sentencia que resuelve el amparo directo cuando en la demanda se hace valer un tema de constitucionalidad -interpretación de una norma constitucional o la inconstitucionalidad de una ley, un tratado internacional o un reglamento- no solicitado en un amparo previo. Sin embargo, esta hipótesis no se actualiza respecto de la interpretación constitucional realizada motu proprio por un tribunal colegiado de circuito, al analizar la legalidad del acto reclamado en un juicio ulterior de amparo, pues la causal de improcedencia del recurso de revisión por consentimiento, cuando no se plantea desde la primera demanda de amparo la interpretación de un precepto constitucional ni se promueve, de ser aplicable, el recurso de revisión respectivo, queda excluida cuando el órgano de amparo realiza oficiosamente la interpretación de la norma constitucional, originando la posibilidad de inconformarse contra dicho pronunciamiento a través del recurso de revisión, con el fin de dotar de seguridad jurídica a los gobernados”.

1. Imprentor, Sociedad Anónima de Capital Variable, solicitó autorización para abstenerse de aplicar la actualización y recargos del impuesto al valor agregado de los meses de enero a diciembre de dos mil diez y dos mil once, utilizando los índices nacionales de precios al consumidor determinados en los ejercicios fiscales de dos mil diez y dos mil once.

2. Ante la omisión de resolver la petición señalada en el apartado que antecede, Imprentor Sociedad Anónima de Capital Variable, promovió juicio contencioso administrativo federal *****, del cual conoció la Novena Sala Regional Metropolitana del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, quien emitió sentencia el quince de mayo de dos mil trece, en la que sobreseyó en el juicio debido a que el Administrador Local Jurídico del Norte del entonces Distrito Federal del Servicio de Administración Tributaria emitió el oficio ***** de veintiséis de enero de dos mil doce, en el cual indicó la imposibilidad de la autoridad para pronunciarse sobre la petición anteriormente señalada.

3. En contra del oficio *****, Imprentor Sociedad Anónima de Capital Variable, promovió el juicio de nulidad *****, del cual conoció la Séptima Sala Regional Metropolitana del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, quien emitió sentencia el treinta y uno de octubre de dos mil trece, en la que declaró la nulidad para el efecto de que se emitiera otro considerando señalando que la quejosa no formuló una consulta en términos del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, sino una autorización para que dejara de calcular la actualización

y recargos del impuesto al valor agregado de los meses de enero a diciembre de dos mil diez y dos mil once, conforme a diversos índices Nacionales de Precios al Consumidor que estimo ilegales.

4. En contra de ese fallo, la actora promovió el juicio de amparo ***** del que conoció el Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, quien en sesión de veintidós de mayo de dos mil catorce, resolvió negar el amparo solicitado.

5. En cumplimiento de la sentencia dictada por la Séptima Sala Regional Metropolitana del ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa, el Administrador Local Jurídico del Norte del entonces Distrito Federal del Servicio de Administración Tributaria emitió el oficio ***** de veinticinco de junio de dos mil catorce, en el que calificó de improcedente la solicitud a la que se ha venido haciendo referencia.

6. En contra de esa determinación, Imprentor Sociedad Anónima de Capital Variable, promovió el juicio contencioso administrativo *****, del cual conoció la Quinta Sala Regional Metropolitana del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, quien emitió sentencia el siete de abril de dos mil quince, en el que reconoció la validez de la resolución administrativa impugnada.

7. En contra de ese fallo, Imprentor Sociedad Anónima de Capital Variable, promovió juicio de amparo del cual conoció el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer

Circuito con el número de expediente *****, y en sesión de diez de diciembre de dos mil quince resolvió conceder el amparo para que la Sala responsable se pronunciara respecto de los alegatos formulados por la quejosa.

8. En cumplimiento a ese fallo, el dos de febrero de dos mil dieciséis, la Sala del conocimiento reconoció la validez de resolución administrativa impugnada.

9. Inconforme con esa determinación, la actora promovió el juicio de amparo ***** del índice del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primero Circuito, y en sesión del ocho de septiembre de dos mil dieciséis dicho Tribunal resolvió conceder el amparo solicitado para el efecto de que la responsable analizara lo relativo a la legalidad o ilegalidad de los Índices Nacionales de Precios al Consumidor y resolviera la *litis* sometida a su consideración.

10. En cumplimiento a lo ordenado, la Sala fiscal emitió sentencia el veinticuatro de octubre de dos mil dieciséis, en la que reconoció la validez de la resolución administrativa impugnada.

11. Inconforme con esa determinación, Imprentor Sociedad Anónima de Capital Variable, promovió un nuevo juicio de amparo y del que conoció el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primero Circuito con el número de expediente *****, y en sesión de once de mayo de dos mil diecisiete resolvió conceder el amparo solicitado.

12. La sentencia antes mencionada, se recurre mediante el presente recurso de revisión.

II. Conceptos de violación. La quejosa argumentó en su demanda y ampliación los conceptos de violación –con excepción de los señalados como cuarto, quinto, noveno, décimo y décimo tercero de la ampliación de la demanda, de los cuales se desistió el quejoso– lo siguiente:

- En su **primer concepto de violación** argumenta que la sentencia impugnada viola los derechos fundamentales de audiencia, seguridad jurídica, debido proceso legal, legalidad, tanto en forma genérica como en materia jurisdiccional civil, acceso a la justicia, legalidad tributaria y supremacía constitucional, así como los Derechos Humanos correlativos previstos en los artículos I y IX de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; 8.1, 11.2, 11.3, 24 y 25 de la Convención Americana de Derechos Humanos; 17.1 y 17.2 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y los artículos I y XVIII de la Convención Americana de los Derechos y Deberes de Hombre; además, solicita la aplicación a su favor del principio pro persona, así como que se realice el control de convencionalidad ex officio en materia de Derechos Humanos.

Que la sentencia reclamada es ilegal y contraria a derecho, toda vez que no se encuentra debidamente fundada y motivada, pues la Sala responsable sostuvo que las pruebas aportadas fueron insuficientes para demostrar la ilegalidad de la resolución

administrativa impugnada, en virtud de que no se acredita la pretensión solicitada por la quejosa.

Que contrario a lo que resolvió la Sala fiscal, la autoridad demandada contaba con elementos suficientes para cerciorarse de la ilegalidad de los índices nacionales de precios al consumidor determinados, en algunos casos, por el Banco de México y en otros por el actual Instituto Nacional de Estadística y Geografía, correspondientes a los ejercicios fiscales de dos mil diez y dos mil once.

Que la autoridad responsable no estudió el dictamen pericial que la actora presentó ante la autoridad fiscal con el que, afirma, acreditó que los índices nacionales de precios al consumidor son ilegales, quedando de manifiesto que la Sala responsable debió haber realizado un estudio sucinto de todas las documentales que obraban en el expediente.

- En su **segundo** concepto de violación aduce que la Sala fiscal desestimó la prueba pericial contable ofrecida bajo el argumento de que un contador público no se encuentra en posibilidad de opinar acerca de la legalidad de los índices nacionales de precios al consumidor, pues afirma que lo actuado por el contador público no puede ser verdadero; lo anterior, a su consideración, constituye una falacia *ad hominem*, ya que lo que la responsable pretende es desacreditar el trabajo del contador público respecto a la elaboración del dictamen argumentando que quien debió haber hecho la elaboración del dictamen es un economista o un actuario.

- En su **tercer** concepto de violación señala que lo resuelto por la Sala fiscal contraviene los principios *pro personae*, *pro actione*, control de convencionalidad en materia de derechos humanos, audiencia, debido proceso, legalidad en forma genérica y en materia jurisdiccional civil, impartición de justicia, supremacía jerárquica de los tratados internacionales, además vulnera los derechos consagrados en los artículos 14.1 y 17.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, así como los artículos 8.1, 24, 25.1 y 25.2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Que ello se debe a que la responsable, al emitir el fallo que se impugna, fue omisa en estudiar la totalidad de los argumentos esgrimidos tanto en la solicitud de autorización y el dictamen pericial contable, así como de las publicaciones en el Diario Oficial de la Federación a las que se hizo referencia.

Que contrario a lo resuelto por la Sala fiscal, los índices nacionales de precios al consumidor correspondientes a los meses de enero a diciembre de dos mil diez, no cumplieron con lo previsto en los artículos 20 y 20 Bis del Código Fiscal de la Federación, específicamente en cuanto al hecho de que algunas claves contenidas en el anexo "A" de las publicaciones de los Diarios Oficiales de la Federación de los meses de enero a diciembre de dos mil diez, no contienen la publicación del día treinta de agosto de dos mil dos, en la que el Banco de México dio a conocer el concepto, la unidad y especificación de los

productos respecto de cada una de las claves contenidas en dicho anexo y en dicha publicación.

Que la sentencia reclamada transgrede el derecho fundamental de acceso a una tutela judicial efectiva, pues no resolvió de acuerdo a lo establecido en el artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, toda vez que omitió el estudio de los argumentos consistentes en la solicitud de autorización como el dictamen pericial en materia contable.

Que la sala responsable resolvió que los índices nacionales de precios al consumidor correspondientes a los meses de enero a diciembre de dos mil diez y dos mil once, respectivamente, sí cumplieron con lo previsto en el artículo 20, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, sin fundamentar ni motivar su determinación.

- En su **sexto** concepto de violación señala que los índices nacionales de precios al consumidor correspondientes a meses de enero a diciembre de dos mil diez, determinados conforme a la base “segunda quincena de junio de 2002=100”, no cumplieron con lo previsto en el artículo 20 Bis del Código Fiscal de la Federación, específicamente en cuanto a que para la determinación de dichos índices se debieron abarcar, al menos, treinta y cinco ramas de los sectores agrícola, ganadero, industrial y de servicios, conforme al catálogo de actividades económicas elaborado por el entonces Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática.

Que en la fracción II del artículo 20 Bis del Código Fiscal de la Federación, vigente en el año dos mil diez, el legislador estableció que para efectos de calcular el Índice Nacional de Precios al Consumidor era necesario que se cotizaran los precios correspondientes a cuando menos mil productos de consumo y servicios específicos agrupados en doscientos cincuenta conceptos de consumo, los cuales abarcarían al menos treinta y cinco ramas únicamente de los sectores agrícola, ganadero, industrial y de servicios, conforme al catálogo de actividades económicas elaborado por el actual Instituto Nacional de Estadística y Geografía, pero no previó la posibilidad de que también se cotizaran los precios correspondientes a productos y servicios que correspondieran a las ramas de las actividades económicas de caza y pesca, como sucedió en el caso.

- En su **séptimo** concepto de violación señala que la sala violó el derecho fundamental de acceso a una tutela judicial efectiva, pues no dictó el acto reclamado tomando en consideración lo establecido en el artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, toda vez que en la misma estimó que los índices nacionales de precios al consumidor, correspondientes a todos y cada uno de los meses de enero a diciembre de dos mil diez y dos mil once, respectivamente, supuestamente si cumplieron con lo previsto por el artículo 20, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, sin expresar fundamento ni motivo alguno para ello.

- En su **octavo** concepto de violación señala que para la cotización de los productos y servicios realizados por el Banco de México, respecto a la determinación del Índice Nacional de Precios al Consumidor, publicada en el Diario Oficial de la Federación el veinticinco de julio de dos mil dos, no se incluyó a Ciudad Juárez y Chihuahua como “zona metropolitana”, ni a Tijuana, Baja California, como “zona metropolitana”, a pesar de que de acuerdo con el documento denominado “Delimitación de las zonas metropolitanas de México 2005”, emitido tanto por la Secretaría de Desarrollo Social como por el Consejo Nacional de Población, así como por el actual Instituto Nacional de Estadística y Geografía, las mismas correspondían a la octava y novena zona más poblada en la República Mexicana, mismas que, de acuerdo con lo previsto por la fracción I del artículo 20-Bis del Código Fiscal de la Federación, dichas ciudades debían ser consideradas para la cotización de los precios de los productos para la determinación del índices nacionales de precios al consumidor.

Que se acreditó que en la publicación del Diario Oficial de la Federación del día veinticinco de julio de dos mil dos, el Banco de México, para la cotización de los precios de productos y servicios que se encontraba obligado a llevar a cabo, tomó en consideración tanto a Ciudad Juárez, Chihuahua, como a Tijuana, Baja California, pero no fueron contempladas dichas ciudades como “zonas metropolitanas”.

Que con las pruebas periciales en materia contable, así como con las publicaciones realizadas por el Banco de México en el Diario Oficial de la Federación, la quejosa acreditó en el juicio

de nulidad, así como en la solicitud de autorización ante la autoridad fiscal, la ilegalidad del procedimiento seguido tanto por el Banco de México para determinar los índices nacionales de precios al consumidor, correspondientes a los meses de enero a diciembre de dos mil diez, sin que para tal efecto la autoridad responsable hubiera valorado todos los elementos probatorios que tuvo a su alcance.

- En su **décimo primer** concepto de violación señala que los índices mensuales “base segunda quincena de junio de 2002=100”, expresados conforme a la nueva “base segunda quincena de diciembre de 2010=100”, publicada en el Diario Oficial de la Federación el veintitrés de febrero de dos mil once, se advierte que el Banco de México elaboró dicha serie a fin de facilitar el cálculo de la inflación y con el propósito de vincular dichos índices con los que se determinan de conformidad con la nueva base.

Que la resolución que se impugna resulta ilegal y contraria a derecho, toda vez que es fruto de un acto viciado de origen, pues el procedimiento llevado a cabo por el actual Instituto Nacional de Estadística y Geografía, para efectos de determinar los índices nacionales de precios al consumidor, el Banco de México vinculó la determinación del referido índice con los índices nacionales de precios al consumidor contenidos en la serie histórica de los índices mensuales “base segunda quincena de junio de 2002=2010”, los cuales se apoyaron en cotizaciones que la quejosa desconoce.

Que durante el periodo comprendido del mes de agosto de dos mil dos a diciembre de dos mil diez, el Banco de México utilizó para la determinación del Índice Nacional de Precios al Consumidor diversas claves de productos que no establece el Anexo "A" de la publicación del Diario Oficial del Federación del día treinta de agosto de dos mil dos, lo cual evidencia que los contribuyentes estén imposibilitados para poder conocer tanto el concepto como la unidad y la especificación de los productos a que corresponde cada una de las claves enlistadas; por ende, por lo que corresponde a la determinación de los índices nacionales de precios al consumidor correspondientes al periodo comprendido del mes de agosto de dos mil dos al mes de diciembre de dos mil diez, el Banco de México no dio cumplimiento a lo establecido por el artículo 20-Bis del Código Fiscal de la Federación.

Que no puede considerarse que la Administración Local Jurídica del Norte del entonces Distrito Federal del Servicio de Administración Tributaria hubiese fundado y motivado la resolución impugnada en cuanto a la imposibilidad material y jurídica de la quejosa para determinar las contribuciones actualizadas omitidas tomando en consideración los Índices Nacionales de Precios al Consumidor correspondiente de los meses de enero a diciembre de dos mil once, cuando lo cierto es que éstos se encuentran vinculados al Índice Nacional de Precios al Consumidor correspondiente al mes de diciembre de dos mil diez.

- En su **décimo segundo** concepto de violación señala que en la sentencia de veinticuatro de octubre de dos mil dieciséis se violaron flagrantemente el principio de exhaustividad y el principio de congruencia interna; así también, los derechos fundamentales de audiencia, seguridad jurídica, debido proceso legal, legalidad tanto en forma genérica como en materia jurisdiccional civil, acceso a la justicia consagrados en los artículos 14, segundo y último párrafos, 16, primer párrafo y 17, segundo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con el artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, ya que tras aparentar que si resolvería el concepto de impugnación primero, de forma mañosa omitió analizarlo y consecuentemente resolver la cuestión efectivamente planteada en dicho concepto.

- En el **décimo cuarto** concepto de violación señala que los índices nacionales de precios al consumidor correspondientes a los meses de enero a diciembre de dos mil diez, determinados conforme a la base “segunda quincena junio 2002=100”, no cumplieron con lo previsto en el artículo 20 y 20 Bis en el Código Fiscal de la Federación, específicamente en cuanto a que para determinar dichos índices no se agrupó en doscientos cincuenta conceptos de consumo, ya que el Banco de México consideró trescientos quince conceptos de consumo de cuando menos mil productos y servicios específicos.

- En el **décimo quinto** concepto de violación se centra en demostrar que los índices nacionales de precios al consumidor correspondientes a los meses de enero a diciembre de dos mil

once, determinados conforme a la base “segunda quincena de diciembre de 2010=100” no cumplieron con lo previsto en el artículo 20 y 20 Bis del Código Fiscal de la Federación, específicamente en cuanto a que para calcular de dichos índices no se agrupó en doscientos cincuenta conceptos de consumo, ya que el Banco de México tomó en cuenta doscientos ochenta y tres conceptos de consumo de cuando menos mil productos y servicios específicos.

Que en la fracción II del artículo 20- Bis del Código Fiscal de la Federación vigente en dos mil diez, el legislador estableció que para efectos de calcular el Índice Nacional de Precios al Consumidor era necesario que se cotizaran los precios correspondientes a cuando menos mil productos de consumo y servicios específicos agrupados en doscientos cincuenta conceptos de consumo, los cuales abarcarían al menos treinta y cinco ramas de los sectores agrícola, ganadero, industrial y de servicios.

Que es indiscutible que el referido Índice Nacional de Precios al Consumidor correspondiente al mes de diciembre de dos mil once no satisface las reglas previstas en la fracción II del artículo 20 Bis del Código Fiscal de la Federación, puesto que los precios correspondientes a los productos y servicios específicos fueron agrupados en doscientos ochenta y tres conceptos de consumo y no en doscientos cincuenta como estableció el legislador.

- En su **décimo sexto** concepto de violación señala que los índices nacionales de precios al consumidor, correspondientes a los meses de enero a diciembre de dos mil diez, determinados conforme a la base “segunda quincena de junio de 2002=100”, no cumplieron con lo previsto en el artículo 20 Bis, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, específicamente en cuanto a que el Banco de México era el encargado de publicar en el Diario Oficial de la Federación los Estados, zonas conurbadas, ciudades, artículos, servicios, conceptos de consumo ramas de actividad económica a que se refieren las fracciones I y II del mencionado artículo, así como las cotizaciones utilizadas para calcular el índice mensualmente, situación que no aconteció, pues el citado Banco Central fue omiso en hacerlo.

- En su **décimo séptimo** concepto de violación señala que los índices nacionales de precios al consumidor, correspondientes a los meses de enero a diciembre de dos mil once, determinados conforme a la base “segunda quincena de diciembre de 2010=100” no cumplieron con lo previsto en el artículo 20 Bis, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, específicamente en cuanto al hecho de que el Banco de México era el encargado de publicar en el Diario Oficial de la Federación los Estados, zonas conurbadas, ciudades, artículos, servicios, conceptos de consumo y ramas de actividad económica a que se refieren las fracciones I y II del mencionado artículo, así como las cotizaciones utilizadas para calcular el índice mensualmente, situación que no aconteció, pues el citado Banco Central fue omiso en hacerlo.

- En su **décimo octavo** concepto de violación señala que los índices nacionales de precios al consumidor, correspondientes a julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de dos mil once, determinados conforme a la base “segunda quincena de diciembre de 2010=100”, no cumplieron con lo previsto tanto en el artículo 20, segundo párrafo, como en el artículo 20 Bis, primero y último párrafos, del Código Fiscal de la Federación, específicamente en cuanto a que el Banco de México era el encargado de calcular y publicar el Índice Nacional de Precios al Consumidor, y no así el actual Instituto Nacional de Estadística y Geografía, como aconteció en las publicaciones de fechas diez de agosto, nueve de septiembre, diez de octubre, diez de noviembre y nueve de diciembre todas de dos mil once, y diez de enero de dos mil doce, por lo que dichos índices debieron declararse ilegales.

- Finalmente, en su **décimo noveno** concepto de violación señala que la resolución que se reclama es ilegal, pues no se encuentra debidamente motivada y fundada, en razón de que en el caso sí existe un acto concreto de aplicación de los índices nacionales de precios al consumidor correspondientes a los meses de enero a diciembre de dos mil diez y dos mil once, en virtud de que la quejosa se autodeterminó el impuesto a su cargo con motivo de la solicitud de autorización que formuló ante la Administración Local Jurídica del Norte del entonces Distrito Federal del Servicio de Administración Tributaria, con el cual acreditó la aplicación en su perjuicio de los referidos índices, aunado a que el pago de la contribución correspondiente no es la única forma con la cual se puede acreditar la existencia de un

acto de aplicación, pues la autodeterminación de la contribución es una obligación formal que es independiente a la obligación material de enterar el tributo que no afecta a la existencia de un acto de aplicación al momento de la autodeterminación.

III. Sentencia del Tribunal Colegiado. El Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en su sentencia de once de mayo de dos mil diecisiete, resolvió en los considerandos identificados como noveno, décimo y décimo primero, en síntesis, lo siguiente:

A) En el **noveno** considerando señaló que aunque la autoridad administrativa manifestó su incompetencia por razón de materia para pronunciarse sobre la legalidad de los Índices Nacionales de Precios al Consumidor, ello no implica que las disposiciones reclamadas no se hayan aplicado a la quejosa, precisamente porque se le vinculó a actualizar conforme a tales índices su contribución y recargos considerando el valor de la moneda y el efecto inflacionario, pues se le precisó que la negativa de indicarle un nuevo procedimiento para la actualización derivaba de que no hay precepto jurídico que así lo autorice.

- Añadió que la sala sostuvo que no hay acto de aplicación de los Índices Nacionales de los Precios al Consumidor porque no hay autoliquidación ni prueba del pago de mérito, con lo que soslayó que en el propio acto impugnado y en la contestación a la demanda no se negó al pago del importe histórico de la contribución y sí se conminó a aplicar dicha

actualización, tanto en la suerte principal como en los recargos.

- Mencionó que en la ejecutoria de amparo directo que antecedió, la sentencia que constituyó el acto reclamado resolvió sobre la aplicación de dichos Índices y, sobre todo, de la procedencia del estudio de su legalidad, por lo que tales sucesos son cuestiones firmes porque constituyen cosa juzgada y, por ende, son inmodificables.

- Que aun cuando la quejosa no haya impugnado expresamente los citados Índices, ello no impide estudiar su legalidad o incluso su constitucionalidad o inconvencionalidad, dado que, al ser conminada su observancia para calcular el factor de actualización para la suerte principal y los recargos de mérito, son aspectos que deben ser analizados en vía de motivación y fundamentación del acto impugnado.

- Que es inexacta la conclusión de la responsable en el sentido de que se necesitaba un acto de aplicación positivo y expreso de dichos Índices para poder abordar su legalidad, pues tales cuestiones ya fueron examinadas y, además, porque precisamente tal individualización es el objeto de la solicitud de autorización que fue negada en el acto impugnado, pues como se insiste, tales aspectos son cuestiones de legalidad de la motivación y fundamentación.

- Indicó que servía de apoyo la jurisprudencia 2a./J.66/2011, sustentada por la Segunda Sala de rubro: **“ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR.**

FUNDAMENTACIÓN DE UNA RESOLUCIÓN DETERMINANTE DE UN CRÉDITO FISCAL ACTUALIZADO”.

- Que resultaron fundados los argumentos de la quejosa, pues sí existe un acto de aplicación en su perjuicio, no sólo de los referidos Índices, sino también de los artículos que regulan el cálculo del factor de actualización, concretamente, 17-A, 20, 20 Bis y 21 del Código Fiscal de la Federación, pues como se indicó en la ejecutoria del amparo directo ***** , es procedente llevar a cabo su estudio de legalidad, considerando los vicios aducidos por la contribuyente consistente a su solicitud de autorización.

- Se señaló que el acto administrativo impugnado sí es un acto dictado en perjuicio de la quejosa porque la vincula a su observancia, pues se negó la autorización para no aplicar el factor de actualización calculado conforme a dichos Índices, por así estar establecido en los artículos 17-A, 20, 20 Bis y 21 del Código Fiscal de la Federación; de ahí que resultaba inexacto lo expuesto por la Sala del conocimiento al respecto.

B) En el **décimo** considerando menciono que la ineficacia de los argumentos propuestos en la demanda de amparo derivaban, primero, porque se apoyaron en Diarios Oficiales de la Federación que no fueron identificados oportunamente ante la jurisdicción de la Sala responsable, por lo menos con su fecha o número y que son lo que contienen todos los Índices mensuales de dos mil diez y dos mil once; segundo, porque aunque estén en las opiniones contables cuya valoración no puede integrar la litis, siendo que en la multicitada solicitud, en cuanto a dos mil once,

solo se relacionó el Índice del mes de diciembre y no los otros meses que se controvierten en el juicio de amparo y; tercero, en la demanda de amparo se perfeccionaron los argumentos propuestos en primera instancia al relacionarlos con estudios que aparecen en publicaciones de diversos periódicos oficiales citados y en páginas de Internet, pero tampoco se relacionaron de esa forma para integrar la *litis* natural.

- Que fue correcta la conclusión de la autoridad responsable respecto a que la actora no satisfizo su carga probatoria respecto de tales Índices, pues, no hay argumentos suficientes para demostrar la ilegalidad de tales actos generales.

C) En el **décimo primer** considerando señaló que la quejosa pretende la desincorporación del procedimiento del cálculo del factor de actualización para todos los meses de dos mil diez y dos mil once, determinado con base en los artículos 17-A, 20, 20-Bis y 21 del Código Fiscal de la Federación, por lo que el Tribunal Colegiado consideró oportuno realizar el control de convencionalidad, *ex officio* solicitado respecto de los artículos en comento.

- Que la sala determinó el contenido y la finalidad de los artículos 20, 20-Bis y 21 del Código Fiscal de la Federación y señaló que, dada la pretensión de no utilizar los Índices Nacionales de Precios al Consumidor para dos mil diez y dos mil once calculados conforme a dichos numerales, aquellas normas generales también deben analizarse con el diverso 17-A de esa misma legislación tributaria.

- Indicó que servía de apoyo la jurisprudencia 1a./J.159/2007, sustentada por la Primera Sala de rubro: **“SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES.”** Así como la jurisprudencia 2a./J.100/2008, sustentada por la Segunda Sala de rubro: **“AMPARO CONTRA LEYES. PARA IMPUGNARLAS COMO SISTEMA NORMATIVO ES NECESARIO QUE CONSTITUYAN UNA VERDADERA UNIDAD”**.

- Que el control de convencionalidad fue integrado al sistema jurídico mexicano no como una facultad de todas las autoridades jurisdiccionales del país; sino como un deber de todos los juzgadores en cualquier instancia y en sus respectivos ámbitos de competencia, lo que implica que las autoridades judiciales ejerzan dicho control dentro de los respectivos medios de defensa, ordinarios o extraordinarios, en los que ejerzan competencia en cualquiera de sus modalidades.

- Que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que este tipo de revisión debe llevarse a cabo aún sin que medie agravio al respecto, pues el control de convencionalidad *ex officio* es un procedimiento jurisdiccional que se aplica de manera oficiosa y de manera indirecta cuyo objeto es garantizar la prevalencia de los derechos humanos.

- Que el control de convencionalidad tiene por objeto la

tutela de los derechos humanos contenidos y desarrollados en el marco no sólo constitucional sino internacional conforme a los criterios emitidos por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, vinculantes u orientadores, según sea el caso.

- Respecto al principio de legalidad señaló que exige al legislador un cierto grado de predeterminación normativa tendente a que los destinatarios de la norma puedan prever las consecuencias de su aplicación en los supuestos respectivos; es decir, el legislador debe establecer en la ley las hipótesis jurídicas de modo que el operador tenga conocimiento de los resultados que puede tener su aplicación.

- Que es dable que el legislador prevea situaciones jurídicas generales en la norma, esto es, que se incluyan elementos mínimos para hacer efectivo el deber o la facultad derivada de la norma, quedando al arbitrio del aplicador o del operador jurídico la interpretación de los elementos legislativos a cada caso concreto, pues de lo contrario, desnaturalizaría la ley obligando al creador legislativo a ser previsor de todas y cada una de las hipótesis casuísticas, o bien, a definir todos los conceptos que integren la norma, dándole carácter de particular, individual y concreta.

- Que la seguridad jurídica garantiza el conocimiento de los aspectos fundamentales de la contribución, ya sean cualitativos o cuantitativos, de manera que el particular conozca la forma y términos del ejercicio de la potestad tributaria que incide directamente en su deber de contribuir al gasto público.

- Que a partir del establecimiento de normas jurídicas establecidas por un mínimo de certeza, permiten admitir, desde antes de la verificación del hecho generador el contenido y alcance de la obligación tributaria, incluyendo no sólo su cuantificación sino también la de sus accesorios permitiendo advertir las consecuencias jurídicas derivadas del no pago de ellos, como son los factores de incremento del monto a pagar.

- Indicó que servía de apoyo la tesis 1a. LVII/2012, sustentada por la Primera Sala de rubro: **“SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE”**.

- Que respecto al principio de seguridad jurídica, las leyes tributarias deben establecer elementos esenciales de la contribución y de sus accesorios, ello para evitar arbitrariedades por parte de la autoridad hacendaria y otorgar certeza jurídica a los contribuyentes en cuanto a la amplitud y alcances de su obligación de contribuir a gasto público.

- Que de acuerdo con los criterios del Alto Tribunal, es posible que la ley encomiende a la autoridad fiscal o alguna otra de carácter administrativo la fijación de uno o más componentes de la base imponible, pero, de ser así, la propia disposición legal debe establecer los parámetros, lineamientos y/o principios que delimitarán el margen de actuación de dichas autoridades con la finalidad de proporcionar certeza jurídica a los contribuyentes.

- Que la Suprema Corte de Justicia del Nación ha

reconocido que, si bien es cierto que la determinación de la base gravable de un impuesto está reservada a la ley, también lo es que, a su vez, ésta puede dejar ciertos aspectos que inciden en la cuantificación del hecho imponible a la autoridad administrativa, lo cual no implica una violación al principio de legalidad tributaria, porque tal aspecto puede regularse en disposiciones de menor jerarquía, lo cual bastaría que en las leyes aplicables se prevean los márgenes o lineamientos que aquella debe seguir, con la precisión de que, atendiendo al fenómeno a cuantificar, se impida su actuación arbitraria y se genere certidumbre al gobernado sobre los factores que inciden en sus cargas tributarias.

- Indicó que servía de apoyo la jurisprudencia 2a./J. 111/2000 sustentada por la Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: ***“LEGALIDAD TRIBUTARIA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL CÁLCULO DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA NO CONLLEVA, NECESARIAMENTE, UNA TRANSGRESIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL”***.

- Se señaló que se respeta con el principio de legalidad tributaria cuando la ley regula los elementos de la contribución y de sus accesorios legales, sin que la remisión que haga a normas de rango inferior signifique una transgresión al principio de reserva de ley, pues se permite a la autoridad administrativa intervenir en la concreción de aspectos vinculados con la base gravable, siempre que la ley establezca los métodos, reglas o parámetros dentro de los cuales puede actuar dicha autoridad.

- Que, en cuanto a la aplicación de los principios de justicia fiscal, al ser la actualización un elemento que impacta directamente en la cuantificación de la obligación tributaria, es dable analizar sus elementos con base en la visión constitucional no sólo con base en los principios de legalidad y seguridad jurídica, sino también el de proporcionalidad.

- Señalo que la seguridad jurídica relacionada con el principio de legalidad identifican la necesidad de que la gobernada conozca de todos los elementos jurídicos necesarios para advertir no sólo el contenido del acto sino también de sus consecuencias jurídicas.

- Que el contenido de los artículos 17-A, 20, 20 Bis y 21 del Código Fiscal de la Federación constituye un sistema que regula el efecto inflacionario en materia fiscal, específicamente, en el pago de contribuciones y accesorios, cuya finalidad es el entero de las contribuciones a la hacienda pública, de manera que el legislador estableció que se aplicaran factores de actualización o de ajuste para que sea indispensable utilizar los valores del índice Nacional de Precios al Consumidor, los cuales deben ser calculados por el Banco de México o el Instituto Nacional de Estadística y Geografía, según corresponda, y publicados en el Diario Oficial de la Federación dentro de los diez primeros días del mes siguiente al que correspondan.

- Que de acuerdo con los artículos 17-A, 20, 20-Bis y 21 del Código Fiscal de la Federación, con el fin de que el monto de

las contribuciones se entere a la hacienda pública, el legislador estableció la aplicación de factores de actualización o de ajuste para cuya obtención será indispensable utilizar los valores del Índice Nacional de Precios al Consumidor, los cuales deben ser calculados por entes autónomos y publicados en el Diario Oficial de la Federación dentro de los diez primeros días del mes siguiente al que correspondan.

- Que en cuanto a alcance del sistema de cálculo de los valores del Índice Nacional de Precios al Consumidor resultaron ilustrativas las siguientes jurisprudencia y tesis de la Segunda Sala de rubros: **“ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. EL ARTÍCULO 20-Bis, FRACCIONES I A IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE ESTABLECE LAS BASES DEL PROCEDIMIENTO DE MUESTREO QUE DEBEN SEGUIRSE PARA CALCULAR ESE INDICADOR, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA PREVISTO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL”**; **“ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. EL ARTÍCULO 20-Bis, FRACCIÓN V, AL DISPONER QUE EL REFERIDO INDICADOR SE CALCULARÁ CONFORME A LA FÓRMULA DE LASPEYRES, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL”**, e **“ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. EL ARTÍCULO 20-Bis, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA AL DISPONER QUE EL BANCO DE**

MÉXICO FIJARÁ LOS PONDERADORES DE DICHO ÍNDICE PARA CADA RUBRO DEL CONSUMO FAMILIAR”.

- Que aunque la determinación del Índice Nacional de Precios al Consumidor no produce incertidumbre en cuanto al conocimiento de los datos que se toman en consideración para su elaboración, pues están consignados en la ley y se publica en el Diario Oficial de la Federación, ello deriva de que no se tiene conocimiento del resultado de tales cálculos; de ahí que no son acordes con el valor real del objeto del tributo porque los elementos medidos son independientes y ajenos a éste.

- Indicó que lo anterior no representa obstáculo a la conclusión alcanzada por la jurisprudencia 1a./J. 72/2001 sustentada por la Primera Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: **“ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. AL PREVER EL ARTÍCULO 20 BIS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE DICHO INDICADOR SE CALCULARÁ TOMANDO EN CUENTA DETERMINADOS ELEMENTOS Y CONFORME A LA FÓRMULA DE LASPEYRES, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA”.**

- Que la determinación que pudiera llevar a cabo la autoridad debe ajustarse considerando los montos históricos de la contribución, porque son éstos los que representan la verdadera y real capacidad contributiva del sujeto a partir de la obtención de la riqueza en el momento del hecho generador.

- Que la determinación del impuesto debe ser efectuada a la fecha de generación de los hechos imponible, pues son éstos lo que representa la verdadera y real capacidad contributiva del sujeto pasivo de la deuda tributaria, de esa forma, no es dable considerar un principio nominal de valor moneda para cuantificar la deuda, porque esta magnitud de medición de la base no es la que representa esa aptitud de contribuir al gasto público.

- Que los índices nacionales de precios al consumidor no consideran los efectos que tienen no sólo en los resultados fiscales, sino que deben ser acordes en los demás valores económicos que participan en el cálculo del impuesto, es decir, debe existir un sistema homogéneo de medición de la base, ya sea en monto histórico o considerando la inflación no sólo para el impuesto a pagar, sino también en todos los valores de los elementos que integran la base y que son objeto real del tributo.

- Que la deuda fiscal que determine el fisco o el propio contribuyente deberá ajustarse a la capacidad contributiva del momento de la generación del hecho imponible, considerando los efectos de la inflación en toda la mecánica tributaria y, no sólo en el resultado fiscal, pues no se debe soslayar que la unidad de moneda no sólo se aplica a este último sino a todos los ingresos y deducciones o de los objetos que participan en la mecánica de los impuestos indirectos y demás elementos que sirven para obtener las respectivas manifestaciones de riqueza gravadas.

- Señaló que el sistema inflacionario regulado para efectos de la actualización y pago de recargos, previsto en los artículos

17-A, 20, 20 Bis y 21 del Código Fiscal de la Federación, con base en los Índices Nacionales de Precios al Consumidor, viola el principio de proporcionalidad tributaria previsto en el numeral 31, fracción IV, constitucional, relacionado con los principios de legalidad y seguridad jurídica, ello porque se aplica sobre el valor moneda que representa el impuesto a pagar y de los recargos causados, pero sin considerar los efectos en los diferentes elementos que intervienen en la generación de la riqueza; es decir, se efectúa un aumento del impuesto a pagar como resultado del simple transcurso del tiempo sin saber el monto de la inflación mensual.

- Que no es dable vincular la observancia de algún otro procedimiento para actualizar la contribución, dado que no existe otro previsto en el Código Fiscal de la Federación; de ahí que deba desvincularse a la observancia de dichos numerales únicamente para los periodos señalados y la contribución defendida.

- Que la ilegalidad del Índice Nacional de Precios al Consumidor que sirvió para actualizar el monto de los impuestos cuyo pago no se efectuó oportunamente por la contribuyente, no afecta en forma directa el mecanismo esencial del tributo, sino sólo una variable.

IV. Agravios del recurso de revisión. La recurrente hace valer substancialmente, en su único agravio, lo siguiente:

- Que el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito vulneró lo dispuesto en los artículos 74, 75 y 76 de la Ley de Amparo, pues declaró la inconstitucionalidad del sistema para la actualización de contribuciones y pago de recargos, previsto en los artículos 17-A, 20, 20 Bis y 21 del Código Fiscal de la Federación, al supuestamente violar el principio de proporcionalidad tributaria, legalidad y seguridad jurídica, bajo el argumento de que se aplica sobre el valor moneda que representa el impuesto a pagar y de los recargos causados, pero no consideró los efectos de los diferentes elementos que intervienen en la generación de la riqueza.

- Que contrario a lo sustentado por el Tribunal Colegiado, la institución jurídica de la actualización se justifica en razón de permitir que el crédito fiscal se mantenga vigente en relación con las condiciones económicas imperantes mientras subsista la obligación fiscal, para que en el momento de verificarse el pago, el valor monetario de éste sea acorde al tiempo en que se realiza.

- Que de los artículos 17-A, 20, 20 Bis y 21 del Código Fiscal de la Federación, se desprende la obligación de actualizar las contribuciones por el transcurso del tiempo; para ello, se utiliza un factor de actualización, el cual se obtiene del Índice Nacional de Precios al Consumidor y corresponde al Banco de México calcularlo.

- Que la actualización es el reconocimiento que el legislador hace del fenómeno inflacionario en las contribuciones, por lo que la existencia del mecanismo a través del cual la autoridad fiscal realizará dicha actualización, atiende a la realidad económica del país en el momento en que se realicen tales cálculos, trayendo al valor presente las cantidades que se pretenda actualizar.

- Que el hecho de que los créditos fiscales sean actualizados de conformidad con el procedimiento establecido en los artículos 17-A, 20, 20 Bis y 21 del Código Fiscal de la Federación, no conlleva el establecimiento de montos desproporcionados y alejados de la capacidad contributiva ni se vulnera el principio de proporcionalidad tributaria.

- Que debe declararse infundado lo argumentado por el Tribunal Colegiado referente a que se genera incertidumbre para los gobernados, ya que no se tiene conocimiento, al momento de elegir pagar o no oportunamente la deuda, del resultado de los cálculos para determinar el factor, pues en el artículo 20 Bis del Código Fiscal de la Federación, el legislador estableció los requisitos mínimos que el Índice Nacional de Precios al Consumidor debe cumplir para reflejar la inflación, por lo que debe estimarse que con ello se respeta el principio de legalidad tributaria y, por ende, se da certeza a los contribuyentes de cómo se determinará el factor.

- Que robustece esos planteamientos la jurisprudencia 2a./J. 108/2000 de rubro: **“ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL**

CONSUMIDOR. EL ARTÍCULO 20 BIS, FRACCIONES I A IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE ESTABLECE LAS BASES DEL PROCEDIMIENTO DE MUESTREO QUE DEBEN SEGUIRSE PARA CALCULAR ESE INDICADOR, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA PREVISTO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL”.

- Que es incorrecto lo resuelto por el Tribunal Colegiado consistente en que el sistema inflacionario es violatorio a los principios de proporcionalidad tributaria y seguridad jurídica, pues dicho tribunal está partiendo de la base de que los contribuyentes pueden válidamente, y a su discreción, cumplir o no con una obligación de nivel constitucional, como lo es la de contribuir al gasto público.
- Que contrario a lo que señaló el Tribunal Colegiado no se deja en incertidumbre a los gobernados que “decidan” no pagar en tiempo sus contribuciones, pues se encuentra claramente estipulado que deberá actualizar el monto de la contribución; de ahí que se tenga la certeza de que habrá de realizarse la mecánica para traer a valor real y actual el monto adeudado.
- Reitera que la figura de la actualización se justifica en permitir que el crédito fiscal, a cargo del gobernado, se mantenga vigente en relación con las condiciones económicas imperantes mientras subsista la obligación fiscal.

- Indicó que servía de apoyo, por analogía, la jurisprudencia 2a./J. 68/2003 sustentada por la Segunda Sala de rubro: **“MULTAS FISCALES. LAS ESTABLECIDAS EN CANTIDAD MÍNIMA. NO PIERDEN ESE CARÁCTER AL ACTUALIZARSE CONFORME AL PROCEDIMIENTO PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 17-A Y 17-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN”**.

- Que es infundado lo resuelto por el Tribunal Colegiado referente a la inconstitucionalidad del sistema inflacionario regulado para efectos de la actualización y pago de recargos, pues no considerara los efectos de los diferentes elementos que intervienen en la generación de la riqueza.

- Señala que no obstante que el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece que el Fisco Federal pagará la devolución actualizada conforme al artículo 17 del mismo ordenamiento, pero para el Tribunal Colegiado no resulta apegado a derecho, pues considera que es el monto inicial el que representa la manifestación de la riqueza y esta no disminuye o aumenta con el paso del tiempo, por lo que los saldos a favor o pagos de lo indebido, deberán reintegrarse a los contribuyentes en cantidad histórica, es decir, sin la actualización que traería a presente el valor de la moneda.

- Que reconocer los efectos de la inflación se traduce en un sistema tributario que guarda equilibrio entre todos los afectados por la realidad económica y que atiende a la capacidad contributiva de los sujetos que deben cumplir el impuesto, lo que

se corrobora con la jurisprudencia 2a./J. 172/2004 sustentada por la Segunda Sala de rubro: **“RENTA. LOS ARTÍCULOS 17, PRIMER PÁRRAFO, 46, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO Y 47, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, AL ESTABLECER EL MECANISMO PARA CALCULAR EL AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”**.

SEXTO. Estudio de los agravios. Los argumentos propuestos en el único agravio, se analizarán conforme al orden siguiente:

I. Transgresión al principio de proporcionalidad tributaria.

En parte de los argumentos del recurso de revisión, se aduce que el sistema de actualización contenido en los artículos 17-A, 20, 20 Bis y 21 del Código Fiscal de la Federación, constituye una fórmula establecida por el legislador únicamente para traer a valores presentes la obligación tributaria que se tenía al momento en que no se efectuó su entero; esto es, la actualización es el reconocimiento del legislador del fenómeno inflacionario, sin que ello implique que se estén creando o adicionando contribuciones.

En ese sentido, la recurrente afirma que la existencia de ese sistema no genera montos desproporcionados y alejados de la

capacidad contributiva de las personas, por lo que no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria.

Por último, en el recurso se sostiene que el aumento de los precios de bienes y servicios, así como la disminución en el valor de la moneda, afecta el patrimonio de los causantes, lo que implica que reconocer los efectos de la inflación se traduce en un sistema tributario justo, al guardar equilibrio entre todos los afectados por la realidad económica que se vive, por lo que atiende a la capacidad contributiva del universo de causantes que deben cubrir el impuesto.

Los argumentos antes expuestos son **sustancialmente fundados**, en atención a la causa de pedir que de ellos se advierte.

Antes de demostrar el aserto anterior, debe tenerse en cuenta que, respecto a la transgresión del principio de proporcionalidad tributaria, en la sentencia recurrida se realizan afirmaciones tales como las siguientes:

i) La actualización trasciende al monto de las obligaciones tributarias.

ii) El pago inoportuno de la obligación tributaria llevará implícita la actualización del monto histórico, calculado a partir de elementos ajenos al valor de la manifestación de riqueza objeto del gravamen.

iii) La inflación provoca que la cuantificación de la obligación tributaria sufra modificaciones derivadas de factores

ajenos al hecho imponible; las variables que sirven para calcular el índice nacional de precios al consumidor son elementos o factores externos a los hechos imponibles y no son imputables a los causantes.

iv) Los factores que generan la inflación no se vinculan con el hecho imponible ni con el hecho generador, lo que origina el ajuste del crédito sin considerar la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

v) Los índices nacionales de precios al consumidor son elementos que se determinan con base en normas técnicas y muestras de productos ajenos al objeto y base de la contribución.

vi) La deuda tributaria se identifica con valores económicos, pero ello no justifica la actualización del componente inflacionario a partir de elementos ajenos a la deuda tributaria, lo que desnaturaliza la obligación de pago y deja de ser acorde con la capacidad económica del causante.

vii) La valoración monetaria de la base, como el sistema de medición, no justifica su actualización, por que ésta se verifica cuando se presenta el hecho imponible.

viii) La inflación no debe tener efectos dentro del valor del tributo ya determinado y en la liquidación o determinación de las obligaciones tributarias, ya que no representan una manifestación de la riqueza.

ix) La inflación no tiene un tope y, por ende, puede volverse ruinosa y nulificar la capacidad contributiva, además de que el mero transcurso del tiempo impacta en el valor de actos o actividades, lo que representa un aumento en el impuesto a pagar basado en una capacidad económica ficticia.

x) La moneda no es el objeto del hecho imponible, como tampoco la representación de la riqueza gravable, por lo que su fluctuación no puede servir para medir la manifestación de la riqueza.

xi) Los efectos inflacionarios deben considerarse en toda la mecánica del tributo y no sólo en el resultado fiscal, o bien, todo debe llevarse a montos históricos, pues la unidad de moneda se aplica en su integridad a los ingresos y deducciones (para el caso de renta) o de los objetos que participan en la mecánica de los impuestos indirectos (como el valor agregado).

A partir de las afirmaciones antes precisadas, esta Sala debe verificar si, como se dice en el fallo impugnado, el sistema de actualización previsto en los artículos 17-A, 20, 20 Bis y 21 del Código Fiscal de la Federación impacta en la tributación de la forma en que lo aduce; o bien, como se estima el recurso de revisión, sólo sirve para traer a valores presentes el importe de la obligación tributaria que dejó de cumplirse oportunamente sin incrementar la carga impositiva de los sujetos, con lo que se respeta el principio de proporcionalidad tributaria.

Dicho lo anterior, debe tenerse en cuenta algunos conceptos básicos del derecho fiscal en tanto que son tomados en cuenta de manera constantemente en el fallo recurrido; ello, sólo con la finalidad de ir esclareciéndolos para el caso que se analiza.

Esta Primera Sala ha sostenido que el hecho imponible consiste en el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en las normas tributarias materiales y cuya concreta concurrencia

(realización del hecho imponible) provoca la aplicación de determinadas consecuencias jurídicas. El objeto del impuesto es la definición legal de la capacidad económica sometida a gravamen, la cual puede ser la renta, la riqueza o el consumo.

Asimismo, esta Sala estima que la base imponible es la cuantificación económica del hecho imponible, la cual por lo general está representada en términos monetarios. La base liquidable es la que resulta de aplicar a la base imponible las aminoraciones que la ley tributaria prevé. A la citada base liquidable es a la cual se le aplica la tasa o tarifa (según el tipo de impuesto) y cuyo resultado se le denomina cuota íntegra; esto es, es la cantidad que representa el impuesto cuantificado.

Determinado el impuesto cuantificado, existen casos en donde las leyes fiscales permiten otras aminoraciones (por ejemplo, los créditos fiscales), lo que origina a lo que se conoce como cuota liquidable. En caso de que existan dichas aminoraciones, o bien, de que no las prevea la ley tributaria, el resultado constituye la carga efectiva que en el ejercicio un sujeto debe soportar.

No obstante, las leyes fiscales prevén otros conceptos que pueden restarse, como son: las retenciones o los pagos provisionales a cuenta del ejercicio, a cuyo resultado se le conoce como cuota diferencial, con lo cual se corrige el desfase temporal que existe entre el momento en que se presentó el hecho imponible y en el que se liquida el impuesto.

Por último, se tiene a la obligación o deuda tributaria, que es la cantidad monetaria que debe entregarse a la Hacienda Pública al momento de liquidar el impuesto. Por normal sería que la deuda tributaria sea la cuota diferencial, no obstante existen casos en que a esa cuota se adicionan conceptos accesorios derivado del pago inoportuno de la carga fiscal determinada, como pueden ser la actualización, los recargos y las sanciones que se hubieran originado.

Los conceptos antes precisados derivan directamente de la mecánica general de los impuestos; no obstante, no significa que se deban presentar todos en la misma manera. Para efectos del impuesto al valor agregado, conviene ubicarlos en su mecánica general.

El artículo 1¹⁷ de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para dos mil once, establece los hechos imposables que dan lugar al pago de la citada contribución. De dicho numeral se advierte que tienen la obligación de cubrir ese tributo las personas físicas y jurídicas que en territorio nacional realicen los actos o actividades siguientes: i) enajenar bienes; ii) prestar servicios

¹⁷ **“Artículo 1.** Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

I. Enajenen bienes.

II. Presten servicios independientes.

III. Otorquen el uso o goce temporal de bienes.

IV. Importen bienes o servicios.

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 16%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1o.-A o 3o., tercer párrafo de la misma.

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido.

El traslado del impuesto a que se refiere este artículo no se considerará violatorio de precios o tarifas, incluyendo los oficiales”.

independientes; iii) otorgar el uso y goce temporal de bienes; o, iv) importar bienes o servicios.

De ese numeral también se advierte que la tasa aplicable al valor de los actos o actividades será del 16% (o a la tasa del 11%, conforme al artículo 2, o bien, a la tasa del 0 %, en términos del diverso 2-A de la citada ley); además, se desprende que el causante (quien realiza esos actos o actividades) estará obligado a trasladar el impuesto a quienes adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. El traslado, según lo dispone el propio dispositivo legal, consiste en el cobro o cargo que hace el contribuyente a quienes adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios del monto equivalente al impuesto causado.

Lo anterior explica, en un primer aspecto, que el impuesto al valor agregado es una contribución indirecta que incide en el consumidor final en tanto que constituye parte integrante del costo total del bien adquirido, servicio recibido o del uso o goce del bien otorgado, por lo que dichos sujetos son quienes al final del día deben soportar la carga económica del tributo.

Ello tiene como efecto que, el impuesto al valor agregado no persigue impactar en la riqueza del sujeto que realiza los actos o actividades objeto de ese tributo, sino incide materialmente sobre la riqueza de quien consume los bienes y servicios.

El diseño del tributo en cuestión, en un segundo aspecto, implica que éste se refleje entre la diferencia del precio de compra

de los insumos o de la mercancía con respecto al precio de venta del producto terminado, ya que con ello se advierte el valor que se añadió en cada etapa del proceso de producción, distribución o comercialización de bienes y servicios.

La forma en que la Ley del Impuesto al Valor Agregado hace patente tal situación, es con lo que denomina “acreditamiento”¹⁸, que no es otra cosa que la disminución del impuesto causado contra el impuesto trasladado en la adquisición de insumos, materiales, bienes y demás conceptos que sirven para la prestación del servicio o la venta de mercancías.

Con relación a esa institución jurídica, el artículo 4¹⁹ de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente para dos mil once, establece que el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable a la cantidad que resulte de aplicar las tasas a los valores de los actos o actividades gravados por la citada ley. Asimismo, dicho numeral precisa que el impuesto al valor agregado acreditable es el impuesto trasladado al contribuyente y el impuesto que éste pagó con motivo de la importación de bienes o servicios.

¹⁸ Aun cuando el acreditamiento del impuesto al valor agregado no forma parte de la mecánica de determinación del tributo, lo cierto es que es indispensable y guarda una relación sustancial con el pago de esa contribución. Robustece lo anterior, la jurisprudencia P./J. 105/2006 de rubro: **“VALOR AGREGADO. EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO RELATIVO NO CONFORMA LA BASE DEL TRIBUTO, PERO TRASCIENDE SUSTANCIALMENTE A SU PAGO, POR LO QUE A LAS NORMAS LEGALES QUE LO INTEGRAN LES SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE JUSTICIA FISCAL”**.

¹⁹ **“Artículo 4.** El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso.

Para los efectos del párrafo anterior, se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.

El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes del impuesto al valor agregado y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión. En el caso de escisión, el acreditamiento del impuesto pendiente de acreditar a la fecha de la escisión sólo lo podrá efectuar la sociedad escidente. Cuando desaparezca la sociedad escidente, se estará a lo dispuesto en el antepenúltimo párrafo del artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación”.

Por otro lado, el diverso 5²⁰ de la citada ley prevé los requisitos que deben cumplirse para poder efectuar el

²⁰ **Artículo 5.** Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:

I. Que el impuesto al valor agregado corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa de 0%. Para los efectos de esta Ley, se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto. Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, únicamente se considerará para los efectos del acreditamiento a que se refiere esta Ley, el monto equivalente al impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto al valor agregado que haya pagado con motivo de la importación, en la proporción en la que dichas erogaciones sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta. Asimismo, la deducción inmediata de la inversión en bienes nuevos de activo fijo prevista en la Ley del Impuesto sobre la Renta, se considera como erogación totalmente deducible, siempre que se reúnan los requisitos establecidos en la citada Ley.

Tratándose de inversiones o gastos en periodos preoperativos, se podrá estimar el destino de los mismos y acreditar el impuesto al valor agregado que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto que establece esta Ley. Si de dicha estimación resulta diferencia de impuesto que no exceda de 10% del impuesto pagado, no se cobrarán recargos, siempre que el pago se efectúe espontáneamente;

II. Que el impuesto al valor agregado haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes a que se refiere la fracción III del artículo 32 de esta Ley. Tratándose de los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el artículo 29-C del Código Fiscal de la Federación, el impuesto al valor agregado trasladado deberá constar en forma expresa y por separado en el reverso del cheque de que se trate o deberá constar en el estado de cuenta, según sea el caso;

III. Que el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate;

IV. Que tratándose del impuesto al valor agregado trasladado que se hubiese retenido conforme al artículo 1o.-A de esta Ley, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en la misma, con excepción de lo previsto en la fracción IV de dicho artículo. El impuesto retenido y enterado, podrá ser acreditado en la declaración de pago mensual siguiente a la declaración en la que se haya efectuado el entero de la retención, y

V. Cuando se esté obligado al pago del impuesto al valor agregado o cuando sea aplicable la tasa de 0%, sólo por una parte de las actividades que realice el contribuyente, se estará a lo siguiente:

a) Cuando el impuesto al valor agregado trasladado o pagado en la importación, corresponda a erogaciones por la adquisición de bienes distintos a las inversiones a que se refiere el inciso d) de esta fracción, por la adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar las actividades por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado o les sea aplicable la tasa de 0%, dicho impuesto será acreditable en su totalidad;

b) Cuando el impuesto al valor agregado trasladado o pagado en la importación, corresponda a erogaciones por la adquisición de bienes distintos a las inversiones a que se refiere el inciso d) de esta fracción, por la adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar las actividades por las que no se deba pagar el impuesto al valor agregado, dicho impuesto no será acreditable;

c) Cuando el contribuyente utilice indistintamente bienes diferentes a las inversiones a que se refiere el inciso d) de esta fracción, servicios o el uso o goce temporal de bienes, para realizar las actividades por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado, para realizar actividades a las que conforme esta Ley les sea aplicable la tasa de 0% o para realizar las actividades por las que no se deba pagar el impuesto que establece esta Ley, el acreditamiento procederá únicamente en la proporción en la que el valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado o a las que se aplique la tasa de 0%, represente en el valor total de las actividades mencionadas que el contribuyente realice en el mes de que se trate; y,

d) Tratándose de las inversiones a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta, el impuesto al valor agregado que le haya sido trasladado al contribuyente en su adquisición o el pagado en su importación será acreditable considerando el destino habitual que dichas inversiones tengan para realizar las actividades por las que se deba o no pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa de 0%, debiendo efectuar el ajuste que proceda cuando se altere el destino mencionado. Para tales efectos se procederá en la forma siguiente:

1. Cuando se trate de inversiones que se destinen en forma exclusiva para realizar actividades por las que el contribuyente esté obligado al pago del impuesto al valor agregado o a las que les sea aplicable la tasa de 0%, el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente o el pagado en su importación, será acreditable en su totalidad en el mes de que se trate.

2. Cuando se trate de inversiones que se destinen en forma exclusiva para realizar actividades por las que el contribuyente no esté obligado al pago del impuesto que establece esta Ley, el impuesto al valor agregado que haya sido efectivamente trasladado al contribuyente o pagado en la importación no será acreditable.

3. Cuando el contribuyente utilice las inversiones indistintamente para realizar tanto actividades por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado o les sea aplicable la tasa de 0%, así como a actividades por las que no esté obligado al pago del impuesto que establece esta Ley, el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente o el

acreditamiento antes mencionado, así como la mecánica que los causantes deben seguir para calcular el impuesto al valor agregado acreditable.

Cabe mencionar que, el impuesto al valor agregado se calcula de forma mensual, y la declaración correspondiente debe presentarse el día diecisiete del mes siguiente al que corresponda el pago del tributo (artículo 5-D²¹), salvo los casos de la importación de bienes tangibles, en donde el pago tendrá el carácter de provisional y se hará conjuntamente con el impuesto general de importación, o bien, mediante declaración que presentarán ante la aduana correspondiente cuando no se esté obligado a pagar dicho impuesto (artículo 28²²).

Como puede apreciarse de la mecánica general del impuesto al valor agregado, la base imponible es la contraprestación (adicionado para la enajenación con las

pagado en la importación, será acreditable en la proporción en la que el valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado o se aplique la tasa de 0%, represente en el valor total de las actividades mencionadas que el contribuyente realice en el mes de que se trate debiendo, en su caso, aplicar el ajuste a que se refiere el artículo 5o.-A de esta Ley...

²¹ **“Artículo 5-D.** El impuesto se calculará por cada mes de calendario, salvo los casos señalados en el artículo 33 de esta Ley.

Los contribuyentes efectuarán el pago del impuesto mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

El pago mensual será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el mes por el que se efectúa el pago, a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento determinadas en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto que corresponda al total de sus actividades, el impuesto que se le hubiere retenido en dicho mes.

Tratándose de importación de bienes tangibles el pago se hará como lo establece el artículo 28 de este ordenamiento. Para los efectos de esta Ley son bienes tangibles los que se pueden tocar, pesar o medir; e intangibles los que no tienen al menos una de estas características”.

²² **“Artículo 28.** *Tratándose de importación de bienes tangibles, el pago tendrá el carácter de provisional y se hará conjuntamente con el del impuesto general de importación, inclusive cuando el pago del segundo se difiera en virtud de encontrarse los bienes en depósito fiscal en los almacenes generales de depósito, sin que contra dicho pago se acepte el acreditamiento.*

Cuando se trate de bienes por los que no se esté obligado al pago del impuesto general de importación, los contribuyentes efectuarán el pago del impuesto que esta Ley establece, mediante declaración que presentarán ante la aduana correspondiente.

El impuesto al valor agregado pagado al importar bienes dará lugar a acreditamiento en los términos y con los requisitos que establece esta Ley.

No podrán retirarse mercancías de la aduana o recinto fiscal o fiscalizado, sin que previamente quede hecho el pago que corresponde conforme a esta Ley”.

cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto²³; para la prestación de servicios se adicionan las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto²⁴; para el caso del otorgamiento del uso o goce temporal se adicionara con las cantidades que además se carguen o cobren a quien se otorgue el uso o goce por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto²⁵; y, para el caso de la importación de bienes tangibles el impuesto se calculará a partir del valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de ese gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación²⁶) que cobran los sujetos por la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes valor por de cada una de esas operaciones, así como el valor del

²³ **“Artículo 12.** Para calcular el impuesto tratándose de enajenaciones se considerará como valor el precio o la contraprestación pactados, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto”.

²⁴ **“Artículo 18.** Para calcular el impuesto tratándose de prestación de servicios se considerará como valor el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto...”.

²⁵ **“Artículo 23.** Para calcular el impuesto en el caso de uso o goce temporal de bienes, se considerará el valor de la contraprestación pactada a favor de quien los otorga, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien se otorgue el uso o goce por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, contrucciones (sic), reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto”.

²⁶ **“Artículo 27.** Para calcular el impuesto al valor agregado tratándose de importación de bienes tangibles, se considerará el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de este último gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación.

El valor que se tomará en cuenta tratándose de importación de bienes o servicios a que se refieren las fracciones II, III y V del artículo 24, será el que les correspondería en esta Ley por enajenación de bienes, uso o goce de bienes o prestación de servicios, en territorio nacional, según sea el caso.

Tratándose de bienes exportados temporalmente y retornados al país con incremento de valor, éste será el que se utilice para los fines del impuesto general de importación, con las adiciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo”.

bien en aduanas en el caso de la importación. Así, al resultado de aplicar a la mencionada contraprestación adicionada, la tasa del impuesto al valor agregado dará como resultado lo que anteriormente se denominó cuota íntegra.

Conforme a lo antes expresado, la propia mecánica del impuesto al valor agregado permite la disminución del tributo causado con el trasladado en la adquisición de mercancías, prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, y cuyo resultado es lo que se identificó como cuota líquida.

Después del acreditamiento del impuesto, la mecánica del tributo establece que ese importe es el que debe entregársele a la Hacienda Pública (artículo 1, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado); no obstante, existen casos en donde la ley que rige el tributo permite diversas disminuciones, como son: el impuesto retenido, o bien, el saldo a favor de otros meses, de conformidad con los numerales 1 y 6²⁷, lo que da origen a la cuota diferencial que, salvo cada caso, se transforma en la deuda u obligación tributaria.

²⁷ **Artículo 6.** Cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo, solicitar su devolución o llevar a cabo su compensación contra otros impuestos en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación. Cuando se solicite la devolución deberá ser sobre el total del saldo a favor. En el caso de que se realice la compensación y resulte un remanente del saldo a favor, el contribuyente podrá solicitar su devolución, siempre que sea sobre el total de dicho remanente.

Los saldos cuya devolución se solicite o sean objeto de compensación, no podrán acreditarse en declaraciones posteriores.

Tratándose de los contribuyentes que proporcionen los servicios a que se refiere el inciso h) de la fracción II del artículo 2o.-A de esta Ley, cuando en su declaración mensual resulte saldo a favor, dicho saldo se pagará al contribuyente, el cual deberá destinarlo para invertirse en infraestructura hidráulica o al pago de los derechos establecidos en los artículos 222 y 276 de la Ley Federal de Derechos. El contribuyente, mediante aviso, demostrará ante el Servicio de Administración Tributaria la inversión realizada, o en su caso, el pago de los derechos realizado”.

Así, la obligación o deuda tributaria es la que debe liquidarse, enterarse o pagarse ante la Hacienda Pública mensualmente mediante la declaración que deberá presentarse el día diecisiete del mes siguiente al que corresponda el pago.

Como puede advertirse la deuda u obligación tributaria derivada de la mecánica general del impuesto al valor agregado no se afecta por el transcurso del tiempo, por lo que el sistema de actualización contenido en el artículo 17-A, 20, 20 Bis y 21 del Código Fiscal de la Federación no se le aplica en ese momento.

Esto es, el sistema de actualización, en principio y de forma general, no trasciende a la deuda tributaria en la forma en que se afirma en la sentencia recurrida, pues llegado el día diecisiete del mes siguiente en que debe pagarse el tributo, las cantidades que la integran no han sufrido ningún efecto con motivo de la inflación, por lo que no requieren que se actualice.

Incluso, tampoco provoca una cuantificación diferenciada de la deuda tributaria a partir de conceptos ajenos al hecho imponible, pues aun cuando es verdad que los índices nacionales de precios al consumidor y, en esa medida, todo el sistema de actualización, es ajeno a la enajenación de bienes, al arrendamiento del uso o goce temporal de bienes, o bien, a la prestación de servicios, lo cierto es que dichos índices no se utilizan como elementos definatorios de la deuda tributaria en la forma a que se refiere la sentencia impugnada.

Efectivamente, la enajenación de bienes, el arrendamiento del uso o goce temporal de bienes, la prestación de servicios y la importación constituyen los hechos imponible del impuesto al valor agregado, los cuales se cuantifican económicamente a efecto de determinar el tributo, a lo que se dijo que se le denominaría base imponible; no obstante, éstos por esa sola cuantificación –para efectos fiscales– no se ven afectados por la inflación y, consecuentemente, no se requiere hacer uso del sistema de actualización establecido en los artículos 17-A, 20, 20 Bis y 21 del Código Fiscal de la Federación.

En ese sentido, es verdad que los índices nacionales de precios al consumidor son ajenos a los hechos imponible del impuesto al valor agregado, pero se pasa inadvertido que tal circunstancia por sí misma no impacta en la capacidad contributiva de los sujetos, en tanto que el sistema de actualización no trasciende a la cuota diferencial (que a la postre constituye la deuda u obligación tributaria) una vez determinada.

Así, que el sistema de actualización sea ajeno a la cuota diferencial del impuesto al valor agregado hace que, precisamente, el principio de proporcionalidad tributaria sea respetado.

Para demostrar el aserto anterior, debe tenerse en cuenta que en la jurisprudencia P./J. 109/99²⁸ del Tribunal Pleno, de

²⁸ Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, noviembre de 1999, página 22, que lleva por texto: “Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del

rubro **“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS”**, en la que se sostuvo que el principio de proporcionalidad tributaria previsto en la fracción IV del artículo 31 constitucional, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva **capacidad contributiva**. Ello significa que, para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.

Asimismo, el Tribunal Pleno en la jurisprudencia P./J. 10/2003²⁹ de rubro: **“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES”**, determinó –entre otros aspectos– que la capacidad contributiva de los causantes debe ser entendida como la potencialidad real

sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto”.

²⁹ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVII, mayo de 2003, página 144, de texto: “El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción”.

de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, la que se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, quien según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto del gravamen; por tanto, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

Al seguir esa línea jurisprudencial, se tiene que el principio de proporcionalidad tributaria se vería afectado si los hechos imposables del impuesto al valor agregado (enajenación de bienes, prestación de servicios, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, y la importación) no reflejarán una auténtica manifestación de potencial de contribuir.

En ese sentido, la falta de impacto en los hechos imposables, como bien afirma el Tribunal Colegiado, por el sistema de actualización no lo hace desproporcional, pues sólo en el caso de que sí interfiriera y, en su caso, hiciera ficticia la capacidad contributiva de los causantes es como podría sostenerse una vulneración al principio de proporcionalidad tributaria, pero tal circunstancia no es la que se advirtió en la sentencia recurrida y no ocurre en la especie.

Incluso, el que no intervenga el sistema de actualización en la precisión de los hechos imposables tampoco hace incongruente la capacidad real de los sujetos del impuesto al valor agregado de contribuir al gasto público; esto es, no hace que quienes enajenen bienes, presten servicios, usen u otorguen temporalmente bienes o importen, tributen de una forma desmedida o diversa a su verdadero potencial de contribuir al gasto público.

Lo mismo ocurre con los conceptos “objeto del tributo” y “base de la contribución”, a los que hace referencia la sentencia recurrida para justificar la vulneración al principio de proporcionalidad tributaria.

En efecto, si el objeto del impuesto al valor agregado lo constituye el consumo y la base imponible es el importe de lo que la ley establece como precio o contraprestación pactada (adicionada con otros conceptos, como anteriormente quedó precisado); entonces, la no interferencia del sistema de actualización al momento de definir tales conceptos, hace que la capacidad de los sujetos de ese tributo no se altere y, por ende, que no trascienda en el principio de proporcionalidad tributaria, como de forma contraria se afirma en el fallo impugnado.

Así, una vez determinado que en el objeto del impuesto, el hecho imponible, la base imponible, la cuota líquida y la cuota diferencial del impuesto al valor agregado, no se ven afectados con el sistema de actualización contenido en los artículos 17-A, 20, 20 Bis y 21 del Código Fiscal de la Federación, es que se tiene que no puede estimarse que incida negativamente en la

capacidad contributiva de los causantes del citado tributo, pues debe tenerse en cuenta que el caso deriva de una petición en la que la ahora quejosa solicitó, en materia del impuesto al valor agregado, sobre la factibilidad de aplicar el sistema de actualización y recargos, en tanto que estimaba que los índices nacionales de precios al consumidor, con base en los cuales se calcula la actualización, no cumplieron con los lineamientos establecidos en los mencionados numerales 20 y 20 Bis del Código Fiscal de la Federación.

Con base en lo antes expuesto, si el sistema de actualización no impacta en los elementos del tributo como lo refirió el Tribunal Colegiado, y que dan como resultado último la deuda u obligación tributaria, siguiendo la propia lógica en que fue construida la sentencia impugnada, se llega a la conclusión de que tampoco impacta en la proporcionalidad del impuesto al valor agregado.

Por otro lado, como antes se precisó, el impuesto al valor agregado se calcula mensualmente; esto es, mes con mes los causantes determinan el tributo que deben entregar –en su caso– al Fisco Federal a más tardar el día diecisiete del mes siguiente al que corresponde el tributo.

En esos casos, la cuestión es si el sistema de actualización contenido en los artículos 17-A, 20, 20 Bis y 21 del Código Fiscal de la Federación, impacta o no en la capacidad de los sujetos del impuesto al valor agregado.

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en diversas ocasiones que es un hecho notorio que la inflación se refleja en el incremento generalizado y constante de los bienes y servicios y que es innegable que el valor en numerario de un bien aumenta de un mes a otro; así, lo que podía adquirirse con cierta suma de dinero en un determinado momento, ya no podría comprarse con igual suma al paso del tiempo.

Asimismo, este Máximo Tribunal ha precisado que los economistas emplean el término inflación para describir una situación en la que el nivel general de precios de la economía está subiendo, siendo la tasa de inflación la variación porcentual que experimenta el nivel de precios con respecto al período anterior.

Es en ese sentido que este Alto Tribunal ha determinado que los índices nacionales de precios al consumidor constituyen un indicador del coste total de los bienes y servicios comprados por un consumidor representativo y se le utiliza para seguir la evolución que experimenta el coste de la vida con el paso del tiempo, esto es, cuando sube el índice de precios de consumo, la familia representativa tiene que gastar más para mantener el mismo nivel de vida.

Vista así la inflación, el sistema contenido en los artículos 17-A, 20, 20 Bis y 21 del Código Fiscal de la Federación sólo tiene como efecto conocer la correcta estimación del valor adquisitivo del dinero, en un momento actual determinado con relación a otro anterior; tratándose de la deuda u obligación

tributaria, el sistema de actualización tiene como única misión traerla a los valores que rigen al momento en que el causante pretende liquidarla.

Esto es, determinada la obligación o deuda tributaria, los causantes tienen la obligación de enterarla en la fecha que la ley fiscal lo establece; así, tratándose de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su artículo 5-D, prevé que debe hacerse a más tardar el día diecisiete del mes siguiente a que corresponda el pago del tributo. Pasada esa fecha, los contribuyentes de ese impuesto deberán liquidar el tributo actualizado, lo que no es otra cosa que, como se dijo, el reconocimiento de la pérdida del valor adquisitivo de la moneda.

Bajo esa premisa, es que esta Suprema Corte sostiene que la actualización no implica un incremento en la deuda tributaria *per se*, como se sostiene en la sentencia impugnada, sino que constituye el mismo importe, pero traído a los valores que corresponden al momento de liquidar la deuda.

Efectivamente, la actualización no tiene como efecto incrementar el valor de la deuda tributaria, como lo estimó el Tribunal Colegiado, sino como éste mismo precisó en su fallo, sólo implica reconocer la pérdida del valor adquisitivo del dinero, lo que trae como efecto que la cantidad que debió cubrirse en la fecha establecida por la ley fiscal, y que no entregada a la Hacienda Pública, perdió su valor adquisitivo por el transcurso del tiempo.

Entonces, para que tal efecto no impacte en el normal funcionamiento de la actividad del Estado, pues debe recordarse que las contribuciones que se recaudan sirven para su sostenimiento, es que se permite que las cantidades que dejaron de cubrirse, cuando debió hacerse, recuperen el valor que tendrían a la fecha en que se liquida o salda la deuda tributaria.

Dicho lo anterior, es válida la pregunta referente a ¿cómo impacta la actualización de la deuda tributaria en el principio de proporcionalidad tributaria?

Para dar respuesta a ese cuestionamiento, hay que tener en cuenta que –como se precisó en líneas anteriores– el principio de proporcionalidad tributaria consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, lo que significa que el tributo refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.

Lo anterior significa que, el principio de proporcionalidad tributaria se presenta en cada uno de los elementos que inciden en la determinación de la obligación tributaria, es decir, dicho principio está presente o debe estarlo *ex ante* y hasta la existencia de la obligación tributaria; sin embargo, en caso de que los causantes omitan la liquidación de su deuda, el principio de proporcionalidad deja de regirla, pues hasta el cálculo de la cuota diferencial es como puede apreciarse la afectación a la capacidad contributiva de los causantes.

Así, se tiene que si el principio de proporcionalidad tributaria implica que el establecimiento de las contribuciones debe reflejar el potencial económico de las personas de contribuir al gasto público del Estado; entonces, la actualización de la cantidad que debió pagarse en la fecha establecida por el legislador no impacta en dicho principio.

Esto es, el sistema de actualización tiene como función, para el caso que se analiza, traer a valores presentes una deuda tributaria que no fue cubierta cuando debió hacerse, pero ello no se traduce en el incremento de ésta, o bien, en el desconocimiento del valor que tenía cuando dejó de cubrirse; por el contrario, sólo significa reconocer que con las contribuciones que dejaron de entregarse al Estado éste no puede cubrir los mismos gastos cuando se le liquiden en una fecha posterior a la programada por el legislador.

Es innegable que, como se ha venido exponiendo, el valor en numerario de un bien aumenta de un mes a otro, lo que implica que lo que podía adquirirse con cierta suma de dinero en un determinado momento, ya no podrá comprarse con igual suma al paso del tiempo.

De ahí se sigue que, el sistema de actualización de las deudas tributarias a efecto de liquidarlas, no impacta en el principio de proporcionalidad tributaria, en tanto que con éste no se incrementa ni modifica la carga impositiva, sino que sólo constituye un sistema que permite traer a valores presentes el

importe de la deuda tributaria que dejó de cubrirse o liquidarse oportunamente.

No pasan inadvertidas las consideraciones en las que el Tribunal Colegiado sostiene que la inflación no debe tener efectos dentro del valor del tributo ya determinado y en la liquidación o determinación de las obligaciones tributarias, ya que no representan una manifestación de la riqueza; así como que la actualización representa un aumento en el impuesto a pagar basado en una capacidad económica ficticia; y, que la inflación no tiene límites, por lo que puede volverse ruinosa y nulificar la capacidad contributiva de los sujetos.

Sin embargo, contrario a esas afirmaciones y como ha quedado precisado en líneas anteriores, la manifestación de la riqueza que es gravada por el impuesto al valor agregado se presenta en otro momento del tributo y no cuando éste se ha determinado en deuda liquidable a favor de la Hacienda Pública; además, no existe un incremento en la deuda tributaria derivado de la actualización, pues sólo tiene como efecto traer a valores actuales una deuda que tuvo que cubrirse en el pasado.

Incluso, hay que recordar que aun cuando los artículos 17-A, 20, 20 Bis y 21 del Código Fiscal de la Federación no establecen un plazo máximo por el cual debe actualizarse la deuda tributaria, no debe pasar inadvertido que, por regla general, la autoridad tiene un plazo de cinco años para hacerla exigible (artículo 146 de ese ordenamiento), o bien, ese mismo plazo para determinarla (67 de ese código), por lo que, en su caso, será ese plazo el que

deberá regir para la actualización de las deudas tributarias, o en su defecto, atender a los supuestos excepcionales que esas disposiciones establecen.

En función de lo antes expuesto, se tiene que el sistema de actualización regulado en los artículos 17-A, 20, 20 Bis y 21 del Código Fiscal de la Federación no vulnera el principio de proporcionalidad tributaria.

II. Vulneración al derecho fundamental de seguridad jurídica.

Por otra parte, en el único agravio del recurso se expone que el sistema de actualización no genera incertidumbre jurídica a los causantes, ya que los artículos 17-A, 20, 20 Bis y 21 del Código Fiscal de la Federación establecen de forma clara los elementos necesarios para su cálculo; además, que no es discrecional para los causantes cumplir con su obligación de contribuir al gasto público, así como si lo hacen en tiempo o no.

Asimismo, se aduce que los causantes saben a qué atenerse en el caso de que omitan pagar sus contribuciones, pues se prevé que, para ese supuesto, deberán actualizar el monto de la contribución omitida, así como los lineamientos a los que debe sujetarse la autoridad correspondiente en el ejercicio de dicho sistema, lo que da certeza en su actuación; incluso, los elementos que se toman en cuenta para el cálculo de la actualización se publican periódicamente en el Diario Oficial de la Federación, por lo que no se genera inseguridad jurídica.

Los argumentos antes expresados son **sustancialmente fundados**, en atención a la causa de pedir que se advierte de ellos.

Para demostrar el aserto anterior, conviene retomar la metodología de estudio del apartado anterior. Para ello debe tenerse en cuenta que el fallo recurrido decidió que se vulneraba el derecho fundamental de seguridad jurídica, a partir de afirmaciones tales como las siguientes:

i) Los elementos con base en los cuales se calculan los índices nacionales de precios al consumidor no dan certeza en cuanto a la forma que se incrementará el monto histórico de la deuda no pagada, permitiendo tener conocimiento de las consecuencias del no pago.

ii) No se tiene conocimiento al momento de elegir pagar o no oportunamente la deuda tributaria, en tanto que no son acordes con el objeto del tributo, porque los elementos medidos son independientes y ajenos a éste.

iii) Al momento de verificarse el hecho imponible no se sabe cuáles elementos de los que se utilizan para calcular los índices nacionales de precios al consumidor se tomaran en cuenta, así como tampoco la forma y términos en que incrementarán la deuda tributaria.

iv) No es dable que que los factores previstos en el artículo 20 Bis del Código Fiscal de la Federación, sean representativos de la capacidad económica de todos los contribuyentes, sin que estén dentro de contextos particulares de

tributación y, por ende, también implican un desconocimiento del contribuyente.

v) No se permite saber desde el momento en que el contribuyente causa la contribución a cuánto ascenderá el monto del impuesto no pagado oportunamente, pues dichos índices se calculan mensualmente.

vi) El establecimiento de los índices nacionales de precios al consumidor representan un factor que provoca inseguridad jurídica, en la medida de que no se tiene certeza al momento del no pago oportuno sobre el efecto inflacionario.

vii) No se sabe cuáles son los valores de los elementos contables que la autoridad tomará en cuenta para el cálculo de los índices nacionales de precios al consumidor, lo que genera incertidumbre en cuanto a su sentido y alcance, como tampoco a cuánto ascenderán tales índices en los meses en que decida no pagar la contribución.

Con base en esas afirmaciones, esta Primera Sala advierte que la disyuntiva en este apartado se circunscribe en determinar si los elementos que se toman en cuenta para calcular la actualización impiden tener certeza a los causantes, que decidan no pagar el impuesto, de cuáles son las consecuencias de su omisión; o bien, que el dejar de pagar el tributo no está sujeto a discrecionalidad alguna por el causante, además de que los elementos con base en los cuales se calcula el tributo son lo suficientemente claros para no generar inseguridad e incertidumbre jurídica.

Esta Primera Sala ha sostenido que a la luz del principio de generalidad tributaria lo ordinario no es el otorgamiento de beneficios fiscales, sino el pago de contribuciones por todos los sujetos que cuenten con un nivel económico mínimo, es decir, en atención a su capacidad de contribuir, quedando prohibida la exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva, por lo que las exenciones, o bien, en general las formas de liberación de la obligación deben reducirse al mínimo³⁰.

De lo anterior se sigue que, conforme a la luz del principio de generalidad, los sujetos con capacidad económica están obligados constitucionalmente a contribuir en los términos que prevean las leyes fiscales; esto es, la obligación de contribuir al gasto público no es discrecional de los sujetos que se ubiquen en los hechos imponibles de los diversos tributos del sistema fiscal mexicano.

³⁰ Tal como se advierte de la tesis 1a. IX/2009 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, enero de 2009, página 552, de rubro y texto siguientes: **“GENERALIDAD TRIBUTARIA. NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCES DE ESE PRINCIPIO.** Entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está la obligación de contribuir establecida en el artículo 31, fracción IV, constitucional, resultando trascendente que cuando el legislador define la forma y términos en que ha de concurrirse al gasto público, considere a todas las personas -físicas o morales- que demuestren capacidad susceptible de gravamen, sin atender a criterios como la nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, etcétera; y, en su caso, que las excepciones aplicables obedezcan a objetivos de política general, sociales o culturales considerados de ineludible cumplimiento. Así, el principio de generalidad tributaria se configura como la condición necesaria para lograr la igualdad en la imposición y como un mandato dirigido al legislador tributario para que al tipificar los hechos imponibles de los distintos tributos agote, en lo posible, todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde ésta se encuentra. Ahora bien, dicho principio se presenta bajo dos ópticas: la primera, en sentido afirmativo, implica que todos deben contribuir, por lo que corresponde al legislador cuidar que los signos demostrativos de capacidad de alguna forma se plasmen en una norma tributaria como supuesto de hecho al que se vincula la obligación de contribuir; de manera que nadie tiene un derecho constitucionalmente tutelado a una exención tributaria, lo cual no implica que no habrá excepciones, considerando que la causa que legitima dicha obligación es la existencia de capacidad idónea para tal fin. La segunda óptica, en sentido negativo, se refiere a la prohibición de privilegios o áreas inmunes al pago de tributos, quedando prohibida la exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva; de ahí que las exenciones -y, en general, las formas de liberación de la obligación- deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, deben justificarse razonablemente en el marco constitucional, pues debe reconocerse que este postulado puede ser desplazado o atenuado, como medida excepcional, ante la necesidad de satisfacer otros objetivos constitucionalmente tutelados, adicionalmente al que ordinariamente corresponde a los tributos, es decir, la recaudación de recursos para el sostenimiento de los gastos públicos. Resulta conveniente precisar que lo señalado tiene primordial aplicación tratándose de impuestos directos que gravan la renta obtenida por las personas, dado que las exenciones tributarias pueden obedecer a lógicas completamente diferentes en otras contribuciones”.

Ahora bien, si una persona genera el supuesto jurídico para el pago del tributo y no se actualiza algún supuesto excepcional que le permita no enterarlo al fisco –como las exenciones, las condonaciones, los estímulos fiscales, los créditos fiscales para disminuir cargas tributarias, entre otros–; entonces, conforme a la fracción IV del artículo 31 constitucional, está obligado a contribuir al gasto público, sin que sea viable sostener que es potestativo hacerlo o no.

En función de lo anterior, como lo sostiene la recurrente, parte de las afirmaciones en que se sustenta el fallo impugnado se apoyan en una consideración inexacta, como es la relativa a que los causantes pueden optar por no pagar el tributo y, por ende, debe dársele los elementos suficientes para que conozca la consecuencia de su omisión.

Esto es, contrario a lo decidido en la sentencia recurrida, el pago del tributo una vez determinado conforme, en el caso, a la Ley del Impuesto al Valor Agregado no queda a potestad de los contribuyentes si deben o no pagarlo en la fecha establecida por el artículo 5-D de ese ordenamiento; por el contrario, es una obligación constitucional liquidar las deudas tributarias en los plazos y términos previstos en las leyes fiscales.

Incluso, en los artículos 70³¹, 71³² y 76³³ del Código Fiscal de la Federación, para dos mil diez y dos mil once, se establece,

³¹ **“Artículo 70.** La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal...”.

³² **“Artículo 71.** Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código las personas que realicen los supuestos que en este Capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.

en esencia, que los sujetos que omitan el pago del impuesto cometerán una infracción para efectos fiscales, lo que se sancionara con la imposición de una multa. Esto es, a partir de la obligación constitucional de contribuir al gasto público, el legislador estableció que el incumplimiento de esa carga constitucional implicaría una infracción y, por ende, los sujetos que incurrieran en ella se les impondrían multas.

Visto así el sistema tributario, se tiene que lo normal sería que los sujetos que causen el impuesto al valor agregado y, en esa medida, apliquen la mecánica de ese tributo, procedan a su entero ante la Hacienda Pública a más tardar el día diecisiete del mes siguiente al que corresponda su pago.

Lo anormal a nivel constitucional es que no cumplan con esa carga, pero ello no deriva de la optatividad en el sistema del tributo, sino a una decisión ajena a la obligación constitucional de contribuir al gasto público y, en esa medida, a las disposiciones fiscales aplicables.

Para casos como el antes mencionado, las normas del Código Fiscal de la Federación prevén que quien omita pagar oportunamente el tributo, deberán: determinar recargos, por la falta de pago oportuno (artículo 21); estarán sujetos a la imposición de multas, por cometer la infracción de omitir el pago del tributo (artículos 70, 71 y 76); y, por último, deberán actualizar

Cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga”.

³³ **“Artículo 76.** *Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicará una multa del 55% al 75% de las contribuciones omitidas...”.*

la contribución omitido desde la fecha en que debieron hacer el pago y hasta la fecha en que efectivamente lo realicen (artículo 21).

Bajo esa línea argumentativa, esta Primera Sala estima que aun cuando no es opcional el pago del tributo, pero si el causante no enterara el tributo que constitucionalmente está obligado a entregar a la Hacienda Pública, éste conoce cuáles son las consecuencias de dicha omisión, lo que implica que no se le deja en estado de inseguridad ni se le genera incertidumbre jurídica.

En efecto, tal como lo sostiene la sentencia recurrida, es criterio de esta Primera Sala que el contenido esencial del derecho fundamental de seguridad jurídica radica en “saber a qué atenerse” respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad, tal como se desprende de la jurisprudencia 1a./J. 139/2012 de rubro: **“SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE”**³⁴.

³⁴ Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XVI, Tomo 1, enero de 2013, página 437, que lleva por texto el siguiente: “La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en “saber a qué atenerse” respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad. Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de ‘seguridad a través del Derecho’”.

En ese criterio jurisprudencial se precisó que en materia tributaria se destaca el relevante papel que se concede a la ley como instrumento garantizador de un trato igual de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado.

Sin embargo, tales exigencias en función del derecho fundamental de seguridad jurídica, no tiene que implicar que el orden jurídico debe de señalar de manera especial y precisa un procedimiento para regular cada una de las relaciones que se lleve a cabo entre las autoridades y los particulares; por el contrario, la premisa de la que parte ese derecho fundamental, “saber a qué atenerse”, implica que las normas tributarias deben contener los elementos mínimos para hacer valer el correlativo derecho del gobernado y para que, sobre ese aspecto, la autoridad no incurra en arbitrariedades.

Lo anterior aplicado al sistema de actualización regulado en el Código Fiscal de la Federación, nos lleva a lo siguiente:

- El artículo 21³⁵ dispone que cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las

³⁵ **Artículo 21.** Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones o de los aprovechamientos actualizados por el período a que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el período de actualización de la contribución o aprovechamiento de que se trate. La tasa de

disposiciones fiscales (en el caso del impuesto al valor agregado, es el diverso 5-D), su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta el mes en que el mismo se efectúe.

- El artículo 17-A³⁶ prevé la causa por la que deben actualizarse las contribuciones, a saber: por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país. Asimismo, establece que para tal fin se aplicará el factor de actualización, el cual se obtiene de dividir el índice nacional de precios al consumidor del mes anterior al más reciente del período entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho período.

- El artículo 20³⁷ señala que los índices nacionales de precios al consumidor se calculaban por el Banco de México (lo que fue reformado mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el doce de diciembre de dos mil once, para precisar que quien se encarga de ese cálculo es el Instituto Nacional de Estadística y Geografía) dentro de los diez primeros días del mes siguiente al que corresponda.

recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión...".

³⁶ "Artículo 17-A. El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes...".

³⁷ "Artículo 20. Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.

En los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan a fin de determinar las contribuciones y sus accesorios, se aplicará el índice nacional de precios al consumidor, el cual será calculado por el Banco de México y se publicará en el Diario Oficial de la Federación dentro de los primeros diez días del mes siguiente al que corresponda...".

- El artículo 20 Bis³⁸ dispone los elementos que deben considerarse para calcular el índice nacional de precios al consumidor, como son: las ciudades, zonas conurbadas, entidades federativas y ramas de actividad económica, así como la fórmula de Laspeyres, su constitución y los factores.

De lo antes expuesto, se advierte que los artículos 17-A, 20, 20 Bis y 21 del Código Fiscal de la Federación son claros al establecer el sistema de actualización a que deberán sujetarse los causantes para los casos en que éstos no enteren su tributo en los plazos establecidos por las disposiciones fiscales.

Así, dichas disposiciones dan certeza a los contribuyentes a qué atenerse cuando, pese a que están obligados constitucionalmente a contribuir al gasto público, omiten saldar sus deudas tributarias en materia de impuesto al valor agregado a más tardar al día diecisiete del mes siguiente a aquél que corresponda el pago del tributo.

³⁸ **“Artículo 20 Bis.** El Índice Nacional de Precios al Consumidor a que se refiere el segundo párrafo del artículo 20, que calcula el Banco de México, se sujeta a lo siguiente:

I. Se cotizarán cuando menos los precios en 30 ciudades, las cuales estarán ubicadas en por lo menos 20 entidades federativas. Las ciudades seleccionadas deberán en todo caso tener una población de 20,000 o más habitantes, y siempre habrán de incluirse las 10 zonas conurbadas o ciudades más pobladas de la República.

II. Deberán cotizarse los precios correspondientes a cuando menos 1000 productos y servicios específicos agrupados en 250 conceptos de consumo, los cuales abarcarán al menos 35 ramas de los sectores agrícola, ganadero, industrial y de servicios, conforme al catálogo de actividades económicas elaborado por el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática.

III. Tratándose de alimentos las cotizaciones de precios se harán como mínimo tres veces durante cada mes. El resto de las cotizaciones se obtendrán una o más veces mensuales.

IV. Las cotizaciones de precios con las que se calcule el Índice Nacional de Precios al Consumidor de cada mes, deberán corresponder al período de que se trate.

V. El Índice Nacional de Precios al Consumidor de cada mes se calculará utilizando la fórmula de Laspeyres. Se aplicarán ponderadores para cada rubro del consumo familiar considerando los conceptos siguientes:

Alimentos, bebidas y tabaco; ropa, calzado y accesorios; vivienda; muebles, aparatos y enseres domésticos; salud y cuidado personal; transporte; educación y esparcimiento; otros servicios.

El Banco de México publicará en el Diario Oficial de la Federación los estados, zonas conurbadas, ciudades, artículos, servicios, conceptos de consumo y ramas a que se refieren las fracciones I y II así como las cotizaciones utilizadas para calcular el Índice”.

Ello se debe a que, ante tal omisión tienen conocimiento de que deben actualizar el importe no pagado desde que debieron enterarlo y hasta el mes en que lo hagan, para lo cual aplicarán los índices nacionales de precios al consumidor que calcula el Banco de México (y posteriormente el Instituto Nacional de Estadística y Geografía), además de que tiene conocimiento (si desea saberlo) de cuáles fueron los bienes y servicios cotizados, ciudades y zonas conurbanas en donde se hizo la cotización, las ramas de los sectores agrícola, ganadero, industrial y de servicios que se consideraron, las veces que fueron cotizadas; sin que pueda existir duda sobre el actuar de dicho ente estatal ni del propio contribuyente.

Aunado a lo anterior, el principio de seguridad jurídica, para el caso que nos ocupa, no puede llegar al extremo de que el sistema de actualización deba permitirle a los causantes saber desde que causa la contribución a cuánto ascenderá el monto del impuesto no pagado oportunamente, toda vez que dicho sistema está configurado *ex post*.

En efecto, como se ha venido desarrollando durante esta sentencia, el sistema de actualización contenido en el Código Fiscal de la Federación tiene, entre otras finalidades y para el caso que se está analizando, traer a valores actuales las deudas no cubiertas en el pasado, lo que implica, por un lado, que al momento en que se genera la deuda no tiene por qué aplicársele el sistema de actualización, pues ésta se cubre al valor en que se está determinado en ese momento; asimismo, por otro lado, este sistema se aplicará en el caso de que omitan cubrir el impuesto

cuando debió hacerse, para que ese concepto omitido se lleve a los valores que correspondan al momento en que efectivamente se cubra el impuesto que dejó de pagarse.

Bajo ese esquema, la seguridad jurídica para el caso que se analiza no descansa en tener conocimiento *ex ante* del *quantum* de un impuesto que pudiera dejarse de pagar, como se dice en la sentencia impugnada, sino que dicho derecho fundamental se respeta con la existencia de la obligación de actualizar las cantidades que no se cubrieron oportunamente, la precisión del período en que debe actualizarse, los indicadores que se utilizan y los elementos que se toman en cuenta para calcular dichos indicadores.

En ese sentido, esta Primera Sala estima que el sistema de actualización contenido en los artículos 17-A, 20, 20 Bis y 21 del Código Fiscal de la Federación no vulneran el derecho fundamental de seguridad jurídica.

Consecuentemente, ante lo esencialmente fundado de los argumentos que en este recurso de revisión se propone, lo procedente es revocar la sentencia recurrida en la parte impugnada y, por ende, negar el amparo a la quejosa, en tanto que el sistema de actualización no vulnera ni el derecho fundamental de seguridad jurídica como tampoco es contrario al principio de proporcionalidad tributaria.

Por lo antes expuesto, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación,

SE RESUELVE:

PRIMERO. En la materia de la revisión, se revoca la sentencia recurrida.

SEGUNDO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a **IMPRENTOR, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE,** en contra de la autoridad y el acto precisados en el resultando primero de esta ejecutoria.

Notifíquese; con testimonio de esta resolución, vuelvan los autos a su lugar de origen y, en su oportunidad, archívese este expediente como asunto concluido.