

**ÍNDICE**

**CONTENIDO DE LA VERSIÓN TAQUIGRÁFICA DE LA SESIÓN PÚBLICA ORDINARIA DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, CELEBRADA EL MARTES 4 DE JULIO DE DOS MIL SEIS.**

**SECRETARÍA GENERAL DE ACUERDOS**

**1**

| <b>NÚMERO</b>    | <b>ASUNTO</b>  | <b>IDENTIFICACIÓN DEBATE, Y RESOLUCIÓN. PÁGINAS</b> |
|------------------|--|---|
|                  | <b>LISTA OFICIAL ORDINARIA VEINTE DE 2006.</b>   |   |
| <b>2042/2005</b> | <b>AMPARO EN REVISIÓN</b> promovido por el Ayuntamiento del Municipio de Mérida, Estado de Yucatán, contra actos del Congreso de la Unión y otras autoridades, consistentes en la expedición y aplicación de los artículos 3º, párrafo segundo, y 4º, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, reformados por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º de diciembre de 2004.<br><br><b>(PONENCIA DEL SEÑOR MINISTRO GENARO DAVID GÓNGORA PIMENTEL)</b> | <b>3 A 42.</b>                                      |
| <b>126/2006</b>  | <b>AMPARO EN REVISIÓN</b> promovido por el Servicio de Administración y Enajenación de Bienes, contra actos del Congreso de la Unión y otras autoridades, consistentes en la expedición y aplicación del artículo 3º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, reformado por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º de diciembre de 2004.<br><br><b>(PONENCIA DE LA SEÑORA MINISTRA OLGA SÁNCHEZ CORDERO DE GARCÍA VILLEGAS)</b>                      | <b>43 Y 44<br/>INCLUSIVE</b>                        |

**ÍNDICE**

**CONTENIDO DE LA VERSIÓN TAQUIGRÁFICA DE LA SESIÓN PÚBLICA ORDINARIA DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, CELEBRADA EL MARTES 4 DE JULIO DE DOS MIL SEIS.**

**SECRETARÍA GENERAL DE ACUERDOS**

**2**

| <b>NÚMERO</b>   | <b>ASUNTO</b>   | <b>IDENTIFICACIÓN DEBATE, Y RESOLUCIÓN. PÁGINAS</b> |
|-----------------|---|---|
| <b>197/2006</b> | <b>AMPARO EN REVISIÓN</b> promovido por Operadora Vips, S. de R. L. de C. V., contra actos del Congreso de la Unión y otras autoridades, consistentes en la expedición y aplicación del artículo 4º, fracción II, incisos c) y d), punto 3, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, reformado por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º de diciembre de 2004.<br><br><b>(PONENCIA DEL SEÑOR MINISTRO GUILLERMO I. ORTIZ MAYAGOITIA)</b> | <b>45 A 61.</b><br><b>EN LISTA.</b>                 |

**SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN**

**TRIBUNAL EN PLENO**

**SESIÓN PÚBLICA ORDINARIA, CELEBRADA EL MARTES CUATRO DE JULIO DE DOS MIL SEIS.**

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

**PRESIDENTE: SEÑOR MINISTRO:**

**MARIANO AZUELA GÜITRÓN.**

**SEÑORES MINISTROS:**

**SERGIO SALVADOR AGUIRRE ANGUIANO.**

**JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ.**

**MARGARITA BEATRIZ LUNA RAMOS.**

**JUAN DÍAZ ROMERO.**

**GENARO DAVID GÓNGORA PIMENTEL.**

**JOSÉ DE JESÚS GUDIÑO PELAYO.**

**GUILLERMO I. ORTIZ MAYAGOITIA.**

**SERGIO ARMANDO VALLS HERNÁNDEZ.**

**OLGA MA. DEL CARMEN SÁNCHEZ CORDERO.**

**JUAN N. SILVA MEZA.**

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

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Se abre la sesión.

Señor secretario, sírvase dar cuenta con los asuntos listados para este día.

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

Se somete a la consideración de los señores ministros el proyecto del acta relativa a la sesión pública número sesenta y ocho, ordinaria, celebrada ayer.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** A consideración del Pleno, el acta con la que el señor secretario ha dado cuenta.

Consulta si en votación económica ¿se aprueba?

**(VOTACIÓN FAVORABLE)**

**A P R O B A D A .**

Continúa dando cuenta señor secretario.

**SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS:** Sí, señor.

**AMPARO EN REVISIÓN NÚMERO 2042/2005, PROMOVIDO POR EL AYUNTAMIENTO DEL MUNICIPIO DE MÉRIDA, ESTADO DE YUCATÁN, CONTRA ACTOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN Y OTRAS AUTORIDADES, CONSISTENTES EN LA EXPEDICIÓN Y APLICACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 3º, PÁRRAFO SEGUNDO, Y 4º, DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, REFORMADOS POR DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1º. DE DICIEMBRE DE 2004.**

La ponencia es del señor ministro Genaro David Góngora Pimentel, y en ella se propone:

**ÚNICO.- LA JUSTICIA DE LA UNIÓN NO AMPARA NI PROTEGE AL AYUNTAMIENTO DEL MUNICIPIO DE MÉRIDA, ESTADO DE YUCATÁN, EN CONTRA DE LOS ARTÍCULOS 3º, PÁRRAFO SEGUNDO, Y 4º, DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, REFORMADOS POR DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL PRIMERO DE DICIEMBRE DE DOS MIL CUATRO.**

**NOTIFÍQUESE; "..."**

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** A consideración del Pleno esta ponencia.

Señor ministro ponente Góngora Pimentel, tiene la palabra.

**SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL:** Gracias señor presidente. Repartí un dictamen, cincuenta por ciento a favor y cincuenta por ciento en contra, y ahora, si usted me permite, reparto otro con algunas aclaraciones también en contra, cincuenta por ciento y cincuenta por ciento.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Está usted refiriéndose a su propio proyecto.

**SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL:** Sí, señor.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Bien, continúa en el uso de la palabra, señor ministro.

**SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL:** Gracias señor presidente.

La materia del asunto es determinar si el artículo 4º, fracción II, incisos b) y c), punto tres, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es violatorio de la garantía de legalidad, proporcionalidad y equidad tributarias. Se transcribe el 4, perdón por la interrupción. Quedamos en que iba a estar la Comisión ¿verdad?

**SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA:** Ahí está la Comisión.

**SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL:** ¡Ah! es que siempre se acostumbra ponerlos al centro, pero ahora están in capite diminutio.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** No, es sesión pública.

**SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL:** Tratamiento que se da en el proyecto. El tema de legalidad.

Por una parte, se señala en el proyecto, que mediante la introducción del concepto consistente en las actividades no objeto, se introduce un elemento extraño y ajeno al hecho imponible, que rompa con el equilibrio que debe existir entre actividades gravadas y exentas, para efectos de calcular el promedio que sí resulta acreditable de entre estas actividades a las que pudieron ser destinados los bienes, incluidas las inversiones, servicios o uso o goce temporal de bienes adquiridos por el contribuyente. Así también se señala que las actividades no objeto, este término es ambiguo e impreciso, toda vez que no se establece en el precepto reclamado una noción de aquello que pueda definir su contenido y alcance.

Esa situación provoca la actuación arbitraria de la autoridad, —dice el proyecto—, para calificar qué debe considerarse como actos o actividades no objeto del Impuesto al Valor Agregado, y por vía de consecuencia, qué debe incluirse o no en la determinación del factor de referencia.

El efecto del amparo es para que no se consideren las actividades no objeto en la determinación del impuesto acreditable, no se comparte el sentido del proyecto, puesto que la certidumbre del concepto a actividades no objeto.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Me permite, señor ministro, creo que la ministra Luna Ramos quería hacer alguna moción.

**SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS:** Señor nada más comentarle que este dictamen se refiere a los asuntos 197, 281, que son los que están enseguida, hay dos anteriores, uno del Municipio con el que dieron cuenta del Municipio de Yucatán.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Era lo que iba yo a comentar que en este proyecto, se está proponiendo la negativa del amparo que es el asunto 2042/2005.

**SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS:** Este se refiere, al paquete del tercero en adelante.

**SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL:** 2042 es el primero.

**SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS:** Sí, el del Municipio de Yucatán.

**SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL:** Y se refiere el dictamen a todos, incluso el 2042.

**SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS:** Pero esos son los posteriores.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Es que las observaciones se refieren a un proyecto en el que se está proponiendo otorgar el amparo, y en este proyecto 2042, según se puede ver en su última hoja, se está proponiendo la negativa del amparo.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Ministro Ortiz Mayagoitia tiene la palabra.

**SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA:** En el dictamen que nos entregaron en este momento es el que está referido al 2042, pero no es el que está leyendo el señor ministro Góngora.

**SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL:** Es cierto, porque también tiene algunos temas referidos al 2042, como pueden ver ustedes, en asuntos amparos en revisión y vienen los números el último es el 2042, pero voy a leer el último.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Señor ministro continúe.

**SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL:** Problemas jurídicos y tratamiento que se da, —porque está más condensado—, se comparte el razonamiento relativo a la constitucionalidad del artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por no resultar violatorio del artículo 72 de la Constitución Federal, conforme a los criterios sustentados por el Pleno de este Alto Tribunal.

Igualmente se comparte el sentido de que la norma impugnada no resulta violatoria de las garantías de fundamentación y motivación.

De la misma forma también se comparte el razonamiento relativo a que la norma combatida no resulta violatoria de la garantía de legalidad y seguridad jurídica.

En relación con la violación a la garantía de igualdad, se comparte el criterio, por lo que hace a la violación a las garantías de equidad y proporcionalidad tributarias, se estima lo siguiente: Primero: Tema de



equidad.- determinar si es justificado o no el trato diferente entre ambas categorías de contribuyentes, en razón de que un Municipio no tiene derecho al acreditamiento proporcional del impuesto al valor agregado que no se identifique en exclusiva con actos o actividades gravadas o exentas, pues expresamente el segundo párrafo del artículo 3º reclamado, señala que dichos entes públicos, entre otros, sólo pueden acreditar el impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado en las erogaciones o el paso en la importación que se identifique exclusivamente con las actividades por las que estén obligados al pago de dicho tributo o le sea aplicable la tasa del 0%. En tanto que los demás contribuyentes de dicho impuesto, sí pueden aplicar el mecanismo de acreditamiento proporcional.

En el proyecto se da el siguiente tratamiento: Se propone declarar la constitucionalidad del precepto, puesto que en el caso que se analiza, se trata de una persona moral oficial –el Municipio- que dentro de su esfera competencial están dedicados los municipios a la prestación de servicios públicos, los cuales ejercen con recursos estatales presupuestados a fin de realizar sus funciones; de manera que las erogaciones que hagan, en las que se les traslade el impuesto al valor agregado constituyen operaciones que están destinadas a la satisfacción de los servicios que les han sido encomendados y esa circunstancia explica suficientemente el porqué no están en aptitud de acreditar proporcionalmente el impuesto que se les incida, cuando no sea identificable con actividades gravadas, pues sería tanto como combinar recursos públicos presupuestados con los que se destinaron a un fin específico gravado por la ley, lo cual es inaceptable –dice el proyecto- porque los primeros constituyen el financiamiento que reciben para la operación de servicios públicos y que por ningún motivo pueden considerarse como gravables, por así consignarlo la propia ley.”

No se comparte el razonamiento expuesto, en virtud de que estimo que no existe una razón justificada para que los órganos públicos no gocen de un sistema de acreditamiento proporcional.

En efecto, en el proyecto se considera que los órganos públicos, al ejercer un presupuesto, no pueden tener derecho a un acreditamiento proporcional del I.V.A. que se les traslade, cuando dicho I.V.A. se relacione indistintamente con actividades gravadas y exentas; puesto que sería tanto como afectar la masa hacendaria, que no se encuentra sujeta a imposición, combinando los recursos presupuestados para la satisfacción de servicios públicos con los recursos destinados a la realización de actividades gravadas por la ley.

Me parece que la mecánica del acreditamiento proporcional no tendría el efecto que se precisa en el proyecto, puesto que debe atenderse a la finalidad que se persigue con la mecánica referida.

En este sentido, cuando el I.V.A. trasladado al órgano público no se puede identificar exclusivamente con una actividad gravada, ni tampoco con una actividad exenta, la determinación proporcional del I.V.A. acreditable pretende establecer un porcentaje aproximado del monto que corresponde a la actividad gravada, así como a la exenta, respectivamente.

Y es por ello que no se comparte lo sostenido en el proyecto, puesto que el monto de la actividad exenta no podrá ser acreditable, respetando así el presupuesto ejercido por el órgano público para efecto de satisfacer los servicios públicos; por el contrario, al no permitir el acreditamiento proporcional del I.V.A. que se le traslada, ello implica que se le está considerando como consumidor final al órgano público que realiza indistintamente actividades gravadas y exentas; no obstante que por lo que hace a las primeras, no tendría por qué ser considerado como consumidor final.

Gracias señor presidente.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE.-** Continúa el asunto a discusión.

Señor ministro José Ramón Cossío, tiene la palabra.

**SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ.-** Gracias, señor presidente.

Sobre este asunto y los que siguen, creo que para aclaración debemos recordar que han sido preparados por una Comisión coordinada por el señor ministro Ortiz Mayagoitia, y de eso, me parece que aclara el hecho de que el ministro Góngora esté presentando consideraciones en contra de un proyecto que está bajo su ponencia; pero que fue preparado por los compañeros de la Comisión, porque si no se aclara esto, parecería que estamos aquí en una situación claramente contradictoria.

Creo que hay proyectos listados bajo las ponencias prácticamente de todos los señores ministros, de forma tal que cuando estamos aquí, edificando o haciendo comentarios para mejorar los proyectos, no es que estemos en una situación de inconsistencia, sino –insisto-, estamos argumentando contra estos trabajos que muy amablemente y además muy acuciosamente prepararon los compañeros de la Comisión.

El tema de este asunto promovido por el Ayuntamiento de Mérida y el siguiente promovido por el Servicio de Administración y Enajenación de Bienes Federales, que a mí me generan algunas dudas que quiero compartir con ustedes; normalmente no suelo hacerlo, pero voy a permitirme leer un dictamen porque deja más en claro mi punto de vista.

“Primero.- en cuanto al tema del acreditamiento, –y este asunto es aplicable tanto al que estamos viendo ahora bajo la ponencia del ministro Góngora, como el que sigue bajo la ponencia de la señora ministra Sánchez Cordero, me generan algunas dudas las propuestas que se están haciendo-

El artículo 3º de la Ley del IVA, establece una regla especial de acreditamiento por virtud de la cual éste, únicamente se permite en relación con el impuesto que se identifique exclusivamente con las actividades gravadas, sea esta una tasa del cero, del diez o del quince por ciento; es decir, no se les permite aplicar un factor de prorrateo que posibilite el acreditamiento proporcional según el porcentaje que representen los actos o actividades gravados respecto del total de actos o actividades. Al respecto, debe tomarse en cuenta que por disposición

del propio artículo 3º, los actos llevados a cabo por los sujetos de Derecho Público, a los que hace referencia la norma o los que se reciban en pago a una contribución o un aprovechamiento, no darán lugar al pago del impuesto al valor agregado; en tal razón, cuando concorra otro tipo de actividades, se considerará que dichos sujetos llevan a cabo actividades mixtas, esto es, gravadas y exentas; pero con la diferencia de que no podrán utilizar un factor de prorrateo, sino que únicamente podrán acreditar el impuesto que sea identificable con la realización de actos o actividades gravadas y no el identificable con actos o actividades exentas ni el no identificable; es decir, se trata de una situación análoga a lo que acontecía con el régimen de acreditamiento que estuvo en vigor en mil novecientos noventa y nueve, y que esta Corte declaró inconstitucional y dio lugar a una Tesis PJ-80/2000.

No obstante, en el proyecto se sostiene que ello obedece a que el factor de prorrateo, conceptualmente implicaría reunir impuesto al valor agregado, soportado por el ente de Derecho Público; es decir, el que le fue trasladado por sus proveedores, vinculado tanto con la realización de actos o actividades gravadas por un lado, como exentas por el otro.

Esta reunión de ambos rubros de impuesto al valor agregado, traslado, se presenta en todos los casos en que se realizan actividades mixtas; sin embargo, en el presente caso, ello resultaría imposible –se dice-, dado que las actividades exentas que se involucran en las mixtas o con las mixtas, se relacionan con la prestación de servicios públicos o con el aprovechamiento de bienes del dominio público en lo cual se ejercen recursos estatales presupuestados.

Este criterio propuesto se presenta como razonable y podría ser suficiente para sostener el sentido de los proyectos; sin embargo, me gustaría plantear y compartir con ustedes algunas inquietudes en relación con este punto, pues, de por medio quedan no sólo el derecho de las quejas al acreditamiento del impuesto, concepto éste que hemos considerado esencial para determinar la proporcionalidad del gravamen, sino el uso eficiente de los propios recursos que ejercen los sujetos de Derecho Público, que han venido al amparo.

En efecto, al negarse a este tipo de causantes la posibilidad de calcular un factor de prorrateo, se desvincula el objeto del impuesto con la base pues, una cantidad menor de acreditamiento, tiene como efecto que se tribute en una medida mayor al valor que efectivamente se agrega, y por ende, que el impuesto sea de un monto superior al que correspondería en buena técnica impositiva.

Este criterio es el que sostiene este Alto Tribunal, como parámetro para juzgar la proporcionalidad de impuestos indirectos, tal y como se desprende de la Tesis del Pleno P-9/2005 y la jurisprudencia de la Segunda Sala 56/2006, ambos de rubro: “**PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS**”. Este tipo de circunstancia nos ha llevado a declarar la inconstitucionalidad de los siguientes esquemas, el del régimen general de acreditamiento vigente en mil novecientos noventa y nueve, de la limitante para acreditar el impuesto correspondiente a gastos e inversiones, identificado por la realización de actos gravados, mismo que se sometía al factor de prorrateo, a pesar de ser identificable en la Legislación vigente hasta dos mil cuatro del propio factor de prorrateo al obligar a calcularlo conforme a los actos o actividades de ejercicio anterior, Legislación vigente hasta dos mil cuatro, del artículo 2-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, aplicable a las personas que tributan conforme al régimen de pequeños contribuyentes.

En este contexto, me parece, que ante el hecho de que algunos entes de Derecho Público, se encontraban en posibilidad de efectuar un sobre acreditamiento del impuesto al valor agregado, en la medida en que indebidamente mezclara impuestos que les fue trasladado y que lo mismo podría corresponder a insumos necesarios para realizar actos gravados que actos exentos, y por ende, de llegar a generar saldos a favor, que no se justificaban en la mecánica ordinaria del gravamen, el Legislador ha respondido con una medida que parece desproporcionada.

En efecto, el sobreacreditamiento puede ser limitado simplemente en términos cuantitativos, buscando que se ajuste de tal manera, que se

acredite únicamente el impuesto vinculado con actos o actividades gravadas y en el presente caso, al igual que en mil novecientos noventa y nueve, el Legislador ha respondido con una medida cualitativa, negando el derecho a acreditar el impuesto que no se puede identificar, limitando a la proporción que los actos gravados representan respecto del total. Es decir, la medida bien pudo limitarse a ajustar el monto del acreditamiento y no a limitar el derecho al acreditamiento que como todos sabemos son cosas bien distintas.

La autoridad que viene como quejosa, plantea diversas razones que soportarían el trato diferenciado que se da a los entes de Derecho Público, pero ninguna de ellas parecería justificar una medida que afecte el derecho al acreditamiento cuando pudo haber bastado regular el monto del mismo:

A). Así señala que el porcentaje de actos o actividades exentos es muy inferior al de gravados. En relación con lo anterior, en la utilización de un factor de prorrateo, también resultaría un porcentaje menor, inclusive, proporcional al parámetro planteado por la recurrente, con lo cual el impuesto se ajustaría a la proporción acreditable, sin que sea necesario limitar el derecho.

B). Igualmente señala que no sería posible acreditar el impuesto susceptible de acreditar que se identificara con gastos necesarios e indispensables. Al respecto, precisamente mediante el uso del factor de prorrateo, se posibilitaría la determinación de un porcentaje del impuesto que se erogó de manera necesaria e indispensable; es decir, el que corresponde a los actos gravados en relación con el total de actos o actividades.

C). Si se le reconoce el derecho a acreditar lo identificable con actos o actividades gravadas, negando con justicia la posibilidad de acreditar el identificable con actos exentos, bajo la misma lógica se le debería reconocer el derecho a acreditar el impuesto en la proporción que representen los gravados respecto del total. Lo anterior, porque si se realizan actividades mixtas, tan impropio es que el causante sobre acredite, disminuyendo su obligación mediante la consideración de

impuestos que se relacionan con actos exentos, como que la Legislación tributaria de lugar a un infla acreditamiento, esto es, aumentando la cantidad a pagar mediante el rechazo de acreditamiento vinculado, aunque sea proporcionalmente con la realización de actos gravados.

D). Las razones que aduce la autoridad para evidenciar que se trata de entidades que realizan actividades distintas y que no deben ser analizadas como si se tratara de particulares, únicamente soportan su pretensión en la medida en la que los particulares realizan actos propios de derecho público y por las cuales se generan derechos o aprovechamientos, actos o actividades exentos.

Por las demás actividades, es decir, por las que cobran un precio, dichos entes se encuentran en igualdad de circunstancias con los particulares y en tal virtud, no debería negársele el derecho al acreditamiento o a utilizar un factor que posibilite el acreditamiento al impuesto vinculado, aunque sea proporcionalmente a la realización de actos gravados, pero adicionalmente había anticipado que el derecho al acreditamiento, tratándose de entes de derecho público, no solo debería obedecer a la mecánica del gravamen y a los criterios que reiteradamente esta Suprema Corte ha sostenido, por virtud de los cuales se ha declarado la inconstitucionalidad de disposiciones semejantes, sino que ello también se justifica con la debida optimización de los recursos presupuestarios que ejercen estos entes públicos.

Si no se les permite el derecho al acreditamiento que corresponda en el monto que resulte del propio factor, ello podría implicar que se destine más de lo programado al pago de contribuciones y que los recursos se reintegren al fisco federal por vía de impuestos, siendo el caso que los mismos debieron haber quedado destinados al cumplimiento de los objetivos o planes que la normatividad aplicable les hubiera encomendado.

Por todas estas razones, en principio, y es de ahí mi solicitud a que podamos discutir este tema, me inclinaría por considerar que el tratamiento particular establecido en el artículo 3º, de la Ley del

Impuesto al Valor Agregado, resulta inconstitucional, principalmente por violentar la garantía constitucional de proporcionalidad. Sin embargo, las razones que aporta el proyecto me resultan persuasivas en caso de que se considerara cuestionable, que se reúnen o mezclen recursos públicos presupuestales con otros recursos del ente de que se trate; no obstante, debo reconocer que ello parece ser simplemente una medida de sana administración financiera o presupuestaria y no tanto una actividad proscrita por algún criterio legal o constitucional.

En tal virtud, me parece que la propuesta debería justificar, con mayor contundencia, por qué resultaría reprochable que se permita esta reunión de recursos, máxime cuando los mismos pueden ser distinguidos entre sí y, de hecho, otras disposiciones del ordenamiento fiscal conminarían a llevar un registro separado de los actos o actividades exentos, por un lado, y de los gravados por el otro; siendo el caso que el factor de prorrateo, únicamente daría lugar a la determinación de un porcentaje que permita ajustar el impuesto a cargo, precisamente en la medida en la que la mecánica del impuesto demandaría que se posibilite el acreditamiento. Es decir, para que se limite su monto, únicamente al impuesto relacionado con la actividad, con la realización de actos gravados, sea aquello resulte de identificación directa, o bien, de la determinación de una proporción en el monto no identificado. En caso contrario, es decir, de no soportarse lo cuestionable o indebido de la reunión de ambos rubros, creo que debe otorgarse preeminencia a la mecánica propia del impuesto, así como al valor mas alto que conllevan los principios constitucionales de la materia tributaria y, en congruencia, con los criterios que ha sostenido esta Corte, declararse la inconstitucionalidad del artículo 3º, párrafo segundo, de la Ley del I.V.A.

Finalmente, y de forma muy breve, hay algunas cuestiones respecto únicamente del amparo promovido por el Ayuntamiento de Mérida, que está bajo la ponencia del señor ministro Góngora Pimentel, en los cuales se analizan determinadas consideraciones del proceso legislativo. Yo, sobre este tema, simplemente anuncio mi posición. He venido sosteniendo que esta Suprema Corte, como Tribunal constitucional, debería haber considerado que existen ciertas modificaciones a los



proyectos de ley o decreto en materia tributaria que merecen, para efectos de declaratoria de inconstitucionalidad calificarse como creación de tributos, las cuales deben discutirse previamente como lo ordena la Constitución en la Cámara de Diputados, tal y como acontecería con las modificaciones en algunos de los elementos del gravamen que sea de tal magnitud que impliquen un cambio en el tipo del tributo.

En el presente caso, considero que no se da esta circunstancia, pues las modificaciones propuestas por la Cámara de Senadores se limitan a cambiar algunas cuestiones en el sistema de acreditamiento sin alterar sustancialmente dicha figura, ni modificar la naturaleza del impuesto como gravamen indirecto que pesa sobre el valor agregado en las diversas etapas del proceso de producción y distribución de satisfactores. De esta manera, considero que el proceso legislativo, cuya constitucionalidad se cuestiona, no resulta violatoria del 72-H, de la Constitución, aun cuando por razones distintas a las que se sustentan en este proyecto.

Resumo lo que acabo de leer y ustedes muy pacientemente me permitieron hacerlo, de la siguiente forma:

Con base en las razones anteriores, justifico el sentido de mi voto, aclarando que el mismo no comparte las consideraciones dispuestas por el criterio mayoritario, en lo que hace al Tema del Proceso Legislativo. Por otro lado, en lo que concierne al Tema de Proporcionalidad, manifiesto la inquietud iniciada, a fin de que si está en disposición este Tribunal Pleno, se analice con mayor profundidad el tema correspondiente, toda vez que el problema planteado, tradicionalmente, llevó a este Alto Tribunal a declarar la inconstitucionalidad de los preceptos reclamados.

Muchas gracias señor presidente.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE.-** Quisiera, antes de continuar con el debate, ampliar lo que expuso al principio el señor ministro José Ramón Cossío.

En esta época de transparencia, podría efectivamente resultar un tanto desconcertante que de pronto el ministro que aparece como ponente haga argumentaciones contrarias al proyecto, pero esto se origina en una mecánica que tiende a dar eficacia al trabajo de este Alto Tribunal. Hemos observado que tratándose de inconstitucionalidad de leyes, y de manera muy clara de leyes fiscales, se llegan a producir cientos o miles de amparos en relación con los mismos dispositivos y entonces el Pleno de la Corte, con un gran ingreso ya de controversias constitucionales y de acciones de constitucionalidad se volvería ineficaz si se siguiera el mismo mecanismo de turnar los asuntos a cada ministro que conforme al sistema que normalmente se utiliza, tenga un secretario que trabaje cada uno de los proyectos; hemos visto que es eficaz y esto está debidamente probado, que cuando se detectan estos asuntos aun en su ingreso a un juzgado de Distrito, se prevé esta situación y cuando llegan los primeros asuntos, independientemente de que se turnan a los ministros que les corresponde; sin embargo, se integra una comisión de secretarios seleccionados al efecto por su especialidad, por su dedicación a cierta materia y bajo la coordinación de un ministro tratan de ir clasificando, ordenando, toda la temática que en los distintos proyectos se da, porque es lógico que no todos coinciden en los argumentos y de ese modo se hace un trabajo sistemático previo que ayuda a que después, con mayor celeridad se puedan examinar por el Pleno de la Corte como en este momento está ocurriendo, de ahí que en el fondo lo que acontece es que en esta sesión está a una libre discusión, a un libre debate toda la temática que se va abordando en cada uno de los proyectos y que finalmente ya de las mayorías o unanimidades que se vayan obteniendo en las votaciones, pues se irá definiendo cuál es el criterio del Pleno.

Con esta aclaración, continúa el tema a debate, tiene la palabra el señor ministro Guillermo Ortiz Mayagoitia.

**SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA:** Gracias señor presidente, a diferencia de los señores ministros que me antecedieron en este debate, yo coincidido puntualmente con el proyecto, el tema respecto del cual hizo reserva el señor ministro Góngora Pimentel es el de la equidad y la equidad como principio constitucional, lo hemos definido como la

obligación del Legislativo de tratar de igual manera a quienes están en la misma situación frente a una contribución y al respecto el proyecto sustenta: 1.- El trato diferenciado se encuentra justificado, pues los municipios constituyen una categoría especial de contribuyentes a los que la ley no debe dar el mismo trato que al resto de los destinatarios del impuesto; 2.- El Municipio participa de los atributos del poder público y esto se manifiesta a través de actos de gobierno, aun cuando está investido con personalidad jurídica y patrimonio propios; 3.- Los municipios dentro de la Legislación Fiscal federal se encuentran en una condición peculiar, en la cual si bien quedan sujetos a ciertas obligaciones, en lo general se ubican en el marco de los sujetos exentos del pago del impuesto al valor agregado, por tanto, se comparte la postura, al sostener que dicho trato de distintivos se encuentra justificado en la medida en que los municipios en su carácter, de entes públicos se encuentran en una diversa posición tributaria, relevante en relación con los contribuyentes que no tienen este carácter y por último se destaca que los municipios ejercen gasto público y el gasto público, se cubre con las previsiones presupuestales correspondientes, si ellos tienen por facilidad o por una finalidad específica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que aceptara el traslado como consumidores finales y no se les permite la deducción, lo que tienen que hacer es prever en su presupuesto de egresos cómo solventar este gasto público y no situarse en la misma situación que la generalidad de los causantes del impuesto. Estas razones esquemáticas, me llevan a mi a la convicción de que por la distinta naturaleza pública, de entes públicos porque manejan presupuesto programable y programado los municipios y porque dentro de sus previsiones deben contemplar todo lo que corresponde al gasto público, el hecho de que no se les permita el acreditamiento total del IVA, hay pequeñas porciones que sí se le permiten, en la misma forma que a los demás causantes del impuesto, no viola el principio de equidad, es al único al que me refiero, porque en los demás Don Genaro manifestó conformidad con todos ellos. Gracias.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Señor ministro Sergio Valls, luego el ministro Díaz Romero.

**SEÑOR MINISTRO VALLS HERNÁNDEZ:** Gracias señor presidente. En relación con estos dos asuntos identificados con los números 2042/2005 y 126/2006, promovidos como ya se ha dicho por el Ayuntamiento del Municipio de Mérida, Yucatán, y por el Organismo Público Descentralizado, denominado Servicios de Administración y Enajenación de Bienes, yo me permití repartirles a las señoras ministras y los señores ministros, un dictamen en el que hacía un estudio conjunto de estos dos amparos, y tematizaba en razón de los temas específicos comunes que tienen estos dos amparos; así en el dictamen que obra en poder de ustedes, identifiqué cinco temas: el Proceso Legislativo, La Legalidad Tributaria, La Equidad Tributaria, La Proporcionalidad, La Igualdad, y como último tema La Seguridad Jurídica, Legalidad y Certeza de las Contribuciones. Yo también estoy de acuerdo en lo general con la respuesta que se da a los conceptos de violación en estos dos amparos, con un matiz solamente en el sexto tema de Seguridad Jurídica y Legalidad y Certeza de las Contribuciones, al efecto manifiesto, la parte quejosa considera en el caso del Ayuntamiento de Mérida, que el artículo 3° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, viola estos principios al haber sido reformado, partiendo de consideraciones erróneas, desconociendo el derecho que tienen los sujetos pasivos, para acreditar el impuesto trasladado. La Comisión de los señores secretarios de estudio y cuenta, considera que el dispositivo normativo que se combate por la impetrante de garantías, no resulta violatorio de las garantías de fundamentación y motivación, ya que tanto el Ejecutivo como el Legislativo, actuaron en el ejercicio de sus facultades. Además, señala que el proceso legislativo que culminó con la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en especial, el segundo párrafo de su artículo 3°, no transgrede la garantía de legalidad, contenida en el artículo 16 de la Carta Fundamental, y consecuentemente las de seguridad jurídica y certeza de las contribuciones, al ser patente que las contribuciones federales son una manifestación de la potestad tributaria, conferida al Congreso de la Unión, cuya motivación se encuentra dentro de la misma naturaleza de ellas, que es destinarlas, esencialmente, a cubrir los gastos públicos, sin que esta última llegue al extremo de precisar las razones del por qué se crean, o incluso, a circunscribirse a una razón específica contenida en la exposición de motivos respectiva, al derivar de

la obligación constitucional de contribuir para tales gastos, calificando el concepto de violación analizado como inoperante.

Yo no comparto la respuesta a que el dispositivo normativo impugnado, violenta las garantías de fundamentación y motivación, ya que como se puede observar, de los conceptos hechos valer por la quejosa, ésta, la quejosa, nunca controvierte la violación de tales garantías, por lo que yo sugiero atentamente eliminar la parte correspondiente. Ahora bien, por lo que se refiere a que el segundo párrafo del artículo 3° de la Ley que se analiza, no es violatorio de la garantía de legalidad, y consecuentemente de los principios de seguridad jurídica y certeza de las contribuciones, yo sí estoy de acuerdo con este sentido; sin embargo, considero que la calificación del concepto de violación, debe modificarse para establecer que es infundado, ello, ya que el propio estudio que se realiza en la propuesta que nos hace la Comisión, da respuesta al concepto respectivo, sosteniendo que no existe tal violación.

Gracias, señor presidente.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Continúa el señor ministro Juan Díaz Romero, con el uso de la palabra.

**SEÑOR MINISTRO DÍAZ ROMERO:** Gracias, señor presidente.

Como usted ya lo manifestó en su intervención, señor presidente, se trata de asuntos en los cuales, interviene una Comisión, que hace el estudio de toda la problemática, porque son muchos asuntos parecidos, bajo la supervisión de un ministro, que en este caso fue, el ministro Don Guillermo Ortiz Mayagoitia, como es obligación de todas las ponencias, en la mía, hicimos los estudios relativos, los cotejos, y yo en lo personal, llego a la conclusión de que fue un gran trabajo el que hizo la Comisión, y que yo agradezco.

Tengo algunas observaciones. Quisiera yo manifestar que de todos los temas que se están presentando en este primer asunto del Ayuntamiento de Mérida, yo estoy esencialmente de acuerdo en todos ellos, excepto en uno. Conforme verán ustedes en el dictamen que les he repartido el día de ayer, si tienen a la vista, mi dictamen, me sitúo en la hoja ocho, en donde se establece la opinión a que llega la ponencia, aclarando, por

supuesto, que se trata de un esfuerzo, de una contribución que se hace, para el estudio de la problemática que se suscita en estos asuntos, pero que como toda proposición, y como todo esfuerzo que al respecto se hace, estoy en la mejor disposición de oír al respecto todas las opiniones.

Se dice lo siguiente: 1.- Conforme al criterio del Pleno, es correcta la consideración que se vierte, en el sentido de que el proceso legislativo que dio origen al artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no vulnera lo dispuesto por el artículo 72 de la Constitución Federal. Aquí el señor ministro Don José Ramón Cossío Díaz, hace una observación, mediante la cual, reserva su propia opinión, pero creo que también coincide, esencialmente.

2.- En el mismo sentido respecto de la declaratoria de inoperancia relativo a la falta de fundamentación y motivación de los actos legislativos, aspecto que ya ha sido muy adelantado por precedentes del Pleno.

3.- También coincido con la declaratoria de inoperancia respecto del argumento que se hace consistir en que el artículo 4º, de la Ley del impuesto al valor agregado, es violatorio de la garantía de seguridad jurídica, y de los principios de legalidad y certeza de las contribuciones;

4.- también me parece correcto el estudio relativo a violación a la garantía de igualdad, contenida en el artículo 13 constitucional.

5.- Sin embargo, no coincido con el tratamiento que se da en el proyecto, respecto de la violación a las garantías de equidad y proporcionalidad que se hace valer, respecto del artículo tercero. Lo anterior, en virtud de que el proyecto pasa por alto el estudio de la naturaleza indirecta del Impuesto al Valor Agregado.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece: Que es obligación de los mexicanos, contribuir al gasto público, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Este Alto Tribunal, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria, radica

medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravados.

De conformidad con este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad de cada sujeto pasivo, esto es, en función de su potencialidad real para contribuir a los gastos públicos.

En otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad contributiva de los causantes, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.

Además, este Alto Tribunal ha estimado que para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos que el Legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto, en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza, y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza.

Debe considerarse que la capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos, por traslación que deba hacerse por disposición legal o por las características propias del tributo de que se trate.

Ahora bien, respecto de los impuestos indirectos conviene precisar lo siguiente: El criterio más preciso para distinguir entre impuestos directos e indirectos es aquel que identifica como directos a los que gravan manifestaciones, vélgase la redundancia, directa de la capacidad contributiva, como pueden ser la renta y el patrimonio; mientras que los indirectos gravan manifestaciones indirectas como el consumo o la transferencia de bienes, entre otros.

En el caso de los directos, el impuesto grava una situación de riqueza que puede apreciarse objetivamente a través de hechos concretos, y que por tanto es susceptible de ser medida positivamente; los impuestos directos, en cambio, gravan el patrimonio que soporta la operación o el movimiento de riqueza, existiendo una presunción de capacidad contributiva.

En el impuesto al valor agregado, el contribuyente causa el gravamen, sin embargo, el impuesto es trasladado al consumidor o receptor del causante, quien finalmente desembolsa el importe de la contribución, de ello se sigue que el impuesto al valor agregado no constituye un incremento en el patrimonio, sino que se establece sobre operaciones que meramente suponen la existencia de cierta capacidad contributiva.

Consecuentemente, la garantía de proporcionalidad tributaria exige que en el caso particular del impuesto al valor agregado, como regla general, tomando en cuenta las variaciones inherentes a los actos o actividades exentos y a los sujetos a “tasa cero”, se vincule el objeto del impuesto, considerando los factores de la producción inherentes a la naturaleza del impuesto, con la cantidad líquida que se ha de cubrir por dicho concepto.

Sentado lo anterior, procede hacer una reflexión sobre la mecánica de acreditamiento que prevé la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el caso específico. En esta contribución, el hecho imponible lo constituye el consumo, intermedio o final, que realizan los gobernados al adquirir un bien, recibir el uso o goce temporal de éste, recibir la prestación de un servicio o importar mercancía, y no así el valor agregado en las respectivas cadenas productivas y de comercialización, dado que el



cálculo del impuesto sobre este concepto, solo tiene un fin extra fiscal consistente en evitar el efecto acumulativo del gravamen. Para lograr el referido fin extra fiscal, el impuesto al valor agregado descansa en dos sistemas: el traslado y el acreditamiento.

Atendiendo a la naturaleza del impuesto, me parece dudoso el planteamiento del proyecto en cuanto señala, copio: “empero –dice el proyecto- es el caso que el Municipio de Mérida, constituye una persona moral oficial que como otros tantos municipios, dentro de su esfera competencial, están dedicados a la prestación de servicios públicos, los cuales se ejercen con resultados estatales presupuestados, en este caso por el propio ayuntamiento y autorizados por la Legislatura local, a fin de realizar sus funciones de manera que las erogaciones que hagan, en las que se les traslado el impuesto al valor agregado, constituyen operaciones que están destinadas a la satisfacción de los servicios que les han sido encomendados”, y esa circunstancia explica suficientemente el por qué no están en aptitud de acreditar proporcionalmente el impuesto que se les incida, cuando no sea identificable con actividades gravadas, pues sería tanto como combinar recursos públicos presupuestados, cuya erogación no es objeto del impuesto, con los que se destinaron a un fin específico gravado por la ley, lo cual es inaceptable, porque los primeros constituyen el financiamiento que recibe para la operación de servicios públicos, y que por ningún motivo pueden considerarse como gravables por así consignarlos la propia ley, -esto aparece en foja ciento veinte y ciento veintiuno-.

Lo anterior es dudoso, se manifiesta en este dictamen por lo siguiente: la decisión de preservar el artículo 115, la hacienda municipal, frente a las decisiones de política fiscal de las legislaturas estatales, a fin de evitar que aquella fuera gravemente afectada por cualquier género de exenciones a favor de sujetos determinados, provocó que en la iniciativa presidencial y en los dictámenes elaborados por las comisiones respectivas de los órganos parlamentarios, se sentara con toda claridad que el propósito del órgano reformador fue disponer como regla general, que no se autorizaban las exenciones de pago de las contribuciones reservadas a la hacienda municipal, y que sólo por excepción, procedían

aquellas referentes a los bienes de dominio público de la Federación, los Estados y los propios municipios.

Siendo pues clara la intención del órgano reformador de la Constitución, de garantizar por un lado la subsistencia de la hacienda municipal, delimitando con toda claridad las fuentes de ingreso reservadas al Municipio, y por otro, restringir las exenciones de pago de los ingresos provenientes de dichas fuentes, permitiendo sólo las relativas a los bienes de dominio público, importa identificar con precisión tales fuentes de ingreso reservadas al Municipio que se enumera en los incisos a) al c), del artículo 115, y que son los siguientes:

- a) Contribuciones sobre propiedad inmobiliaria.
- b) Participaciones federales.
- c) Ingresos por la prestación de servicios públicos.

En materia de acreditamiento no se estableció ninguna restricción, lo anterior obedece a que si bien es cierto que las actividades que normalmente desarrollan los municipios, corresponden a sus funciones de derecho público, pero también lo es que la ley, no distingue entre los diversos tipos de contribuyente, sino que por su naturaleza indirecta, atiende a los actos, o actividades por los que se genera la contraprestación, por lo que los actos gravados, resultan ser igual, esto es independientemente del sujeto pasivo de la relación tributaria, el hecho imponible es el mismo.

Lo anterior pone en evidencia que el precepto impugnado, no tiene una base objetiva, porque el hecho de que los recursos del Municipio estén destinados en general a funciones de derecho público, no constituye un elemento real de diferenciación porque se reitera, estamos en presencia de un tributo de naturaleza indirecta. Muchas gracias.

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

**SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS:** Gracias señor presidente.

Yo quisiera comentar que también estoy de acuerdo con el proyecto que está presentando la Comisión, y me uno a las felicitaciones porque se me hace un trabajo muy bien realizado, de una magnífica investigación; coincido con el proyecto que se presenta porque, en primer término, por lo que se refiere al proceso legislativo, se está basando precisamente en uno de los precedentes que ya esta Suprema Corte de Justicia de la Nación aprobó, creo que fue por mayoría de votos, entiendo que ahí el ministro Cossío, hizo alguna salvedad y por esa razón tiene discrepancias al respecto, yo voté con la mayoría y por tanto estoy totalmente de acuerdo con el tratamiento que al respecto se le está dando.

Por lo que hace al problema de equidad, yo estoy totalmente de acuerdo con el tratamiento que el proyecto le da a la equidad en cuanto a que si el Municipio debe o no acreditar el impuesto al valor agregado, en los mismos términos que se realiza por parte de algunos sujetos obligados a este impuesto, pero que normalmente son particulares, cuáles son las diferencias que yo encuentro entre uno y otro; por principio de cuentas, el impuesto al valor agregado, tiene por objeto el gravar actos o actividades, por qué actos o actividades, los actos porque son de manera ocasional, es decir, en el momento en que se realice determinado acto, independientemente de que no sea una práctica cotidiana para el sujeto llegar a hacerla, si cae dentro de los supuestos que se establecen en la ley correspondiente, pues estará obligado al pago del impuesto al valor agregado y por qué actividades, porque las actividades de alguna manera son el ejercicio habitual de determinados actos comerciales que la ley correspondiente es decir, el artículo 1° del Impuesto al Valor Agregado, determina tajantemente en 4 supuestos: la enajenación de bienes; la prestación de servicios; el arrendamiento y la importación, siempre y cuando estas actividades se realicen dentro del territorio nacional, esto es lo que nos da el artículo 1° como regla general en cuanto al objeto del impuesto al valor agregado y además nos dice quienes son los sujetos obligados al pago de este impuesto y el artículo 1°, nos dice muy claramente que están obligadas todas aquellas personas que de alguna manera realicen este tipo de actos; es decir, no establece ninguna diferenciación en un primer supuesto, dice: están obligados al pago del impuesto al valor agregado, establecido en esta

Ley las personas físicas y morales que en el territorio nacional realicen los actos y actividades a que ya me he referido; entonces, a eso están obligados, pero se dicen en el caso de los municipios, también está obligado al pago del impuesto al valor agregado, sin embargo, el artículo 3° de la propia Ley del Impuesto al Valor Agregado, está estableciendo una exención específica por lo que hace a los municipios, porque nos dice, en el párrafo segundo: “la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los municipios, así como sus organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social, tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente, únicamente por los actos que realicen, que no den lugar al pago de derechos o aprovechamientos, yo creo que esto es una situación muy importante que el ministro Ortiz Mayagoitia resaltó y que el proyecto muy claramente se hace cargo de esta situación, qué quiere establecer este artículo 3°, pues que hay una exención en el pago del impuesto al valor agregado, por lo que hace a estos sujetos que específicamente está señalando, entre los cuales por supuesto se encuentran comprendidos los municipios y al establecerse esta exención, lo único que nos está diciendo es, los municipios tendrán exclusivamente la posibilidad de pagar el impuesto al valor agregado, solamente cuando realicen determinados actos identificables en los que tengan la obligación de trasladar este impuesto ¿cuándo están en la obligación de hacerlo? Cuando realizan un acto por decir algo de compraventa, ahí están en la obligación quizás, de pagar o de trasladar el impuesto correspondiente. Entonces, si la propia ley, los está ubicando en un contexto totalmente diferente al resto de los sujetos que están obligados al pago de este impuesto y si además se analiza la naturaleza jurídica de los municipios como lo realiza el proyecto en el sentido de decir que son entes de derecho público, que tienen a su cargo precisamente la realización de servicios de carácter público y que estos se pueden llevar a cabo, a través de un presupuesto público, evidentemente son sujetos distintos al resto de los obligados al pago del impuesto, se ha dicho que en un momento dado, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha declarado la inconstitucionalidad en diversas ocasiones respecto del acreditamiento o del pago del impuesto al valor agregado y se cita como ejemplo, los repecos y se cita como ejemplo también el prorrateo que se estableció en el artículo 4°, para el

acreditamiento del impuesto al valor agregado, tratándose de personas físicas o morales con actividades empresariales, es verdad y son, yo creo que antecedentes que no se desconocen ni mucho menos, pero que en ese momento estaban perfectamente justificados y que respecto de esos sujetos están perfectamente justificados, se discutió muy ampliamente porqué razón los pequeños contribuyentes, podrían estar en una situación diferente al resto de los otros contribuyentes y que por esta razón podrían tener la posibilidad de que el impuesto que se les cobraba a ellos fuera exento, cuando se habló del prorrateo respecto del artículo 4º, la referencia específica de la inconstitucionalidad, se relacionó con que era necesario tomar en cuenta ingresos del año anterior, entonces ese fue el motivo de inconstitucionalidad, yo creo que son situaciones totalmente ajenas y diferentes a lo que en este momento se está manejando, entonces aquí en el problema de equidad, yo creo que perfectamente se está definiendo que si por equidad entendemos que hay que darle trato igual a los iguales como lo mencionó el señor ministro Ortiz Mayagoitia, lo cierto es que aquí estamos hablando de sujetos totalmente diferentes que se manejan en situaciones totalmente distintas y que de alguna manera se entiende que el pago del impuesto al valor agregado en actos no identificados, porque ese es el problema fundamental, ellos están obligados al pago del impuesto al valor agregado, en actos identificados, el problema es que ellos quisieran tener prácticamente la misma posibilidad que tienen los sujetos sobre todo las empresas comerciales que aun cuando realizan actividades de otro tipo como exentas o de tasa cero y que no son perfectamente identificables, pudiera llevarse a cabo un prorrateo entre las identificables y las no identificables para poder acreditar, este impuesto al valor agregado. Sin embargo, su situación es totalmente diferente, totalmente diferente porque de alguna manera la razón de ser de los otros sujetos del impuesto al valor agregado, y que justifican de alguna forma un prorrateo de esta naturaleza, son sus actividades comerciales y una finalidad hasta cierto punto de lucro, pero en el caso de los municipios que están manejando un presupuesto público para el desarrollo de un servicio público, no se justifica que en realidad se tuviera que llevar a cabo un prorrateo de esta naturaleza para también tratar de acreditar el impuesto al valor agregado, en actividades no identificadas, porque

precisamente lo señaló el ministro Ortiz Mayagoitia, tienen un presupuesto público en donde se puede presupuestar fácilmente el pago de este impuesto, para que se pueda cubrir con toda tranquilidad, pero evidentemente estamos hablando de sujetos totalmente distintos que no entran dentro del requisito de equidad que normalmente se busca de dar trato igual a los iguales, aquí estamos hablando de sujetos totalmente distintos y yo creo que lo que el proyecto dice en el sentido de que se trataría prácticamente de darles a estos últimos la connotación de consumidores finales, es correcta, al final de cuentas el impuesto al valor agregado, es un impuesto indirecto, un impuesto indirecto que se va trasladando o se va acreditando de acuerdo como se van dando los actos o actividades que importan su causación, pero al final de cuentas, alguien lo tiene que cubrir y el que lo cubre es precisamente el consumidor final y esa es la característica, la connotación que se le está dando en el proyecto, precisamente a los municipios, exclusivamente en los actos en los que tienen la obligación de cubrirlo, porque en todos los demás, están exentos, entonces si están exentos del pago, es la propia Ley la que les está dando como sujetos del impuesto, una connotación diferente y no se les podría dar a través de la jurisprudencia de la Corte, una connotación idéntica a un sujeto que no le corresponde, entonces por lo que hace a equidad y que creo es el tema que hasta ahorita estaríamos prácticamente tratando, yo estoy totalmente de acuerdo con las razones que el proyecto suscribe.

¡Gracias señor presidente!

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Señor ministro Ortiz Mayagoitia, tiene la palabra.

**SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA:** ¡Gracias señor presidente!  
Me siembra alguna inquietud, la duda que plantea el señor ministro Díaz Romero.

Pienso que deriva en parte, por la redacción negativa que tiene el artículo 3º, que examinamos; bien dice la señora ministra Luna Ramos, el propósito de este artículo, es dar a entender claramente que los municipios, no son causantes del impuesto, y que la excepcionalidad, es

decir, se convierten en causantes, únicamente por los actos que realicen, que no den lugar al pago de derechos o aprovechamientos.

En el pago de impuestos no hay IVA, por que no está dentro del objeto de este impuesto especial, ingresos por contribuciones, como no está dentro del objeto, del impuesto los ingresos por contribuciones, aquí se precisa que cuando el Municipio realiza actos, y estos, dan lugar al pago de derechos o aprovechamientos, ahí no son causantes, es que ejercen gasto público, que proviene de contribuciones.

Quisiera poner un ejemplo para ilustrar esto, el servicio de agua municipal, las contraprestaciones, por el servicio de agua municipal, no son un precio de mercado, sino derechos por servicio de agua, aquí no hay IVA, no cobra IVA el Municipio, ni se le da ninguna facultad para acreditar el IVA que se le haya trasladado en los insumos que le son necesarios para la prestación del servicio, ¿Por qué? porque todo esto está fuera del campo de acción del impuesto, en cambio, si el Municipio, crea un organismo descentralizado para la prestación de un servicio especial, como podría ser el transporte, que no sea sujeto de derechos o aprovechamientos, sino de precio por subirse al camión, ahí si tiene que soportar, es causante de IVA, y todos los insumos que él adquiere para la prestación de este servicio, se le permite la deducción, porque son adquisiciones, erogaciones que hace con actividades que serán identificables con actos gravados, esto es importante, porque sí tienen la permisión de acreditar el impuesto al valor agregado, que les haya sido trasladado, y que se identifique exclusivamente con las actividades que estén obligados al pago del impuesto establecido en la ley, o le sea aplicable la tasa del 0%; pero en toda su actividad pública de gasto público, no es causante del IVA, eso es lo que dice el precepto.

¡Claro! creo que la redacción es confusa, porque dice: "...tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen, que no den lugar al pago de derechos o aprovechamientos...". Por eso creo que vale la pena explicitar que los ingresos derivados de contribuciones, cualquiera que sea su naturaleza: impuestos, derechos o aprovechamientos, no son objeto del IVA, y por tanto los entes públicos

que lo reciben, no son causantes del impuesto, pero en paralelo pueden desarrollar algunas actividades distintas de estas, respecto de las cuales tendrán que trasladar IVA, ellos mismos al consumidor final, y todos los insumos en los que se les traslade IVA, identificables con esta actividad sí los podrán deducir.

Acabamos de ver leyes municipales, donde todos son derechos, aprovechamientos o impuestos, eso no tiene nada que ver con el IVA, y eso es lo que no se les permite llevar a una masa común conforme a la cual los gastos que se hagan para la actividad oficial del Municipio y que puedan llegar a confundirse con las actividades que estarían gravadas, se les trate igual que a los causantes con actividades mixtas; yo creo que al revés de la duda que plantea el señor ministro Díaz Romero, se toma en cuenta que el impuesto es indirecto, y que cuando el Municipio lo soporta como consumidor final no tiene ningún derecho de acreditamiento, y que en cambio, cuando lo primero soporta un traslado, y después él traslada este impuesto, porque está realizando actividades gravadas, respecto de esta porción de actividades en todo lo que sea identificable con actividades gravadas, sí se le permite el acreditamiento. Ahora bien, el problema es que no se le permite en los mismos términos que a los demás causantes, y esto, yo sigo sosteniendo, no viola el principio de equidad, porque no son iguales al resto de los causantes, tienen una posición de personas morales oficiales con ingresos propios de entes que ejercen potestad recaudatoria, y en esa medida no se deben mezclar estos ingresos con los que sí son determinantes de IVA. Gracias.

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

Ministra Sánchez Cordero, tiene la palabra.

**SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO:** Muchas gracias señor ministro presidente, bueno, en realidad el siguiente amparo que está listado para el día de hoy, está bajo mi ponencia, y yo quería decirles: primero unirme a las felicitaciones, a la Comisión que acaba de mencionar la ministra Luna Ramos, en realidad hicieron un espléndido trabajo, y pues unirme a las felicitaciones para los que están aquí



presentes; efectivamente, el tema es determinar si es o no inequitativo el trato diferenciado en este caso, en el que el quejoso es un organismo público descentralizado, no es un Municipio como en el caso del amparo que estamos viendo, pero finalmente es el mismo tema, es el Servicio de Administración y Enajenación de Bienes, por lo tanto, también entra dentro de este tema, si es el trato diferenciado entre los organismos públicos descentralizado, artículo 3º, párrafo segundo, y los demás contribuyentes del impuesto al valor agregado, personas físicas y morales de derecho privado, para proceder al acreditamiento del impuesto; es decir, si es justificado o no, como ya lo han venido manifestando los ministros y la ministra, el trato diferente entre ambas categorías de contribuyentes, en razón de que en este caso, un organismo público descentralizado, particularmente el Servicio de Administración y Enajenación de Bienes, no tiene derecho al acreditamiento proporcional del impuesto al valor agregado, que no se identifique en exclusiva con actos o actividades gravadas o exentas, pues expresamente este segundo párrafo del artículo 3º, que está reclamado, señala que dichos entes públicos entre otros, sólo pueden acreditar el impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado en las erogaciones, o el pagado en importación, y que se identifique exclusivamente con las actividades por las que estén obligados al pago de dicho tributo, o les sea aplicable la tasa cero; en tanto que los demás contribuyentes de dicho impuesto, personas físicas y morales del derecho privado sí pueden aplicar el mecanismo de acreditamiento proporcional.

El proyecto que está listado en segundo lugar, por supuesto revoca la sentencia recurrida, porque en el caso la juez consideró que sí vulneraba la garantía de equidad tributaria y de proporcionalidad: el proyecto revoca la sentencia de la juez, y establece que no existe esta inequidad y desproporcionalidad que consideró la juez de distrito para conceder el amparo, ya que estos organismos descentralizados, como es el caso del Servicio de Administración y Enajenación de Bienes, que es el quejoso, no encuentran paralelismo con las condiciones de operación de otros contribuyentes, a quienes también se les traslada el impuesto al valor agregado por la adquisición de bienes y servicios que indistintamente

utilizan para llevar a cabo actividades gravadas y no gravadas o con la tasa cero, ya que estos últimos no tienen encomendado, como este organismo público descentralizado, un servicio público ni reciben derechos o aprovechamientos materia de exención para aquéllos, situación diversa que sí les permite un acreditamiento proporcional sobre la base de que aun los recursos privados que invirtieron sin distinguir si lo hacían en relación con unas actividades u otras responden a un fin lucrativo y no por la prestación de un servicio público, lo cual les permite en cualquier caso combinarlas, por tener el mismo propósito remunerativo, finalidad que no comparten con los organismos descentralizados o, en el caso que estamos viendo, con los municipios, quienes cuando reciben el presupuesto para llevar a cabo sus funciones, no persiguen el mismo objetivo y, por tanto, ese patrimonio debe guardar autonomía del que eventual o incluso cotidianamente, según el organismo de que se trate, apliquen a un fin diverso por virtud del cual se puede identificar plenamente que sirvió para financiar una actividad gravada por el impuesto al valor agregado. Y, efectivamente, en el caso que presento a su consideración el Servicio de Administración y Enajenación de Bienes constituye una persona moral de la administración pública paraestatal que, como tantos organismos descentralizados, están dedicados a la prestación de un servicio público, los cuales se ejercen con recursos estatales presupuestados a fin de realizar sus funciones, de manera que las erogaciones que hagan en las que se les traslade el impuesto al valor agregado constituyen operaciones que están destinadas a la satisfacción del servicio para el cual fueron creados y en esa circunstancia se explica suficientemente el por qué no están en aptitud de acreditar proporcionalmente el impuesto que se les incida cuando no sea identificable con actividades gravables, pues sería tanto como combinar recursos públicos presupuestados, cuya erogación no es objeto del impuesto, con los que se destinaron a un fin específico gravado por la ley, lo cual es inaceptable porque los primeros constituyen el financiamiento que reciben para la operación de un servicio público y que por ningún motivo pueden considerarse como gravables por así consignarlo la propia ley.

Y, por último, que la exención a favor de los organismos descentralizados se traduce en la imposibilidad de reunir materialmente

actividades gravadas con las no gravadas merced a la correspondencia de estas últimas con la prestación de un servicio público, y si se tuviera el propósito de que a través de la conjunción de los conceptos resultantes se obtuviera un porcentaje de acreditamiento, se encontraría que tal procedimiento trastoca el mandato de la ley de que los recursos orientados a la prestación de los servicios por parte de la administración pública se mantengan ajenos a la imposición y, por ende, a la mecánica de acreditamiento si se toma en cuenta que con esos recursos no necesariamente se busca incorporar un valor a los bienes y servicios para posteriormente obtener un rendimiento que retribuya ganancias al organismo sino primordialmente la satisfacción del fin para el cual fueron creados en atención a las necesidades y políticas del desarrollo nacional, con relación a lo cual es clara la intención de la norma de no gravar las contribuciones que realice el organismo descentralizado como contraprestación por sus servicios, sino convertirlo en consumidor de todo aquello que propenda a ese fin de carácter eminentemente oficial.

Por eso yo estoy de acuerdo con la ponencia del ministro Góngora Pimentel y por supuesto con la que realizó el conjunto de secretarios, la Comisión respectiva, y que me uno a la felicitación, y yo sostendré también el siguiente proyecto que está listado en segundo lugar.

Gracias ministro.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Continúa a consideración del Pleno este proyecto.

Me parece que de las distintas exposiciones se advierte que ha habido coincidencia con el proyecto de la mayoría de quienes han hecho uso de la palabra, sin embargo hay algunas observaciones en contra de alguna parte del proyecto, especialmente en lo relacionado con el tema de equidad, y yo también advertiría que quienes hicieron sus exposiciones a favor de los proyectos, dieron algunos argumentos que en su caso, si el respectivo ponente lo considera idóneo, podrían venir a fortalecer esa posición, básicamente en el tema de equidad; yo creo que habría ya elementos suficientes para votar, yo les pediría que al votar especificaran el sentido en que lo hacen; o con el proyecto, o con las salvedades que pueden derivarse, tanto de las consideraciones como de algún resolutivo en el que quieran expresar alguna diferencia.

Señor secretario, tome la votación.

Antes de eso señor ministro Góngora y luego el ministro Cossío.

**SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL:** Señor ministro Cossío.

**SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ:** Señor presidente, dos cuestiones, creo que han sido dos los argumentos que se han sustentado para afirmar la constitucionalidad de este precepto:

En primer lugar: una determinación que se ha hecho en el sentido de que los municipios son una categoría especial de contribuyentes. A mí me parece un poco delicado acercarse al principio de equidad, en este caso, o al principio de igualdad, a partir de una categoría, que denomine a un determinado sujeto de una determinada forma. ¿Por qué lo digo esto? Yo creo que la cuestión no está en saber si el Municipio es diferente o no es diferente a otros entes, esto me parece que es evidente y nadie lo está discutiendo, creo que la situación se tiene que ver en relación de las actividades que realiza. Si el Municipio está realizando una determinada actividad, muy bien, eso está perfectamente claro, y eso podría dar lugar a una distinción; sin embargo, si el Municipio está realizando, en condiciones semejantes, en algunos aspectos, a los particulares una determinada conducta, por qué tendríamos nosotros que generar una diferencia en cuanto a esos mismos sujetos. Aquí la cuestión me parece, que se ha ido en el sentido de si los municipios tienen o no tienen la obligación de causar o no causar, etc., y aquí creo que el problema es otro el que se está viendo; es, por qué a este tipo de causantes se les está imposibilitando calcular con un factor de prorrateo; creo que nadie ha dicho: unos sí tienen y otros no tienen y son... En la muy interesante exposición que hacía el ministro Ortiz Mayagoitia, hay situaciones en donde los propios Municipios pueden estar sujetos a este mismo régimen. Y ahí me parece que lo que se está diciendo es: cuando realicen una determinada actividad, por qué ellos, una actividad fiscal evidentemente, por qué ellos tienen limitaciones en cuanto al factor de prorrateo, creo que no estamos, ninguno de los aquí presentes, sosteniendo esta condición general. Entonces, me parece, por esas

razones, yo sí voy a seguirme manteniendo en contra, porque me parece, insisto, que la diferencia entre los distintos sujetos la tenemos que hacer a partir de la actividad que realicen.

Y segundo: me parece que hay una especificidad concreta, en cuanto a que se les está impidiendo este factor de prorrateo, en una actividad que tiene semejanza con la que realizan otro tipo de sujetos, y ahí es donde yo pondría el énfasis, no tanto en su caracterización general de entes de derecho público. Gracias.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Ministro Góngora.

**SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL:** Gracias. Parece ser que estamos de acuerdo todos, en que cuando el Municipio realiza actividades que no corresponden a los servicios públicos que debe prestar, entonces sí debe de estar gravado con el IVA, pero ese no es el problema, me parece que el problema es que cuando realizan actividades mixtas, no se les permite el acreditamiento proporcional, sino que simplemente ese conjunto de IVA trasladado, no será acreditable, no obstante que parte de ese IVA, sí corresponde a la realización de actividades no relacionadas con sus funciones de derecho público, al menos así fue como lo entendí. Entonces, eso es lo que a mí me inquieta.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Ministro Silva Meza.

**SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA:** Gracias señor presidente. Yo estoy de acuerdo con la propuesta que se ha hecho en los proyectos, ya con oportunidad yo circulé algunos dictámenes con algunas cuestiones de matiz exclusivamente y ahorita nada más en lo que se está presentando, me recuerda precisamente algunas de las precisiones que yo solicitaba hacer en su momento, sin que esto fuera ninguna objeción de ninguna especie. Era precisamente, no hacer referencia a categoría de contribuyente sino que esta categoría de contribuyente, que es la inquietud que parece tiene el ministro Cossío, es en relación con la naturaleza de los actos que realiza o sea, esto es indisoluble, se

aprecia en el proyecto a veces dando la lectura en dos tiempos, pero era una de las sugerencias que yo hacía; hacía referencia a la naturaleza del tributo o sea, énfasis más que hacer referencia, hacer énfasis a la naturaleza del tributo a la naturaleza de las actividades del Municipio, para que no hubiera ese problema de confusión en principio.

Yo estoy de acuerdo con los proyectos, pero hago esta referencia en relación a cierto énfasis propuesto que de todas maneras en el proyecto se dice, no es ninguna omisión, y que es el sustento precisamente al tratar los temas de proporcionalidad y de equidad.

Gracias.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Me parece que las intervenciones, pues han venido a corroborar un poco el planteamiento que hice para la votación y allí se ve la justificación que tendrán, en cuanto a salvedades que tengan en el proyecto.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Ministro Ortiz Mayagoitia.

**SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA:** Gracias señor presidente.

Para hechos. Yo no comparto la opinión de que los municipios no pueden hacer el prorrato, sí lo pueden hacer; las últimas líneas del artículo 3° en el párrafo que establece esto dice: "Para el acreditamiento de referencia, se deberán cumplir los requisitos previstos en el artículo 4° de esta Ley que es el que establece el prorrato".

Tienen una potestad reducida, que finalmente no quiero contaminar los asuntos, pero si en el siguiente asunto llegara a prevalecer la opinión de constitucionalidad, no habrá ninguna diferencia. Ya ha dicho la ministra Sánchez Cordero, que la actividad pública del Municipio, no es objeto del impuesto, en el prorrato se excluye de la posibilidad del prorrato, las actividades no objeto, pero eso está en entredicho; entonces, sí hay prorrato para el Municipio y sólo puede hacer acreditamientos respecto de insumos de IVA trasladado que se identifique con actividades por las que estén obligados como causantes al pago del impuesto.

Esta es una aclaración señor presidente.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Bien, con estas aclaraciones, al votar si van a tener alguna salvedad, pues ya se remiten simplemente a lo que han expresado quiénes manifiestan cierta disidencia.,

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Ministra Luna Ramos.

**SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS:** Señor presidente.

Aquí sí se me generó una duda más grande, yo creo que el Municipio no puede hacer prorrateo. Yo creo que el Municipio está exento del pago del IVA, solamente para actos específicos, actividades específicas sí tiene la obligación de pagar, ¿Para qué es el prorrateo?, y esa era la duda del señor ministro Góngora Pimentel; el prorrateo en las empresas es para aquellos actos inidentificables y para aquellos actos en los que el IVA no está perfectamente identificado respecto de actividades. Por ejemplo, que están exentas, alguien vende discos y vende libros; los libros están exentos y los discos no; entonces se dice, por lo que hace a los discos, bueno, están perfectamente identificadas las operaciones que importan el pago del impuesto, pero por lo que hace a los libros, pues no, porque son actividades exentas.

Entonces, el chiste es que entre las actividades exentas y las actividades identificables exista la posibilidad de llevar a cabo el prorrateo, precisamente para poder pagar el IVA de manera proporcional. Entonces, en el caso del Municipio, ¿cuáles son ese tipo de actos que pueden no quedar identificados y que pueden involucrar tanto a actividades exentas como actividades identificables? El pago de luz, el pago de renta, ese tipo de pagos que quedan incluidos para los 2 tipos de actividades; entonces se dice, estos cómo los acreditó, si tanto van para actividades exentas como para actividades que de alguna manera están identificadas, para eso es el prorrateo; para poder en un momento dado, cubrir ese pago correspondiente en estos dos tipos de actividades.

Entonces, yo allí sí tengo la duda terrible, porque en realidad lo que se está diciendo el Municipio: “si tú no tienes la obligación de pagar el impuesto, salvo en actividades específicas, como son, la compraventa de un inmueble o determinados actos en los que tengas la obligación de trasladar el impuesto, y que son identificables, bueno en eso simplemente te trasladas como consumidor final y lo tomas de tu presupuesto”; bueno, esa es la idea que yo entiendo, no sé a lo mejor aquí me estoy confundiendo un poco con el prorrateo, pero creo yo que el Municipio no tendría por qué llegar a prorratear una actividad de esta naturaleza, y es precisamente a lo que va enfocado el concepto de violación que ahorita estamos analizando, y precisamente por eso se le dice: que no hay problema de equidad, porque al estar exento del pago del impuesto, no tiene por qué llevar a cabo este prorrateo en actividades exentas o en actividades no pagaderas del impuesto, perdón.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Ministro Ortiz Mayagoitia.

**SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA:** Gracias señor presidente. La Suprema Corte de Justicia de la Nación, vende libros y discos de jurisprudencia y más cosas, por las cuales repercute un I.V.A., supongamos que se quisiera acreditar en contra de ese I.V.A., el importe del recibo telefónico que paga la Corte, habrá que identificar qué parte de ese recibo se ocupa allí, igual puede pasar en los Municipios, se instala la unidad que realiza actividades gravadas dentro de oficinas públicas, bueno, pues ni el agua, ni los insumos que aparezcan gravados con I.V.A., se tendrán que tomar en cuenta lo que dice el Artículo 4° “Actividades gravadas al 15%; actividades gravadas al 0%; actos exentos y atención a actividades no objeto”; ya hemos dicho aquí en dos o tres ocasiones que cuando menos, en lo mixto en el Municipio que concurre, son las actividades gravadas, no por actos esporádicos de un impuesto de inmuebles o de estas cosas, sino por la prestación de un servicio regular que puede estar concesionado a particulares y no prestarse directamente por el Municipio, sujeto no a pago de derechos o de aprovechamientos, sino a precio de mercado, entonces allí estaremos viendo que el Municipio bien puede en una misma bolsa patrimonial está realizando actividades que no son objeto del impuesto, todas las de



servicio público y actividades que sí aparecen gravadas por la Ley del I.V.A., entonces, la gente hace el tercero, para el acreditamiento debes estar a lo dispuesto en el Artículo 4º, que habla del prorrateo, en qué medida será aplicable, a lo mejor no hay nada que aplicar del prorrateo, pero a lo mejor sí, y entonces, no está excluido del prorrateo el Municipio.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Con todas estas aclaraciones, señor secretario tome la votación. Señor ministro Díaz Romero tiene la palabra.

**SEÑOR MINISTRO DÍAZ ROMERO:** No cabe duda que es un asunto que trasciende efectivamente, al criterio que se establezca, obviamente, va a repercutir, no solamente en los municipios, sino en los organismos descentralizados y en todos los que señala el artículo 3º, pero por lo último que se ha discutido, donde ha tomado la palabra el señor ministro Cossío, la señora ministra Luna Ramos, el señor ministro Ortiz Mayagoitia, veo que hay un punto de contacto muy importante con el otro tipo de asuntos, fundamentalmente, en el tratamiento del no objeto, y no sé hasta qué punto consideren los señores ministros, si hay necesidad de incursionar en el otro campo para aclarar esta parte del no objeto, y del tratamiento que se le da con motivo del acreditamiento, ese es otro problema muy interesante. Gracias señor presidente.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Ministro Ortiz Mayagoitia.

**SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA:** Gracias señor presidente. Yo expresé que no quería contaminar los asuntos porque, independientemente de cuál sea la decisión que se tome en los asuntos subsecuentes, creo que el asunto es suficientemente sólido para obtener decisión, y me reservé mentalmente la posibilidad de que si lo decidido en los próximos asuntos reforzara el contenido de éste, pedir que se incluyera la argumentación correspondiente, porque esto en realidad desdibuja mucho el concepto de inequidad, pero para eso no coincide hasta ahora con la propuesta de la Comisión, yo creo que podemos votar estos dos y si del otro tema resulta una decisión que pueda incorporarse a los engroses, se hará la solicitud correspondiente.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Ministro Díaz Romero.

**SEÑOR MINISTRO DÍAZ ROMERO:** Y si no viene a reforzarlos sino a disminuirlo.

**SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA:** No disminuye, perdón, porque no se toca nada.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Votación señor secretario.

**SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS:** Sí señor presidente.

**SEÑOR MINISTRO AGUIRRE ANGUIANO:** Gracias señor presidente. Yo estoy de acuerdo con la integridad del proyecto, estoy de acuerdo con el tratamiento garantía de legalidad tributaria, estoy de acuerdo al tratamiento respecto a proporcionalidad, respecto a equidad, respecto a que no se trata de ley privativa y respecto a ciertas inoperancias; en conclusión, totalmente de acuerdo con el proyecto.

**SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ:** Estoy de acuerdo con el proyecto en todo, excepto en el tratamiento de proporcionalidad, me parece que desde el momento en que el Legislador no reconoció el carácter de las actividades mixtas afectó el principio constitucional de proporcionalidad, en tanto negó la posibilidad de utilizar un factor de prorratio desvinculando con ello el objeto del impuesto con la base y adicionalmente no comparto las argumentaciones que se dan en relación con el proceso legislativo, estoy de acuerdo con el resolutivo pero no con las consideraciones.

**SEÑORA MINISTRA LUNA RAMOS:** Totalmente de acuerdo con el proyecto.

**SEÑOR MINISTRO DÍAZ ROMERO:** Estoy de acuerdo con todos los temas tratados, excepto en lo que se refiere a equidad y proporcionalidad respecto de lo cual todavía me queda un resquicio de duda y por lealtad prefiero votar, en este aspecto, en contra.

**SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL:** En el mismo sentido que Don Juan Díaz Romero.

**SEÑOR MINISTRO GUDIÑO PELAYO:** Como votó la ministra Margarita Beatriz Luna Ramos.

**SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA:** En los mismos términos.

**SEÑOR MINISTRO VALLS HERNÁNDEZ:** Estoy de acuerdo con el proyecto.

**SEÑORA MINISTRA SÁNCHEZ CORDERO:** Estoy de acuerdo con el proyecto en los términos del ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano.

**SEÑOR MINISTRO SILVA MEZA:** Con el proyecto.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE AZUELA GÜITRÓN:** Con el proyecto en los términos de todos los ministros y ministras que votaron en ese sentido.

**SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS:** Señor ministro presidente, hay unanimidad de once votos en favor del proyecto, el señor ministro Cossío Díaz, el señor ministro Díaz Romero y el señor ministro Góngora Pimentel formularon salvedades en relación con algunas consideraciones del proyecto.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: EN CONSECUENCIA, QUEDA APROBADO EL PROYECTO.**

Y ya el engrose estará sujeto a que, como dijo el ministro Ortiz Mayagoitia podría después reforzarse en cuanto al análisis de algunos de los temas. Señor ministro José Ramón Cossío.

**SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ:** Gracias señor presidente. Si no entiendo mal e interpreto mal, el ministro Díaz Romero, el ministro

Góngora y su servidor nos manifestamos en contra del estudio de proporcionalidad no son salvedades si no es una votación...

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Proporcionalidad y equidad.

**SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ:** Me parecen que ellos dos proporcionalidad y equidad, yo proporcionalidad, señor presidente.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE: BIEN, CON ESAS ACLARACIONES QUE HACE EL SEÑOR MINISTRO COSSÍO, SE ESTIMA APROBADO EL PROYECTO.**

Y como en esto se agota una temática yo pediría al secretario que diera cuenta con el proyecto de la ministra Sánchez Cordero que es similar donde previsiblemente podamos repetir la votación.

Da cuenta señor secretario con el proyecto.

**SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS:  
Sí señor presidente.**

**AMPARO EN REVISIÓN NÚMERO 126/2006. PROMOVIDO POR EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN Y ENAJENACIÓN DE BIENES, CONTRA ACTOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN Y OTRAS AUTORIDADES, CONSISTENTES EN LA EXPEDICIÓN Y APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 3º DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, REFORMADO POR DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1º DE DICIEMBRE DE 2004.**

La ponencia es de la señora ministra Olga Sánchez Cordero de García Villegas y en ella se propone:

**PRIMERO. EN LA MATERIA DE LA REVISIÓN SE REVOCA LA SENTENCIA RECURRIDA.**

**SEGUNDO.- LA JUSTICIA DE LA UNIÓN NO AMPARA NI PROTEGE AL ORGANISMO PÚBLICO DESCENTRALIZADO DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL DENOMINADO SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN Y ENAJENACIÓN DE BIENES, EN CONTRA DEL ARTÍCULO 3º, PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, REFORMADOS POR DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL PRIMERO DE DICIEMBRE DE DOS MIL CUATRO.**

**NOTIFÍQUESE; “...”**

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Bien, como en este asunto se da identidad de problemas, incluso la ministra hizo uso de la palabra, ya refiriéndose a su propio proyecto. Me permito preguntar al Pleno ¿si se repite la votación del asunto anterior?

**(VOTACIÓN FAVORABLE)**

**BIEN, EN CONSECUENCIA, POR LA MISMA VOTACIÓN SE ESTIMA APROBADO EL PROYECTO.**

Tienen la palabra el señor ministro José Ramón Cossío y ministro Díaz Romero.

**SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ:** Para anunciar voto particular, señor ministro presidente.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Bien, el ministro Cossío, formula voto particular entorno al tema, ministro Díaz Romero igual, ministro Góngora igual, se les reserva su derecho.

Y decretamos un receso para después iniciar con otros dos proyectos, y con otra temática.

**(SE DECRETÓ UN RECESO A LAS 12:50 HRS.)**

**(SE REANUDÓ LA SESIÓN A LAS 13:15 HRS.)**

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Se levanta el receso.  
Señor secretario, continúa dando cuenta.

**SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS: Si señor, con mucho gusto.**

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

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

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

**SEGUNDO.- LA JUSTICIA DE LA UNIÓN AMPARA Y PROTEGE A OPERADORA VIPS, SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA DE CAPITAL VARIABLE, CONTRA EL ARTÍCULO 4º, FRACCIÓN II, INCISOS C) Y D), PUNTO 3, DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, REFORMADO EN EL DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL PRIMERO DE DICIEMBRE DE DOS MIL CUATRO, RESPECTO DE LA PORCIÓN NORMATIVA QUE SEÑALA: "...ACTIVIDADES QUE NO SEAN OBJETO DEL IMPUESTO QUE ESTABLECE ESTA LEY...", EN TÉRMINOS Y PARA LOS EFECTOS SEÑALADOS EN EL CONSIDERANDO SEXTO DE ESTA EJECUTORIA.**

**TERCERO.- CON LA SALVEDAD ANTERIOR, LA JUSTICIA DE LA UNIÓN NO AMPARA NI PROTEGE A OPERADORA VIPS, SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA DE CAPITAL VARIABLE, CONTRA EL ARTÍCULO 4º, FRACCIÓN II, INCISOS C) Y D), PUNTO 3 DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, REFORMADO EN EL DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL PRIMERO DE DICIEMBRE DE DOS MIL CUATRO, EN TÉRMINOS DEL ÚLTIMO CONSIDERANDO DE ESTA EJECUTORIA.**

**NOTIFÍQUESE; "..."**

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** A consideración del Pleno esta ponencia.

Tiene la palabra el señor ministro Ortiz Mayagoitia, ponente de este asunto.

**SEÑOR MINISTRO ORTIZ MAYAGOITIA:** Gracias señor presidente. Este es también un excelente trabajo de la Comisión encargada de presentarnos un proyecto para estos asuntos, en los que de acuerdo con sus propias deliberaciones, proponen que se declare la inconstitucionalidad de la porción normativa de el artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en lo que se refiere a la expresión: "...o actividades que no sean objeto del impuesto que establece la Ley..."

Se aduce por parte de los promoventes que es una expresión ambigua difícil de precisar su contenido y en esos términos se presenta el proyecto.

Quiero significar, igual que lo hizo el señor ministro Góngora Pimentel en el asunto listado bajo su ponencia, que no es mi criterio personal el que contiene el proyecto. Se han recibido ya dictámenes sobre el particular y yo me reservo concluir después de escuchar las opiniones de otros ministros sobre este tema particular, interesante del impuesto al valor agregado.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Bien, continúa el asunto a debate.

Tiene la palabra el señor ministro José Ramón Cossío Díaz.

**SEÑOR MINISTRO COSSÍO DÍAZ:** Gracias señor presidente. Yo quiero manifestar, en primer lugar, que en este asunto, por no estar impugnado el artículo 3 de la Ley del IVA como en el asunto anterior, tanto del Servicio de Administración y Enajenación de Bienes como del Ayuntamiento de Mérida, las consideraciones que manifesté no tienen aplicación y eso también para simplemente que quede claro que no hay una inconsistencia en mi votación. En segundo lugar, yo no comparto, por las razones que señalé en los dos asuntos anteriores, los elementos que se hacen sobre el proceso legislativo en este sentido. Sin embargo,



en este caso, compartiendo yo los resolutivos, me parece que hay algunas consideraciones en relación del impuesto al valor agregado que debiéramos revisar, puesto que se genera una regla general a partir de casos de excepción, pasando por alto la mecánica de dicho gravamen en los términos que en seguida planteo: “FINALIDAD EXTRAFISCAL. Se dice que el IVA persigue como meras finalidades extrafiscales, el recaer sobre el valor agregado, así como evitar el efecto acumulativo del gravamen.

Lo anterior no lo comparto, pues dicho gravamen desde su concepción, inclusive, desde su nombre, y en su mecánica, claramente se enfoca a pesar sobre el valor agregado. La conclusión contraria asentada en los proyectos, parte de circunstancias que no son las ordinarias en el impuesto, o que inclusive, implican deformaciones en su mecánica, como las exenciones, no estimándose conveniente generar una conclusión con base en supuestos que no son la regla general. Por el contrario, el impuesto al valor agregado, efectivamente pesa sobre el valor que se añade, lo cual no implica que no se cause, si no se agrega valor, pero sí puede apreciarse que en estos casos el impuesto a cargo sería cero, siendo éste el resultado de restar el impuesto acreditable al impuesto causado, salvo por las alteraciones que se desprenden de la tasa cero, o bien, de las exenciones.

De esta manera, considero que el hecho de que se enunciara que la implementación del IVA buscaba eliminar el efecto acumulativo o de causación, en cascada, característico del impuesto sobre ingresos mercantiles, al cual sustituyó, no convierte dicha finalidad en extrafiscal, pues es inherente a la mecánica de cualquier IVA correctamente diseñada, es decir, la eliminación de dicho efecto es parte de la estructura y mecánica ordinaria del impuesto.

Por las mismas razones, considero que los proyectos incurren en una imprecisión al señalar que es por esta supuesta finalidad extrafiscal que el gravamen corresponde a la tasa aplicada al precio del bien o del servicio. Dicha afirmación es cierta, pero pasa por alto que el resultado de la operación apuntada es únicamente el impuesto causado, pero no

es la cantidad que se paga al fisco federal, misma que corresponde al monto que resulta de restar a este concepto el impuesto acreditable.

De esta manera, el hecho de que únicamente se pague la diferencia entre causado y acreditable, pone de manifiesto que el tributo efectivamente está diseñado para pesar sobre la diferencia entre el precio de compra de los insumos o de la mercancía, por un lado, y el precio de venta del producto terminado, es decir, sobre el valor que se agregue en cada etapa del proceso de producción y distribución de bienes y servicios, tal y como se ha señalado.

Respecto al consumo intermedio, se señala que el IVA es un impuesto que grava el consumo, y se precisa que ello implica pesar sobre el consumo final y sobre el intermedio, tal y como se desprende del hecho consistente en que quien realiza actos o actividades exentos, se ve forzado a absorber el gravamen. No se comparte dicha aseveración en lo que concierne al denominado consumo intermedio.

En primer término, debe considerarse que, de nueva cuenta, la misma desprende una conclusión de una regla, que no es ordinaria en el impuesto, como lo es la exención. Así mismo, debe considerarse que se harían señalamientos generales de la mecánica o naturaleza del impuesto, con base en lo que acontece en las exenciones, es decir, en aquellos casos en los que no se cause el gravamen. De esta manera, se atiende a lo que sucede con quienes no pagan el impuesto para señalar las características de éste, lo cual no se estima acertado.

En segundo lugar, se estima inadecuado señalar que una persona que realiza un acto o actividad exentos, es un consumidor intermedio. La consideración apuntada, equivale a señalar que quien compra y vende terrenos cuya venta se encuentra exenta, los consume, lo cual es falso. Otro ejemplo que pone en entredicho la conclusión comentada es el siguiente: Un médico que compra vendas o materiales de curación pagando IVA al proveedor, estaría consumiéndolos al prestar sus servicios profesionales a sus pacientes, aplicándoles a éstos, y únicamente porque los servicios que presta se encuentran exentos.

Se estima que las razones que soportan la decisión legislativa de otorgar una exención, o en otros casos, la tasa cero, en el impuesto al valor agregado, atiende a razones específicas de índole social, económico o extrafiscal, pero dichas circunstancias no varían la mecánica o naturaleza del gravamen, ni soportan una regla general, en el sentido de que las exenciones conllevan una decisión legislativa de gravar el denominado consumo intermedio. En este sentido, debe precisarse que la cantidad que entera el causante, la diferencia entre el impuesto causado y el acreditable, no es parte de un consumo intermedio, más bien, coincide con el valor que agrega en la etapa correspondiente, y que el consumidor final, imposibilitado para acreditar, no porque realice operaciones exentas, sino porque realiza la acción del consumo, del bien o servicio, reciente el impacto que equivale a la suma de los valores que se van agregando en cada etapa.

En efecto, el consumidor final y la persona que realiza actos o actividades exentas del IVA, tiene en común la imposibilidad de acreditar el impuesto que le es trasladado, pero no es porque ambos lleven a cabo la acción del consumo del bien, uno final, y otro intermedio. Por el contrario, como se señalaba, el consumidor final lo absorbe, porque ya no lo incorpora en un proceso de producción y distribución de satisfactores, sino que directamente realiza el consumo. En cambio, la persona que realiza una actividad exenta, tiene ese tratamiento por alguna razón, económica, social o extrafiscal que el Legislador estimó válida para justificar dicho tratamiento.

Por todas estas razones, considero que deben suprimirse dichas consideraciones, apreciándose inclusive que la precisión relativa al objeto del IVA no es necesaria para la solución de la problemática planteada, en los presentes asuntos.

En este sentido, si por el contrario se considera que debe efectuarse una consideración en relación con el objeto de dicho tributo, considero que no puede sostenerse que el IVA grava un consumo intermedio, ni que la

intención de evitar el efecto acumulación en el impuesto o la de pesar sobre el valor agregado, sean simples fines extrafiscales.

En cuanto al efecto que tendrá la inclusión de las actividades no objeto en el cálculo del factor de prorrateo, los proyectos sometidos a nuestra consideración sostienen, que la inclusión de las actividades no objeto del IVA junto con las exentas y las gravadas para la determinación del porcentaje, que representan aquéllas por las que se cause el IVA a cualquier tasa, en relación con la totalidad de las actividades del contribuyente implica, que se establezca materialmente un tributo adicional con base en actividades que regula la norma.

Me parece que esta aseveración no es exacta, pues en la misma no se refleja la existencia de un nuevo gravamen y en todo caso su inclusión en el cálculo y factor de prorrateo, desvirtúa 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 desnaturaliza el IVA en lo general, ni lo convierte en una imposición distinta.

En tal virtud, sugiero la adecuación de dicha frase, a fin de que se considere que la media legislativa reclamada, provoca que se considere un concepto improcedente que desvirtúa la finalidad del factor de prorrateo, más no una contribución adicional o novedosa.

En los proyectos sometidos a nuestra consideración, se hace referencia finalmente al Amparo en Revisión 424/2006, resuelto por la Segunda Sala, como precedente aplicable para la solución del presente caso, al respecto, sin embargo, considero que también podría agregarse el Amparo en Revisión 652/2006, resuelto por la Primera Sala en sesión del 26 de abril del 2006, por unanimidad de cinco votos.

Con esas sugerencias, para evitar algunas consideraciones que a mi juicio pueden desnaturalizar el sentido del IVA yo estaría de acuerdo si es que el señor ministro ponente lo estimara conveniente.

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

Ministro Góngora Pimentel tiene la palabra.

**SEÑOR MINISTRO GÓNGORA PIMENTEL:** Gracias señor presidente, en este asunto, así como en los otros que se mencionan en el dictamen que repartí con anticipación a los señores ministros, también la materia del asunto, es determinar si el artículo 4, fracción II, incisos b) y c), punto tres de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es violatorio de la garantía de legalidad, proporcionalidad y equidad tributarias.

Por una parte, el proyecto dice que mediante la introducción del concepto consistente en las actividades no objeto, se introduce un elemento extraño y ajeno al hecho imponible, que rompe con el equilibrio que debe existir entre actividades gravadas y exentas, para efectos de calcular el promedio que sí resulta acreditable de entre esas actividades a las que pudieron ser destinados los bienes, incluidas las inversiones, servicios o uso o goce temporal de bienes adquiridos por el contribuyente.

Así también señala que las actividades no objeto, ese término es ambiguo e impreciso, toda vez que no se establece en el precepto reclamado, una noción de aquello que pueda definir su contenido y alcances.

Esa situación provoca, dice el proyecto, la actuación arbitraria de la autoridad para calificar qué debe considerarse como actos o actividades no objeto del impuesto al valor agregado y por vía de consecuencia qué debe incluirse o no en la determinación del factor de referencia.

El efecto del amparo es para que no se consideren las actividades no objeto, en la determinación del impuesto acreditable.

No se comparte el sentido del proyecto, puesto que la certidumbre del concepto “actividades no objeto” deriva de la misma certeza que genera la propia delimitación del impuesto al valor agregado; es decir, se trata 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 encuentren dentro de dicho supuesto, constituyen el contenido del concepto que se tilda de vago e impreciso.

Estimar lo contrario y pensar que la disposición debiera señalar qué actividades no son objeto del impuesto al valor agregado, implicaría que si el Legislador no considera una actividad como no objeto del impuesto, y sin embargo no se encuentra 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 efecto, conforme a lo anterior, 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; tercero, que dicha actividad tenga un valor cuantificable.

Ahora bien, no obstante lo anterior, se estima que sí existe una imprecisión y sí se genera inseguridad al contribuyente al no señalar la Ley qué debe entenderse como valor total de las actividades no gravadas, concepto que sí se encuentra determinado para las actividades exentas y para las actividades gravadas, respecto de las cuales existe determinada una base gravable del impuesto que revela el valor de la actividad.

En cuanto a la proporcionalidad, se considera que debe declararse inconstitucional la disposición reclamada, pues el hecho de que el precepto ordene considerar a las actividades no objeto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, dentro del cálculo de la proporción del impuesto acreditable, provoca que se establezca materialmente un tributo adicional, con base en actividades que no regula la norma y con ello que se restrinja indebidamente el factor de acreditamiento relativo.

El efecto se produce al comprender a las actividades “no objeto” dentro del cálculo de la proporción en estudio, porque basta la realización de ese tipo de actividades por parte del contribuyente, para que sean incluidas conjuntamente con la totalidad de actividades que sí deben ser

tomadas en consideración para efectos del cálculo referido, y tal inclusión provoque de manera indebida, por una parte, la ampliación del margen de actividades que participan en la determinación de la proporción; y por otra, la consecuente reducción en el porcentaje correspondiente al impuesto acreditado.

Además, se propone declarar la constitucionalidad de la disposición reclamada, en la medida en que no permite el acreditamiento total del I.V.A. que le fue trasladado al contribuyente, cuando realiza actividades exentas y gravadas. Lo anterior, en virtud de que el I.V.A. que le fue trasladado para realizar actividades exentas, no es acreditable; y en este sentido, solamente procede el acreditamiento en la proporción restante, es decir, la correspondiente a las actividades gravadas o sujetas a la tasa del cero por ciento.

No se comparte el razonamiento contenido en el punto primero, ya que las actividades “no objeto”, no constituyen un elemento ajeno a la determinación del monto acreditable del impuesto que le fue trasladado al contribuyente.

Efectivamente, si a un contribuyente que solamente desempeña actividades que no son objeto del impuesto al valor agregado, le es trasladado el IVA, con motivo de la adquisición de bienes o servicios que utiliza en la realización de dichas actividades, se encuentra imposibilitado para acreditar el monto de dicho impuesto por no ser causante del IVA, sino solamente sujeto incidido.

Ahora bien, tomando en cuenta lo anterior, sí resulta relevante y lógico que se tomen en consideración dichas actividades no objeto del IVA, cuando el contribuyente realiza operaciones mixtas, gravadas, sujetas a la tasa cero, exentas de actividades no objeto.

Puesto que en términos del razonamiento anterior debe establecerse por qué actividades se encuentra imposibilitado para acreditar el impuesto las exentas por no proceder el acreditamiento y las “no objeto”, por no ser causante del IVA.

Por otro lado, se comparte el razonamiento contenido en el punto segundo.

En cuanto a la equidad, el proyecto propone declarar constitucional el artículo impugnado y todo lo que dice el proyecto, en virtud de que tratándose de actos y actividades sujetos al régimen de exenciones del impuesto al valor agregado, ante la imposibilidad jurídica de acreditar el impuesto que le fue trasladado, el productor de bienes o el prestador de servicios, al no poder trasladarlo a su vez al consumidor final, no tiene derecho al acreditamiento del impuesto, sino que absorbe la carga tributaria para de esa manera lograr, con el fin extra fiscal del tributo, consistente en evitar el efecto acumulativo del gravamen, sin que ese trato diferente pueda considerarse contrario al principio de equidad tributaria, toda vez que no se encuentran en la misma situación jurídica los contribuyentes que realizan actividades gravadas, a las distintas tasas y a los que realizan actividades exentas. Con este razonamiento, sí estamos de acuerdo, señor presidente.

Yo quisiera pedir, puesto que me pareció muy interesante, que se nos repartiera el dictamen del señor ministro Cossío, para estudiarlo, no alcancé a comprender, a entender todos los conceptos que el señor ministro tiene en su dictamen, y como no lo repartió, si nos hiciera el favor de sacar copias para poder estudiarlo con tranquilidad, posiblemente podríamos comprender mejor los problemas que él plantea.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Advierto que él rápidamente atendió a su solicitud, y ya ordenó que se fueran a sacar las copias correspondientes y confío que en unos minutos tengamos las copias. Continúa el asunto a discusión.

Ministro Díaz Romero, tiene la palabra.

**SEÑOR MINISTRO DÍAZ ROMERO:** Gracias, señor presidente.



De la ponencia a mi cargo se repartió un dictamen también sobre estos asuntos; temo que es un poco largo, espero no cansarlos, trataré de leerlo de la forma más conveniente, evitando aquellas partes que son muy amplias.

Me ubico en este dictamen, en la hoja cuatro, donde después de transcribir el artículo 4º, que es el que se viene impugnando, se trata de profundizar un poco más en lo que corresponde, lo que constituye o qué debe entenderse por el acreditamiento fiscal.

El Diccionario de la Lengua Española, establece que el vocablo, "PAGO", empiezo por la palabra "PAGO", el concepto "PAGO" significa: "Entregar dinero en especie que se debe o bien, satisfacer o cumplir con lo que se debe", el artículo 2062, del Código Civil Federal, dice: "Que el pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido". De acuerdo con lo anterior, la palabra "PAGO", es sinónimo del cumplimiento de la prestación acordada o establecida, ya sea de dar, hacer o no hacer, siendo el modo normal de extinguir las obligaciones, por lo que debe prescindirse de la acepción coloquial de pago, entendida solo como la entrega de dinero en especie.

Se puede arribar a la convicción de que el pago de contribuciones, consiste en el cumplimiento a cargo del sujeto pasivo de las obligaciones sustantivas del tributo, a través de las formas y medios establecidos en la ley. Sin embargo, hay extinción de obligaciones accesorias o formales que no conllevan un pago en sentido estricto.

En esa tesitura es necesario identificar si la "Compensación" debe refutarse como pago, para lo cual es preciso tener en cuenta que esta figura, tiene su origen en el Derecho Común, --se transcribe un concepto sobre esta palabra-- la palabra "Compensación", según el citado Diccionario de la Real Academia, significa: "El modo de extinguir obligaciones vencidas, cumplidas en dinero o en cosas fungibles entre personas que son recíprocamente acreedoras y deudoras y consiste en dar por pagada la deuda de cada uno en cuantía, igual a la de su

crédito, que se da por cobrado en otro tanto”, --se transcriben varios artículos del Código Civil, y en la página ocho se hace la consideración que dicha institución de la “Compensación”, tiene su fundamento en la buena fe, pues “ningún acreedor debe pretender cobrar un crédito sin pagar, al mismo tiempo, la deuda que tiene con su deudor, a la vez se justifica como una garantía, lo que permite a ambos deudores-acreedores, precaverse contra la posible insolvencia del otro, al no pagar su propia deuda, sin hacer efectivo a su vez su crédito”. Asimismo, la compensación es útil, porque simplifica las operaciones económicas y evita desplazamientos de dinero en las relaciones recíprocas, además de que tiene como fin evitar procedimientos judiciales o que éstos sean largos, para obtener el pago de una determinada obligación, entonces la “Compensación” extingue las obligaciones y consecuentemente, se trata de una forma de pago en sentido amplio que en materia fiscal, constituye una prerrogativa u opción tendiente a facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los sujetos pasivos y que obedece a la intención del Legislador de simplificar los trámites administrativos, en la recaudación de los tributos.

Para corroborar que la “Compensación” en materia fiscal tiene una naturaleza optativa para el contribuyente, resulta de importancia transcribir el artículo 23 del Código Fiscal, del artículo transcrito, se desprende, por una parte: “Que los contribuyentes podrán optar por compensar las sumas que tengan a su favor, contra las que estén obligados a pagar, por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven en la misma contribución o cuando no deriven de la misma, podrán compensar, en los casos y cumpliendo los requisitos que la Secretaría de Hacienda establezca mediante reglas de carácter general y por otro lado, también se prevé la facultad de la autoridad hacendaria, de compensar de oficio los saldos a favor, siendo evidente la nota distintiva de esta prerrogativa o facultad, de ser optativa para el contribuyente con la autoridad, porque se les permite a su vez que puedan solicitar la devolución en substitución de la compensación; es decir, no se restringe la devolución de las cantidades obtenidas con un saldo a favor.

En ese contexto, la compensación en materia tributaria cobra relevancia para demostrar el pago o cumplimiento de las obligaciones fiscales sustantivas cuando la autoridad no manifiesta rechazo sobre la prerrogativa ejercitada, o bien, si se ejercita la facultad de oficio por aquélla, caso en el cual surtirá efectos desde el instante en que es notificado el contribuyente y éste no se inconforma contra la decisión de la autoridad.

En relación estrecha con esta figura de la compensación, en materia tributaria, existe el acreditamiento fiscal constituido como una especie de compensación pura o automática, porque a pesar de que existen deudores acreedores que extinguen sus respectivas obligaciones recíprocas, no se prevé un sistema optativo, pues únicamente pueden trasladar ordinariamente los contribuyentes, los saldos en favor contra el tributo u otro tributo, como otro instrumento de simplificación fiscal que asegura, por parte del Estado, la obtención inmediata del pago de contribuciones por una posible insolvencia económica del deudor.

El acreditamiento fiscal, en algunos sistemas tributarios, se traduce en una sencilla disminución de la cantidad a pagar, por concepto de otro tributo o del mismo tributo, pero lo cierto es que dicha figura jurídica en cada ordenamiento se prevé de forma distinta atendiendo a la naturaleza de la contribución y a los fines perseguidos con ella. Sobre esto se transcribe un concepto de acreditamiento fiscal de la Enciclopedia Jurídica.

Bajo esa óptica jurídica, la figura del acreditamiento es, en esencia, otra forma de pago fiscal en sentido amplio, pues reviste algunos matices de la compensación, pero guarda una clara distinción, porque ésta no constituye un sistema optativo para el contribuyente, como sucede en los impuestos al activo o al valor agregado. Además, ese acreditamiento, como forma de pago, tiene las siguientes características: Primero.- No forma parte de la mecánica propia de la contribución de que se trata.- Dos.- Se utiliza para disminuir el impuesto causado por la misma naturaleza de la contribución; es decir, se emplea para decidir el impuesto a cargo o el impuesto a favor; que es distinto del primero. En el

impuesto al valor agregado, el acreditamiento atiende a su naturaleza de tributo plurifásico, sin efecto de cascada, tal como se corrobora con la exposición de motivos de la Ley relativa que el presidente de la República presenta el treinta de noviembre de mil novecientos setenta y ocho. Tres.- Cuál es la naturaleza del impuesto al valor agregado. Debe decirse que el impuesto al valor agregado forma parte de un grupo de impuestos a las ventas que afectan al consumidor, porque grava el gasto que realiza éste. En consecuencia, dicho impuesto se causa sobre el aumento de valor que se da en las diferentes fases de producción y distribución de un bien o servicio; además de que el tributo se agrega al precio de venta y el vendedor o prestador de servicios, al enterarlo a las oficinas fiscales, descuentan el impuesto que pagaron por realizar las compras de los insumos con que produjeron o proporcionaron el bien o servicio.

Bajo esta óptica, el artículo 1º, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que: “El objeto del tributo son los actos o actividades de enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes y servicios; como puede advertirse, los sujetos pasivos del impuesto son las personas físicas o morales que en territorio nacional realicen los actos o actividades gravados en la ley relativa, por lo que ellos son los contribuyentes del tributo, al imponerles la carga tributaria del hecho imponible, con independencia de que realicen la figura de la traslación a otras personas.

En tal virtud el contribuyente del impuesto al valor agregado es la persona que realiza el hecho imponible o que se encuentra en la situación descrita en aquél, de ahí que el sujeto repercutido que es el que en definitiva soporta como consumidor final el pago de esa contribución, es ajeno a la relación jurídico-tributaria. No obstante lo expuesto, debe puntualizarse que el impuesto al valor agregado es un gravamen indirecto cuya nota distintiva es que puede ser trasladado por el contribuyente del impuesto a una tercera persona, siendo que la incidencia económica del tributo no recae en el sujeto pasivo, sino en el consumidor final, tal como lo propone el artículo 1º.

Lo anterior es revelador de que el impuesto al valor agregado reviste la naturaleza de indirecto, pues se traslada de una persona a otra en cada proceso de producción, así como en la comercialización de un producto o servicio hasta que llega al consumidor final, que es el que realmente lo paga o cubre, por lo que el referido traslado es el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a estos últimos, de un modo equivalente al impuesto que se genere por la actividad correspondiente; ¿entonces, la figura del acreditamiento en el impuesto al valor agregado, forma parte de la base del tributo como se afirma en los proyectos de la Comisión?, al señalarse: “con la inclusión de las actividades no objeto como se ha visto, ¿sí se incorporan nuevos elementos que modifican artificialmente la base del tributo?, los elementos esenciales de esta contribución así como su hecho imponible quedaron descritos perfectamente en el dictamen de la Cámara de Diputados, presentado el ocho de diciembre de mil novecientos setenta y ocho, leo la parte subrayada: el objeto de este impuesto es la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, la concesión del uso o goce temporal de los bienes tangibles y la importación de bienes y servicios...” en fin, lo que establece el artículo 1º. La base de este impuesto la constituye el valor total de los actos o actividades gravadas, incluyendo cualquier cantidad que se adicione por concepto de seguro, fletes, intereses y otros impuestos, en aquella época solamente se establecía una tasa del diez por ciento. Como puede apreciarse, se trata de un impuesto general al consumo, que se aplica en todas las etapas del proceso de producción y distribución de bienes y servicios; de esta manera, la base del impuesto al valor agregado la constituye el valor total de los actos o actividades gravadas, que es en realidad el precio en sí, como se robustece con los artículos 1º, 2º y 2º-A.

De acuerdo con lo expuesto, 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, pero para determinar el impuesto final a pagar o a favor, se disminuyen 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, que es una compensación en sentido amplio, esa postura se corrobora con lo dispuesto en los artículos 1º y 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En consecuencia, se estima incorrecta la afirmación que se hace en el sentido de que con la forma que estableció el Legislador, para realizar el acreditamiento, se altera o distorsiona la base del impuesto al valor agregado, porque esa figura compensatoria, no tiene ninguna relación con los elementos esenciales del tributo, ya que nace después de que se calcula el monto de la contribución que se denomina: impuesto causal. Ahora, la exclusión de las actividades por actos no objeto para determinar la proporción del monto acreditable, resulta o no inconstitucional. Cabe recordar que la problemática se presenta en la hipótesis de que no es posible identificar, si la utilización de los bienes o los servicios se destinó para actividades gravadas o no, esto es, no se conoce si esa utilización encuadra en las actividades gravadas o no gravadas; también, debe destacarse que el acreditamiento únicamente se permite respecto de las actividades gravadas, por eso es básico que la proporción acreditable, se obtenga de la suma del valor del total de las actividades que realiza el contribuyente, sean o no objeto del tributo, porque de lo contrario, acreditaría un monto que es superior al real, al no incluirse las actividades “no objeto”. Las actividades objeto y las “no objeto”, constituyen el total de las actividades que realiza el sujeto en el proceso de producción o distribución, entonces, si se desconoce si la utilización de bienes o servicios, se destinó para la realización de actividades gravadas o no, lo lógico es que tome en cuenta ambos rubros, ya que de no ser así, no tendría la calidad de proporción acreditada, de pensarse lo contrario, además de ser desproporcional, que el monto acreditable sería total, aunque se desconociera el empleo de los bienes, o servicios en la realización de actividades gravadas o no, porque no debe perderse de vista que dichas actividades, no objeto, no es un elemento ajeno en el acreditamiento, ya que no atiende a la naturaleza de la misma proporción acreditable, pues entonces, cómo se podría obtener una proporción. Por estos motivos, no se comparte el sentido del proyecto, ya que la norma reclamada, no viola el principio de

proporcionalidad tributaria, habida cuenta que la inclusión de actividades “no objeto” resulta una cuestión normal, ordinaria y coherente para obtener una verdadera proporción acreditable, porque se insiste, la figura del acreditamiento, nada tiene que ver con los elementos esenciales de la contribución, pero sí con su naturaleza jurídica de impuestos plurifácicos sin efectos cascada. Además, el concepto de actividad “no objeto”, no es ambiguo como se precisa en el proyecto, y a lo que ya también se hizo referencia en el dictamen del señor ministro Góngora, porque basta aplicar el método de exclusión, es decir, si la Ley del Impuesto al Valor Agregado, define las actividades o actos objeto del tributo, y aquellos que son exentas en los artículos 9, 15, 20 y 25, que también quedan incluidas en las actividades objeto, pues a pesar de haberse realizado el hecho imponible, no se cubre el tributo, todas relacionadas con la cadena productiva de que se trate, es fácil apreciar que por exclusión, las demás actividades que desarrolla el contribuyente, vinculadas con las bases de producción o de comercialización, constituyen las que no se identifican con el objeto del tributo descrito por el legislador. Muchas gracias señor presidente.

**SEÑOR MINISTRO PRESIDENTE:** Pienso que teniendo dos minutos escasamente para continuar la sesión, y habiéndonos dado esta muy interesante explicación, muy pedagógica el señor ministro Díaz Romero, sobre el impuesto al valor agregado, las actividades que están sujetas al mismo, las actividades que no están sujetas al mismo, el acreditamiento, etc., pues tenemos material suficiente para reflexionar sobre ello, sobre lo dicho por el ministro Cossío, por el ministro Góngora, y por ello, me permito citar a la sesión que tendrá lugar el próximo jueves, a las once en punto, y esta sesión, se levanta.

**(SE LEVANTÓ LA SESIÓN A LAS 14:00 HORAS).**