

**AMPARO EN REVISIÓN 403/2011.
QUEJOSA: *****.**

**MINISTRO PONENTE: JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ.
SECRETARIOS: JUAN CARLOS ROA JACOBO.**

México, Distrito Federal. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la sesión correspondiente al día **primero de junio de dos mil once** emite la siguiente:

S E N T E N C I A

mediante la que se resuelven los autos relativos al amparo en revisión 403/2011, interpuesto por el representante legal de *****, en contra de la sentencia dictada por la Juez Segundo de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal en el juicio de amparo J.A. 230/2010.

I. ANTECEDENTES

De la revisión efectuada a las constancias de autos, destacan los siguientes hechos.

1. *****, tiene como objeto social, entre otros, la realización del comercio en general, incluyendo la adquisición, compraventa, importación, exportación, almacenamiento, distribución, consignación, comisión y mediación mercantil de toda clase de mercancías, productos y servicios. Asimismo, según el objeto social de la quejosa, ésta puede celebrar toda clase de operaciones de crédito, otorgando líneas de crédito a sus clientes a fin de que los mismos puedan cubrir las contraprestaciones respectivas en pagos o a plazos.

2. Según se precisa en la demanda de garantías, la quejosa realizó hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil nueve, actividades gravadas conforme lo dispuesto por el artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, respecto de las cuales fueron pactadas contraprestaciones que serían cubiertas por sus clientes en plazos que se cubrirían inclusive en el año dos mil diez.

3. El siete de diciembre de dos mil nueve, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de las Leyes del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto a los Depósitos en Efectivo y del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y del Decreto por el que se establecen las obligaciones que podrán denominarse en Unidades de Inversión; y reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado el 1 de abril de 1995”, en el que, entre otras cuestiones, se previó el aumento de la tasa del impuesto al valor agregado.

4. Durante el mes de enero de dos mil diez, la quejosa recibió pagos contraprestaciones parciales por operaciones celebradas durante dos mil nueve, siendo el caso que, por aquéllos recibidos con posterioridad al diez de enero de dos mil diez, trasladó el impuesto al valor agregado a la tasa del dieciséis por ciento, de conformidad con las disposiciones transitorias del decreto aludido.

5. El diecisiete de febrero de dos mil diez, la sociedad mercantil quejosa efectuó el pago del impuesto al valor agregado correspondiente al mes de enero de dos mil diez, entero este con el cual acudió al juicio de garantías.

II. TRÁMITE

1. Demanda de amparo. *****, en su carácter de representante legal de *****, presentó un escrito ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, el diez de marzo de dos mil diez, mediante el cual solicitó el amparo y protección de la Justicia Federal en contra de las autoridades y por los actos que a continuación se precisan:

AUTORIDADES RESPONSABLES:

1. Congreso de la Unión, integrado por la Cámara de Diputados y la Cámara de Senadores;
2. Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos;
3. Secretario de Gobernación;
4. Director General del Diario Oficial de la Federación.

ACTOS RECLAMADOS:

En el ámbito de sus respectivas competencias, se reclamó la discusión, aprobación, promulgación, expedición, refrendo y publicación, del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de las Leyes del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto a los Depósitos en Efectivo y del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y del Decreto por el que se establecen las obligaciones que podrán denominarse en Unidades de Inversión; y reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado el 1 de abril de 1995”, mismo que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el siete de diciembre de dos mil nueve. Específicamente, reclamó lo dispuesto en el artículo Séptimo del decreto de referencia, en relación con el artículo 1o., segundo párrafo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como el artículo Octavo, fracción III, de dicho decreto, relativo a disposiciones transitorias en materia de impuesto al valor agregado.

La quejosa señaló como garantías violadas en su perjuicio, las contenidas en los artículos 14, 16, 31, fracción IV, 71 y 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, narró los antecedentes de los actos reclamados y expresó los conceptos de violación que estimó pertinentes¹.

2. Resolución del juicio de amparo. Por razón de turno tocó conocer de la demanda de amparo a la Juez Segundo de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal quien, mediante proveído del once de marzo de dos mil diez, admitió a trámite la demanda, registrándola con el número 230/2010².

Seguidos los trámites procesales correspondientes, la Juez de Distrito celebró la audiencia constitucional, lo cual tuvo verificativo el once de agosto de dos mil diez y dictó sentencia que se terminó de engrosar el diez de noviembre siguiente, en el sentido de sobreseer en el juicio —pronunciamiento este que la Juez de Distrito emite por el artículo Octavo, fracción III, del decreto reclamado—, al actualizarse la causal de improcedencia prevista en la fracción XVIII del artículo 73 de la Ley de Amparo, en relación con el diverso 80 del mismo ordenamiento, dado que no podrían concretarse los efectos del amparo, pues su concesión no podría consistir en no pagar el tributo, o bien que se permita continuar aplicando la tasa vigente para el ejercicio fiscal de dos mil nueve. Asimismo, negó el amparo por lo que hace al artículo Séptimo del decreto reclamado, mismo que se relaciona con el aumento de la tasa del impuesto al valor agregado prevista en el artículo 1o. de la ley de la materia³.

¹ Lo cual se desprende de las constancias que obran de la foja 16 a la 60 del cuaderno de amparo.

² Dicho auto se aprecia en las fojas 112 y 113 del expediente del juicio de amparo 230/2010.

³ Dicha sentencia se puede observar de la foja 466 a la 521 del cuaderno de amparo.

3. Interposición del recurso de revisión. Inconforme con la anterior resolución, mediante escrito presentado el uno de diciembre de dos mil diez, *********, en su carácter de autorizado de la parte quejosa, interpuso recurso de revisión, siendo que, mediante acuerdo del día dos del mismo mes y año, la Juez de Distrito le dio trámite y ordenó la remisión de los autos al Tribunal Colegiado en turno para su substanciación.

4. Trámite y resolución de los recursos de revisión principal y adhesiva ante el Tribunal Colegiado, De dicho recurso correspondió conocer al Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, siendo que, mediante acuerdo del trece de diciembre de dos mil diez, su Presidente lo admitió, ordenando formar y registrar el expediente con el número R.A. 443/2010⁴.

El veintiuno de diciembre de dos mil diez, el delegado de las autoridades responsables, Presidente de la República y Secretario de Hacienda y Crédito Público, presentó escrito de revisión adhesiva ante el Tribunal Colegiado de referencia, mismo que fue admitido a trámite mediante acuerdo del cinco de enero de dos mil once.

Por resolución del día catorce de abril de dos mil once, dicho Tribunal Colegiado resolvió modificar la sentencia recurrida; no sobreseer en el juicio por lo que hace al acto reclamado consistente en el artículo Octavo, fracción III, del decreto reclamado; negar el amparo a la sociedad quejosa en relación con el artículo 1o., párrafo segundo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con base en la jurisprudencia emitida por esta Suprema Corte; declarar sin materia el recurso de revisión adhesiva; y remitir el asunto a este Alto Tribunal en

⁴ El acuerdo de referencia se encuentra en las fojas 43 y 44 del toca del Tribunal Colegiado.

torno al tema de constitucionalidad relativo al artículo Octavo, fracción III, del decreto tachado de inconstitucional⁵.

5. Trámite del amparo en revisión ante este Alto Tribunal.

Por auto del cuatro de mayo de dos mil once, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que ésta asumió su competencia originaria para conocer del recurso de revisión hecho valer por la quejosa, lo registró con el número 403/2011 y ordenó la notificación correspondiente a las autoridades responsables y al Procurador General de la República para los efectos legales conducentes. Finalmente, se ordenó turnar el asunto al Ministro José Ramón Cossío Díaz, para la elaboración del proyecto de resolución respectivo⁶.

El nueve de mayo del presente año, mediante oficio SSGA-XI-19455/2011, fue notificado el acuerdo anterior al Procurador General de la República, por conducto del Agente del Ministerio Público Federal de la adscripción, anexando copia del recurso de revisión.

Posteriormente, visto el dictamen formulado por el Ponente, el Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación envió para su resolución el presente asunto a la Primera Sala, cuyo Presidente lo radicó, devolviéndose los autos a la ponencia del Ministro mencionado, donde inicialmente fueron turnados.

III. COMPETENCIA

Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del presente recurso de revisión, en

⁵ Dicha resolución se aprecia de la foja 132 a la 143 del cuaderno correspondiente al amparo en revisión administrativo 443/2010.

⁶ El acuerdo mencionado se puede apreciar en las fojas 38 y 39 del tomo de revisión que se resuelve.

términos de lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 84, fracción I, inciso a), de la Ley de Amparo; 21, fracción XI, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; 47, en relación con los artículos 14 a 17, todos ellos del Reglamento Interior de la Suprema Corte de Justicia de la Nación publicado en el Diario Oficial de la Federación el día primero de abril de dos mil ocho; y conforme a lo previsto en el Punto Cuarto, en relación con el Tercero, fracción II, del Acuerdo General Plenario 5/2001, emitido el veintiuno de junio del año dos mil uno y publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintinueve del mismo mes y año.

Cabe señalar que en el caso no se justifica la competencia del Tribunal Pleno para conocer del presente asunto, en términos del punto Tercero, fracción III, del Acuerdo General Plenario 5/2001, en virtud de que la resolución del mismo no implica la fijación de un criterio de importancia o trascendencia para el orden jurídico nacional ni reviste un interés excepcional.

IV. PROCEDENCIA

El presente recurso de revisión resulta procedente, en virtud de que el mismo se interpuso en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito en la audiencia constitucional de un juicio de amparo en el que se cuestionó la constitucionalidad de un ordenamiento federal, como lo es la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Conviene mencionar que no será necesario analizar la oportunidad con la que fue interpuesto el recurso de revisión de la quejosa, habida cuenta que el Tribunal Colegiado que conoció del

asunto examinó dicha cuestión, concluyendo que fue presentado en los términos legalmente establecidos.

V. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1. Problemática jurídica a resolver. En la solución del presente caso, debe tomarse en cuenta que la A quo resolvió sobreseer en el juicio por lo que respecta al artículo Octavo, fracción III, del decreto reclamado, relativo a disposiciones transitorias en materia de impuesto al valor agregado, y negar el amparo en lo que se refiere al planteamiento de inconstitucionalidad del artículo Séptimo del aludido decreto, en relación con el numeral 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Asimismo, debe considerarse que el Tribunal Colegiado resolvió modificar la sentencia recurrida; no sobreseer en el juicio por lo que hace al acto reclamado consistente en el artículo Octavo, fracción III, del decreto reclamado; negar el amparo a la sociedad quejosa en relación con el artículo 1o., párrafo segundo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con base en la jurisprudencia emitida por esta Suprema Corte; declarar sin materia el recurso de revisión adhesiva; y remitir el asunto a este Alto Tribunal en torno al tema de constitucionalidad relativo al artículo Octavo, fracción III, del decreto tachado de inconstitucional.

Por lo tanto, corresponde a esta Sala estudiar los conceptos de violación en los cuales se argumenta la inconstitucionalidad del artículo Octavo, fracción III, del decreto reclamado, por la supuesta violación a las garantías de irretroactividad de la ley, seguridad jurídica y equidad tributaria, a fin de dilucidar si es procedente otorgar o negar

la protección constitucional a la empresa quejosa, únicamente en relación con el aludido numeral por el cual se reservó jurisdicción.

Para mayor claridad, a continuación se transcribe el contenido del precepto reclamado.

“ARTÍCULO OCTAVO. En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Séptimo de este Decreto, se estará a lo siguiente:

[...]

III. Tratándose de la enajenación de bienes, de la prestación de servicios o del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, que se hayan celebrado con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del presente Decreto, las contraprestaciones correspondientes que se cobren con posterioridad a la fecha mencionada, estarán afectas al pago del impuesto al valor agregado de conformidad con las disposiciones vigentes en el momento de su cobro.

No obstante lo señalado en el párrafo anterior, los contribuyentes podrán acogerse a lo siguiente:

a. Tratándose de la enajenación de bienes y de la prestación de servicios que con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del presente Decreto hayan estado afectas a una tasa del impuesto al valor agregado menor a la que deban aplicar con posterioridad a la fecha mencionada, se podrá calcular el impuesto al valor agregado aplicando la tasa que corresponda conforme a las disposiciones vigentes con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del presente Decreto, siempre que los bienes o los servicios se hayan entregado o proporcionado antes de la fecha mencionada y el pago de las contraprestaciones respectivas se realice dentro de los diez días naturales inmediatos posteriores a dicha fecha.

[...]”.

2. Cuestiones necesarias para resolver el asunto. A continuación se sintetizan los argumentos que serán estudiados en esta instancia.

2.1. Conceptos de violación. En relación con la demanda de garantías, toda vez que el Tribunal Colegiado reservó jurisdicción a este Alto Tribunal únicamente por lo que hace al artículo Octavo, fracción III, del decreto reclamado, únicamente deben tomarse en cuenta los planteamientos formulados por la parte quejosa a través de los conceptos de violación primero, segundo y tercero que hizo valer, mismos que a continuación se sintetizan.

2.1.1. En el **primer concepto de violación**, la sociedad quejosa argumenta la violación del artículo Octavo, fracción III, de las Disposiciones Transitorias del decreto reclamado, a la garantía de ***irretroactividad de la ley*** prevista en el artículo 14 constitucional.

Advierte que del numeral reclamado se desprende que, tratándose de la enajenación de bienes, prestación de servicios u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes que se hayan celebrado antes de la entrada en vigor del decreto, las contraprestaciones que se cobren con posterioridad estarán afectas al pago del impuesto de conformidad con las disposiciones vigentes al momento de su cobro. Asimismo, observa que se podrá utilizar la tasa que corresponda conforme a las disposiciones vigentes con anterioridad a la entrada en vigor de dicho decreto, siempre que los bienes o servicios se hayan entregado o proporcionado antes de la fecha mencionada y el pago de las contraprestaciones respectivas se realice dentro de los diez días naturales inmediatos posteriores a la fecha de inicio de vigencia.

Sostiene que el legislador pasó por alto que los hechos generadores del gravamen fueron realizados con anterioridad al primero de enero de dos mil diez, es decir, que el impuesto fue

causado con anterioridad a la entrada en vigor de la reforma a través de la cual se aumentó la tasa del impuesto.

Por ende —señala la impetrante de garantías— dicho numeral desconoce que los contribuyentes ya habían causado el impuesto al valor agregado por las actividades que llevaron a cabo en dos mil nueve a una tasa del quince por ciento, y que si bien es posible que en algunos casos no se haya efectuado el cobro y pago del gravamen, ello sólo es una consecuencia del sistema de flujo que rige la Ley de la materia.

Posteriormente, la quejosa menciona que la doctrina ha establecido diversas teorías en relación con la garantía de irretroactividad de la ley, a saber, la de los derechos adquiridos y la de los componentes de la norma.

Una vez concluido el análisis que efectúa en torno a dichas teorías, la quejosa expone la violación de la garantía de irretroactividad de la ley por parte del numeral reclamado, bajo la teoría de los derechos adquiridos acreditando el derecho subjetivo que habría adquirido, en relación con la causación del impuesto al valor agregado derivado de la enajenación de bienes y prestación de servicios en parcialidades, conforme a la legislación vigente hasta dos mil nueve.

Advierte que aquellos contribuyentes que realizaron actos o actividades gravadas para efectos del impuesto al valor agregado hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil nueve, causaban el impuesto aplicando la tasa del quince por ciento, con independencia de la fecha en que recibieran la contraprestación correspondiente y, por ende, que el entero del impuesto se efectuara con posterioridad.

Sostiene que en el momento en que se efectuó el acto o actividad objeto de la Ley (la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, etcétera) el impuesto al valor agregado se entendería causado, quedando pendiente únicamente la obligación de pago del mismo, una vez recibidas las contraprestaciones respectivas, puesto que, de conformidad con el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se causan conforme a las situaciones jurídicas o de hecho que se realizan.

De tal forma, sostiene que no puede desconocerse que la causación del impuesto por la realización de las actividades gravadas a la tasa del quince por ciento es un derecho adquirido por la quejosa desde el momento en que efectuó dicho acto y no una mera expectativa del mismo. Asimismo, señala que el único elemento incierto es la fecha en que el impuesto sería enterado, lo cual depende del momento en que el contribuyente reciba la contraprestación pactada en términos de lo dispuesto por el artículo 1o.-B de la Ley del Impuesto al Valor Agregado o en el momento en que fueran siendo exigibles las parcialidades correspondientes, lo cual no implica que se trata de una mera expectativa de derecho, pues la realidad es que la quejosa conoce que el impuesto ya se causó y que, por ende, se debe pagar a la tasa del quince por ciento.

Posteriormente, la quejosa argumenta la violación del principio de irretroactividad de la ley, bajo la teoría de los componentes de la norma, y sostiene que el numeral 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil nueve, en la parte relativa a la tasa para el cálculo del gravamen, cuenta con un supuesto normativo —la realización de actos o actividades gravadas para efectos de la ley— y una consecuencia de derecho —la aplicación de la tasa prevista en la disposición vigente en el momento

en que se realizó el supuesto normativo, a fin de enterar el gravamen a partir del momento en que efectivamente sea recibida la contraprestación—, sin que sea óbice que la contraprestación hubiese sido pactada en parcialidades.

Señala que este Alto Tribunal ha sostenido que, en la teoría de los componentes de la norma, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo y, en ese sentido, advierte que el supuesto y consecuencia en la enajenación o prestación de servicios en parcialidades se produjeron durante la vigencia de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en dos mil nueve, quedando pendiente únicamente el momento de su entero en relación con las contraprestaciones pactadas en dicha enajenación o prestación de servicios.

Afirma que las disposiciones vigentes a partir de dos mil diez, no pueden pretender alterar la consecuencia jurídica de la norma, pues lo cierto es que la misma se actualizó desde el momento mismo de la realización del acto o actividad gravada y sólo se encuentra supeditada al momento en que efectivamente se considere recibida la contraprestación para el entero del impuesto en el caso de parcialidades.

2.1.2. En el **segundo concepto de violación**, la quejosa hace valer la violación del artículo Octavo, fracción III, del decreto reclamado, a la garantía de **seguridad jurídica** prevista en el artículo 16 de la Constitución Federal, toda vez que —tal y como habría señalado en su primer concepto de violación— se pretenden aplicar disposiciones de manera retroactiva en perjuicio de los contribuyentes, como lo es el cambio de la tasa para el cálculo del impuesto, aun y

cuando los actos que dieron lugar a la causación del gravamen se efectuaron antes del primero de enero de dos mil diez, y con independencia de que la aplicación de la tasa correspondiente quede condicionada al pago que efectúe un tercero por concepto de contraprestaciones, todo lo cual varía un elemento esencial del tributo como lo es la tasa del impuesto.

Sostiene que se ubica en un estado absoluto de indefensión en virtud de la variación y aplicación de tasas diversas del impuesto, pues resulta inadmisibile que se obligue a efectuar el cálculo del impuesto a una tasa del quince o del dieciséis por ciento, supeditando dicho cálculo al momento en que un tercero efectúe el pago de la contraprestación respectiva.

Aunado a lo anterior, señala que el numeral reclamado, en relación con lo dispuesto por el artículo 32, fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, violenta la garantía de seguridad jurídica al generar en los contribuyentes un estado de indefensión e incertidumbre jurídica frente a la ley, en virtud de que, sin razón o justificación alguna, la ley obliga a la modificación de una relación jurídica previa y legalmente constituida al amparo de una normatividad vigente al momento de su constitución.

Señala que lo dispuesto por el artículo 32, fracción III, implica que si la enajenación tuvo lugar antes del primero de enero de dos mil diez y la misma fue pactada en parcialidades, en los comprobantes que amparan el pago de las parcialidades se debe mencionar la tasa aplicable, que en el caso —según la quejosa— debiera ser la del quince por ciento, por la tasa vigente al momento en que se causó el impuesto; situación que se vulnera en razón de lo preceptuado por el artículo Octavo reclamado.

En esa medida, sostiene que el artículo reclamado genera una variación y aplicación arbitraria y sin sentido de tasas diversas del impuesto al valor agregado a una relación jurídica estable y creada conforme a derecho, llegando al absurdo de permitir que una contraprestación que tuviere que ser cubierta mediante el pago de doce parcialidades se efectuaran, por ejemplo, seis de ellas a la tasa del quince por ciento y las seis restantes a la tasa del dieciséis por ciento, es decir, el hecho de haber pactado el pago de la contraprestación en parcialidades, considerando para ello la tasa vigente al momento de la realización del acto gravable.

2.1.3. Por conducto del **tercer concepto de violación**, la quejosa argumenta la supuesta violación del artículo Octavo, fracción III, del decreto reclamado, a la garantía de **equidad tributaria** prevista en el artículo 31, fracción IV, constitucional.

Señala que el numeral combatido otorga un trato desigual a contribuyentes que se encuentran en las mismas condiciones, a saber, aquellos que cobren las contraprestaciones respectivas dentro de los diez días siguientes a la entrada en vigor del decreto que reformó la ley y quienes reciban la contraprestación fuera de dicho plazo.

Sostiene que se violenta el principio de equidad tributaria puesto que no existe razón objetiva que justifique dicho trato, pues se desconoce que aun y cuando dos tipos de contribuyentes realizaron enajenaciones o prestación de servicios con anterioridad al primero de enero de dos mil diez, respecto de las cuales obtendrán las contraprestaciones respectivas una vez entrado en vigor el derecho reclamado, a algunos de ellos se les permitirá aplicar la tasa vigente en dos mil nueve, por el simple hecho de que perciban la contraprestación dentro de los diez días siguientes a la entrada en

vigor del decreto tachado de inconstitucional; mientras que a los contribuyentes que perciban la contraprestación respectiva con posterioridad a ese plazo, se les obliga a aplicar la tasa vigente para el ejercicio de dos mil diez.

Que la inequidad de la norma resulta aún más evidente si se toma en consideración que el trato diferenciado entre los contribuyentes tiene lugar dependiendo del momento en que el deudor le pague al contribuyente la contraprestación relacionada con la enajenación o prestación de servicios que tuvo lugar hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil nueve.

2.2. Sentencia recurrida. En relación con los planteamientos de la quejosa, la Juez de Distrito formuló la respuesta que a continuación se sintetiza.

Inicialmente, la A quo precisó cuáles son los actos reclamados en el presente asunto y tuvo como tales la discusión, aprobación, votación, expedición, promulgación, refrendo y publicación del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de las Leyes del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto a los Depósitos en Efectivo y del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y del Decreto por el que se establecen las obligaciones que podrán denominarse en Unidades de Inversión; y reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado el 1 de abril de 1995”, en particular en lo que se refiere a la reforma del artículo 1o., segundo párrafo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como al artículo Octavo, fracción III, de dicho decreto, relativo a disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Posteriormente, en cuanto a la certeza de los actos

reclamados, el Juez de Distrito señaló que sí resultaban ciertos los actos atribuidos a las autoridades señaladas como responsables.

La juzgadora de amparo advirtió que en el asunto se actualizaba la causal de improcedencia prevista en el artículo 73, fracción XVIII, en relación con el diverso 80, ambos de la Ley de Amparo, respecto del artículo Octavo, fracción III, del decreto reclamado, toda vez que no se podrían concretar los efectos de un posible amparo otorgado.

Posteriormente, señaló que eran infundadas las causales de improcedencia hechas valer por las autoridades responsables, Presidente de la República y Cámara de Senadores, en torno al acto reclamado consistente en el artículo 1o., segundo párrafo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente para el ejercicio fiscal de dos mil diez, razón por la que procedió al estudio de fondo relativo al tema de constitucionalidad del aludido precepto, declarando infundado el cuarto concepto de violación hecho valer por la quejosa —la supuesta violación a los artículos 71 y 72 de la Constitución Federal, en relación con el procedimiento legislativo a través del cual se reformó el numeral combatido—, e inoperante el quinto concepto de violación esgrimido en la demanda de garantías —la aducida violación al principio de legalidad tributaria en razón de la supuesta inconstitucionalidad del procedimiento legislativo que dio origen a la reforma del artículo tachado de inconstitucional—.

2.3. Agravios. Los razonamientos de la recurrente encaminados a combatir el sobreseimiento decretado —y que, por ende, como se anticipaba, no serán motivo de estudio en el presente caso—, así como los que se dirigen a atacar la negativa del amparo, son los que se mencionan a continuación.

2.3.1. En su primer agravio, la recurrente combate el sobreseimiento decretado en el juicio en torno al acto reclamado consistente en el artículo Octavo, fracción III, del decreto reclamado y alegó que la sentencia del A quo es ilegal, en la medida en que, de forma incorrecta, habría resuelto que se actualizaba la causal de improcedencia prevista en la fracción XVIII del artículo 73 de la Ley de Amparo, en relación con el numeral 80 del mismo ordenamiento.

2.3.2. En el segundo agravio, la sociedad recurrente combatió la negativa del amparo por lo que respecta al tema de constitucionalidad del artículo Séptimo del decreto reclamado, en relación con la reforma al numeral 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por la supuesta violación al proceso legislativo establecido en los artículos 71 y 72 de la Constitución Federal⁷. Cabe precisar que, a través de este mismo agravio, la parte quejosa también combate la negativa del amparo en lo que se refiere a la violación a la garantía de legalidad, contemplada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, misma que había hecho depender de la aducida violación al proceso legislativo.

2.4. Recurso de revisión adhesiva. Dada la respuesta del Tribunal Colegiado, resulta innecesario realizar la síntesis de los argumentos hechos valer en la adhesión al recurso de revisión principal.

2.5. Sentencia del Tribunal Colegiado. Finalmente, el Tribunal Colegiado resolvió lo que a continuación sintetiza:

2.5.1. En primer lugar, el órgano colegiado declaró inoperante el agravio segundo, relativo al tema de constitucionalidad del artículo 1o.,

⁷ Lo cual no amerita mayor síntesis, toda vez que el Tribunal Colegiado —tal y como se precisó con antelación— analizaría dicho tema con base en la jurisprudencia de este Alto Tribunal, negando la protección constitucional en ese aspecto.

párrafo segundo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, toda vez que, sobre dicho aspecto, este Alto Tribunal ya ha emitido jurisprudencia que resuelve el tema de mérito, en relación con la constitucionalidad del proceso legislativo bajo el cual se reformó el ordenamiento mencionado. Cabe precisar que el Tribunal Colegiado refirió la calificación de inoperancia a la totalidad del agravio segundo, en el cual también se planteaba la violación al artículo 31, fracción IV, constitucional, misma que se hacía depender de la supuesta violación a los artículos 71 y 72 constitucionales.

2.5.2. Posteriormente, declaró fundado el agravio primero hecho valer en el recurso de revisión principal, mismo que consistió en combatir el sobreseimiento decretado en relación con el artículo Octavo, fracción III, del decreto reclamado, razón por la que, en ese aspecto, revocó la sentencia de la Juez de Distrito y al advertir que no existe jurisprudencia emitida por esta Suprema Corte en torno al tema de constitucionalidad planteado, se declaró incompetente para conocer del aludido aspecto y ordenó la remisión de los autos a este Alto Tribunal.

3. Estudio de fondo. A continuación, esta sala se avoca al estudio de los argumentos hechos valer a través del primer, segundo y tercer conceptos de violación hechos valer por la impetrante de garantías, a través de los cuales establece la supuesta transgresión a los principios de irretroactividad de la ley, seguridad jurídica y equidad tributaria por parte del artículo Octavo, fracción III, del decreto tachado de inconstitucional.

3.1. En el inciso 2.1.1. de esta ejecutoria, se sintetizó el planteamiento a través del cual la parte quejosa, en esencia, sostiene que la fracción III del artículo Octavo del decreto tildado de

inconstitucional, transgrede la garantía de irretroactividad de la ley que prevé el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al tener que aplicarse una tasa diversa a la que estaba vigente al momento en que se realizaron las enajenaciones de bienes, la prestación de servicios, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, etcétera, pues de conformidad con lo dispuesto por el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, los impuestos se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales, lo que pone de manifiesto que se contaba con el derecho adquirido a que se le aplicara la tasa vigente en el momento en que se dieron los actos o actividades que grava el artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es decir, en el momento en que se causó el impuesto.

Dicho concepto de violación deviene infundado, en atención a las siguientes consideraciones:

En primer lugar, debe señalarse que, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se encuentran obligadas al pago de dicho gravamen, las personas físicas y morales que, en territorio nacional, realicen alguno de los actos o actividades que se enumeran a continuación:

- i) Enajenen bienes.
- ii) Presten servicios independientes.
- iii) Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- iv) Importen bienes o servicios.

A fin de corroborar lo anterior, se estima necesario transcribir el contenido del artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, mismo que establece:

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

- I. Enajenen bienes.
- II. Presten servicios independientes.
- III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV. Importen bienes o servicios.

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

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

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

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

Por su parte, el artículo 1-B de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, textualmente establece:

“Artículo 1º-B.- Para los efectos de esta Ley se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllas correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe, o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones.

Cuando el precio o contraprestación pactados por la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes se pague mediante cheque, se considera que el valor de la operación, así como el impuesto al valor agregado trasladado correspondiente, fueron efectivamente pagados en la fecha de cobro del mismo o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.

Se presume que los títulos de crédito distintos al cheque suscritos a favor de los contribuyentes, por quien adquiere el bien, recibe el servicio o usa o goza temporalmente el bien, constituye una garantía del pago del precio o la contraprestación pactados, así como del impuesto al valor agregado correspondiente a la operación de que se trate. En estos casos se entenderán recibidos ambos conceptos por los contribuyentes cuando efectivamente los cobren, o cuando los contribuyentes transmitan a un tercero los documentos pendientes de cobro, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.

Cuando con motivo de la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, los contribuyentes reciban documentos o vales, respecto de los cuales un tercero asuma la obligación de pago o reciban el pago mediante tarjetas electrónicas o cualquier otro medio que permita al usuario obtener bienes o servicios, se considerará que el valor de las actividades respectivas, así como el impuesto al valor agregado correspondiente, fueron efectivamente pagados en la fecha en la que dichos documentos, vales, tarjetas electrónicas o cualquier otro medio sean recibidos o aceptadas por los contribuyentes.”

De dicho precepto jurídico se desprende que el momento en que nace la obligación tributaria para efectos del impuesto al valor agregado, es cuando se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones, es decir, cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllas correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe, o bien, cuando el interés del acreedor queda

satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones.

Así las cosas, se pone de manifiesto que la obligación tributaria nace, para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el momento mismo en que se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones, de lo cual se afirma tomando en cuenta lo establecido en los artículos 11, 17 y 22 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, conforme a las consideraciones que más adelante se precisan.

No es óbice a lo anterior, lo señalado por la parte quejosa en cuanto a que la obligación tributaria nace en el momento mismo en que se realizan los actos o actividades gravados por el artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación; ya que dicho planteamiento encuentra su sustento en la mecánica a la que atendía el impuesto al valor agregado antes de la reforma a la Ley de Ingresos de la Federación aplicable para el ejercicio fiscal de dos mil dos, en donde sí se causaba el impuesto en el momento en que se devengaba y no cuando era efectivamente cobrado.

Ello es así, en virtud de que la reforma a la Ley de Ingresos de la Federación motivó la posterior reforma de dos mil tres, a la Ley del Impuesto al Valor Agregado para incorporar un cambio en la mecánica de causación pues a partir de aquel momento, el impuesto se causa de manera general, atendiendo al flujo de efectivo, esto es, cuando se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones.

A fin de corroborar lo anterior, se estima necesario transcribir la parte que interesa de los artículos 11, 17 y 22 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, misma que establece:

“Artículo 11.- Se considera que se efectúa la enajenación de los bienes en el momento en el que efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.”

“Artículo 17.- En la prestación de servicios se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en el que se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas, salvo tratándose de los intereses a que se refiere el artículo 18-A de esta Ley, en cuyo caso se deberá pagar el impuesto conforme éstos se devenguen.”

“Artículo 22.- Cuando se otorgue el uso o goce temporal de un bien tangible, se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en el que quien efectúa dicho otorgamiento cobre las contraprestaciones derivadas del mismo y sobre el monto de cada una de ellas.”

De dichos preceptos jurídicos se desprende, por una parte, que en el caso de la enajenación de bienes, ésta debe entenderse efectuada —y, por ende, causado el tributo— en el momento en que efectivamente se cobren las contraprestaciones y, por la otra, tratándose de la prestación de servicios o del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, se establece que el impuesto se causará y pagará en el momento en que se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas; lo que refleja el criterio adoptado por el Legislador Federal en cuanto al esquema de flujo de efectivo que se introdujo en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Corrobora lo anterior, la minuta de la Cámara de Senadores del treinta y uno de diciembre de dos mil uno, en relación con el proyecto

de Decreto de la Ley de Ingresos de la Federación, aplicable para dos mil dos, en donde se señaló lo siguiente:

“(…) conveniente modificar los mecanismos para la determinación del Impuesto al Valor Agregado, incorporando en la mecánica de causación y acreditamiento del impuesto, el sistema de flujo de efectivo, ya que de lo contrario, la simplificación que la Ley del Impuesto sobre la Renta contiene para las personas físicas que realizan actividades empresariales y profesionales, se convertiría en una complejidad adicional al tener que calcular el Impuesto al Valor Agregado sobre la base de devengado. --- Para lograr lo anterior, se propone adicionar un artículo séptimo transitorio con catorce fracciones, en los siguientes términos: ---- Séptimo. Para los efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se estará a lo siguiente: --- I. En sustitución de lo previsto en los artículos 11, 17, 22 y demás correlativos de la Ley, el impuesto se causará en el momento en que se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas. Tratándose de los intereses a que se refiere el artículo 18-A, el impuesto se causará cuando se devenguen, a excepción de los intereses generados por enajenaciones a plazo en los términos del Código Fiscal de la Federación. --- En el caso de lo previsto en la fracción III del artículo 26 de la Ley, se considerará efectuada la importación en el momento en que se pague la contraprestación que corresponda. --- Tratándose de la enajenación de títulos que incorporen derechos reales a la entrega y disposición de bienes, se considerará que los bienes que amparan dichos títulos se enajenan en el momento en que se pague el precio por la transferencia del título; en el caso de no haber transferencia, cuando se entreguen materialmente los bienes que estos títulos amparen a una persona distinta de quien efectuó el depósito. Tratándose de certificados de participación inmobiliaria se considera que la enajenación de los bienes que ampare el certificado se realiza cuando el certificado se transfiera.”

En consecuencia, se colige que, en el caso de la enajenación de bienes, de la prestación de servicios o del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, el impuesto se causará en el momento en que se

cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas y no en el momento en que se entienden realizados dichos actos o actividades para efectos civiles o mercantiles.

De tal forma, lo que se buscó con la introducción del sistema de flujo de efectivo, fue establecer que el impuesto, en esos supuestos, se causara en el momento mismo en que se cobren efectivamente las contraprestaciones —momento en el que, para efectos de la ley, se entiende realizado el acto o actividad gravados—, y no cuando se formaliza, para efectos civiles o mercantiles, la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Una vez precisado el momento de causación del impuesto, procede analizar si, como lo sostiene la parte quejosa, el artículo Octavo, fracción III, del decreto tildado de inconstitucional, transgrede o no la garantía de irretroactividad de la ley que prevé el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

De dicho precepto jurídico, entre otras cuestiones, se desprende que las contraprestaciones que se cobren con posterioridad a la entrada en vigor del decreto, tratándose de la enajenación de bienes, de la prestación de servicios o del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, que se hayan celebrado con anterioridad a la citada fecha, estarán afectas al pago del impuesto al valor agregado de conformidad con las disposiciones vigentes en el momento de su cobro.

No obstante ello, en dicho numeral también se estableció la posibilidad de que los contribuyentes pudieran aplicar las tasas en vigor hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil nueve, a las

contraprestaciones que se cobren con posterioridad a la entrada en vigor del referido Decreto, respecto de la enajenación de bienes o de la prestación de servicios, que se hayan celebrado con anterioridad a dicha fecha, siempre que se cumpla con dos condiciones, a saber:

- Que los bienes o servicios se hayan entregado o proporcionado antes de la entrada en vigor del referido Decreto y;
- Que el pago de las contraprestaciones respectivas se realice dentro de los diez días naturales inmediatos posteriores a dicha fecha.

Por su parte, el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en la parte que interesa, textualmente establece:

"Artículo 14.- A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna."

Dicho numeral impone como máxima la prohibición de que las leyes tengan efectos retroactivos en perjuicio de los gobernados; esto es, existe retroactividad cuando una ley trata de modificar o alterar derechos adquiridos o supuestos jurídicos y consecuencias de éstos que nacieron bajo la vigencia de una ley anterior; supuesto que no acontece cuando se basa en expectativas de derecho o en situaciones que aún no se han concretado, o secuelas no derivadas de los supuestos regulados en la ley que antecedió, ya que en esos casos, sí es posible que la nueva ley regule al respecto.

Corroborar lo anterior la tesis de jurisprudencia P./J. 123/2001, de rubro "RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN

CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA”⁸.

Dicho criterio jurisprudencial magnifica que, para resolver si una norma resulta o no retroactiva, habrá de atenderse al tiempo en que se realicen sus componentes; por lo que, cuando en una norma jurídica se actualizan el supuesto y la consecuencia de ésta de forma inmediata, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, toda vez que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la sustituida.

⁸ Tesis jurisprudencial emitida en la novena época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XIV, correspondiente al mes de octubre de dos mil uno, página 16, y en cuyo texto se señala: “Conforme a la citada teoría, para determinar si una ley cumple con la garantía de irretroactividad prevista en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe precisarse que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose, así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstas; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo. Esto acontece, por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, compuestos por diversos actos parciales. De esta forma, para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que, generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis: 1. Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atento que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida. 2. El caso en que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva. 3. También puede suceder que la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia, no dependa de la realización de los supuestos previstos en esa ley, ocurridos después de que la nueva disposición entró en vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo, ya sea por el establecimiento de un plazo o término específico, o simplemente porque la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada; en este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, por la razón sencilla de que éstas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley. 4. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva. En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan.”

En esa tesitura, puede afirmarse que la disposición que se tilda de inconstitucional, no ejerce sus efectos en el pasado, ni mucho menos perturba situaciones sucedidas con anterioridad a la entrada en vigor del decreto que la contiene, ya que si bien prevé que tratándose de la enajenación de bienes, de la prestación de servicios o del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, que se hayan celebrado con anterioridad a la fecha de la entrada en vigor del decreto (primero de enero de dos mil diez), las contraprestaciones correspondientes que se cobren con posterioridad a la fecha mencionada, estarán afectas al pago del impuesto al valor agregado conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su cobro; dicha disposición no puede desligarse de la mecánica de causación del tributo que se analiza, de modo que si la contribución se rige por el esquema de flujo de efectivo, y con base en ello se causa en el momento en que se cobran las contraprestaciones, entonces resulta evidente que la disposición reclamada no hace más que respetar esa mecánica tributaria, en virtud de que gobierna únicamente para las contraprestaciones que se cobren con posterioridad a la entrada en vigor del decreto de referencia.

De ahí que al establecer que, respecto de tales contraprestaciones, regirán las tasas vigentes en el momento en que se efectúen, no violenta de manera alguna la garantía de irretroactividad consagrada en el artículo 14 de la Carta Magna, ni vulnera derechos adquiridos, toda vez que la tasa conforme a la que se paga un tributo se encuentra a libre determinación del legislador con las limitaciones que la Ley Suprema establece, pero sin que pueda concebirse incorporado ese elemento de la contribución al haber jurídico de una persona o, a su patrimonio.

Corroborar lo anterior la tesis aislada 2a. LXXXVIII/2001 de rubro “IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. NO SE VIOLA ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL CUANDO LAS LEYES O ACTOS CONCRETOS DE APLICACIÓN SÓLO AFECTAN SIMPLES EXPECTATIVAS DE DERECHO, Y NO DERECHOS ADQUIRIDOS”⁹.

Máxime que el propio dispositivo transitorio protege la garantía de irretroactividad de la ley, al establecer que respecto los actos o actividades objeto del impuesto a los que con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del decreto les hubiera sido aplicable una tasa menor a la aplicable a partir de la reforma, les podrá ser aplicada dicha tasa siempre y cuando se cumplan las condiciones que el propio artículo señala; por lo que, lejos de violentar la garantía constitucional de irretroactividad, procura su obediencia.

Así las cosas, se pone de manifiesto que, en la enajenación de bienes, prestación de servicios, etcétera, se tendrá la obligación de pagar el impuesto en el momento en que efectivamente se cobren las contraprestaciones; por lo que si el gravamen de referencia se paga en el momento en que se cobran las contraprestaciones, es claro que

⁹ Tesis aislada emitida por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en la novena época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XIII, correspondiente al mes de junio de dos mil uno, página 306, y cuyo texto señala: “Conforme a la interpretación que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha hecho del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en cuanto al tema de la irretroactividad desfavorable que se prohíbe, se desprende que ésta se entiende referida tanto al legislador, por cuanto a la expedición de las leyes, como a la autoridad que las aplica a un caso determinado, ya que la primera puede imprimir retroactividad, al modificar o afectar derechos adquiridos con anterioridad y la segunda, al aplicarlo, produciéndose en ambos casos el efecto prohibido por el Constituyente. Ahora bien, el derecho adquirido es aquel que ha entrado al patrimonio del individuo, a su dominio o a su haber jurídico, o bien, es aquel que implica la introducción de un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona o haber jurídico; en cambio, la expectativa de derecho es una pretensión o esperanza de que se realice una situación determinada que va a generar con posterioridad un derecho; es decir, mientras que el derecho adquirido constituye una realidad, la expectativa de derecho corresponde al futuro. En estas condiciones, se concluye que si una ley o un acto concreto de aplicación no afectan derechos adquiridos sino simples expectativas de derecho no violan la garantía de irretroactividad de las leyes prevista en el precepto constitucional citado.” El precedente respectivo se identifica en los siguientes términos “Amparo en revisión 607/2000. *****”. 11 de mayo de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Minerva Cifuentes Bazán”.

el impuesto se debe calcular con base en las disposiciones aplicables en el momento en que se dé el entero, por lo que no puede sostenerse que el numeral tildado de inconstitucional transgreda la garantía de irretroactividad que prevé el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Similares consideraciones sostuvo la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al fallar, por unanimidad de votos, en sesión de diecinueve de enero de dos mil once, el amparo en revisión 889/2010, bajo la Ponencia del Ministro José Fernando Franco González Salas; en sesión de nueve de febrero de dos mil once, el amparo en revisión 951/2010, bajo la Ponencia del Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano; en sesión de dieciséis de febrero de dos mil once, el amparo en revisión 10/2011, bajo la Ponencia del Ministro Sergio A. Valls Hernández. De igual forma, esta Primera Sala ha resuelto en similares condiciones el amparo en revisión 118/2011, bajo la Ponencia de la Ministra Olga Sánchez Cordero de García Villegas, por unanimidad de cuatro votos en sesión del veintitrés de marzo de dos mil once así como en sesión del dieciocho de mayo de esta anualidad, el amparo en revisión 211/2011, bajo la ponencia del Ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea.

3.2. A continuación esta Sala se avoca al estudio de los argumentos esgrimidos en el segundo concepto de violación, a través de los cuales la parte quejosa, en esencia, sostiene que la fracción III del artículo Octavo del decreto reclamado transgrede la garantía de seguridad jurídica que prevé el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Cabe señalar que la parte quejosa reclamó dicha violación constitucional, con base en lo siguiente:

- Que se vulnera el principio de seguridad jurídica en la medida en que se pretenden aplicar disposiciones de manera retroactiva en perjuicio de los contribuyentes, como lo es el cambio de la tasa del impuesto al valor agregado aun y cuando los actos que dieron lugar a la causación del gravamen se efectuaron antes del primero de enero de dos mil diez, y con independencia de que la aplicación de la tasa correspondiente quede condicionada al pago que efectúe un tercero por concepto de contraprestaciones.
- Que resulta inadmisibile que se obligue a efectuar el cálculo del impuesto a una tasa del quince o del dieciséis por ciento supeditando dicho cálculo al momento en que un tercero efectúe el pago de la contraprestación respectiva.
- Que sin razón o justificación alguna, la Ley obliga a la modificación de una relación jurídica previa y legalmente constituida al amparo de la normatividad vigente al momento de su constitución.
- Que de lo dispuesto por el artículo 32, fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se puede advertir que si la enajenación tuvo lugar antes del primero de enero de dos mil diez y la misma fue pactada en parcialidades, en los comprobantes que amparan el pago de las parcialidades se debe señalar la tasa aplicable, que en el caso tendría que ser la del quince por ciento, por la tasa vigente al momento en que se causó el impuesto; situación que se vulnera en razón de lo preceptuado por el artículo transitorio reclamado.
- Que el artículo reclamado genera una variación y aplicación arbitraria y sin sentido de tasas diversas del impuesto al valor agregado a una relación jurídica estable y creada conforme a derecho, llegando al absurdo de permitir que una contraprestación que tuviere que ser cubierta mediante el pago de doce parcialidades se efectuaran, por ejemplo, seis de ellas a la tasa del quince por ciento y las seis restantes a la tasa del dieciséis por ciento, es decir, el hecho de haber pactado el pago de la contraprestación en parcialidades, considerando para ello la tasa vigente al momento de la realización del acto gravable.

A juicio de esta Sala, los planteamientos de mérito devienen infundados, en atención a lo siguiente.

Por lo que respecta al argumento relativo a que se violenta la garantía de seguridad jurídica en la medida en que se pretenden aplicar disposiciones de manera retroactiva en perjuicio de los contribuyentes, se advierte que, sobre el tema relativo a la supuesta violación a la garantía de irretroactividad de la ley, esta Sala ya se pronunció, declarando infundada la pretensión de la impetrante de garantías, razón por la que carece de sentido analizar este particular aspecto, ya que si la premisa inicial de la que parten sus argumentos es incorrecta, iguales consecuencias tendrán los razonamientos previamente aludidos.

Ahora bien, en relación con lo sostenido por la quejosa, en el sentido de que resulta inadmisibile que se obligue efectuar el cálculo del impuesto a una tasa del quince o del dieciséis por cientos supeditando dicho cálculo al momento en que un tercero efectúe el pago de la contraprestación respectiva; el argumento de mérito deviene infundado, toda vez que como ya se señaló con anterioridad, la fracción III del artículo Octavo del decreto, atiende al momento en que son pagadas las contraprestaciones por el bien enajenado o servicio prestado, es decir, al momento en que se causa el impuesto al valor agregado, lo cual resulta apegado a la Constitución Federal.

Lo anterior, porque la legislación fiscal regula la causación del tributo sin provocar inseguridad jurídica alguna, pues no es un auténtico tercero ajeno al contribuyente el que determina el momento en el que se causa el gravamen. A final de cuentas, las condiciones de pago de las contraprestaciones son pactadas por ambas partes y, en esa medida, involucra a la voluntad de la quejosa como enajenante, prestadora de servicios u otorgante del uso o goce temporal del bien.

Inclusive, los casos de incumplimiento de dichos acuerdos entre las partes tienen consecuencias también pactadas entre ellas, de tal manera que no es “un tercero” de quien depende la causación, en tanto que las condiciones de pago derivan de acuerdos civiles o mercantiles válidos entre las partes.

Por otro lado, en lo que hace al argumento de la quejosa en el que expresa que sin razón o justificación alguna, la ley obliga a la modificación de una relación jurídica previa y legalmente constituida al amparo de la normatividad vigente al momento de su constitución, debe señalarse que la impetrante de garantías parte de una premisa errónea pues parecería que estima que en la relación jurídica constituida al efectuarse la enajenación de un bien o servicio en parcialidades, tanto el acreedor como el deudor pactan no solamente el precio y el plazo convenido, sino también la tasa a la que se determinará el impuesto al valor agregado.

En ese sentido, resulta evidente que la normatividad combatida no modifica de forma alguna la relación jurídica que se origina por la transacción entre las partes, pues en ningún momento puede considerarse que la tasa del impuesto al valor agregado formaba parte del cúmulo de derechos y obligaciones que se configuran en dicha relación jurídica a voluntad de las partes, ya que el legislador es el único que posee la potestad de decidir la tasa aplicable del impuesto al valor agregado en un determinado ejercicio fiscal.

En este sentido, debe tomarse en cuenta que los efectos civiles o mercantiles de los actos efectuados entre particulares no se ven afectados por la disposición fiscal, la cual se limita a fijar efectos jurídicos tributarios aplicables a dichos actos en los términos que establece el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, al señalar

que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales, como en el caso acontece, no con la formalización de la enajenación, prestación de servicios u otorgamiento del uso o goce de un bien, sino con el momento en el que efectivamente se cobren las contraprestaciones.

Finalmente, para esta Sala resulta irrelevante lo sostenido por la quejosa en torno a que del artículo 32, fracción III, se desprende que si la enajenación tuvo lugar antes del primero de enero de dos mil diez y la misma fue pactada en parcialidades, en los comprobantes que amparan el pago de las parcialidades se debe señalar la tasa aplicable, que en el caso debiera ser la del quince por ciento, por la tasa vigente al momento en que se causó el impuesto.

En efecto, contrario a lo sostenido por la quejosa, el momento en que se causa el impuesto no es cuando se pactan las parcialidades en las que se pagará el bien o servicio respectivo, sino cuando se configura el pago de la contraprestación por los mismos.

Asimismo, debe valorarse que la inconstitucionalidad de una norma no puede derivar de su comparación con otra de la misma jerarquía, tal y como lo ha sostenido reiteradamente este Alto Tribunal.

En todo caso, la disposición reclamada no provoca inseguridad jurídica, toda vez que la forma en que se debe recalcular o, en su caso, documentar la modificación a la tasa del dieciséis por ciento respecto de los actos o actividades realizados con anterioridad al uno de enero de dos mil diez, en relación con las facturas previamente emitidas y cuya contraprestación se cobró con posterioridad a los primeros diez días naturales siguientes a la entrada en vigor del

decreto tildado de inconstitucional es simplemente un aspecto formal que debe acatar el contribuyente.

Así las cosas, no se vulnera el principio de seguridad jurídica, puesto que la forma en que se debe recalcular o documentar la tasa aplicable a las facturas emitidas con anterioridad a la entrada en vigor del decreto tildado de inconstitucional o dentro de los diez días siguientes a partir de su entrada en vigor, cuyo pago se realice con posterioridad a esos sucesos, no constituye un aspecto a través del cual se deje en un estado de absoluta indefensión al contribuyente, o bien —como también describió la quejosa— que se configure como un acontecimiento “absurdo”; lo anterior, pues dicha cuestión ha sido prevista por la autoridad administrativa a través de reglas de carácter general, específicamente, en la Tercera Modificación de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil nueve y sus anexos 5, 8, 15 y 19 para regular aspectos técnico-operativos en relación con las facturas expedidas en forma previa al cobro efectivo del impuesto, emitida por el Servicio de Administración Tributaria.

A fin de corroborar lo anterior, se estima necesario transcribir el Punto Tercero de la Tercera Modificación de la Resolución Fiscal para dos mil nueve, que aparece publicada en el Diario Oficial de la Federación el veintiocho de diciembre de dos mil nueve y en vigor a partir del primero de enero de dos mil diez, mismo que establece:

“TERCERO. Para los efectos del Artículo Octavo, fracción III del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de las Leyes del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto a los Depósitos en Efectivo y del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y del Decreto por el que se establecen las obligaciones que podrán denominarse en Unidades de Inversión; y reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la

Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado el 1 de abril de 1995”, publicado en el DOF el 7 de diciembre de 2009, y de los artículos Segundo y Tercero del “Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios”, publicado en el DOF el 27 de noviembre de 2009, los contribuyentes que celebraron operaciones afectas al pago del IVA y, en su caso, del IEPS, con anterioridad al 1 de enero de 2010, que por tal motivo expedieron comprobantes fiscales antes de dicha fecha y que dichas operaciones efectivamente sean cobradas a partir de enero de 2010, para los efectos fiscales podrán expedir los comprobantes siguientes:

a) Tratándose de operaciones en las que las partes hayan convenido un precio sin considerar el IVA y, en su caso, el IEPS, los contribuyentes podrán expedir, por cada operación que efectivamente cobren en 2010, un comprobante fiscal complementario al que hubieren expedido con anterioridad al 2010, para trasladar el IVA y, en su caso, el IEPS adicionales que se causen en la operación de conformidad con las disposiciones fiscales vigentes y, en su caso, efectuar las retenciones que correspondan. Los comprobantes fiscales que se expidan para estos efectos en 2010, en lugar de incluir la información a que se refieren las fracciones V y VI del artículo 29-A del CFF, deberán hacer referencia a los comprobantes fiscales que se hubieran expedido con anterioridad al 2010, para lo cual deberán llevar la siguiente leyenda: “Este comprobante es complementario del expedido con el folio ___ de fecha _____”.

Cuando las contraprestaciones correspondientes se paguen mediante cheque nominativo, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o traspaso de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, los contribuyentes podrán no expedir los comprobantes complementarios a que se refiere el párrafo anterior. En este caso el adquirente del bien o servicio, utilizará como medio de comprobación el comprobante expedido con anterioridad al 2010, junto con su estado de cuenta, por lo que para el acreditamiento de los impuestos adicionales que se documenten conforme a este párrafo, no será exigible lo dispuesto en el artículo 5o., fracción II de la Ley del IVA ni en el artículo 19, fracción II de la Ley del IEPS, según corresponda. En este supuesto y cuando deba efectuarse retención, el retenedor deberá expedir la

constancia de retención que corresponda al momento de recibir el pago.

Al realizar cualquier trámite ante las autoridades fiscales que se encuentre relacionado con las operaciones a que se refiere este inciso, los contribuyentes deberán exhibir copia fotostática y original para cotejo tanto del comprobante que dio origen a la operación, como de los comprobantes complementarios y, en caso de haber optado por lo señalado en el párrafo anterior, de los estados de cuenta donde conste el pago correspondiente. Tratándose de los sujetos y las entidades a que se refiere el artículo 20, apartado B del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, la documentación sólo se exhibirá previo requerimiento de la autoridad.

No obstante lo dispuesto en el segundo párrafo de este inciso, los contribuyentes estarán obligados a expedir un comprobante complementario en los términos de este inciso, cuando así le sea solicitado por la persona que realice el pago.

b) Tratándose de las operaciones en las que las partes hayan convenido un precio total incorporado el IVA y, en su caso, el IEPS, los contribuyentes podrán emitir una nota de crédito por una cantidad que disminuirá el precio sin IVA y, en su caso, sin IEPS, consignado en el comprobante expedido con anterioridad al 2010. Dicha disminución deberá ser en una cantidad tal que la suma del precio disminuido más el IVA y, en su caso, el IEPS, calculados con las tasas y cuotas vigentes en el momento de cobro considerando dicho precio, sea igual al monto total de la factura expedida con anterioridad al 2010.

Adicionalmente a lo señalado en el párrafo anterior, los contribuyentes deberán expedir por cada operación que efectivamente cobren un comprobante fiscal complementario al que hubieren expedido con anterioridad al 2010, para trasladar el IVA y, en su caso, el IEPS, calculados con las tasas y cuotas vigentes en el momento de cobro considerando el precio disminuido con la nota de crédito y, en su caso, deberán anotar la retención que corresponda.

Los comprobantes fiscales que se expidan para estos efectos en 2010, adicionalmente a los requisitos que establece el artículo 29-A del CFF, deberán hacer referencia a los comprobantes fiscales que se hubieran expedido con anterioridad al 2010, para lo cual deberán llevar la siguiente leyenda: “Este comprobante es

complementario del expedido con el folio ____ de fecha ____.”.

Los montos consignados en este comprobante complementario serán los aplicables para los efectos fiscales que correspondan y no los anotados en los comprobantes expedidos con anterioridad al 2010.

La presente regla será igualmente aplicable en materia de comprobantes fiscales digitales, conforme al procedimiento que se publique en la página de Internet del SAT.

Asimismo, para efectos del artículo 29-A, fracción VI del CFF, los contribuyentes que al 1 de enero de 2010 tengan comprobantes impresos en establecimientos autorizados por el SAT, en los que esté impresa la tasa del 10% o 15% del IVA, podrán seguir utilizándolos hasta agotarlos o termine su vigencia, para lo cual deberán señalar en los mismos, por escrito o mediante sello, la tasa del 11% o 16%, según corresponda. Transcurrido dicho plazo, sin que sean utilizados, los mismos deberán cancelarse de conformidad con el Reglamento del CFF.”

Por tal motivo, resulta evidente que la fracción III del artículo Octavo del decreto reclamado no transgrede la garantía de seguridad jurídica, pues debe apreciarse a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al decreto tildado de inconstitucional y a la Tercera Modificación de la Resolución Miscelánea de dos mil nueve, como un conjunto de normas que se complementan.

Así las cosas, si la referida regla entró en vigor al mismo tiempo que el artículo Octavo, fracción III, del decreto tildado de inconstitucional, a saber, el primero de enero de dos mil diez; resulta evidente que en los casos en que el contribuyente hubiera recibido las contraprestaciones después de los primeros diez días naturales a aquél en que entró en vigor dicho decreto, éste tenía plena certeza del procedimiento que tenía que llevar a cabo a efecto de recalcular y documentar las operaciones por las cuales ya había emitido las facturas; lo que pone de manifiesto que en el caso concreto no se viola la garantía de seguridad jurídica en perjuicio de la quejosa, ya que

tanto el particular como la autoridad hacendaria conocían a ciencia cierta, no sólo la tasa aplicable a las contraprestaciones que se paguen con posterioridad a ese plazo, sino también la forma en que se debe recalcular y documentar ese tipo de operaciones; de ahí que se estime infundado dicho planteamiento.

En términos similares a estas últimas consideraciones se pronunció la Sala en sesión del dieciocho de mayo de dos mil once, al resolver el amparo en revisión 118/2011, por unanimidad de cuatro votos, bajo la Ponencia de la Ministra Olga Sánchez Cordero de García Villegas.

3.3. A continuación, esta Sala se avoca al análisis del planteamiento que quedó sintetizado en el inciso 2.1.3., a través del cual la parte quejosa, en esencia, sostiene que el artículo Octavo, fracción III, del decreto reclamado, transgrede la garantía de equidad tributaria que prevé la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por la inequidad existente entre los contribuyentes que efectivamente cobraron la contraprestación por los servicios prestados o por el bien enajenado con posterioridad a los diez días naturales siguientes a la entrada en vigor del referido decreto, a quienes les será aplicable la tasa del dieciséis por ciento, respecto de aquellos que percibieron las contraprestaciones dentro de ese plazo, ya que a ellos les será aplicable una tasa menor, siendo que todos se encuentran en la misma hipótesis legal, es decir, todos realizaron actos o actividades gravados con anterioridad al primero de enero de dos mil diez.

A juicio de esta Primera Sala, el aludido concepto de violación deviene infundado

En efecto, el precepto tachado de inconstitucional no establece un trato inequitativo a los contribuyentes que, como la quejosa, celebraron actos o actividades en el ejercicio fiscal de dos mil nueve y que recibieron las contraprestaciones en el año de dos mil diez, ya que el numeral en comento establece el mismo tratamiento para todos los sujetos pasivos del impuesto que se ubican en ese supuesto, ya que si la contraprestación la reciben dentro de los diez días naturales siguientes a la fecha en que entró en vigor el referido decreto, los contribuyentes podrán optar por aplicar la tasa que estuvo vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil nueve y si ésta la reciben con posterioridad a dicho plazo, entonces todos los contribuyentes tendrán que aplicar la nueva tasa, lo que demuestra que se otorga el mismo tratamiento a todos los destinatarios de la norma.

Así las cosas, contrariamente a lo que sostiene la quejosa, el numeral en comento no establece un tratamiento diferenciado para los destinatarios de la norma, pues parte de una premisa equivocada al sostener que quienes enajenaron bienes o prestaron servicios con anterioridad al primero de enero de dos mil diez y que recibieron las contraprestaciones dentro de los diez días naturales siguientes a la fecha en que entró en vigor el decreto tildado de inconstitucional, en relación con aquellos contribuyentes que efectivamente cobran las contraprestaciones respectivas con posterioridad a los diez días naturales siguientes a la entrada en vigor de la norma reclamada, toda vez que el precepto tildado de inconstitucional no establece distinción alguna en los términos en que lo asegura la parte quejosa.

Lo anterior, con motivo de que a todos se les otorga el mismo tratamiento en los diez días naturales en cuanto a la posibilidad de aplicar o no la tasa del quince por ciento a los actos o actividades

celebrados con antelación al primero de enero de dos mil diez, cuyas contraprestaciones se paguen dentro de los diez días naturales siguientes a la fecha en que entró en vigor dicho decreto; y posteriormente, a todos se les otorga idéntico trato al tener que aplicar la tasa del dieciséis por ciento a ese tipo de actos o actividades; por lo que no existe un trato desigual a los iguales, ni un trato igual a los desiguales, ya que se trata del mismo contribuyente pero en dos momentos distintos, a saber: antes y después de dicho plazo; lo que revela que no existen dos o más grupos de contribuyentes respecto de los cuales se pueda analizar la equidad o inequidad del numeral en comento, sino uno solo.

Finalmente, por lo que se refiere al planteamiento relativo a que el artículo Octavo, fracción III, del decreto tildado de inconstitucional, transgrede la garantía de equidad tributaria que prevé la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que no es potestativo de la quejosa aplicar la tasa del dieciséis por ciento o una menor, en la medida en que tal situación depende de la voluntad de un tercero, otorgándose un tratamiento diferenciado a los contribuyentes dependiendo de si el pago de la contraprestación se realiza o no dentro de los diez días naturales siguientes a la entrada en vigor del decreto aludido, el mismo resulta, en parte, inoperante e infundado en otra, en atención a las siguientes consideraciones:

Tal y como quedó precisado con antelación, el numeral en comento no establece distintos grupos de contribuyentes respecto de los cuales pueda analizarse la equidad o inequidad de la norma tildada de inconstitucional, ya que se trata de un solo grupo de contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias jurídicas y a los que se les da el mismo tratamiento en dos momentos distintos, antes y

después de los diez días naturales siguientes a la fecha de entrada en vigor del decreto que se impugna, y no de diversos sujetos pasivos a los cuales se les da un trato diferenciado; de ahí que se estime que su planteamiento resulta infundado.

En ese mismo sentido, debe señalarse que resulta inoperante, por tratarse de una cuestión hipotética y particular, el planteamiento relativo a que la aplicación de la tasa queda al arbitrio de un tercero como es el cliente, ya que con dicho argumento no puede llegar a demostrarse la inconstitucionalidad del artículo Octavo, fracción III, del decreto reclamado, cuando ya se acreditó que no existen dos o más grupos de contribuyentes respecto de los cuales se pueda analizar un posible trato diferenciado, sino solamente uno.

Resulta aplicable, en lo conducente, la tesis de jurisprudencia 2a./J. 88/2003 de rubro “CONCEPTOS DE VIOLACIÓN Y AGRAVIOS. SON INOPERANTES CUANDO TIENDEN A DEMOSTRAR LA INCONSTITUCIONALIDAD DE ALGÚN PRECEPTO, SUSTENTÁNDOSE EN UNA SITUACIÓN PARTICULAR O HIPOTÉTICA”¹⁰.

No obstante ello, debe señalarse que sí es potestativo para los contribuyentes del impuesto que se ubican en el supuesto previsto en dicho numeral, aplicar la tasa del dieciséis por ciento o una menor, en la medida en que tal situación depende de un acuerdo entre las partes

¹⁰ Tesis jurisprudencial emitida en la novena época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVIII, correspondiente al mes de octubre de dos mil tres, página 43, y en cuyo texto se señala: “Los argumentos que se hagan valer como conceptos de violación o agravios en contra de algún precepto, cuya inconstitucionalidad se haga depender de situaciones o circunstancias individuales o hipotéticas, deben ser declarados inoperantes, en atención a que no sería posible cumplir la finalidad de dichos argumentos consistente en demostrar la violación constitucional, dado el carácter general, abstracto e impersonal de la ley.”

y no de la voluntad de un tercero, tal y como se expresó con antelación.

A fin de corroborar lo anterior, se estima necesario transcribir el contenido de la fracción III del artículo Octavo del decreto, la cual dispone:

“ARTÍCULO OCTAVO. En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Séptimo de este Decreto, se estará a lo siguiente:

[...]

III. Tratándose de la enajenación de bienes, de la prestación de servicios o del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, que se hayan celebrado con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del presente Decreto, las contraprestaciones correspondientes que se cobren con posterioridad a la fecha mencionada, estarán afectas al pago del impuesto al valor agregado de conformidad con las disposiciones vigentes en el momento de su cobro.

No obstante lo señalado en el párrafo anterior, los contribuyentes podrán acogerse a lo siguiente:

a. Tratándose de la enajenación de bienes y de la prestación de servicios que con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del presente Decreto hayan estado afectas a una tasa del impuesto al valor agregado menor a la que deban aplicar con posterioridad a la fecha mencionada, se podrá calcular el impuesto al valor agregado aplicando la tasa que corresponda conforme a las disposiciones vigentes con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del presente Decreto, siempre que los bienes o los servicios se hayan entregado o proporcionado antes de la fecha mencionada y el pago de las contraprestaciones respectivas se realice dentro de los diez días naturales inmediatos posteriores a dicha fecha.

[...]”.

Del precepto jurídico transcrito se desprende que contrariamente a lo señalado por la quejosa, el numeral en comento sí establece la posibilidad de que los contribuyentes se acojan al beneficio en

cuestión, por lo que no queda al arbitrio de un tercero la aplicación de la tasa del quince o del dieciséis por ciento, sino al propio acuerdo entre partes.

Ello es así, en virtud de que, de conformidad con lo dispuesto en dicho numeral, las contraprestaciones que se cobren con posterioridad a la entrada en vigor del referido decreto, tratándose de la enajenación de bienes, de la prestación de servicios o del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, que se hayan celebrado con anterioridad a la citada fecha, estarán afectas al pago del impuesto al valor agregado de conformidad con las disposiciones vigentes en el momento de su cobro, es decir, a la tasa del dieciséis o del once por ciento.

Sin embargo, en dicho numeral también se estableció la posibilidad de que los contribuyentes pudieran acogerse al beneficio de aplicar las tasas en vigor hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil nueve, a las contraprestaciones que se cobren con posterioridad a la entrada en vigor del referido decreto, respecto de la enajenación de bienes o de la prestación de servicios, que se hayan celebrado con anterioridad a dicha fecha, siempre que se cumpla con dos condiciones, a saber: a) que los bienes o servicios se hayan entregado o proporcionado antes de la entrada en vigor del aludido Decreto; y b) que el pago de las contraprestaciones respectivas se realice dentro de los diez días naturales inmediatos posteriores a dicha fecha.

Bajo este orden de ideas, se pone de manifiesto que la regla general que establece dicho numeral es que a las contraprestaciones que se cobren a partir del primero de enero de dos mil diez, les serán aplicables las tasas vigentes a partir de dicha anualidad; esto es, la del dieciséis o la del once por ciento; posibilitando que sea el propio contribuyente y no un tercero, el que elija la tasa aplicable a las

contraprestaciones que se cobren dentro de los diez días naturales siguientes a la fecha de entrada en vigor del referido decreto, la cual puede ser según lo decida, del quince o del dieciséis por ciento, o bien del diez o del once por ciento y, con posterioridad a dicho plazo, tendrán que aplicar las disposiciones vigentes para el ejercicio fiscal de dos mil diez; de ahí que se estime infundado dicho planteamiento.

En similares términos se pronunció esta Primera Sala al resolver el amparo en revisión 118/2011 en sesión del veintitrés marzo de dos mil once, por unanimidad de cuatro votos, bajo la Ponencia de la Ministra Olga Sánchez Cordero de García Villegas.

VI. DECISIÓN

En virtud de todo lo anterior y con base en las consideraciones expuestas, dado el carácter infundado, por una parte, y de lo inoperante, por otra, de lo expresado por la quejosa en su escrito de demanda, resulta procedente negar el amparo a la sociedad mercantil quejosa respecto del artículo Octavo, fracción III, del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de las Leyes del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto a los Depósitos en Efectivo y del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y del Decreto por el que se establecen las obligaciones que podrán denominarse en Unidades de Inversión; y reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado el 1 de abril de 1995”.

En consecuencia, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación,

RESUELVE:

ÚNICO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a *****, en contra del artículo Octavo, fracción III, del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de las Leyes del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto a los Depósitos en Efectivo y del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y del Decreto por el que se establecen las obligaciones que podrán denominarse en Unidades de Inversión; y reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado el 1 de abril de 1995”, en los términos del apartado V de la presente ejecutoria.

Notifíquese; con testimonio de esta resolución remítanse los autos al Tribunal Colegiado de referencia y en su oportunidad, archívese el toca.

Así lo resolvió la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros: Jorge Mario Pardo Rebolledo, José Ramón Cossío Díaz (Ponente), Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Presidente Arturo Zaldívar Lelo de Larrea.

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

PRESIDENTE DE LA PRIMERA SALA

MINISTRO ARTURO ZALDÍVAR LELO DE LARREA.

PONENTE

MINISTRO JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ

SECRETARIO DE ACUERDOS
DE LA PRIMERA SALA

LIC. HERIBERTO PÉREZ REYES.

En términos de lo previsto en los artículos 3º, fracción II y 13, fracción IV de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos.