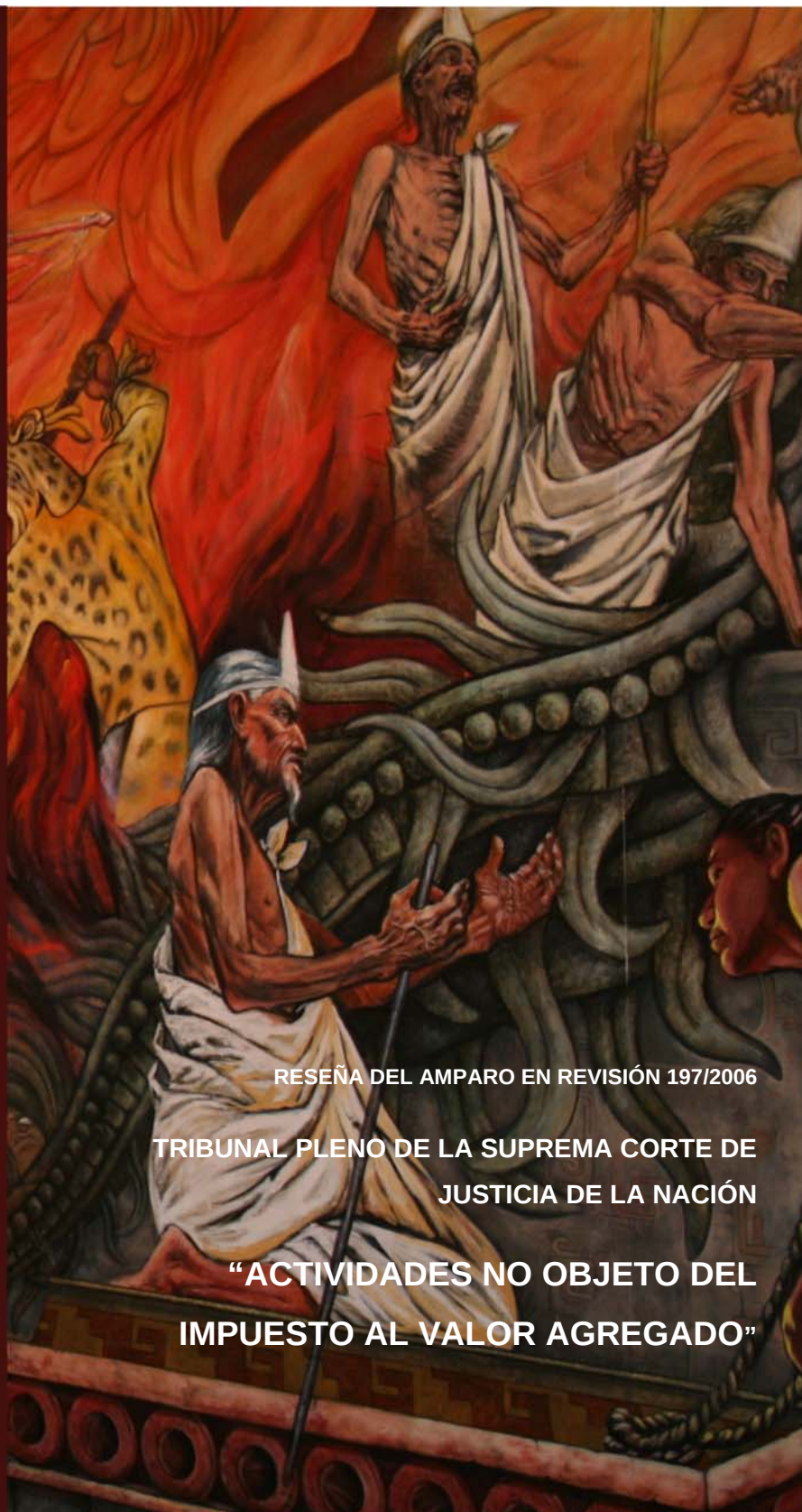


Reseñas

Argumentativas



RESEÑA DEL AMPARO EN REVISIÓN 197/2006

TRIBUNAL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE
JUSTICIA DE LA NACIÓN

“ACTIVIDADES NO OBJETO DEL
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO”

RESEÑA DEL AMPARO EN REVISIÓN 197/2006.

TRIBUNAL EN PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

“ACTIVIDADES NO OBJETO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO”

Cronista: Lic. Arturo Díaz San Vicente

En la reseña que el lector tiene ante sí, se aborda el tema relativo a la Ley del Impuesto al Valor Agregado y las diversas reformas realizadas a ésta mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación el día 1 de diciembre de 2004.

Dentro de dichas reformas, destacó la correspondiente al acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado, pues se modificó el procedimiento para determinar el monto acreditable de dicho tributo, al incluir el concepto de *actividades no objeto*, y se estableció que por actividades por las que no se deba pagar el impuesto, o bien por actividades que no fueran objeto de éste, el gravamen trasladado sólo sería acreditable en la proporción en la que el valor de las actividades por las que se debiera pagar el impuesto, se representara en el valor total de las actividades realizadas.

De esta forma, los contribuyentes que tuvieran actividades mixtas, es decir actividades gravadas, exentas y no objeto para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, estarían legalmente imposibilitadas para acreditar en su totalidad el IVA que se les trasladara.

Ahora bien, al no encontrarse definido el concepto de *actividades no objeto* en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se originaron distorsiones e incertidumbre jurídica en la determinación del IVA acreditable.

A través de la Resolución Miscelánea se intentó subsanar esta falla legislativa, estableciendo que para calcular la proporción del impuesto acreditable, sólo se debían considerar como actividades que no son objeto del impuesto que establece la ley de la materia, las que se realicen exclusivamente en territorio nacional; no obstante dicha aclaración se consideró ambigua, pues la definición de lo que debía entenderse por *actividades no objeto* continuaba sin ser establecida.





De esta forma, el 7 de junio de 2005 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con la finalidad de eliminar el concepto de *actividades no objeto*.

Así, se estableció que únicamente las actividades exentas del IVA se encuentran debidamente definidas dentro de la ley de la materia, como aquéllas que no dan derecho al acreditamiento del impuesto trasladado a los contribuyentes.

No obstante, como consecuencia de la entrada en vigor de las reformas fiscales para el 2005, diversos contribuyentes comenzaron a interponer medios de defensa en contra de las disposiciones en materia de acreditamiento del IVA, al considerar que era injusta la inclusión de las *actividades no objeto* de IVA como actividades que no daban derecho al acreditamiento del IVA pagado por los contribuyentes; asimismo, se señaló que el factor de acreditamiento se vería disminuido por elementos ajenos al impuesto en comento.

Es así que el Máximo Tribunal del país admitió un importante número de asuntos relacionados con el problema descrito, para lo cual se estimó necesaria la formación de una comisión integrada por Secretarios de Estudio y Cuenta seleccionados con base en criterios relativos a su especialidad y dedicación a la materia, y que bajo la coordinación de uno de los señores Ministros, clasificaron y ordenaron toda la temática que se presentó en los distintos asuntos, con lo que se realizó un trabajo sistemático previo que procuró celeridad y facilitó su análisis por parte del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En relación con el amparo en revisión que nos ocupa, el 3 de marzo de 2005 el representante legal de la quejosa solicitó el amparo y protección de la Justicia Federal ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, en contra del decreto por el que se reformó y adicionó la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de diciembre de 2004; en concreto, se impugnó el artículo 4, fracción II, incisos c) y d), punto 3, de dicha ley,¹ que

¹ (REFORMADO, D.O.F. 1 DE DICIEMBRE DE 2004)

ARTICULO 4o. El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso. Se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al



establece lo que debe considerarse como impuesto acreditable y el mecanismo del cálculo de la proporción del impuesto acreditable a las *actividades no objeto* del Impuesto al Valor Agregado.

En esencia, la quejosa estimó que dicho mecanismo limitaba gravemente la proporción que debía existir entre las actividades gravadas y exentas para la determinación del promedio que sí resultaba acreditable de entre esas actividades a las que pudieron ser aplicados los bienes (incluidas las inversiones), servicios y uso o goce temporal de bienes adquiridos por el contribuyente; además, consideró que el concepto de *actividades no objeto* del impuesto al valor agregado es ambiguo e impreciso, pues en el precepto impugnado no se establecían las directrices o parámetros que permitieran definir

contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.

Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:

...

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

...

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

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

...

3. Cuando el contribuyente utilice las inversiones indistintamente para realizar tanto actividades por las que se deba pagar el impuesto o les sea aplicable la tasa de 0%, así como a actividades por las que no esté obligado al pago del impuesto o actividades que no sean objeto del impuesto que establece esta Ley, el impuesto trasladado o el pagado en la importación, será acreditable en la proporción en la que el valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto o se aplique la tasa de 0%, represente en el valor total de las actividades mencionadas que el contribuyente realice en el mes de que se trate, debiendo, en su caso, aplicar el ajuste a que se refiere el artículo 40.-A de esta Ley.

Los contribuyentes que efectúen el acreditamiento en los términos previstos en el párrafo anterior, deberán aplicarlo a todas las inversiones que adquieran o importen en un período de cuando menos sesenta meses contados a partir del mes en el que se haya realizado el acreditamiento de que se trate.

Respecto de las inversiones cuyo acreditamiento se haya realizado conforme a lo dispuesto en el artículo 40.-B de esta Ley, no les será aplicable el procedimiento establecido en el primer párrafo de este numeral.



su contenido y alcances, con lo que se distorsionaba el mecanismo de acreditamiento proporcional citado.

Señaló que, en atención a la relación que guardaban con el hecho imponible, los contribuyentes con actividades mixtas, es decir gravadas y exentas del impuesto al valor agregado, no podían acreditar el 100% del impuesto trasladado y efectivamente pagado por la adquisición de bienes y servicios relacionados con la totalidad de los actos o actividades que realizaran, sino únicamente en la proporción correspondiente a las actividades respecto de las cuales se obligaban al entero del tributo.

Correspondió conocer, por razón de turno, a la Juez Tercero de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, quien mediante auto de siete de marzo de dos mil cinco, admitió la demanda de garantías registrándola con el número 313/2005.

En su resolución, la Juez Federal determinó, por una parte, sobreseer en relación con los actos de aplicación reclamados, y por la otra conceder la protección constitucional solicitada en contra del precepto impugnado, pues estimó procedente el concepto de violación hecho valer por la quejosa en el cual adujo trasgresión a los artículos 72, incisos f) y h)² y 74, fracción IV,³ de la

² Art. 72.- Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el Reglamento de Debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones.

...

F.- En la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación.

...

H.- La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.

...

³ Artículo vigente en el año de 2004:

Art. 74.- Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

...

IV.- Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la cuenta Pública del año anterior.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre o hasta el día 15 de diciembre cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, debiendo comparecer el Secretario del Despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos.

No podrá haber otras partidas secretas, fuera de las que se consideren necesarias con ese carácter, en el mismo presupuesto; las que emplearán los secretarios por acuerdo escrito del Presidente de la República.



Constitución Federal por no haber sido discutido el precepto reclamado en la Cámara de Diputados en primer lugar, pues la iniciativa tuvo lugar en la Cámara de Senadores y, en materia de contribuciones, el procedimiento para la reforma de leyes o decretos debe observar los mismos trámites que para su formación, es decir, debió iniciar en la Cámara de Diputados.

Inconforme con la resolución anterior, el Subprocurador Fiscal Federal de Amparos, en suplencia del Procurador Fiscal de la Federación, del Oficial Mayor, de los Subsecretarios de Egresos y de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como del Secretario de Hacienda, quien actuó en representación del presidente de la República, mediante escrito presentado el 14 de octubre de 2005, interpuso recurso de revisión tramitado con el número de toca 537/2005 ante el Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

En su resolución, el Tribunal Colegiado determinó modificar la sentencia recurrida, sobreseer y remitir el asunto a la Suprema Corte de Justicia de la Nación para su conocimiento.

De esta forma, mediante proveído del 31 de enero de 2006, el presidente del Máximo Tribunal determinó que éste asumiera su competencia originaria para conocer del recurso interpuesto, quedando registrado con el número 197/2006; asimismo ordenó que se notificara a las autoridades responsables y al procurador general de la República.

Posteriormente, el 20 de abril de 2006 el asunto fue turnado para su estudio al **señor Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia**, a fin de que formulara el proyecto de resolución correspondiente.

La revisión de la Cuenta Pública tendrá por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el Presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas.

Para la revisión de la Cuenta Pública, la Cámara de Diputados se apoyará en la entidad de fiscalización superior de la Federación. Si del examen que ésta realice aparecieran discrepancias entre las cantidades correspondientes a los ingresos o a los egresos, con relación a los conceptos y las partidas respectivas o no existiera exactitud o justificación en los ingresos obtenidos o en los gastos realizados, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la Ley.

La Cuenta Pública del año anterior deberá ser presentada a la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión dentro de los diez primeros días del mes de junio.

Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de la iniciativa de Ley de Ingresos y del Proyecto de Presupuesto de Egresos, así como de la Cuenta Pública, cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el Secretario del Despacho correspondiente a informar de las razones que lo motiven.



Por su parte, el agente del Ministerio Público de la Federación adscrito a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no formuló pedimento alguno.

En el proyecto, que fue listado para su discusión en las sesiones del Tribunal en Pleno celebradas los días 4 y 6 de julio, así como 3 y 7 de agosto de 2006, se propuso declarar fundados los agravios que hizo valer la autoridad recurrente, en los que adujo, en esencia, que el proceso legislativo que dio origen a la norma impugnada no trasgredió lo establecido en el artículo 72, inciso h), de la Constitución Federal, pues la reforma en comento fue discutida en la Cámara de Diputados en primer lugar, en el carácter de Cámara de Origen.

En consecuencia, al estimarse fundados los agravios que hizo valer la recurrente en el aspecto enunciado, se señaló que lo conducente era revocar el amparo concedido a la quejosa; no obstante, en términos del artículo 91, fracción I de la Ley de Amparo,⁴ se estimó procedente realizar el estudio de los conceptos de violación restantes que dejó de estudiar la Juez de Distrito que conoció del juicio de amparo.

De esta forma, en el proyecto se propuso declarar la inconstitucionalidad del artículo 4, fracción II, incisos c) y d), punto 3, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pues se estimó que violaba el principio de legalidad tributaria, consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal,⁵ al introducir el elemento denominado *actividades no objeto*, con lo que se alteraba el sistema de acreditamiento al resultar dicho elemento extraño y ajeno al hecho imponible, toda vez que el legislador estableció que para acreditar totalmente el impuesto al valor agregado, éste debía identificarse exclusivamente con actividades gravadas y, en sentido opuesto, para que no fuera acreditable, debía identificarse con actividades exentas.

⁴ ARTICULO 91.- El tribunal en Pleno, las Salas de la Suprema Corte de Justicia o los tribunales colegiados de Circuito, al conocer de los asuntos en revisión, observarán las siguientes reglas:

I.- Examinarán los agravios alegados contra la resolución recurrida y, cuando estimen que son fundados, deberán considerar los conceptos de violación cuyo estudio omitió el juzgador;

...

⁵ Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.



Además, se estableció que el concepto de *actividades no objeto* resultaba ambiguo e impreciso, pues no se establecía en el precepto reclamado lo que debía entenderse por éstas; lo anterior podía provocar la arbitrariedad de las autoridades al calificar lo que debía entenderse por *actividades o actos no objeto* del impuesto al valor agregado y en consecuencia, si debían incluirse o no en la determinación del factor de referencia.

Al no encontrarse definido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado el concepto de *actividades no objeto*, se determinó que existía incertidumbre fiscal para el gobernado al utilizar el mecanismo de cálculo de la proporción del impuesto acreditable.

Al respecto, el **señor Ministro Genaro David Góngora Pimentel** señaló que no compartía el sentido del proyecto, puesto que la certidumbre del concepto *actividades no objeto* derivaba de la misma certeza generada por la propia delimitación del impuesto al valor agregado; es decir, se trataba de una definición excluyente, por lo que al estar definido correctamente cuál es el objeto del impuesto al valor agregado, todas aquellas actividades que no se encontrasen previstas dentro de dicho supuesto, constituían el contenido del concepto que se tildaba de vago e impreciso.

Manifestó que pretender que la disposición debiera señalar qué actividades no eran objeto del impuesto al valor agregado, implicaría que si el legislador no considerara una actividad como no objeto del impuesto, y no obstante no se encontrase gravada por dicha contribución, se encontraría fuera de los dos grupos posibles de actividades; es decir, no estaría gravada ni tampoco se encontraría fuera del gravamen.

En ese sentido, señaló que la certeza de las actividades que deben tomarse en consideración para efecto de disminuir el monto del impuesto acreditable, deriva de la actualización de tres supuestos: primero, que se trate de una actividad; segundo, que no sea objeto del impuesto; y tercero, que dicha actividad tenga un valor cuantificable.

No obstante lo anterior, estimó que existía una imprecisión que generaba inseguridad al contribuyente, pues en la ley de la materia no se señalaba lo que debía entenderse como valor total de las actividades no



gravadas, concepto que sí se encontraba determinado para las actividades exentas y para las actividades gravadas, respecto de las cuales existía una base gravable determinada del impuesto que revelaba el valor de la actividad.

Por su parte, el **señor Ministro Juan Díaz Romero** señaló que la base del impuesto al valor agregado se integra por el valor total de los actos o actividades gravadas, incluyendo cualquier cantidad que se adicione por concepto de seguro, fletes, intereses y otros impuestos; se trata de un impuesto general al consumo que se aplica en todas las etapas del proceso de producción y distribución de bienes y servicios, de tal manera, que la base del impuesto al valor agregado se constituye por el valor total de los actos o actividades gravadas, lo que en realidad constituye el precio en sí, como se afirma con los artículos 1, 2 y 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En ese sentido, manifestó que la base del impuesto al valor agregado, nada tiene que ver con el acreditamiento, pues la primera se integra por los citados valores, a los que se les aplica la tasa y se obtiene el cálculo del tributo o el impuesto causado; no obstante, para determinar el impuesto final a pagar o a favor, se deben disminuir las cantidades que le fueron trasladadas al contribuyente por concepto de impuesto al valor agregado, operación que se denomina en el ámbito fiscal, como *acreditamiento*, el cual constituye una compensación en sentido amplio; esa postura se corroboraba con lo dispuesto en los artículos 1 y 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En consecuencia, estimó incorrecta la afirmación que se hizo en el proyecto en el sentido de que con la forma establecida por el legislador para realizar el acreditamiento, se alteraba o distorsionaba la base del impuesto al valor agregado, pues esa figura compensatoria no guardaba relación alguna con los elementos esenciales del tributo, toda vez que nacía después de que se calculaba el monto de la contribución denominada impuesto causal.

En uso de la palabra, el **señor Ministro Sergio A. Valls Hernández** manifestó que en su opinión, la fórmula o el procedimiento que se debía seguir para la determinación del impuesto al valor agregado acreditable, establecida en el artículo 4 de la ley de la materia, era muy clara, pues consistía en aplicar o restar el impuesto trasladado al contribuyente, incluyendo el pagado en importación, del impuesto al valor agregado a su cargo.



En ese sentido, señaló que existían elementos suficientes para concluir que el hecho de que en la fórmula del acreditamiento se incluyeran las actividades consideradas como no objeto del impuesto, atendía a una simple cuestión matemática y no a violaciones de legalidad o de proporcionalidad.

Además, consideró que para determinar la proporción del impuesto al valor agregado correspondiente a actividades por las que se debía pagar, era necesario dividir la cantidad de que se tratara entre el total de los actos o actividades realizados por el contribuyente.

De esta forma, estimó que no incluir como concepto en la división citada a los *actos o actividades no objeto*, sería tanto como permitir que un contribuyente acreditara un impuesto al valor agregado cuyo origen es una erogación que sirvió de base o como base, para la prestación de una actividad que no forma parte de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo que daría como resultado reconocer un impuesto que alteraría la fórmula del prorrateo del tributo.

Al respecto, el señor Ministro Valls Hernández manifestó que consideraba difícil que se pudiera sostener que el concepto de *actividades no objeto* pudiera ser un término vago e impreciso, pues la propia ley definía por exclusión y sin posibilidad de maniobra por parte de las autoridades, cuáles eran las *actividades no objeto*.

Asimismo, en la consulta se consideró que en el precepto impugnado se violaba el principio de proporcionalidad tributaria, contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Norma Fundamental del país, pues el hecho de que ordenara considerar a las *actividades no objeto* de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el cálculo de la proporción del impuesto acreditable, provocaba que se estableciera materialmente un tributo adicional, con base en actividades que no regulaba la norma, ya que tal inclusión indebidamente ampliaba el margen de actividades que participan en la determinación de la proporción y consecuente reducción en el porcentaje correspondiente al impuesto acreditable; es decir, se restringía indebidamente el factor de acreditamiento relativo.

Además, se propuso declarar que en este aspecto, el precepto era constitucional en tanto que, si bien el procedimiento contemplado en la norma reclamada sólo permitía acreditar el impuesto en la proporción correspondiente



al valor de las actividades gravadas, ello encontraba justificación en el hecho de que el impuesto proporcional que correspondía a las actividades exentas, no era acreditable.

Al respecto, el **señor Ministro José Ramón Cossío Díaz** consideró que la inclusión de *actividades no objeto* en la mecánica de acreditamiento del impuesto en comento, no implicaba que se estableciera materialmente un tributo adicional, pues en la norma no se reflejaba la existencia de un nuevo gravamen; en todo caso, su inclusión en el cálculo y factor de prorrateo desvirtuaba a este último, tanto como si se aumentara la medida de las actividades exentas o no se permitiera el reconocimiento de las gravadas, pero no desnaturalizaba el impuesto al valor agregado en lo general, ni lo convertía en una imposición distinta.

En ese sentido, sugirió la adecuación del proyecto, a fin de que se declarara que la medida legislativa reclamada provocaba que se considerara un concepto improcedente que desvirtuaba la finalidad del factor de prorrateo, más no una contribución adicional o novedosa.

Por su parte, el **señor Ministro Genaro David Góngora Pimentel** consideró que la disposición reclamada debía declararse inconstitucional, pues el hecho de que el precepto ordenara considerar a las *actividades no objeto* de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, dentro del cálculo de la proporción del impuesto acreditable, provocaba que se estableciera materialmente un tributo adicional con base en actividades que no regulaba la norma, con lo que se restringía indebidamente el factor de acreditamiento relativo.

Señaló que dicho efecto se producía al comprender a las *actividades no objeto* dentro del cálculo de la proporción, pues bastaba la realización de ese tipo de actividades por parte del contribuyente, para que fuesen incluidas conjuntamente con la totalidad de actividades que sí debían ser tomadas en consideración para efectos del cálculo referido, y tal inclusión provocaba indebidamente la ampliación del margen de actividades que participan en la determinación de la proporción, y la consecuente reducción en el porcentaje correspondiente al impuesto acreditado.

Además, manifestó que no compartía este aspecto de la propuesta, pues las *actividades no objeto*, no constituyen un elemento ajeno a la



determinación del monto acreditable del impuesto que le fue trasladado al contribuyente.

Señaló que si a un contribuyente que solamente desempeñaba actividades que eran objeto del impuesto al valor agregado, le era trasladado éste con motivo de la adquisición de bienes o servicios que utilizaba en la realización de dichas actividades, se le pondría en una situación de impedimento para acreditar el monto del impuesto por no ser causante del IVA, sino solamente sujeto incidido.

El señor Ministro Góngora Pimentel consideró importante precisar que el acreditamiento no constituía únicamente un fin extrafiscal cuyo objeto era evitar el efecto en cascada, sino que formaba parte esencial de su mecánica y permitía que el impuesto recayera sobre la riqueza manifestada al efectuar el consumo final en cadena.

Por su parte, el **señor Ministro Juan Díaz Romero** manifestó que no compartía el sentido del proyecto, pues estimaba que la norma reclamada no violaba el principio de proporcionalidad tributaria, toda vez que la inclusión de *actividades no objeto* resultaba ser una cuestión normal, ordinaria y coherente para obtener una verdadera proporción acreditable; asimismo sostuvo que la figura del acreditamiento nada tenía que ver con los elementos esenciales de la contribución, pero sí con su naturaleza jurídica de impuestos plurifásicos sin efectos cascada.

Manifestó que el acreditamiento únicamente se permitía respecto de las actividades gravadas, por lo que la proporción acreditable debía obtenerse de la suma del valor del total de las actividades que realizara el contribuyente, fueran o no objeto del tributo, pues de lo contrario se acreditaría un monto superior al real, al no incluirse las *actividades no objeto*.

Explicó que las *actividades objeto* y las *no objeto* constituyen el total de las actividades que realiza el sujeto en los procesos de producción o distribución, por lo que en caso de desconocer si la utilización de bienes o servicios fue destinada para la realización de actividades gravadas o no, ambos rubros debían ser tomados en cuenta; pues de no ser así, no se tendría la calidad de proporción acreditada.



Añadió que en caso contrario, el monto acreditable, además de ser desproporcional, sería total, aun al desconocer el empleo de los bienes o servicios en la realización de actividades gravadas o no; las *actividades no objeto*, no constituyen un elemento ajeno al acreditamiento, pues no atienden a la naturaleza de la proporción acreditable, ya que de no ser así, no sería posible obtener una proporción.

En el mismo sentido, manifestó que el concepto de *actividad no objeto*, no era ambiguo como se precisó en el proyecto, pues bastaba excluir las demás actividades desarrolladas por el contribuyente que se vincularan con las bases de producción o de comercialización que no se identificaran con el objeto del tributo descrito por el legislador, es decir, con aquellas actividades o actos objeto del tributo y aquellos que se enuncian como exentos en los artículos 9, 15, 20 y 25 de la ley de la materia.

En uso de la palabra, el **señor Ministro Sergio A. Valls Hernández** señaló que las *actividades no objeto* constituían un elemento en la determinación del impuesto acreditable, y era claro que la fórmula de prorrateo respetaba la garantía de proporcionalidad tributaria al atender a la capacidad contributiva del contribuyente, por lo que no se podría sostener la violación a dicha garantía.

En otros temas, en la consulta se propuso declarar que el precepto impugnado no transgredía el principio de equidad tributaria, como pretendía la quejosa, en tanto que el productor de bienes o servicios, al no poder trasladar a su vez el impuesto al valor agregado al consumidor final, no tenía derecho al acreditamiento del impuesto, por lo que absorbía la carga tributaria, con lo que se lograba el fin extrafiscal del tributo, consistente en evitar el efecto acumulativo del gravamen.

En ese sentido, se planteó declarar que lo anterior no podía ser considerado como contrario al principio de equidad tributaria puesto que los contribuyentes que realizaban actividades gravadas a las distintas tasas, los que realizaban actividades mixtas y aquéllos que realizaban actividades exentas, no se encontraban en la misma situación jurídica, pues el legislador estableció diversas categorías atendiendo a la relación que guardaban con el hecho imponible.



De esta forma, se estableció que los contribuyentes que realizan operaciones mixtas pueden acreditar el total del impuesto trasladado y pagado por la realización de las actividades gravadas, tal como en el caso de los contribuyentes que sólo realizan operaciones gravadas.

Los restantes conceptos de violación hechos valer por la quejosa en su demanda de garantías no se estimaron procedentes.

En razón de lo anterior, en la consulta se propuso conceder el amparo y protección de la Justicia de la Unión a la quejosa para el efecto de que no incluyera dentro del procedimiento para el cálculo de la proporción de acreditamiento del impuesto al valor agregado, las *actividades no objeto* de la ley de la materia.

Finalmente, se determinó modificar la sentencia recurrida y otorgar el amparo y protección de la Justicia de la Unión a la parte quejosa, en contra del artículo 4º, fracción II, incisos c) y d), punto 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, reformado en decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del primero de diciembre de dos mil cuatro, únicamente respecto de la porción normativa que señala: “... *actividades que no sean objeto del impuesto que establece esta Ley...*”, para los efectos propuestos en la consulta.

En el marco del análisis de los temas que se trataron en este y otros asuntos relacionados, el Tribunal Pleno aprobó las tesis de jurisprudencia de rubros:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO.⁶

VALOR AGREGADO. EFECTOS DE LA CONCESIÓN DEL AMPARO RESPECTO DEL ARTÍCULO 4o., FRACCIÓN II, INCISOS C) Y D), PUNTO 3, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, POR TRANSGREDIR EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SU APLICACIÓN (DECRETO PUBLICADO EL 1o. DE DICIEMBRE DE 2004).⁷

VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 4o., FRACCIÓN II, INCISOS C) Y D), PUNTO 3, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, TRANSGREDE

⁶ Tesis P./J. 106/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XXIV, octubre de 2006, p.5, IUS 174070.

⁷ Tesis P./J. 108/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XXIV, octubre de 2006, p.6, IUS 173973.



EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (DECRETO PUBLICADO EL 10. DE DICIEMBRE DE 2004).⁸

VALOR AGREGADO. EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO RELATIVO NO CONFORMA LA BASE DEL TRIBUTOS, PERO TRASCIENDE SUSTANCIALMENTE A SU PAGO, POR LO QUE A LAS NORMAS LEGALES QUE LO INTEGRAN LES SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE JUSTICIA FISCAL.

VALOR AGREGADO. EL TRATO DIVERSO QUE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO OTORGA A LOS CONTRIBUYENTES CON ACTIVIDADES MIXTAS RESPECTO DE LOS QUE REALIZAN ACTIVIDADES GRAVADAS PARA EFECTOS DEL ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (DECRETO PUBLICADO EL 10. DE DICIEMBRE DE 2004).⁹

VALOR AGREGADO. LA IMPOSIBILIDAD DE QUE LOS CONTRIBUYENTES CON ACTIVIDADES MIXTAS ACREDITEN LA TOTALIDAD DEL IMPUESTO RELATIVO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (DECRETO PUBLICADO EL 10. DE DICIEMBRE DE 2004).¹⁰

⁸ Tesis P./J. 107/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XXIV, octubre de 2006, p.7, *IUS* 173972.

⁹ Tesis P./J. 109/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XXIV, octubre de 2006, p.10, *IUS* 173970.

¹⁰ Tesis P./J. 110/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XXIV, octubre de 2006, p.11, *IUS* 173969.