**AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3721/2024**

**QUEJOSO Y RECURRENTE: \*\*\*\*\*\*\*\*\*\***

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

PONENTE: MINISTRA LORETTA ORTIZ AHLF

Cotejó

**SECRETARIO: JOHAN MARTIN ESCALANTE ESCALANTE**

**SECRETARIO AUXILIAR: ULISES VILLA VÁZQUEZ**

**ÍNDICE TEMÁTICO**

**Hechos:** La quejosa demandó la nulidad de la resolución recaída a su recurso de revocación a través del cual controvirtió la determinante de un crédito fiscal por concepto de impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, recargos y multas, correspondientes al ejercicio fiscal dos mil siete.

La sentencia fue emitida por el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en la que declaró una nulidad parcial. Inconforme con esta determinación, la quejosa promovió juicio de amparo directo del que conoció el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito quien, en sesión de cuatro de abril de dos mil veinticuatro, negó en el amparo solicitado.

En contra de dicha sentencia, se interpuso el recurso de revisión que ahora se resuelve, esencialmente se plantea que subsiste un problema de constitucionalidad con el artículo 15, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en relación con los principios de seguridad jurídica y equidad tributaria.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **Apartado** | **Criterio y decisión** | **Págs.** |
| **I.** | **COMPETENCIA** | Esta Primera Sala es competente para conocer del presente asunto. | 11 |
| **II.** | **OPORTUNIDAD** | Los recursos de revisión principal y adhesivo son oportunos. | 13 |
| **III.** | **LEGITIMACIÓN** | Las partes recurrentes cuentan con legitimación. | 14 |
| **IV.** | **ESTUDIO DE LA PROCEDENCIA DEL RECURSO** | El recurso es procedente. | 15 |
| **V.** | **PRESICIÓN DE LA LITIS** | El artículo 15, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. | 21 |
| **VI.**  | **ESTUDIO DE FONDO** | **VI.1. Principio de seguridad jurídica.** Infundado.**VI.2. Principio de equidad tributaria.** Inoperante. | 21 |
| **VII.** | **DECISIÓN** | **PRIMERO.**  Se **confirma** la sentencia recurrida.**SEGUNDO.**  La Justicia de la Unión **no ampara ni protege** a la parte quejosa en contra de la sentencia de veintitrés de noviembre de dos mil veintidós, dictada por el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa en el juicio de nulidad 19/1080-24-01-03-09-OL/19/37-PL-08-00.**TERCERO.** Se declara **sin materia** la revisión adhesiva. | 56 |

**AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3721/2024**

**QUEJOSO Y RECURRENTE: \*\*\*\*\*\*\*\*\*\***

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

VISTO BUENO

SRA. MINISTRA

**PONENTE: MINISTRA LORETTA ORTIZ AHLF**

COTEJÓ

**SECRETARIO: JOHAN MARTÍN ESCALANTE ESCALANTE**

**SECRETARIO AUXILIAR: ULISES VILLA VÁZQUEZ**

Ciudad de México. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión correspondiente al seis de noviembre de dos mil veinticuatro, emite la siguiente:

**S E N T E N C I A**

Mediante la cual se resuelve el amparo directo en revisión 3721/2024, promovido en contra del fallo que dictó, en sesión ordinaria virtual de cuatro de abril de dos mil veinticuatro, el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en el juicio de amparo directo 247/2023.

El problema que esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación debe resolver consiste en analizar la regularidad constitucional del artículo 15, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, a la luz de los principios de seguridad jurídica y equidad tributaria.

**ANTECEDENTES Y TRÁMITE**

1. **Juicio contencioso administrativo federal.** \*\*\*\*\*\*\*\*\*\* demandó la nulidad del oficio 900 09-03-2019-3022, de veinticinco de marzo de dos mil diecinueve, emitido por la Administradora de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes “3”, de la Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes, de la Administración General de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria, que resuelve el **recurso de revocación** interpuesto en contra del diverso oficio 900 06-03-2013-27270, seis de diciembre de dos mil trece, que emitió la Administración de Fiscalización al Sector Financiero “3”, de la Administración General de Grandes Contribuyentes, mediante el cual se determinó un crédito fiscal en cantidad total de $\*\*\*\*\*\*\*\*\*\* por concepto de impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, recargos y multas, correspondientes al ejercicio fiscal de dos mil siete.
2. Entre los conceptos liquidados en el oficio determinante, se encuentra el impuesto al valor agregado derivado de que algunas operaciones de la parte actora se encontraban sujetas a dicha contribución, como lo fueron diversos créditos hipotecarios otorgados a una persona moral.
3. En ejercicio de la facultad de atracción, con fecha veintitrés de noviembre de dos mil veintidós[[1]](#footnote-2), el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, emitió la sentencia en la que determinó que la parte actora había acreditado parcialmente los extremos de su pretensión, por lo cual, por una parte declaró la nulidad de la resolución determinante del crédito fiscal, así como de la que resolvió el recurso de revocación y, por otra, reconoció la validez de las mismas.
4. **Juicio de amparo directo.** Inconforme con tal fallo, la actora promovió juicio de amparo directo del cual conoció el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, bajo el expediente 247/2023.
5. Por lo que hace al tema de constitucionalidad de normas expuso en los conceptos de violación señalados como **quinto, sexto y séptimo**, lo siguiente:

**Concepto de violación quinto**

Refiere que los artículos 354, 355 y 356 del Código Federal de Procedimientos Civiles violan los principios de seguridad jurídica e irretroactividad contenidos en los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, lo anterior, porque permiten que se aplique una situación jurídica de hecho existente de manera retroactiva.

Señala que en atención a la cosa juzgada una sentencia se vuelve definitiva e inatacable al vincular a las partes para resolver una situación futura, además, que dicha figura descansa en el principio constitucional de seguridad jurídica, por lo que su protección debe satisfacerse en el mayor grado posible.

En este sentido, la figura de la cosa juzgada debe ser aplicada en todo momento, pero, cuando la misma se aplique de manera retroactiva debe declararse inconstitucional. Por tanto, los artículos 354, 355 y 356 del Código Federal de Procedimientos Civiles transgreden los principios de seguridad jurídica y de retroactividad de la ley al no permitir una mutabilidad en las situaciones de hecho que la generan.

**Concepto de violación sexto**

Aduce que el artículo 15, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado transgrede el principio de seguridad jurídica contenido en el artículo 16 de la Constitución Federal, porque genera incertidumbre respecto a la identidad de las partes que se encuentran afectos a la exención del pago del impuesto reconocida en dicho precepto.

Señala que, para respetar ese principio, la norma debe definir con precisión cada uno de los elementos que conforman los derechos y las obligaciones de los gobernados, es decir, debe contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho y que la autoridad no incurra en arbitrariedades.

Refiere que el artículo 15, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que no se pagará el impuesto por las comisiones y otras contraprestaciones que cubra el acreditado a su acreedor con motivo del otorgamiento de créditos hipotecarios por la adquisición, ampliación, construcción y reparación de bienes muebles destinados a la casa habitación.

En este sentido, dicho precepto es inconstitucional porque no genera certeza respecto de la identidad de los contribuyentes que se encuentran afectos a la exención del impuesto, es decir, no expresa de manera clara la identidad del acreditante que converge en la operación que se encuentra afecta a la exención.

Señala la quejosa que el artículo de mérito prevé que las cantidades exentas son las cubiertas por el acreditado al acreditador, pero no precisa el tipo de persona de que se trata, es decir, si es una persona física o moral.

Esto, pues genera incertidumbre si se encuentran en el supuesto de exención los contribuyentes que reciban el pago de comisiones derivado del otorgamiento de un crédito hipotecario para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación a personas morales.

Refiere que el artículo en cuestión no distingue si la exención aplica para créditos hipotecarios otorgados a personas físicas y morales, lo que genera incertidumbre si estas últimas —personas jurídicas— se encuentran exentas.

**Conceptos de violación séptimo**

Refiere que el artículo 15, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, transgrede el principio de igualdad y no discriminación contenido en el artículo 1° de la Constitución Federal.

Lo anterior, porque no obstante que dos contribuyentes reciban comisiones con motivo del otorgamiento de créditos hipotecarios, sólo cuando se otorgue a una persona física no se pagará el impuesto al valor agregado, pero sí se otorga a una persona moral, se considerará intermediario, por lo cual deberá pagar el impuesto.

Esto implica un claro trato desigual a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias; pues el principio de igualdad se traduce en el tratamiento igualitario que deben recibir las personas que se encuentren en una misma situación, esto es, se debe dar el mismo trato a aquellas personas que son iguales y un trato desigual a aquellos que los son jurídicamente.

Aduce que es clara la violación al derecho fundamental de igualdad jurídica y no discriminación, en atención a que, no obstante, los contribuyentes se encuentren en un plano de igualdad ante la ley, sólo uno de ellos no pagará el impuesto al valor agregado por el pago de la comisión que reciba por parte de su acreditado con motivo del otorgamiento de créditos hipotecarios para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a la casa habitación correspondiente a aquél que otorgue el referido crédito a una persona física.

En cambio, cuando el crédito se otorgue para los mismos efectos a una persona moral, se tendrá que pagar el impuesto al valor agregado, lo que genera un tratamiento diferenciado que no tiene justificación válida.

1. **Sentencia del Tribunal Colegiado.** El Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en sesión ordinaria virtual de cuatro de abril de dos mil veinticuatro, negó el amparo a la quejosa y consideró que los conceptos de violación, relacionados con temas de constitucionalidad de normas, eran **infundados**. El análisis respectivo se realizó en los considerandos cuarto y quinto de la sentencia recurrida y las razones que sustentaron la decisión del órgano colegiado son las siguientes:

En el considerando **cuarto** se analizaron los conceptos de violación relacionados con la constitucionalidad del artículo 15, fracción I, de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, por transgredir los principios de seguridad jurídica e igualdad.

El tribunal colegiado precisa que, de acuerdo con el proceso legislativo de la reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado de veintiocho de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro, la intención del legislador de establecer una exención en el artículo referido fue la de dar permanencia a la medida que se había establecido en el decreto presidencial publicado en el Diario Oficial de la Federación el cinco de noviembre de mil novecientos noventa y dos.

Lo anterior, para beneficiar, exclusivamente, a los destinatarios de los créditos hipotecarios, a saber, las personas que obtienen el crédito para adquirir, construir, reparar o ampliar su casa habitación, esto es, la exención no fue prevista para privilegiar el tipo o especie de servicio prestado, sino al destinatario o consumidor final del servicio.

Ahora bien, la exención de cuenta contenida en el decreto presidencial de cinco de noviembre de mil novecientos noventa y dos, tenía como finalidad otorgar facilidades a las personas para la obtención de créditos hipotecarios que les permitan adquirir o mejorar sus inmuebles.

Señaló el tribunal del conocimiento que la exención de un tributo tiene lugar cuando una actividad sí se encuentra en la hipótesis de incidencia, pero por razones de índole económica, política, social y financiera, el legislador establece la no exigibilidad de la deuda tributaria.

Además, señaló dicho tribunal que al resolver el amparo directo en revisión 296/2003, la Segunda Sala de este Alto Tribunal determinó que para la actualización de la exención contenida en el artículo 15, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado era necesario que el crédito hipotecario sea destinado a la adquisición, construcción, ampliación, o reparación de casas habitación.

Asimismo, se determinó que tratándose del servicio de crédito que una sociedad financiera proporciona a un intermediario para que éste, a su vez, otorgue un crédito hipotecario para adquisición, ampliación, construcción o reparación de vivienda, no se configura el destino del crédito para la aplicación de la exención, pues se está en presencia de dos operaciones con finalidades diversas, la primera realizada entre la sociedad financiera y el intermediario y, la segunda, entre éste último y el acreditado final.

También, que la exención de mérito tuvo como finalidad el otorgamiento de créditos hipotecarios y no los créditos hipotecarios que participen en la cadena del servicio relativo pero que sólo busquen ese fin de forma mediata o indirecta.

En este sentido, el tribunal del conocimiento determinó que el artículo 15, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado no vulneraba el principio de seguridad jurídica porque de su interpretación se advertía que tenía como destinatarios de la exención a las personas físicas que adquieren un crédito hipotecario para adquirir o modificar su casa habitación, esto por el fin social de apoyo a las personas para garantizar su derecho fundamental a una vivienda digna.

Precisó que el beneficio en cuestión no es para las personas morales, pues se entiende que, dada su naturaleza, los créditos que éstas obtengan para la construcción de casas habitación no son con el fin inmediato de acceder al derecho de vivienda, sino como intermediarios de la cadena de servicio, y, por ende, al no ser destinatarias finales de la casa habitación, no les aplica la exención.

Asimismo, no se transgrede el derecho de igualdad porque en la resolución del mencionado amparo directo en revisión 296/2003, se determinó que la exención tenía como justificación objetiva coadyuvar a satisfacer el derecho fundamental de contar con una vivienda digna y decorosa, conforme al artículo 4° de la Constitución Federal.

Lo anterior, pues corresponde al legislador determinar el apoyo que deba otorgarse, sin que pueda extenderse a toda la cadena de producción del servicio, bastando para su constitucionalidad que la exención tenga justificación en razones objetivas.

De manera que, en la operación de crédito hipotecario celebrada entre una persona moral y una sociedad financiera como la quejosa, no se da la misma situación de igualdad de aquella celebrada entre la sociedad financiera y una persona física como el destinatario final del servicio de crédito, pues en el primer caso, el fin de la persona moral no es acceder al derecho de una vivienda digna, sino participar en la cadena del servicio con fines lucrativos.

Por otra parte, en el considerando **quinto**, el tribunal del conocimiento determinó que el concepto de violación quinto de la demanda de amparo en el que se planteó la inconstitucionalidad de los artículos 354, 355 y 356 del Código Federal de Procedimientos Civiles por vulnerar los principios de seguridad jurídica e irretroactividad, era inoperante porque la quejosa lo formuló de manera genérica e imprecisa sin concretar el agravio o afectación a su esfera jurídica, lo que impide la supuesta inconstitucionalidad aducida.

1. **Recurso de revisión.** Inconforme con la sentencia de cuatro de abril de dos mil veinticuatro dictada por el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, **la parte quejosa en ese juicio de amparo** interpuso recurso de revisión mediante escrito presentado en la Oficialía de Partes de ese Tribunal el dos de mayo de dos mil veinticuatro.
2. **Agravios en la revisión.** La recurrente aduce en su recurso de revisión que la sentencia combatida es ilegal, por lo siguiente:

**Único agravio**

Refiere que, contrario a lo resuelto por el tribunal colegiado del conocimiento, el artículo 15, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado es inconstitucional por transgredir los principios de igualdad y seguridad jurídica contenidos en los artículos 1° y 16 de la Constitución Federal.

Señala que el tribunal de conocimiento partió de un incorrecto análisis de la cuestión efectivamente planteada, pues el tema de constitucionalidad propuesto fue que la norma controvertida generaba incertidumbre para los contribuyentes que reciban el pago de comisiones derivado del otorgamiento de un crédito hipotecario para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación a personas morales, no se encuentran exentas al pago del impuesto.

Asimismo, que, no obstante que dos contribuyentes se encuentran en igualdad de circunstancias, esto es, reciben de sus acreditados una comisión con motivo del otorgamiento de créditos hipotecarios para los fines mencionados, sólo aquellos que hayan otorgado dicho crédito a una persona física se encontraran exentos del pago del impuesto al valor agregado, pero si se otorga el mismo crédito a una persona moral debe pagar la contribución.

Sin embargo, al resolver las cuestiones antes mencionadas el tribunal del conocimiento lo resolvió con el tema de la intermediación financiera contenido en la tesis aislada 2a. CX/2003, lo que en el caso concreto no ocurre, pues el tema es la distinción en el otorgamiento de créditos hipotecarios para casa habitación otorgados a personas físicas y morales.

Aduce que las tesis derivadas del amparo directo en revisión 296/2003, no resuelven la cuestión efectivamente planteada en el caso concreto, pues lo propuesto es que el artículo 15, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado no otorga la certeza necesaria respecto a la identidad de las partes o sujetos que pueden hacer uso de la exención del pago del impuesto; asimismo, respecto al trato discriminatorio otorgado a las personas morales al no permitirles ser titulares de la exención.

Argumenta que el tribunal colegiado partió de la idea de que existen tres personas en la operación: sociedad financiera, intermediario financiero y persona física, supuesto que resolvió el amparo directo en revisión mencionado; sin embargo, en el caso concreto el planteamiento la relación sólo es entre la institución financiera y una persona moral que adquiere un crédito hipotecario para la adquisición, construcción o ampliación de un bien inmueble para la casa habitación.

Asimismo, señala la recurrente que fue incorrecto lo resuelto por el tribunal colegiado respecto a que la norma en cuestión no transgrede los principios de seguridad jurídica e igualdad, porque los destinatarios de la norma sólo son las personas físicas y tiene el fin de garantizar su derecho fundamental a una vivienda digna.

Lo anterior, porque de la simple lectura que se realice a la norma resulta violatoria del principio de seguridad jurídica al no expresar de manera clara la identidad del acreditante que converge en la operación que se encuentra afecta a dicha exención; es decir, la norma versa sobre las cantidades que sean cubiertas por el acreditado al acreedor originados por créditos hipotecarios cuyo destino es la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación, sin que sea posible distinguir entre el tipo de persona que corresponda al acreditado, esto es, persona física o moral.

Refiere la recurrente que las actividades de adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación, no son exclusivas de una persona física, sino que también las realizan personas morales.

Además, es incorrecto lo resuelto por el tribunal del conocimiento respeto a que no se transgrede el principio de igualdad porque la exención tiene como justificación objetiva coadyuvar a satisfacer el derecho fundamental de contar con una vivienda digna y decorosa, pues el hecho de que el crédito hipotecario sea otorgado a una persona moral no impide el fin social de coadyuvar a que los gobernados cuenten con una vivienda digna, por lo cual, el beneficio no debe sujetarse a la naturaleza jurídica del acreditado, sino al destino de crédito que es la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación.

Señala que es violatorio del principio de seguridad jurídica pues considera que cuando el acreditado es una persona moral no procede la exención del impuesto al suponer que la misma forzosamente tiene el carácter de intermediario, ya que dicho carácter igualmente lo puede tener una persona física, por lo cual, el requisito para otorgar el beneficio sólo debe atender al destino del crédito.

Argumenta la recurrente que la norma en cuestión no realiza distinción en cuanto a la persona beneficiada por la exención, por lo cual, debe aplicarse tanto a personas físicas como a morales.

Por otro lado, por lo que hace al principio de igualdad, el tribunal colegiado resolvió que no se transgredía dicho principio porque el crédito otorgado a una persona física tiene como finalidad acceder al derecho a la vivienda digna y decorosa, pero el otorgado a una persona moral no es acceder a ese derecho sino participar en la cadena de servicios con fines lucrativos, lo cual es incorrecto, pues para la recurrente son las mismas condiciones el otorgar un crédito a una persona física como a una moral.

1. **Trámite ante esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.** Por acuerdo de catorce de mayo de dos mil veinticuatro, la Ministra Presidenta de este Máximo Tribunal admitió el recurso de revisión, ordenó formar y registrar el expediente respectivo, turnarlo a la Ministra Loretta Ortiz Ahlf y enviar los autos a la Sala a la que se encuentra adscrita.
2. **Avocamiento.** El diez de julio de dos mil veinticuatro, el Ministro Presidente de la Primera Sala se avocó al conocimiento del asunto y ordenó que una vez que el expediente se encuentre debidamente integrado se remitieran los autos a la Ministra Loretta Ortiz Ahlf para la elaboración del proyecto de resolución correspondiente.
3. **Recurso de revisión adhesiva.** Por su parte, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, autoridad tercero interesada, interpuso recurso de revisión adhesiva, mediante oficio presentado vía electrónica el veintisiete de junio de dos mil veinticuatro. En el auto de once de julio de dos mil veinticuatro, el Ministro Presidente de la Primera Sala admitió la adhesión mencionada.
4. **COMPETENCIA**
5. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer de este recurso de revisión en términos de lo dispuesto en los artículos 107, fracción IX[[2]](#footnote-3), de la Constitución Federal; 81, fracción II, y 96 de la Ley de Amparo[[3]](#footnote-4); 21, fracción IV, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación[[4]](#footnote-5), ambas vigentes a partir del ocho de junio de dos mil veintiuno y los Puntos Primero y Tercero del Acuerdo General Plenario 1/2023 y su instrumento modificatorio de diez de abril de dos mil veintitrés[[5]](#footnote-6), toda vez que el recurso fue interpuesto en contra de una sentencia pronunciada en amparo directo en la que existe una posible cuestión de constitucionalidad y su resolución no requiere la intervención del Tribunal Pleno.
6. **OPORTUNIDAD**
7. Tal como se advierte de la lectura de las constancias, la sentencia del Tribunal Colegiado le fue notificada personalmente a la parte recurrente el diecisiete de abril de dos mil veinticuatro, por lo que dicha notificación surtió efectos al día hábil siguiente, conforme lo dispone el artículo 31, fracción II, de la Ley de Amparo. De tal forma, el plazo establecido por el artículo 86 de la Ley de la materia para la interposición del recurso de revisión transcurrió del viernes diecinueve de abril al viernes tres de mayo de dos mil veinticuatro, descontándose los días veinte, veintiuno, veintisiete y veintiocho de abril y uno de mayo del año en cita, por ser días inhábiles conforme al artículo 19 de la Ley de Amparo[[6]](#footnote-7).
8. En ese orden de ideas, si el recurso de revisión se presentó en la Oficialía de Partes del Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito el dos de mayo de dos mil veinticuatro, entonces se concluye que su interposición es oportuna.
9. Por lo que hace al recurso de revisión adhesiva interpuesto por la autoridad tercero interesada, de las constancias del presente expediente se puede advertir que el acuerdo de admisión se notificó el cuatro de julio de dos mil veinticuatro y la adhesión al recurso se presentó electrónicamente el veintisiete de junio de la misma anualidad. Por tanto, su presentación se tiene como oportuna[[7]](#footnote-8).
10. **LEGITIMACIÓN**
11. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que el recurrente cuenta con legitimación para interponer el recurso de revisión en términos del artículo 12 de la Ley de Amparo, toda vez que fue presentado por \*\*\*\*\*\*\*\*\*\*, autorizado en términos amplios de la quejosa en el juicio de amparo directo 247/2023 del índice del Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.
12. Por su parte, el Secretario de Hacienda y Crédito Público tiene legitimación para interponer la revisión adhesiva, en términos del artículo 5, fracción III, inciso a), de la Ley de Amparo, al tener interés jurídico en que subsistan las normas cuya inconstitucionalidad se plantea.
13. Asimismo, el Subprocurador Fiscal Federal de Amparos está legitimado para actuar en representación del titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en términos del artículo 28, fracciones I, IV, VI, VII y XXI, del Reglamento interior de esa Secretaría, publicado en el Diario Oficial de la Federación el seis de marzo de dos mil veintitrés. A su vez, puede actuar en suplencia por ausencia del Subprocurador mencionado y de los Directores Generales de Amparos contra Leyes y de Amparos contra Actos Administrativos, el Director General de Asuntos Contenciosos y Procedimientos, en términos de los preceptos 4, párrafo primero, apartado D, fracción II, inciso c) y último párrafo, 28 E y 50, séptimo párrafo, del Reglamento interior referido.
14. **ESTUDIO DE LA PROCEDENCIA DEL RECURSO**
15. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que el asunto reúne los requisitos de procedencia y, por tanto, amerita un estudio de fondo. Esta determinación se sustenta en las siguientes razones:
16. Inicialmente, debe destacarse que en las reformas constitucionales de dos mil once se modificó sustancialmente el régimen del juicio de amparo cambiando la expresión que se refería a las sentencias que “*decidan sobre la inconstitucionalidad de una ley*”, para ampliar la procedencia a “*sentencias que decidan sobre la constitucionalidad de normas generales*” y se agregó expresamente un supuesto de procedencia del recurso de revisión que se había establecido previamente por la vía jurisprudencial, consistente en el caso en que el tribunal colegiado omita el estudio de alguna cuestión de constitucionalidad que hubiera sido planteada en la demanda, por lo que en la fracción IX del artículo 107 constitucional, se estableció lo siguiente:

Artículo 107. Las controversias de que habla el artículo 103 de esta Constitución, con excepción de aquellas en materia electoral, se sujetarán a los procedimientos que determine la ley reglamentaria, de acuerdo con las bases siguientes:

[…]

IX. En materia de amparo directo procede el recurso de revisión en contra de las sentencias que resuelvan sobre la constitucionalidad de normas generales, establezcan la interpretación directa de un precepto de esta Constitución u omitan decidir sobre tales cuestiones cuando hubieren sido planteadas, siempre que fijen un criterio de importancia y trascendencia, según lo disponga la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en cumplimiento de los acuerdos generales del Pleno. La materia del recurso se limitará a la decisión de las cuestiones propiamente constitucionales, sin poder comprender otras;

[…]

1. Así, se conservó la esencia de este recurso en cuanto a que se trata de un medio de defensa extraordinario, pues por regla general el amparo directo sigue siendo uni-instancial. Además, hay otro elemento crucial para la procedencia del recurso, no basta con que en el asunto esté involucrado algún tema de constitucionalidad, sino que es necesario que este Tribunal Constitucional considere que, con motivo de la resolución del recurso, se fijará un criterio de importancia y trascendencia.
2. El citado precepto constitucional establece que los criterios sobre cuándo debe estimarse que un asunto reviste las características de importancia y trascendencia serán fijados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de acuerdos generales del Pleno, por lo que éste expidió el Acuerdo General 9/2015, publicado en el Diario Oficial de la Federación el doce de junio de dos mil quince, en el que estableció que para determinar si es procedente o no el recurso de revisión, una vez actualizados los presupuestos procesales (como la competencia, legitimación, oportunidad del recurso –en su caso–, entre otros), es necesario que se cumplan las dos condiciones establecidas tanto en la Constitución Federal como en el artículo 81, fracción II, de la Ley de Amparo[[8]](#footnote-9), a saber:
	1. En la revisión debe subsistir alguna cuestión de constitucionalidad. Es decir, la sentencia de amparo combatida debe resolver sobre la constitucionalidad de normas generales; establecer la interpretación directa de algún precepto constitucional o de los derechos humanos contenidos en los tratados internacionales de los que el Estado mexicano es parte, u omitir un pronunciamiento sobre tales cuestiones cuando se hubieran planteado en la demanda.
	2. El asunto debe fijar un criterio de importancia y trascendencia, a juicio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, conforme a los lineamientos sentados por ésta en acuerdos generales.
3. Respecto de este segundo punto, dicho Acuerdo General 9/2015 estableció los lineamientos que permiten determinar si en un dado caso puede estimarse que el asunto reviste las cualidades de importancia y trascendencia, de la siguiente manera:

SEGUNDO. Se entenderá que la resolución de un amparo directo en revisión permite fijar un criterio de importancia y trascendencia, cuando habiéndose surtido los requisitos del inciso a) del Punto inmediato anterior, se advierta que aquélla dará lugar a un pronunciamiento novedoso o de relevancia para el orden jurídico nacional.

También se considerará que la resolución de un amparo directo en revisión permite fijar un criterio de importancia y trascendencia, cuando 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.

1. Con ello, se permite a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación valorar de manera discrecional si, a su juicio, la resolución de un determinado asunto puede: (I) dar lugar a un pronunciamiento novedoso o de relevancia para el orden jurídico nacional; o (II) lo decidido en la sentencia recurrida pueda implicar el desconocimiento de un criterio sostenido por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación con alguna cuestión propiamente constitucional, por haberse resuelto en contra de dicho criterio o se hubiere omitido su aplicación.
2. Luego, el once de marzo de dos mil veintiuno, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación, la reforma constitucional, en lo que interesa al precepto en estudio, se advierte que ahora las resoluciones que emitan los Tribunales Colegiados de Circuito en juicios de amparo directo no admiten recurso alguno, salvo que el asunto revista un “***interés excepcional en materia constitucional o de derechos humanos***”, lo cual queda a discreción de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.
3. En efecto, de la exposición de motivos de veinte de febrero de dos mil veinte y de la discusión de veintisiete de noviembre de ese año, se advierte que la intención del legislador al prever como requisito un “**interés excepcional**” en materia constitucional o de derechos humanos consistió en dotar de mayor fuerza la discrecionalidad de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para decidir qué asuntos resolverá y, con ello, fortalecerlo como Tribunal Constitucional.
4. Así, el recurso de revisión en contra de las sentencias de amparo directo, conforme al régimen jurídico actualmente vigente, permite a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación hacer una valoración discrecional de los méritos de cada asunto, para determinar si a su juicio procede o no el recurso de revisión extraordinario. Esto tiene como finalidad la de fortalecer el carácter de órgano –terminal– de este Tribunal Constitucional, pero sin que esto entorpezca sus labores cotidianas.
5. Es por este motivo que la aceptación de un recurso de revisión está sujeta a las dos condiciones mencionadas, que son de apreciación discrecional y subjetiva por parte de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, respecto de cuándo un criterio puede llegar a impactar de manera relevante al orden jurídico nacional o de cuándo algún criterio jurisprudencial sobre un tema de constitucionalidad puede contravenirse.
6. Así, de acuerdo con los artículos 107, fracción IX, de la Constitución Federal y 81, fracción II, de la Ley de Amparo, las resoluciones en los juicios de amparo directo que emitan los tribunales colegiados de circuito **no admiten recurso alguno** salvo que las sentencias: **a)** decidan sobre la constitucionalidad de normas generales; **b)** establezcan la interpretación directa de un precepto de la Constitución Federal o de los derechos humanos establecidos en los tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte, o **c)** hayan omitido el estudio de la constitucionalidad de una norma general o la interpretación directa de un precepto constitucional, cuando ello se haya planteado en la demanda de amparo.
7. Los anteriores requisitos son alternativos; es decir, basta que se dé uno u otro para que en principio resulte procedente el recurso de revisión en amparo directo; sin embargo, como se mencionó, existe un segundo requisito que se debe cumplir, consistente en que los temas de constitucionalidad a analizar revistan un **interés excepcional en materia constitucional o de derechos humanos**.
8. En el caso concreto se cumple con el **primer requisito de procedencia**, en virtud de que en la demanda de amparo, específicamente en los conceptos de violación sexto y séptimo, se planteó la inconstitucionalidad del artículo 15, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por contravenir los principios de igualdad y seguridad jurídica contenidos en los artículos 1° y 16 de la Constitución Federal, ya que genera incertidumbre respecto a la identidad de las partes que se encuentran afectas a la exención del pago del impuesto reconocida en dicho precepto y discrimina a las personas morales en cuanto a la aplicación de dicho beneficio.
9. Se tiene por cumplido el primer requisito de procedencia del recurso de revisión en amparo directo, ya que hay un planteamiento de inconstitucionalidad de normas generales, el cual fue calificado como **infundado** y, en su recurso, la recurrente esgrime argumentos tendentes a desvirtuar dicha declaratoria.
10. Asimismo, el tema en estudio **entraña un interés excepcional en materia constitucional o de derechos humanos**, de acuerdo con el artículo 107, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 81, fracción II, de la Ley de Amparo, porque su resolución dará lugar a un pronunciamiento novedoso y relevante, ya que no se ha analizado por esta Primera Sala de este Alto Tribunal la regularidad constitucional del artículo 15, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
11. En el presente asunto, el examen de constitucionalidad permitirá a esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinar si la norma tildada de inconstitucional viola los principios de igualdad y seguridad jurídica.
12. **PRESICIÓN DE LA LÍTIS**
13. Antes de proceder al estudio de fondo, debe precisarse que el presente fallo se pronunciará sólo respecto a la constitucionalidad del artículo 15, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pues si bien se advierte que en la demanda de amparo se formuló un concepto de violación en contra de los artículos 354, 355 y 356 del Código Federal de Procedimientos Civiles por violar los principios de seguridad jurídica e irretroactividad contenidos en los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, en el recurso no se formuló agravio alguno en contra de las consideraciones sustentadas por el tribunal del conocimiento relacionadas con dichos artículos del código adjetivo federal.
14. **ESTUDIO DE FONDO**
15. La persona moral recurrente argumenta que el artículo 15, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado transgrede los principios de igualdad y seguridad jurídica, contenidos en los preceptos 1° y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
16. Se precisa que el estudio de fondo se realizará en dos apartados, el primero corresponderá al análisis del artículo en cuestión bajo el parámetro de seguridad jurídica y, el segundo, bajo el diverso de igualdad o equidad, según se determine.

**VI.1 Principio de seguridad jurídica**

1. En el caso concreto, la parte recurrente aduce que el artículo 15, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado transgrede el principio de seguridad jurídica porque le genera incertidumbre respecto al tipo de persona —física o moral—, que se encuentra afecta a la exención del pago de ese impuesto contenida en dicho precepto.
2. Refiere que el artículo en cuestión prevé que no se pagará el impuesto por las comisiones y otras contraprestaciones que cubra el acreditado a su acreedor con motivo del otorgamiento de créditos hipotecarios por la adquisición, ampliación, construcción y reparación de bienes muebles destinados a la casa habitación, pero no especifica el tipo de contribuyente al cual se le aplica la exención.
3. Argumenta que dicho precepto genera incertidumbre pues no es claro si aplica la exención tanto a personas morales como físicas, esto, pues no distingue una de otra.
4. Al estudiar el concepto de violación, el tribunal colegiado determinó que el artículo en cuestión no transgredía el principio de seguridad jurídica porque, de acuerdo con proceso legislativo del artículo, la exención que contiene no fue prevista para privilegiar el tipo o especie de servicio prestado, sino al destinatario o consumidor final del servicio.
5. Señaló que la medida tiene como finalidad facilitar a las personas la obtención de créditos hipotecarios que les permitan adquirir o mejorar sus inmuebles; por tanto, los destinatarios de la exención son las personas físicas para garantizar su derecho fundamental a una vivienda digna.
6. Al respecto, en su recurso, la parte quejosa argumentó que el tribunal del conocimiento realizó un análisis incorrecto de la cuestión de constitucionalidad efectivamente planteada respecto a la aplicación de la exención a personas morales.
7. Como se puede advertir, el tema que se plantea es si la exención contenida en el artículo 15, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado es aplicable tanto a personas físicas como morales, o, únicamente, a las primeras.
8. Dicho lo anterior, esta Primera Sala de este Alto Tribunal considera **infundado** el agravio en estudio, por las siguientes razones:
9. **Principio de seguridad jurídica**
10. El principio de seguridad jurídica ha sido entendido por esta Primera Sala de este Alto Tribunal como 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.
11. 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.
12. 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, 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"*.[[9]](#footnote-10)
13. Es importante precisar que la seguridad jurídica no puede entenderse en el sentido de que la ley debe pormenorizar cada una de las relaciones que surgen durante un proceso, sino que el legislador establece elementos mínimos que sirvan para hacer efectivos los derechos de las personas y, a su vez, se eviten arbitrariedades; por tanto, no es necesario que la ley detalle minuciosamente el procedimiento, cuando éste se encuentra definido de manera sencilla para evidenciar la forma en que debe hacerse valer el derecho por el particular, así como las facultades y obligaciones que le corresponden a la autoridad.
14. De igual forma, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la inconstitucionalidad de una norma no puede depender de la supuesta imprecisión o inexactitud en que el legislador incurra al momento de configurarla, pues la exigencia de establecer cada uno de los supuestos y definiciones en el ordenamiento haría imposible la función legislativa, en tanto la redacción de las leyes en general se traduciría en una labor interminable e impráctica.
15. Por ende, en caso de vaguedad, ambigüedad, confusión y contradicción entre los términos, frases, vocablos o locuciones que se establecen en una disposición legal, corresponde entonces a su intérprete establecer el sentido y alcance de la misma, la cual puede determinarse a través de diversos métodos de interpretación.
16. **Interpretación de las normas fiscales**
17. Al respecto, se precisa que, en este caso, la interpretación que se realice del artículo en cuestión forma parte del tema de constitucionalidad, ya que resulta necesario fijar su alcance para determinar si es (o no) conforme a la constitución, esto, pues al ser la Suprema Corte de Justicia de la Nación el órgano terminal con relación al amparo directo, corresponde resolver conforme a su propia interpretación y no a una diversa formulada por el tribunal colegiado respectivo.[[10]](#footnote-11)
18. Sobre la interpretación, resulta conveniente acudir al criterio sustentado por la Segunda Sala de este Alto Tribunal en la jurisprudencia 2a./J. 133/2002[[11]](#footnote-12) que es del contenido siguiente:

**CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTRAÑAR SU SENTIDO.** El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales, como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.

1. Dicho criterio fue sostenido al resolverse, entre otros, la contradicción de tesis 15/99 en la que se analizó el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación[[12]](#footnote-13) que prevé que las normas que establecen el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta —como sería el caso de una exención—, las respectivas hipótesis jurídicas deben aplicarse en forma estricta y, la interpretación del resto de las disposiciones fiscales, podrá realizarse aplicando cualquier otro método de interpretación jurídica.
2. Se precisó que resultaba conveniente señalar que la interpretación jurídica descansaba en dos etapas: 1) Determinar el alcance de la norma y 2) Aplicar la norma desentrañada.
3. Respecto a la primera etapa de la interpretación, se estableció que tenía como objeto precisar cuál es el significado de la norma que se estudia, para lo cual debe acudirse a su análisis **gramatical, sistemático, histórico y teleológico**, entre otros, lo que permite determinar con precisión qué dice la norma, cuál es la proposición que ella contiene, cuál es su exacto significado y, por ende, dejar al descubierto la voluntad e intención del legislador.
4. Hecho lo anterior, en la segunda etapa corresponde a la aplicación o concreción a un caso específico la hipótesis cuyo sentido se desentrañó, para lo cual debe atenderse a otros criterios interpretativos, que se encuentran diseminados en el orden jurídico, que permiten que prevalezca la estructura orgánica del sistema normativo y su aplicación no puede tener lugar cuando se desentraña el significado de la disposición de observancia general sino, únicamente, cuando se realiza su aplicación al caso concreto.
5. Al respecto, se dijo que de acuerdo con el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, era necesario precisar que la circunstancia de que sean de aplicación estricta las disposiciones que establezcan el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una determinada contribución, o las excepciones a las cargas de los particulares, tiene su origen en que tales normas, por su peculiar repercusión a la esfera jurídica de los gobernados, constituyen auténticas normas de excepción que conforman regímenes jurídicos especiales, donde sólo los sujetos que realizan el hecho imponible deben contribuir al gasto público, y dentro de esos sujetos únicamente los que se ubican en la precisa hipótesis de exención, se encuentran eximidos de su pago, **sin que sea válido realizar una aplicación extensiva o restrictiva de las respectivas leyes**.
6. Esto es, una vez determinado el justo alcance de las respectivas hipótesis jurídicas, acudiendo a los métodos de interpretación literal, sistemático, teleológico e histórico, entre otros, el intérprete, ya sea un particular, la autoridad administrativa o la autoridad jurisdiccional, **no podrán, en manera alguna, aplicar las normas en forma restrictiva o extensiva**, ubicando a un gobernado cuya situación de facto no encuadra en el hecho imponible, como sujeto de la respectiva contribución, o siguiendo un diverso procedimiento para determinar la base de ésta, o aplicando una tasa diferente, a la que específicamente se disponga para ese contribuyente en la norma aplicable. Lo mismo ocurre con el caso de las excepciones como lo es una exención prevista en la norma tributaria.
7. Se dijo, también, que para conocer el verdadero alcance de una norma que establezca los elementos de una contribución debe acudirse, por principio, a su interpretación literal o gramatical, en caso de que por las palabras utilizadas, técnicas o de uso común, no se genere certidumbre sobre tales elementos, será necesario acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del legislador; así, una vez fijado el significado de la norma, al realizar su aplicación al caso concreto, ésta se llevará a cabo en forma estricta y tendrá lugar solamente cuando las circunstancias de hecho encuadren dentro de la norma.
8. Es decir, el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación no impide que las normas fiscales que establezcan cargas o contengan excepciones sean interpretadas, sino que únicamente limita a que su aplicación sea estricta, esto es, después de interpretarse la norma no se puede aplicar de manera restrictiva o extensiva.
9. **Interpretación del artículo 15, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado**
10. Expuesto lo anterior, esta Primera Sala estima necesario interpretar el contenido del artículo 15, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para determinar si la exención del impuesto es aplicable únicamente cuando se otorguen créditos a personas físicaspara la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación, o bien, si del precepto no se desprende alguna distinción en función de la naturaleza jurídica de las personas acreditadas.
11. En principio, resulta necesario transcribir el contenido de los artículos 1º, 14 y 15, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, los cuales consignan:

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

**I.-** Enajenen bienes.

**II.-** Presten servicios independientes.

**III.-** Otorguen 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, 3o., tercer párrafo o 18-J, fracción II, inciso a) 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.”

“**Artículo 14.-** Para los efectos de esta Ley se considera prestación de servicios independientes:

**I.-** La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.

**II.-** El transporte de personas o bienes.

**III.-** El seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento.

**IV.-** El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución.

**V.-** La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.

**VI.-** Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.

No se considera prestación de servicios independientes la que se realiza de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, ni los servicios por los que se perciban ingresos que la Ley del Impuesto sobre la Renta asimile a dicha remuneración.

Se entenderá que la prestación de servicios independientes tiene la característica de personal, cuando se trate de las actividades señaladas en este artículo que no tengan la naturaleza de actividad empresarial.”

“**Artículo 15.-** No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios:

**I.** Las comisiones y otras contraprestaciones que cubra el acreditado a su acreedor con motivo del otorgamiento de créditos hipotecarios para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación, salvo aquéllas que se originen con posterioridad a la autorización del citado crédito o que se deban pagar a terceros por el acreditado.

(…)”

1. El artículo 1° transcrito prevé, entre otras cosas, que son sujetos del impuesto al valor agregado las personas físicas y morales que, en territorio nacional, realicen las actividades enunciadas en el mismo, entre estas actividades se prevé la prestación de servicios independientes, es decir, el legislador consideró como hecho imponible la prestación de dichos servicios.
2. Ahora, en el artículo 14 citado se precisa lo que debe entenderse por prestación de servicios independientes, esto es, prevé las actividades que actualizarán ese hecho imponible, siendo las siguientes: 1) la prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra; 2) el transporte de personas o bienes; 3) el seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento; 4) el mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución; 5) la asistencia técnica y la transferencia de tecnología y, 6) toda obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no actualice un hecho imponible diverso al que se estudia.
3. Además, se excluyen como servicio independiente, las actividades que se realizan de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, es decir, el trabajo subordinado no causará el tributo en estudio, ni los servicios asimilados.
4. Por otro lado, el artículo 15, fracción I, de la ley que se analiza prevé que **no se pagará el impuesto al valor agregado por las comisiones y otras contraprestaciones que cubra el acreditado a su acreedor con motivo del otorgamiento de créditos hipotecarios para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación**, salvo aquellas que se originen con posterioridad a la autorización del crédito o que se deban pagar a terceros por el acreditado.
5. Como se puede advertir, el precepto en estudio prevé una exención, la cual debe ser entendida como la liberación de las obligaciones fiscales a determinados sujetos, atendiendo a razones de equidad, conveniencia o política económica, pero sin desaparecer los elementos de la relación jurídico-tributaria. En este sentido, la exención es diversa, por su naturaleza y alcance, a los supuestos de no causación contenidos en el artículo 14, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (servicios subordinados y asimilados).[[13]](#footnote-14)
6. Sobre el tema, conviene distinguir entre la no causación o no sujeción de un tributo y la exención a su pago.
7. La no causación de un tributo deriva generalmente de la interpretación en sentido contrario del hecho previsto en forma abstracta por una norma jurídica como presupuesto del nacimiento de la obligación tributaria, el cual una vez acaecido produce la consecuencia de obligar al pago del tributo, pues todas aquellas circunstancias o actividades que no encuadren en esa descripción legislativa o hipótesis de incidencia no causarán el respectivo tributo.
8. En ocasiones por la complejidad o las ilimitadas variaciones de la realidad económica contemplada por la norma, se dificulta establecer con el suficiente grado de abstracción y generalidad la frontera entre las actividades que se encuentran gravadas y las que no, el legislador con el fin de excluir expresamente alguna de estas actividades del ámbito de un tributo establece una disposición en la que precisa la no causación, norma que si bien no excluye por sí misma el nacimiento de la obligación tributaria, dado que ésta tampoco nacería sin ella, resulta relevante en cuanto ayuda a configurar el hecho imponible o el sujeto pasivo del tributo de que se trate.
9. En cambio, cuando el legislador establece la exención en el pago de un tributo, parte del reconocimiento de que la específica actividad sí se ubica en la hipótesis de incidencia, es decir, sí causa el tributo, por lo que surge el deber de realizar la prestación tributaria correspondiente, pero, por razones de índole económica, política, social y financiera, entre otras, aquél establece la no exigibilidad de la deuda tributaria, dispensando el pago de un tributo que sí se causa.
10. Es decir, la exención se ha entendido como una excepción a la regla general de causación del tributo y requiere de dos normas: **1)** La que establece el hecho imponible y **2)** La que dispone que, no obstante que se actualice el hecho imponible, no debe pagarse el tributo. En cambio, en la no sujeción o no causación, no se realiza el hecho imponible, sino que la conducta se sitúa fuera de este.[[14]](#footnote-15)
11. Dicho lo anterior, recordemos que la exención de mérito aplica a las comisiones y contraprestaciones que se paguen por el otorgamiento de créditos hipotecarios para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación.
12. Esto es, los servicios cuya prestación sí genera el impuesto al valor agregado, pero no provocan un pago, contenidos en el artículo 15, fracción I, en estudio, deben cumplir tres requisitos para que se actualice la exención, siendo los siguientes:

1. Se trate de comisiones y contraprestaciones con motivo del otorgamiento de un crédito hipotecario.

2. El crédito hipotecario tenga como finalidad, para el acreditado, la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación.

3. Que la comisión no se origine con posterioridad a la autorización del crédito o se deba pagar a terceros por el acreditado.

1. Ahora bien, como se mencionó, de acuerdo con el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, las normas que prevean exenciones fiscales serán de aplicación estricta, sin embargo, previamente es necesario fijar el alcance de la norma a través de los respectivos métodos de interpretación.
2. En primer lugar, conforme al artículo 1°, fracción II, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el impuesto se causa por la persona física o moral que presta un servicio y debe trasladar el impuesto de forma expresa y por separado a la persona que recibe el servicio.
3. Luego, en términos del artículo 15, fracción I de la Ley, el impuesto no se pagará por la prestación de un servicio que genere el pago de comisiones y otras contraprestaciones que cubra el acreditado a su acreedor con motivo del otorgamiento de créditos hipotecarios.
4. De la literalidad de este precepto se advierte que para que se actualice la exención es necesario que **el crédito hipotecario sea destinado** a la adquisición, construcción, ampliación o reparación de **casas habitación** y que éste sea el **objeto directo del crédito**.
5. Ahora, de la **interpretación sistemática** que se haga del artículo 15, fracción I, en relación con el 1° de la misma Ley del Impuesto al Valor Agregado, se llega a una primera conclusión en el sentido de que la exención relativa sólo se refiere a las comisiones y contraprestaciones que el **acreditado directo** cubra a su acreedor (sin intermediarios) con motivo del otorgamiento de créditos hipotecarios para la adquisición, construcción, reparación o ampliación de vivienda, pues se beneficia económicamente al destinatario final del crédito.
6. Esto es así porque conforme a la mecánica del sistema del impuesto, que permite el acreditamiento del tributo que se hubiere trasladado al impuesto a cargo, quien resiente la carga del gravamen es el consumidor final que en este caso es el acreditado directo, pues es al patrimonio de éste al que trasciende la contribución, ya que el monto que al final de cuentas quedará en manos del fisco provendrá de éste y no de los contribuyentes del impuesto al valor agregado.
7. La Segunda Sala de este Alto Tribunal al resolver el **amparo directo en revisión 296/2003**[[15]](#footnote-16) llegó a la misma conclusión, al analizar si la exención era aplicable cuando se otorgan créditos hipotecarios por conducto de intermediarios entre la sociedad financiera y los destinatarios finales del crédito.
8. Así pues, la intención del legislador al establecer la exención de mérito, fue la de incentivar el otorgamiento de créditos hipotecarios que tengan como objeto directo o inmediato la adquisición, ampliación, construcción o reparación de inmuebles destinados a casa habitación y no, por ejemplo, los créditos hipotecarios que participen en la cadena del servicio relativo pero que sólo persigan dicho fin en forma mediata o indirecta para beneficiar económicamente al destinatario final del crédito.
9. Por tanto, de la interpretación literal y sistemática de los preceptos relativos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que establecen los elementos de ese tributo cuando se genera el hecho imponible consistente en la prestación de servicios independientes, es de concluirse que sólo las comisiones generadas por el crédito hipotecario que se otorgue con la finalidad **directa e inmediata** para la ampliación, construcción, adquisición o reparación de un bien inmueble destinado a **casa habitación**, no generan la obligación de enterar el monto respectivo.
10. Para corroborar lo anterior, conviene realizar una **interpretación teleológica e histórica** del artículo 15, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para conocer la voluntad o intención del legislador.
11. La fracción I del artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado fue adicionada mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación, el veintiocho de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro. En el Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados en relación con la iniciativa de la Ley referida presentada por el Ejecutivo Federal, se señaló:

“Esta Comisión estima conveniente proponer al H. Pleno de esta Cámara, dar permanencia a la medida establecida mediante Decreto presidencial de fecha 15 de noviembre de 1992, a través del cual se otorgó exención total del pago del impuesto al valor agregado a las comisiones y otras contraprestaciones que deben cubrir los contribuyentes con motivo del otorgamiento de créditos hipotecarios destinados a la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles, toda vez que este beneficio concluye su vigencia el 31 de diciembre del presente año y **tomando en consideración que *los destinatarios* de la misma *son las personas que desean adquirir un******crédito para* adquirir *su casa* o para ampliarla, repararla o construirla**, se considera conveniente proponer su incorporación al texto de Ley, con los ajustes necesarios, adicionando la fracción I al artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Adicionalmente, se propone precisar en la fracción X, inciso d del mismo artículo, que la exención a los intereses de créditos hipotecarios procederá ***siempre que éstos sean para los citados fines***, por lo que se sugiere reformar el inciso d de la fracción X del citado artículo”

(Énfasis añadido)

1. Como se advierte del Dictamen transcrito, la intención del legislador al establecer la exención de mérito fue la de dar permanencia a la medida que ya se había establecido mediante Decreto presidencial (publicado en el Diario Oficial de la Federación el cinco de noviembre de mil novecientos noventa y dos —mientras que el Dictamen, señala de forma imprecisa el día cinco de ese mes y año—) para beneficiar exclusivamente a las personas que obtienen un crédito hipotecario para adquirir, construir, reparar o ampliar **su casa habitación**.
2. De lo anterior se advierte que la finalidad de la exención fue beneficiar a las personas destinatarias de créditos hipotecarios, obtenidos para adquirir, construir, reparar o ampliar su **vivienda**, es decir, **la finalidad está relacionada con la obtención o mejora de una casa habitación**.
3. Ahora bien, conviene mencionar cual ha sido el tratamiento que han tenido las exenciones en el impuesto que se analiza relacionadas con casa habitación y vivienda. Para este cometido debemos acudir al proceso legislativo de la misma Ley del Impuesto al Valor Agregado.
4. El treinta de noviembre de mil novecientos setenta y ocho el Ejecutivo Federal presentó la iniciativa de la Ley del Impuesto al Valor Agregado ante la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión y en la exposición de motivos, en lo que interesa, razonó lo siguiente:

“Como características generales del impuesto que se propone, debe mencionarse que gravará la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes tangibles y las importaciones. A pesar de la generalidad de estos hechos, **se establecen excepciones importantes en relación con las cuales no se pagará el impuesto**.

(…) **Debe destacarse que la nueva ley no gravará los terrenos ni las construcciones destinadas a casa habitación**, tanto cuando se enajenen como cuando sean motivo de arrendamiento. (…) El conjunto de exenciones representa más del 40% del consumo final y **tienden a proteger el poder adquisitivo de la mayor parte de la población**”

(Énfasis añadido)

1. Por otro lado, el ocho de diciembre de mil novecientos setenta y ocho, las Comisiones Unidas Primera de Hacienda, Crédito Público y Seguros, y de Estudios Legislativos, Sección Fiscal de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, formularon el dictamen relativo y en lo interesante consideraron lo siguiente:

“Las operaciones exentas están expresamente enumeradas en la iniciativa de Ley, siendo las más importantes:

(…)

**La enajenación y arrendamiento del suelo y de construcciones que se utilicen o destinen a casa habitación**.

Se recuerda que actualmente se grava al arrendamiento de carácter mercantil, aun cuando se trate de casas habitación.”

(Énfasis añadido)

1. Dicho dictamen se discutió el catorce de diciembre de mil novecientos setenta y ocho y ahí intervino la diputada Ifigenia Martínez Hernández, quien entre otras consideraciones externó las siguientes:

“No sólo esa es la idea general del impuesto, sino que además, este impuesto al valor agregado que ahora tenemos en debate y por cuya aprobación estamos hablando en pro del dictamen, **tiene muchas exenciones y tiene otras características que hacen que la carga real resulte muy atenuada**.

Tiene muchas exenciones o sea, haya muchas ventas o enajenaciones que no pagan el impuesto.

(…)

¿Cuáles son estos bienes o estos casos? **Son el suelo, las construcciones adheridas al suelo, cuando sean para fines habitacionales**, los animales y vegetales no industrializados, la carne en estado natural, las tortillas, masa, harina, pan, la leche natural y los huevos, el azúcar, la sal, el agua no gaseosa, la maquinaria y equipo, que sólo sean susceptibles de ser utilizados en la agricultura o la ganadería, así como los fertilizantes, todos estos están exentos del impuesto.

**Entonces, hay una parte muy importante, sobre todo de artículos de primera necesidad y de consumo popular, que no pagarán el impuesto**.”

1. De estos antecedentes legislativos se advierte que la intención del legislador fue exentar del pago del impuesto al valor agregado a la enajenación de construcciones destinadas a casa habitación, pues por su fin (vivienda) las consideró entre los artículos de primera necesidad y de consumo popular; asimismo, **se consideró que con dicho beneficio se protegía el poder adquisitivo de la mayor parte de la población**.
2. En este sentido, recordemos que toda vez que la exención de impuestos constituye una situación de excepción que debe encontrar una justificación que se advierta del propio contenido de la ley o en el proceso legislativo, según lo ha determinado este Alto Tribunal en la tesis 2a./J. 70/2006[[16]](#footnote-17), en el caso que nos ocupa, **la exención se justifica por la necesidad social de vivienda y que lleva a excluir del pago del gravamen a los destinatarios de créditos hipotecarios para ese fin.**
3. En atención a lo expuesto, **la interpretación literal, sistemática, teleológica e histórica** del artículo 15, fracción I, en relación con los artículos 1 y 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado permite arribar a la conclusión de que la exención prevista en el primero de los preceptos mencionados se actualiza únicamente cuando el crédito hipotecario tiene como fin directo o inmediato la adquisición, ampliación, construcción o reparación de viviendas o casas habitación, **por personas físicas.**
4. El beneficio fiscal en comento se refiere al costo financiero que acompaña a la contratación de un crédito hipotecario, a través del cual las personas acreditadas logran comprar su propia casa habitación, pues lo que se exenta es el impuesto al valor agregado que se causa con los montos que se deben pagar por las comisiones y demás prestaciones **por la persona física acreditada** al acreedor.
5. En otras palabras, se buscó que las personas que contrataran un crédito hipotecario para poder adquirir (así como ampliar, construir o reparar) su propia casa habitación, no vieran incrementados (con el impuesto al valor agregado) los costos financieros derivados de las comisiones y demás contraprestaciones que les impone, directamente, el acreedor respectivo.
6. Se llega a esta conclusión porque el legislador estimó que **los destinatarios de la exención son las personas que adquieren un crédito para comprar su casa habitación** (incluyó también en ese supuesto la construcción reparación o ampliación).
7. Así pues, de los antecedentes analizados por esta Sala **no** se advierte que la exención haya sido establecida para incentivar que las personas, físicas o morales, adquieran bienes inmuebles como parte de su actividad económica.
8. Tampoco se pretendió incentivar a intermediarios financieros (como pueden ser fiduciarias o sociedades financieras de objeto limitado
—SOFOLES—) pues se estableció el requisito de que las comisiones y contraprestaciones se paguen por el acreditado al acreedor, excluyendo a las que se pagan a terceros.
9. En efecto, la exención no se estableció para favorecer a los distintos participantes en el mercado inmobiliario, ni para estimular la actividad económica consistente en el otorgamiento de créditos para la adquisición y venta de bienes inmuebles (aun cuando estos puedan destinarse a casa habitación) sino para beneficiar específicamente a aquellas personas que, de manera directa, adquieren un crédito hipotecario para adquirir, ampliar, construir o reparar su propia casa habitación, pues al exentar del impuesto al valor agregado los pagos por comisiones y contraprestaciones que se deben realizar por el acreditado a su acreedor, se disminuye el costo financiero generado con motivo de la contratación del crédito.
10. De tal forma, el beneficio fiscal de referencia se concibió para evitar que las personas que pretenden adquirir su propia casa habitación y que, para ello, contratan un crédito hipotecario, se vean obligadas a pagar montos más altos (porque incluyen el impuesto) a sus acreedores, por concepto de comisiones y contraprestaciones.
11. Es habitual que en los créditos hipotecarios se establezcan cláusulas que prevén pagos por concepto de comisiones y otras contraprestaciones, las cuales, al causar el impuesto al valor agregado, repercutirían en un desembolso mayor para la persona que pretende adquirir su propia casa, es decir, en el consumidor final.
12. Por ende, la exención no fue prevista para privilegiar a las personas que participan en una actividad económica (como las que forman parte del mercado inmobiliario, ya sean constructoras, intermediarios financieros, etcétera); así como tampoco está dirigida a beneficiar un tipo o especie de servicio prestado (otorgamiento de cualquier crédito hipotecario), sino que **su destinatario** es **quien se constituye como un consumidor final para este tipo de bienes, esto es, la persona que pacta un crédito hipotecario para poder comprar, adquirir o reparar *su propia casa habitación***.
13. En otras palabras, el objeto directo e inmediato del crédito hipotecario debe ser que el propio acreditado adquiera, amplíe, construya o reparare su casa habitación, lo anterior —como se vio de la interpretación histórica que se realizó del precepto en cuestión—, para garantizar y optimizar el derecho a una vivienda contenido en el artículo 4°, séptimo párrafo, de la Constitución Federal, el cual prevé que **toda familia** tendrá derecho a una vivienda digna y decorosa.
14. Ahora bien, fijado el alcance del artículo, recordemos que la parte recurrente plantea que de una interpretación literal del artículo 15, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se desprende que la exención de mérito aplica cuando los acreditados son tanto personas físicas como morales; sin embargo, de todo lo visto, **la finalidad de la exención contenida en ese precepto no es compatible con la naturaleza de una persona moral**, porque se compone de personas que se reúnen con un fin principalmente económico.
15. Como se vio, la exención tiene la finalidad de que una persona que adquiere una vivienda, no se vea afectada por el pago del impuesto al valor agregado al adquirir una hipoteca para dicho fin, lo cual, de acuerdo con las interpretaciones realizadas del artículo en cuestión, el beneficio no puede ser compatible con una persona moral, pues la finalidad de la exención es que una persona no se vea afectada económicamente al adquirir un crédito hipotecario para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación, debido a que con ello se optimiza el derecho a una vivienda.
16. Esto es, la finalidad de la exención es facilitar que una persona física obtenga una vivienda digna y decorosa para vivir en familia, ello, para la realización del derecho humano contenido en el artículo 4°, séptimo párrafo, de la Constitución Federal, que dispone: *“Toda* ***familia*** *tiene derecho a disfrutar de vivienda digna y decorosa.*
17. Por lo anterior, es que resulta **infundado** el agravio en estudio, pues el artículo 15, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado no transgrede el principio de seguridad jurídica debido a que, de su interpretación literal, sistemática, teleológica e histórica, se puede concluir que la exención contenida en el mismo tiene por objeto beneficiar a aquellas personas que, de manera directa, adquieren un crédito hipotecario para adquirir, ampliar, construir o reparar **su propia casa habitación**, exención que, relacionada con el derecho a la vivienda, sólo puede aplicar a personas físicas.

**VI.2 Principio de equidad tributaria**

1. Por otro lado, la recurrente argumenta que el artículo 15, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado transgrede el principio de igualdad porque no obstante que dos contribuyentes se encuentran en igualdad de circunstancias, esto es, reciben de sus acreditados una comisión con motivo del otorgamiento de créditos hipotecarios para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación, sólo aquellos que hayan otorgado dicho crédito a una persona física se encontrarán exentos del pago del impuesto al valor agregado, pero si se otorga el mismo crédito a una persona moral se debe pagar la contribución, lo cual genera un trato diferenciado que carece de justificación.
2. Esta Primera Sala estima que los argumentos de la recurrente son **inoperantes**, por las razones siguientes.
3. En primer lugar, considerando que la recurrente aduce que el artículo 15, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es violatorio del principio de igualdad previsto en artículo 1° Constitucional, es necesario precisar bajo qué parámetro de regularidad constitucional debe ser analizada la norma controvertida, esto es, si en función de su contenido se encuentra dentro del ámbito de aplicación del principio de igualdad como aduce la recurrente, o bien, del principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, Constitucional.[[17]](#footnote-18)
4. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé diferentes facetas de la igualdad y se refiere a ella en un plano general como en ámbitos materiales específicos, entre estos, el de equidad tributaria.
5. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal proyecta las exigencias del principio de igualdad sobre el ámbito impositivo, es decir, la equidad tributaria es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, por lo que no tiene menor o mayor valor que la igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales.
6. Este Alto Tribunal ha delimitado el contenido del principio de equidad tributaria, precisando que ésta radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen. En el ámbito específico de aplicación de este principio están comprendidas las normas que se refieren a contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias, en suma, puede ser cualquier norma que incida en la obligación fiscal material o sustantiva, es decir, la que surge con la realización de un hecho imponible.[[18]](#footnote-19)
7. Ahora, sólo en el caso de que las disposiciones legales reclamadas no correspondan al ámbito específico de aplicación del principio de equidad tributaria, los argumentos que reclaman la existencia de un trato diferenciado deben analizarse en un contexto más amplio, esto es, a la luz del diverso de igualdad, salvo que la norma fiscal establezca una distinción que incida en alguna de las categorías sospechosas a las que se refiere el artículo 1o. constitucional, pues en ese caso la norma se examina en relación con el derecho de igualdad.
8. Asimismo, el Tribunal Pleno ha considerado que el ámbito de aplicación de los derechos o principios de justicia fiscal previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, no son aplicables a cualquier norma financiera o fiscal, sino sólo aquellas que tengan una naturaleza tributaria, es decir, que deriven en sí mismos del poder impositivo del Estado vinculado directamente con todos los aspectos de las contribuciones.
9. Por lo anterior, se ha establecido que la eficacia tutelar de los mencionados principios rige por antonomasia en la obligación sustantiva de pago de las contribuciones, pero también pueden tener operatividad en obligaciones adjetivas, accesorias y en deberes formales, siempre y cuando tengan origen y consecuencias tributarias, ya que si se trata de una actuación financiera estatal que sólo incide en esa materia tributaria, pero no emana inmediatamente de ella, resulta patente que no puede exigirse el cumplimiento de tales derechos, sin menoscabo de que quede sujeta a otros principios o derechos que la Constitución Federal establece.[[19]](#footnote-20)
10. Ahora bien, en el caso concreto, el **artículo 15, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado** prevé una exención al disponer que no se pagará el impuesto al valor agregado por las comisiones y contraprestaciones que cubra el acreditado a su acreedor con motivo del otorgamiento de créditos hipotecarios para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación, salvo aquellas que se originen con posterioridad a la autorización del crédito o que se deban pagar a terceros por el acreditado.
11. Atento a lo anterior, se considera que la norma de mérito debe analizarse bajo el parámetro de **equidad tributaria** porque prevé una exención, lo que invariablemente incide en la obligación fiscal sustantiva.
12. Ahora bien, este Alto Tribunal a través de sus precedentes ha desarrollado una metodología para realizar **juicios de equidad tributaria**, es decir, para analizar normas a la luz de dicho principio y determinar si existen tratos normativos discriminatorios que deban ser invalidados.
13. Conforme a esta metodología cuando se plantea que una norma establece un trato diverso de forma injustificada, primero, se debe verificar que efectivamente la norma otorga un trato legislativo diverso[[20]](#footnote-21) y segundo, se debe proporcionar un parámetro o término de comparación para demostrar el trato diferenciado entre situaciones análogas (normas subinclusivas), o bien, que la norma produce efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares (normas sobreinclusivas).
14. Si el parámetro o término de comparación es idóneo para realizar el juicio de equidad, porque efectivamente demuestra la existencia de un trato discriminatorio entre situaciones análogas o un trato igual a situaciones dispares, debe analizarse si la norma: 1) persigue una finalidad objetiva y constitucionalmente válida, esto es, si busca tutelar un valor, interés, bien o principio de relevancia constitucional; 2) luego, debe verificarse si la norma constituye un medio adecuado y apto para alcanzar en cierta medida el fin propuesto (instrumentalidad), y 3) si existe una relación de proporcionalidad entre medios y fines.[[21]](#footnote-22)
15. Ahora bien, la recurrente plantea comparar a personas que otorgan créditos hipotecarios a personas morales y a personas físicas, aduce que en el primer caso deberá realizar el traslado del impuesto al valor agregado respecto de las comisiones que deriven del crédito, pero en el segundo supuesto —personas físicas—, no opera el traslado porque para ellas es una actividad beneficiada por la exención.
16. Es decir, a las comisiones que deriven del crédito hipotecario otorgado a una persona moral para una vivienda sí estarán afectas del impuesto al valor agregado, pero las que deriven de los créditos otorgados a personas físicas no lo estarán, pues se actualiza la exención.
17. Al respecto, esta Primera Sala considera que el artículo 15, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, **no otorga un tratamiento legislativo diverso atendiendo al sujeto de la exención**, pues no debe perderse de vista que el contribuyente y, por tanto, el sujeto de la exención, son las personas físicas o morales que presten un servicio que genere el pago de comisiones o contraprestaciones, es decir, la exención se otorga a las personas que prestan un servicio independientemente de que se trate de una persona física o moral.
18. Es importante no perder de vista que la norma no vincula u obliga a los contribuyentes a otorgar créditos a determinadas personas, de modo que es potestativo para los contribuyentes otorgar un crédito a personas físicas y acceder a la hipótesis de la exención de mérito.
19. En ese sentido, no existen las dos categorías de contribuyentes que refiere la recurrente, en la que se advierta que una categoría o grupo es mayormente favorecido por la norma que la otra, pues los contribuyentes del impuesto al valor agregado pueden acceder a la exención siempre que determinen otorgar créditos a personas físicas en los términos establecidos en el precepto en estudio.
20. Esto es, el precepto no excluye a una categoría de contribuyentes de acceder a la exención, solamente establece los elementos que se deben cumplir para su acceso; de manera que la existencia de un requisito para acceder a la exención no conlleva la exclusión de un grupo o categoría de contribuyentes, en la medida en que si el contribuyente supera el requisito se colocaría en la hipótesis exenta.[[22]](#footnote-23)
21. No obstante, lo anterior, en el supuesto de que se actualizara el trato legislativo diverso, no existiría un término de comparación que hiciera procedente el estudio de equidad tributaria, pues, conforme a lo expuesto en el apartado anterior, el beneficio que deriva del artículo 15, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado **sólo** **es compatible con la naturaleza de las personas físicas y no con la de una persona moral, en tanto que ha sido criterio de esta Primera Sala que no es posible comparar a personas físicas y morales, de modo que no existe un término de comparación idóneo que permita llevar a cabo un juicio de equidad tributaria.**
22. En efecto, como se explicó en el apartado anterior, la exención contenida en la norma cuestionada tiene por objeto que la persona que obtenga un crédito hipotecario para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de su casa habitación no se vea afectada por el impuesto al valor agregado.
23. Esto es, la finalidad de la exención es facilitar que una persona física obtenga una vivienda digna y decorosa para vivir en familia, ello, para la realización del derecho humano contenido en el artículo 4°, séptimo párrafo, de la Constitución Federal.
24. Atento a lo anterior, el beneficio que deriva del artículo 15, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, únicamente tiene sentido si los créditos se otorgan a personas físicas, pues, como se dijo, la exención no fue prevista para privilegiar a las personas que participan en una actividad económica, ni para beneficiar un tipo o especie de servicio prestado, sino que su objeto es beneficiar a aquellas personas que, de manera directa, adquieren un crédito hipotecario para adquirir, ampliar, construir o reparar **su propia casa habitación.**
25. Por las razones expuestas, se concluye que el término de comparación propuesto por la quejosa no es idóneo para demostrar la existencia de un trato normativo diferenciado por el artículo 15, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por tanto, el agravio que se analiza es **inoperante**.[[23]](#footnote-24)
26. Finalmente, en atención a lo resuelto, debe quedar sin materia la revisión adhesiva, pues desapareció la condición a la que estaba sujeto el interés de la autoridad adherente, esto de conformidad con la jurisprudencia de rubro: **REVISIÓN ADHESIVA. DEBE DECLARARSE SIN MATERIA AL DESAPARECER LA CONDICIÓN A LA QUE SE SUJETA EL INTERÉS DEL ADHERENTE**.[[24]](#footnote-25)
27. **DECISIÓN.**

Por lo expuesto y fundado, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resuelve:

**PRIMERO.** Se **confirma** la sentencia recurrida.

**SEGUNDO.** La Justicia de la Unión **no ampara ni protege** a la parte quejosa en contra de la sentencia de veintitrés de noviembre de dos mil veintidós, dictada por el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa en el juicio de nulidad 19/1080-24-01-03-09-OL/19/37-PL-08-00.

**TERCERO.** Se declara **sin materia** la revisión adhesiva.

**Notifíquese;** conforme a derecho corresponda y, en su oportunidad, archívese el expediente como asunto concluido.

Así lo resolvió la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros y las señoras Ministras: Loretta Ortiz Ahlf (Ponente), Juan Luis González Alcántara Carrancá, quien se reserva su derecho a formular voto concurrente, Ana Margarita Ríos Farjat, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, quien está con el sentido, pero se separa de consideraciones y se reserva su derecho a formular voto concurrente y Presidente Jorge Mario Pardo Rebolledo, quien está con el sentido, pero se separa del tema de equidad.

Firman el Ministro Presidente de la Primera Sala y la Ministra Ponente, con el Secretario de Acuerdos, que autoriza y da fe.

**PRESIDENTE DE LA PRIMERA SALA**

**MINISTRO JORGE MARIO PARDO REBOLLEDO**

**PONENTE**

**MINISTRA LORETTA ORTIZ AHLF**

**SECRETARIO DE ACUERDOS DE LA PRIMERA SALA**

**MAESTRO RAÚL MENDIOLA PIZAÑA**

En términos de lo previsto en los artículos 113 y 116 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, y 110 y 113 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública; así como en el Acuerdo General 11/2017, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicado el dieciocho de septiembre de dos mil diecisiete en el Diario Oficial de la Federación, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos.

1. Con fecha doce de diciembre de dos mil veintidós se elaboró el engrose respectivo. [↑](#footnote-ref-2)
2. **Artículo 107.** Las controversias de que habla el artículo 103 de esta Constitución, con excepción de aquellas en materia electoral, se sujetarán a los procedimientos que determine la ley reglamentaria, de acuerdo con las bases siguientes: […].

**IX**. En materia de amparo directo procede el recurso de revisión en contra de las sentencias que resuelvan sobre la constitucionalidad de normas generales, establezcan la interpretación directa de un precepto de esta Constitución u omitan decidir sobre tales cuestiones cuando hubieren sido planteadas, siempre que a juicio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el asunto revista un interés excepcional en materia constitucional o de derechos humanos. La materia del recurso se limitará a la decisión de las cuestiones propiamente constitucionales, sin poder comprender otras. En contra del auto que deseche el recurso no procederá medio de impugnación alguno; […]. [↑](#footnote-ref-3)
3. **Artículo 81.** Procede el recurso de revisión: […]

**II.** En amparo directo, en contra de las sentencias que resuelvan sobre la constitucionalidad de normas generales que establezcan la interpretación directa de un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos u omitan decidir sobre tales cuestiones cuando hubieren sido planteadas, siempre que a juicio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el asunto revista un interés excepcional en materia constitucional o de derechos humanos. La materia del recurso se limitará a la decisión de las cuestiones propiamente constitucionales sin poder comprender otras.

[…]

**Artículo 96.** Cuando se trate de revisión de sentencias pronunciadas en materia de amparo directo por tribunales colegiados de circuito, la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolverá únicamente sobre la constitucionalidad de la norma general impugnada, o sobre la interpretación directa de un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos o de los derechos humanos establecidos en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte. [↑](#footnote-ref-4)
4. **Artículo 21.** Corresponde conocer a las Salas: […].

**IV.** Del recurso de revisión en amparo directo, en contra de las sentencias que resuelvan sobre la constitucionalidad de normas generales, establezcan la interpretación directa de un precepto de esta Constitución u omitan decidir sobre tales cuestiones cuando hubieren sido planteadas, siempre que a juicio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el asunto revista un interés excepcional en materia constitucional o de derechos humanos. La materia del recurso se limitará a la decisión de las cuestiones propiamente constitucionales, sin poder comprender otras; […]. [↑](#footnote-ref-5)
5. **PRIMERO.** Las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ejercerán la competencia que les otorga el artículo 21 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, de la manera siguiente:

La Primera Sala conocerá de las materias civil y penal, y

La Segunda Sala conocerá de las materias administrativa y del trabajo. (…).

**TERCERO.** Las Salas resolverán los asuntos de su competencia originaria y los de la competencia del Pleno que no se ubiquen en los supuestos señalados en el Punto precedente, siempre y cuando unos y otros no deban ser remitidos a los Plenos Regionales o a los Tribunales Colegiados de Circuito. [↑](#footnote-ref-6)
6. **Artículo 19.** Son días hábiles para la promoción, substanciación y resolución de los juicios de amparo todos los del año, con excepción de los sábados y domingos, uno de enero, cinco de febrero, veintiuno de marzo, uno y cinco de mayo, catorce y dieciséis de septiembre, doce de octubre, veinte de noviembre y veinticinco de diciembre, así como aquellos en que se suspendan las labores en el órgano jurisdiccional ante el cual se tramite el juicio de amparo, o cuando no pueda funcionar por causa de fuerza mayor. [↑](#footnote-ref-7)
7. Sirve de apoyo la jurisprudencia 1a./J. 39/2019, Décima época, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 66, Mayo de 2019, Tomo II, página 863, con registro digital 2019973, que es del rubro siguiente: “**RECURSO DE REVISIÓN ADHESIVA. SU INTERPOSICIÓN ES OPORTUNA, AUN SI SE PRESENTA ANTES DE QUE SEA NOTIFICADO EL ACUERDO POR EL QUE SE ADMITE EL PRINCIPAL**”. [↑](#footnote-ref-8)
8. **Artículo 81.** Procede el recurso de revisión:

[…]

**II.** En amparo directo, en contra de las sentencias que resuelvan sobre la constitucionalidad de normas generales que establezcan la interpretación directa de un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos o de los derechos humanos establecidos en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, u omitan decidir sobre tales cuestiones cuando hubieren sido planteadas, siempre que fijen un criterio de importancia y trascendencia, según lo disponga la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en cumplimiento de acuerdos generales del pleno.

La materia del recurso se limitará a la decisión de las cuestiones propiamente constitucionales, sin poder comprender otras. [↑](#footnote-ref-9)
9. Véase la jurisprudencia 1a./J. 139/2012, Décima época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XVI, Enero de 2013, Tomo 1, pág. 437, con el registro digital 2002649, que es del rubro siguiente: **“SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.”**. [↑](#footnote-ref-10)
10. Véase la tesis P. III/2002, Novena Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XV, febrero de 2002, pág. 10, con el registro digital 187691 y que es del rubro siguiente: “**REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. DENTRO DE LAS CUESTIONES PROPIAMENTE CONSTITUCIONALES QUE SON MATERIA DE ESA INSTANCIA SE ENCUENTRA LA RELATIVA A LA INTERPRETACIÓN DE LO DISPUESTO EN LA LEY CONTROVERTIDA, CON INDEPENDENCIA DE QUE YA LA HAYA REALIZADO EL TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO EN LA SENTENCIA RECURRIDA O AL RESOLVER PREVIAMENTE UN RECURSO DE REVISIÓN FISCAL.**”. [↑](#footnote-ref-11)
11. Visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVI, diciembre de 2002, pág. 238, con el registro digital 185419. [↑](#footnote-ref-12)
12. **Artículo 5o.-** Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal. [↑](#footnote-ref-13)
13. Véase la jurisprudencia P./J. 31/2002, Novena época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVI, Julio de 2002, pág. 998, con el registro digital 186581, que es del rubro siguiente: **“EXENCIONES FISCALES. CORRESPONDE AL PODER LEGISLATIVO ESTABLECERLAS EN LEY, DE CONFORMIDAD CON EL SISTEMA QUE REGULA LA MATERIA IMPOSITIVA, CONTENIDO EN LOS ARTÍCULOS 31, FRACCIÓN IV, 28, PÁRRAFO PRIMERO, 49, 50, 70 Y 73, FRACCIÓN VII, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL”**. [↑](#footnote-ref-14)
14. Véase la jurisprudencia 2a./J. 104/2018, Décima Época, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 59, octubre de 2018, Tomo I, pág. 848, con el registro digital 2018064, que es del contenido siguiente: “**EXENCIÓN Y NO SUJECIÓN TRIBUTARIAS. SUS DIFERENCIAS.** La exención que se ha entendido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación como una excepción a la regla general de causación del tributo, requiere de dos normas, la que establece el hecho imponible, es decir, el impuesto, y la que dispone, por alguna razón, que no obstante que se actualice este hecho no debe pagarse el tributo, esto es, la que exenta del mismo; por lo general se manifiesta de forma positiva y libera de la obligación material de pago, pero en algunos casos subsisten otro tipo de deberes formales, por ejemplo, los informativos. En cambio, la no sujeción, no causación o no objeto se ha concebido como un aspecto o materia que no está inmersa en el hecho imponible, sino que se sitúa fuera de éste, por lo que no debe pagarse la contribución; por regla general, no requiere de una norma que la establezca, aunque existe la posibilidad de que ello sea así por razones de la materia gravable, esto es, la no sujeción se expresa, a menudo, de manera negativa; finalmente, no implica el cumplimiento de obligación material o formal alguna.”. [↑](#footnote-ref-15)
15. Resuelto en sesión de veintidós de agosto de dos mil tres, por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Presidente José Vicente Aguinaco Alemán. [↑](#footnote-ref-16)
16. Visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, julio de 2006, pág. 353, con el registro digital 174723, que es del contenido siguiente: “**EXENCIONES TRIBUTARIAS. LAS RAZONES PARA JUSTIFICARLAS DEBEN ADVERTIRSE CLARAMENTE DE LA LEY O EXPRESARSE EN EL PROCESO LEGISLATIVO EN QUE SE SUSTENTAN.** Cuando en una ley tributaria se establece una exención, ésta debe justificarse como situación de excepción, ya sea porque del propio contenido de la ley se advierta con claridad, o porque en la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente, en los dictámenes de las Comisiones Legislativas o en las discusiones parlamentarias de las Cámaras que sustentaron la norma que prevea la exención, se expresen las razones que den esa justificación.”. [↑](#footnote-ref-17)
17. Esto con fundamento en el artículo 76 de la Ley de Amparo:

“Artículo 76. El órgano jurisdiccional, deberá corregir los errores u omisiones que advierta en la cita de los preceptos constitucionales y legales que se estimen violados, y podrá examinar en su conjunto los conceptos de violación y los agravios, así como los demás razonamientos de las partes, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, sin cambiar los hechos expuestos en la demanda.” [↑](#footnote-ref-18)
18. Lo anterior se sustenta en las siguientes tesis y jurisprudencias:

Jurisprudencia P./J. 41/97, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, novena época, tomo V, junio de 1997, página 43, registro digital 198403, de rubro **“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS”**.

Tesis 1a. CXXXVI/2005, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, novena época, tomo XXII, noviembre de 2005, página 39, registro digital 176712, de rubro **“EQUIDAD TRIBUTARIA. ÁMBITO ESPECÍFICO DE SU APLICACIÓN”**.

Jurisprudencia 1a./J. 97/2006, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, novena época, tomo XXV, enero de 2007, página 231, registro digital 173569, de rubro **“EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD”**.

Tesis 2a. XXX/2017 (10a.), publicada en el Semanario Judicial de la Federación, décima época, libro 40, marzo de 2017, tomo II, página 1390, registro digital 2013884, de rubro **“EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, ES INNECESARIO QUE, ADEMÁS, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS SE ANALICEN A LA LUZ DEL CONTEXTO MÁS AMPLIO DEL DERECHO DE IGUALDAD”**. [↑](#footnote-ref-19)
19. Sirve de apoyo a lo anterior la tesis aislada de este Tribunal Pleno, identificada con el número P. XI/2001, consultable en la página 9 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV, Julio de 2001, novena Época, del rubro y sinopsis siguientes: “**PAGO INDEBIDO DE CONTRIBUCIONES. LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA QUE RIGEN LAS RELACIONES JURÍDICAS QUE SURGEN POR TAL MOTIVO, EXIGEN QUE EL LEGISLADOR ESTABLEZCA LOS MECANISMOS PARA QUE EL FISCO EFECTÚE LA DEVOLUCIÓN RESPECTIVA.** Si se toma en consideración que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido reiteradamente el criterio de que la eficacia tutelar de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no debe entenderse constreñida únicamente a la obligación sustantiva de pago de las contribuciones, pues rige, en lo conducente, para todas aquellas relaciones de índole adjetiva o sustantiva que nazcan como consecuencia o con motivo de la potestad tributaria, en la medida en que ésta es el soporte fundamental de las relaciones jurídicas que pueden establecerse entre el fisco y los particulares, resulta inconcuso que entre las relaciones jurídicas regidas por el citado precepto constitucional se encuentra aquella que surge cuando el particular tiene derecho a obtener la devolución, por parte del fisco, de las sumas de dinero entregadas por aquél, en virtud de un acto de autodeterminación o de una resolución administrativa, cuando tales enteros hayan sido anulados por ilicitud en términos de una resolución firme recaída a un medio ordinario de defensa intentado por el contribuyente, o simplemente no hayan procedido. Sin embargo, en este tipo de relación generada por el pago indebido de sumas de dinero al fisco, tales principios adquieren un matiz distinto al que usualmente se les atribuye cuando se analiza la validez de las contribuciones, pues la proporcionalidad no sólo se manifiesta de manera positiva obligando al particular a contribuir en la medida de su capacidad, sino también de manera negativa, es decir, prohibiendo a la autoridad hacendaria recaudar cantidades superiores a las debidas y obligándola a reintegrar al particular las sumas obtenidas injustificadamente, y la equidad actúa, no solamente exigiendo que los particulares que se encuentran en una misma posición frente al hecho imponible entreguen cantidad igual de dinero, sino obligando al Estado a reparar la desigualdad que nace cuando una persona entrega una cantidad superior a la debida, reintegrándole el quebranto patrimonial sufrido injustificadamente. Esto es, tratándose de cantidades enteradas indebidamente al fisco, los aludidos principios exigen que el legislador establezca los mecanismos para devolver íntegramente al contribuyente las sumas indebidamente percibidas.” [↑](#footnote-ref-20)
20. Véase la tesis 2a. LXII/2018 (10a.), publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, décima época, libro 55, junio de 2018, tomo II, página 1478, registro digital 2017163: “**EQUIDAD TRIBUTARIA. EL TRATO LEGISLATIVO DIVERSO Y EL PARÁMETRO O TÉRMINO DE COMPARACIÓN, CONSTITUYEN ASPECTOS DIFERENTES ENTRE SÍ, QUE DEBEN TOMARSE EN CONSIDERACIÓN AL REALIZAR EL ANÁLISIS DE REGULARIDAD CONSTITUCIONAL DE NORMAS CONFORME A AQUEL PRINCIPIO.** La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que, para el examen de la constitucionalidad de una ley, a la luz del principio referido, es necesario valorar ciertos pasos lógicos de manera escalonada, entre los cuales se encuentra apreciar si existe una diferencia normativa de trato entre individuos o grupos, así como determinar si éstos están en una situación comparable, a través de la aplicación de un parámetro o término de comparación. El primero de esos pasos, es decir, el trato legislativo diverso, es aquel generado como consecuencia de las hipótesis jurídicas previstas en las normas reclamadas, al establecer supuestos que determinan un trato fiscal diferente a cada sujeto. El segundo, esto es, el término de comparación, generalmente lo configuran, en materia tributaria, las características propias de los sujetos –por ejemplo, las de personas físicas frente a las de personas morales– o las de la manifestación de riqueza gravada, ya sea por la fuente o por la actividad económica que se realiza –verbigracia, ingresos por salarios frente a enajenación de bienes–. En consecuencia, ambos conceptos se refieren a distintos aspectos, por lo que cada uno de ellos debe tomarse en consideración al realizar el análisis de regularidad constitucional de normas conforme al principio de equidad tributaria.”. [↑](#footnote-ref-21)
21. Véase la jurisprudencia 1a./J. 55/2006, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, Septiembre de 2006, página 75, registro digital 174247, del contenido siguiente: **“IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.** La igualdad en nuestro texto constitucional constituye un principio complejo que no sólo otorga a las personas la garantía de que serán iguales ante la ley en su condición de destinatarios de las normas y de usuarios del sistema de administración de justicia, sino también en la ley (en relación con su contenido). El principio de igualdad debe entenderse como la exigencia constitucional de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, de ahí que en algunas ocasiones hacer distinciones estará vedado, mientras que en otras estará permitido o, incluso, constitucionalmente exigido. En ese tenor, cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación conoce de un caso en el cual la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos, debe analizar si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación constitucionalmente vedada. Para ello es necesario determinar, en primer lugar, si la distinción legislativa obedece a una finalidad objetiva y constitucionalmente válida: el legislador no puede introducir tratos desiguales de manera arbitraria, sino que debe hacerlo con el fin de avanzar en la consecución de objetivos admisibles dentro de los límites marcados por las previsiones constitucionales, o expresamente incluidos en ellas. En segundo lugar, es necesario examinar la racionalidad o adecuación de la distinción hecha por el legislador: es necesario que la introducción de una distinción constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido. En tercer lugar, debe cumplirse con el requisito de la proporcionalidad: el legislador no puede tratar de alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional, de manera que el juzgador debe determinar si la distinción legislativa se encuentra dentro del abanico de tratamientos que pueden considerarse proporcionales, habida cuenta de la situación de hecho, la finalidad de la ley y los bienes y derechos constitucionales afectados por ella; la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por último, es de gran importancia determinar en cada caso respecto de qué se está predicando con la igualdad, porque esta última constituye un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se predica siempre de algo, y este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de las leyes, porque la Norma Fundamental permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al Juez a ser especialmente exigente cuando deba determinar si el legislador ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado.**”** [↑](#footnote-ref-22)
22. Similar razonamiento ha sostenido el Pleno como puede verse en la tesis P. XXXIII/2013 (10a.), publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XXII, Julio de 2013, Tomo 1, página 50, registro digital 2004080: **“RENTA. EL ARTÍCULO****109, FRACCIÓN III****, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER UNA EXENCIÓN LIMITADA A DETERMINADO MONTO POR LA OBTENCIÓN DE INGRESOS PROVENIENTES DE JUBILACIONES, PENSIONES U OTRAS FORMAS DE RETIRO, Y GRAVAR POR EL EXCEDENTE, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 25 DE MAYO DE 2012).** El citado precepto, al establecer una exención en el pago del tributo por la obtención de ingresos provenientes de jubilaciones, pensiones y otras formas de retiro hasta por un monto diario equivalente a nueve veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, y gravar por el excedente, no viola el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque concede una exención generalizada para todas las personas físicas que obtengan ingresos por los citados conceptos hasta por el monto señalado, sin provocar distinción alguna entre contribuyentes, de manera que unos pudieran gozar del beneficio y otros no, y si bien es cierto que la disposición aludida obliga a pagar el tributo por el excedente al monto exento, también lo es que ello no implica que dejen de gozar por igual del beneficio que sólo se limita de manera razonable a la luz del principio de generalidad tributaria, porque el parámetro seleccionado para determinar el tope de la exención se vincula con la cuantía del ingreso recibido y, por tanto, se relaciona con el objeto del gravamen, además de que dicho límite establece para todos los contribuyentes un umbral de ingresos intocado por el tributo, acotado cuando el nivel de éstos supera aquél, con lo que se satisface el referido postulado, al exigir que las exenciones se reduzcan al mínimo necesario.**”** [↑](#footnote-ref-23)
23. Es aplicable la jurisprudencia 1a./J. 47/2016 (10a.), publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 34, Septiembre de 2016, Tomo I, página 439, registro digital 2012603, de rubro: **“IGUALDAD. SON INOPERANTES LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN EN LOS QUE SE ALEGUE VIOLACIÓN A DICHO PRINCIPIO, SI EL QUEJOSO NO PROPORCIONA EL PARÁMETRO O TÉRMINO DE COMPARACIÓN PARA DEMOSTRAR QUE LA NORMA IMPUGNADA OTORGA UN TRATO DIFERENCIADO”**. [↑](#footnote-ref-24)
24. Tesis de jurisprudencia 1a./J. 71/2006, Novena Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, Octubre de 2006, página 266, registro digital174011. [↑](#footnote-ref-25)