

**AMPARO EN REVISIÓN 594/2011.
QUEJOSA: *****.**

**PONENTE: MINISTRO GUILLERMO I ORTIZ MAYAGOITIA.
SECRETARIO: ROLANDO JAVIER GARCÍA MARTÍNEZ.**

**Vo.Bo.
MINISTRO:**

México, Distrito Federal. Acuerdo de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al día veinticuatro de agosto de dos mil once.

Cotejó:

**VISTOS, y
RESULTANDO:**

PRIMERO.- Por escrito presentado el doce de febrero de dos mil diez, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados Tercero y Cuarto de Distrito, *****, a través de su representante legal, solicitó el amparo y protección de la Justicia de la Unión contra las autoridades y por los actos siguientes:

"III.- AUTORIDADES RESPONSABLES.- 1. Como ordenadoras: a) El Congreso de la Unión, integrado por la Cámara de Diputados y la Cámara de Senadores. - - - 2.- Como ejecutoras: b) El Presidente Constitucional, c) El Secretario de Gobernación, d) El Director del Diario Oficial de la Federación, e) El Secretario de Hacienda y Crédito Público, f) El Jefe del Servicio de Administración Tributaria, todos con residencia en México, Distrito

Federal y, g) El Administrador Local de Recaudación de Tapachula, Chiapas.

IV.- ACTOS RECLAMADOS.

a) Del Congreso de la Unión de los Estados Unidos Mexicanos, integrado por la Cámara de Diputados y la Cámara de Senadores, se reclama: ÚNICO.- 1.- La discusión, aprobación y expedición del Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales de las Leyes del Impuesto Sobre la Renta, del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, del Impuesto al Valor Agregado y del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 07 de diciembre de 2009, en vigor a partir del primero de enero de 2010. - - - b) Del Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, se reclama: PRIMERO.- La iniciativa, sanción, promulgación, expedición y orden de publicación del Decreto que Reforma, Adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales de las Leyes del Impuesto Sobre la Renta, del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, del Impuesto al Valor Agregado y del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 07 de diciembre de 2009, en vigor a partir del primero de enero de 2010. - - - SEGUNDO.- La aplicación por sí o por conducto de cualquier subordinado que bajo cualquier concepto, tanto de hecho como de derecho, que pretenda o que haya de hacer, en el ámbito de su competencia, mediante cualquier acto, orden, acuerdo, procedimiento, circular o instrucción verbal o escrita, en contra de la quejosa del Decreto que Reforma, Adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales de las Leyes del Impuesto Sobre la Renta, del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, del Impuesto al Valor Agregado y del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 07 de diciembre de 2009, en vigor a partir del primero de enero de 2010. - - - c) Del Secretario de Gobernación. - - - PRIMERO.- La iniciativa, refrendo, firma y expedición del Decreto que Reforma, Adiciona y

deroga diversas disposiciones fiscales de las Leyes del Impuesto Sobre la Renta, del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, del Impuesto al Valor Agregado y del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 07 de diciembre de 2009, en vigor a partir del primero de enero de 2010. - - - SEGUNDO.- La aplicación por sí o por conducto de cualquier subordinado que bajo cualquier concepto, tanto de hecho como de derecho, que pretenda o que haya de hacer, en el ámbito de su competencia, mediante cualquier acto, orden, acuerdo, procedimiento, circular o instrucción verbal o escrita, en contra de la quejosa del Decreto que Reforma, Adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales de las Leyes del Impuesto Sobre la Renta, del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, del Impuesto al Valor Agregado y del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 07 de diciembre de 2009, en vigor a partir del primero de enero de 2010. - - - d) Del Secretario de Hacienda y Crédito Público se reclama: ÚNICO.- El refrendo y la aplicación por sí o por conducto de cualquier funcionario subordinado que bajo cualquier concepto, tanto de hecho como de derecho, que pretenda o que haya de hacer, en el ámbito de su competencia, mediante cualquier acto, orden, acuerdo, procedimiento, circular o instrucción verbal o escrita, en contra de la quejosa del Decreto que Reforma, Adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales de las Leyes del Impuesto Sobre la Renta, del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, del Impuesto al Valor Agregado y del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 07 de diciembre de 2009, en vigor a partir del primero de enero de 2010. - - - e) Del Director del Diario Oficial de la Federación, se reclama: ÚNICO.- La publicación del Decreto que Reforma, Adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales de las Leyes del Impuesto Sobre la Renta, del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, del Impuesto al Valor Agregado y del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de

la Federación el día 07 de diciembre de 2009, en vigor a partir del primero de enero de 2010. - - - f) Del Jefe del Servicio de Administración Tributaria se reclama: ÚNICO.- La aplicación por sí o por conducto de cualquier funcionario subordinado que bajo cualquier concepto, tanto de hecho como de derecho, que pretenda o que haya de hacer, en el ámbito de su competencia, mediante cualquier acto, orden, acuerdo, procedimiento, circular o instrucción verbal o escrita, en contra de la quejosa del Decreto que Reforma, Adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales de las Leyes del Impuesto Sobre la Renta, del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, del Impuesto al Valor Agregado y del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 07 de diciembre de 2009, en vigor a partir del primero de enero de 2010. - - - g) Del Administrador Local de Recaudación de Tapachula, Chiapas, se reclama: ÚNICO.- La aplicación por sí o por conducto de cualquier funcionario subordinado que bajo cualquier concepto, tanto de hecho como de derecho, que pretenda o que haya de hacer, en el ámbito de su competencia, mediante cualquier acto, orden, acuerdo, procedimiento, circular o instrucción verbal o escrita, en contra de la quejosa del Decreto que Reforma, Adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales de las Leyes del Impuesto Sobre la Renta, del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, del Impuesto al Valor Agregado y del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 07 de diciembre de 2009, en vigor a partir del primero de enero de 2010. - - - h) Respecto de todas y cada una de las autoridades referidas en su respectiva competencia, se reclama: A) La inobservancia al principio jurídico de UNIDAD NORMATIVA resultante de la modificación a los artículos 1º, 2º, 2-A y 5, y como consecuencia de los mismos, por principio de unidad normativa los diversos artículos, resultado de las reformas referidas a los artículos 1º, 1-B, 12, 14, 18 y 23, que pese a que materialmente no fueron objeto de reforma sí lo son formalmente como se expresará en

diversos apartados de esta demanda de garantías y cuya responsabilidad imputamos a todas las autoridades constitucionalmente demandadas en el ámbito de sus respectivas esferas competenciales, por lo que derivado de la relación inmediata que guardan dichos preceptos pese a que no fueron reformados indudablemente deben correr la misma suerte que los artículos 1º, 2º, 2-A y 5 que sí fueron reformados, declarándose inconstitucionales. - -

- B) Para efectos pragmáticos, de las indicadas responsables también reclamamos los siguientes actos ya realizados o bien inminentes, relativos a la unidad normativa medularmente reclamada. - - - UNO.- La aplicación que bajo cualquier concepto, tanto de hecho como de derecho, hayan hecho, pretenda o hayan de hacer, en el ámbito de sus respectivas competencias y mediante cualquier acto, orden, acuerdo, circular o instrucción verbal o escrita, en contra de la quejosa, de la unidad normativa reclamada en la especie. - - - DOS.- Todos los efectos y consecuencias fáctico-jurídicas que deriven de la unidad normativa reclamada, los cuales atribuimos a cada una de las autoridades responsables, dentro del ámbito de sus respectivas competencias.”

SEGUNDO.- La parte quejosa señaló como violados, los artículos 14, 16, 31, fracción IV, 71, 72, 73, 124 y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; expresó los antecedentes del asunto y formuló los conceptos de violación que estimó oportunos.

TERCERO.- El Juez Cuarto de Distrito en el Estado de Chiapas, al que correspondió conocer del asunto, mediante acuerdo de dieciséis de febrero de dos mil diez admitió a trámite la demanda de garantías registrándola con el número **139/2010**; y, previos los trámites de ley, la secretaria encargada del despacho en funciones de juez, dictó sentencia que terminó de

engrosar el dieciséis de noviembre de dos mil diez, en el sentido de sobreseer en el juicio de garantías, con fundamento en los artículos 73, fracción XII y 74, fracción III, de la Ley de Amparo.

CUARTO.- Inconforme, la parte quejosa interpuso recurso de revisión mediante escrito presentado el seis de diciembre de dos mil diez, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en el Estado de Chiapas. De dicho recurso correspondió conocer al Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Circuito, con el número de toca **A.R. 39/2011**.

Con fecha veintitrés de junio de dos mil once, dicho órgano jurisdiccional dictó resolución en la que determinó revocar la sentencia recurrida; declarar que carece de competencia y ordenó remitir los autos originales del amparo indirecto 139/2010, con sus anexos, a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación para que sea el Máximo Tribunal quien decida lo conducente respecto de la cuestión de constitucionalidad planteada.

QUINTO.- Recibidos los autos en este Alto Tribunal, su Presidente, por acuerdo de fecha siete de julio de dos mil once, ordenó formar y registrar el toca con el número **A.R. 594/2011**; asumió su competencia originaria y ordenó turnar el asunto al Ministro Guillermo I Ortiz Mayagoitia.

SEXTO- El Agente del Ministerio Público de la Federación no formuló pedimento.

SÉPTIMO.- Previo dictamen del Ministro Ponente, y de los acuerdos Presidenciales correspondientes, el asunto quedó radicado en esta Primera Sala de este Alto Tribunal.

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

PRIMERO.- Competencia. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del recurso de revisión, con fundamento 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 y 21, fracción II, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; y en los puntos Segundo, Tercero, fracción II, en relación con el Cuarto, del Acuerdo 5/2001, ya que 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 reclamó la inconstitucionalidad de los artículos 1º, 1º-B 2º, 2º-A, 5º, 12, 14, 18 y 23, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigentes en dos mil diez, y si bien subsiste en esta instancia el problema de constitucionalidad planteado, se estima innecesaria la intervención del Tribunal Pleno

SEGUNDO.- Oportunidad. El Tribunal Colegiado de Circuito que previno en el conocimiento del asunto se pronunció sobre la oportunidad del recurso de revisión, de ahí que no sea necesario abordar nuevamente el tema.

TERCERO.- Dada la revocación de la sentencia recurrida, que había sobreseído en el juicio constitucional, con fundamento

en el artículo 91, fracción I, de la Ley de Amparo, deben abordarse y resolverse los conceptos de violación planteados por la empresa quejosa, que sintéticamente radican en lo siguiente:

“PRIMERO.- El Decreto reclamado proviene de la transgresión directa a la Constitución Federal en sus artículos 71 y 72, al haberse realizado en el caso específico del Impuesto al Valor Agregado, sin la iniciativa de ley que se requiere, en términos de los preceptos invocados, y porque las modificaciones realizadas y aprobadas, no estaban expresamente contempladas en la iniciativa de origen, esto es, la enviada por el Ejecutivo a la Cámara de Diputados. Además de que la obligación de contribuir al gasto público debe ser de manera proporcional y equitativa, en la forma en que disponga la Ley, la cual debe ser producto de una formación impecable en el seno del órgano legislativo, cumpliendo con lo previsto en la Constitución Federal.

El dictamen que contiene el proyecto de 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, así como del Código Fiscal de la Federación, es violatorio de los artículos 71 y 72 constitucionales, pues la propuesta de reformar los preceptos 1º, segundo párrafo; 1º-C, fracciones IV, V, primer párrafo, y VI, primer párrafo; 2º, primero, segundo y tercer párrafos; 2º A, fracción I, último párrafo; y 5º, último párrafo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, jamás fue incluida en la iniciativa de reforma presentada originalmente; por lo que únicamente debió de ser objeto de estudio por parte de la Comisión dictaminadora, la iniciativa de ley presentada, la

relativa a la exención de intereses otorgados a personas físicas que realizan actividades empresariales y a los comprobantes fiscales, contempladas en los artículos 15, fracción X, inciso b, segundo párrafo y 32, fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. A lo dicho se suma que el proceso legislativo del Decreto impugnado está viciado porque omitió observar lo previsto en el artículo 30 de la Ley de Ingresos de dos mil nueve, que prevé que toda iniciativa fiscal debe contener en su exposición de motivos el impacto recaudatorio de cada una de las medidas propuestas, así como la base de datos y metodología utilizada para ello.

Las modificaciones sustanciales a la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el proceso legislativo del Decreto reclamado no pueden existir y ser válidas jurídicamente, toda vez que está viciado en su origen, por lo que es inconstitucional, así como todos los actos derivados del mismo.

Ni en la Ley Orgánica del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos o en el Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General se prevé la posibilidad de modificar en el fondo las iniciativas de ley. Luego, el órgano legislativo se extralimitó en sus facultades, de aquí que las modificaciones a la Ley del Impuesto al Valor Agregado no pueden existir y ser válidas jurídicamente.

SEGUNDO.- No se reclama la invalidez de todos y cada uno de los dictámenes en que hayan participado las Comisiones correspondientes, la Cámara de Diputados o el propio Senado, por falta de facultades para modificar la iniciativa de Ley, sino que sólo se impugna la reforma realizada a la Ley del Impuesto

al Valor Agregado, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el siete de diciembre de dos mil nueve.

Luego, en ninguno de los artículos que invocó como fundamento la Cámara dictaminadora para realizar modificaciones a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, (numerales 60, 65, 87, 88 y demás aplicables del Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos) se prevé o considera la posibilidad de modificar en todo o en parte una iniciativa de Ley, por lo que con ese proceder, el órgano legislativo se extralimitó en el ejercicio de sus facultades.

El órgano legislativo actuó en contravención a la Constitución Federal, pues está prohibido que normas ordinarias generales como el Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General establezcan la facultad de modificar iniciativas de ley, de aquí se contravengan el principio de reserva de ley y la primacía constitucional; así, se violenta en el caso los derechos fundamentales a la legalidad, seguridad jurídica y debido proceso legislativo, la reserva de facultades y reserva de ley.

La Cámara de Diputados debió desechar el proyecto relativo al impuesto al valor agregado, al no establecer el referido Reglamento la posibilidad de modificar en todo o en parte la iniciativa correspondiente.

Si la Comisión dictaminadora consideró 4 razones para modificar la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en ninguna parte de su dictamen citó los dispositivos legales y las circunstancias privativas para no desechar la iniciativa de ley,

para cumplir con los artículos 71 y 72, inciso G) constitucionales.

Una tercera vertiente es la ausencia de cita de los argumentos legales y razones particulares para modificar la ley indicada, a pesar de no estar propuestas en la iniciativa original.

Al no estar aprobada la iniciativa de Ley de Contribución para el Combate a la Pobreza y al existir la necesidad de contar con recursos públicos para atender los programas para el combate a la pobreza y demás gastos públicos, como consta en las exposiciones de motivos de las iniciativas que integran el paquete económico para el dos mil diez que el Ejecutivo Federal remitió al Congreso, y en el que se dictamina necesario efectuar reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se desprende que ni en el dictamen ni en la exposición de motivos se citan los dispositivos legales que se tomaron en consideración por la Cámara de Origen para realizar esas modificaciones a la Ley reclamada, con lo que se contraviene el uso y destino de las contribuciones al gasto público. Asimismo, agrega que esa aseveración tiene sustento en el hecho de que en el Presupuesto de Egresos para el ejercicio fiscal de dos mil diez, no se contiene rubro alguno para destinar una parte de dicho presupuesto a los programas para el combate a la pobreza y demás gastos públicos, contraviniendo en la especie el principio de vinculación al gasto público, previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Se está en presencia de una violación legislativa formal que provoca la invalidez del decreto impugnado, pues el órgano

legislativo no tiene facultades para modificar la iniciativa de la ley tributaria.

TERCERO.- El Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto al Valor Agregado es inconstitucional por transgredir los derechos sustantivos de la quejosa, porque fue emitido en contravención a lo previsto en los artículos 71, fracción I y último párrafo, y 72, inciso H, de la Constitución Federal, porque la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones del proyecto de Ley de la norma tildada de inconstitucional se aplicó el procedimiento contemplado en el Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, sin embargo, ese procedimiento no aplica tratándose de un proyecto y ley que es competencia exclusiva de una de las Cámaras, como lo es en la especie la Cámara de Diputados.

Si una Ley o Decreto es de competencia exclusiva de alguna de las Cámaras, no se discutirá sucesivamente en ambas Cámaras y no se observará el Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones, ya que contempla un procedimiento para un supuesto diverso.

Suponiendo que tratándose de contribuciones se discutiera, observándose el Reglamento de Debates, lo cierto es que no existe, lo que trae violación a los artículos 71, fracción I, último párrafo y 72, inciso H constitucionales.

CUARTO.- La inconstitucionalidad del decreto reclamado proviene por la aplicación de la supuesta Ley Orgánica del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, que no existe, lo cual, por ende, violenta la esfera jurídica de la quejosa, ya que la ley debe ser producto de una formación impecable por el órgano legislativo. En efecto, la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados no respetó las formalidades constitucionales para la formación de una ley, luego, el dictamen respectivo está fundamentado y motivado en una ley inexistente.

Se infringen por ende los derechos fundamentales de legalidad, seguridad jurídica, debido proceso legislativo, reserva de facultades, reserva de ley y primacía constitucional.

QUINTO.- Son inconstitucionales los artículos 1-B, 12, 18 y 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por principio de unidad normativa, por falta de precisión de la base del tributo, dejando al arbitrio de la autoridad hacendaria determinar qué conceptos integran la base para efecto del impuesto relativo.

Lo anterior viola las garantías de legalidad y seguridad jurídica, pues tales preceptos refieren que la base gravable se integra por “cualquier otro concepto”, lo que deja a la autoridad hacendaria a su arbitrio el poder determinar qué elementos integran la base gravable del impuesto, cuando que ello debió determinarse por el legislador.

SEXTO.- Son inconstitucionales por virtud del principio de unidad normativa los artículos 1, 2, 2-A y 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al violentar las garantías de

legalidad y seguridad jurídica por imprecisión del objeto del tributo.

En efecto, los artículos 1º, fracción II y 14 de la ley mencionada pretenden gravar actos que no son objeto del impuesto al valor agregado, como son los servicios independientes, que en términos del último de dichos numerales “se entenderá que la prestación de servicios independientes tiene la característica de personal, cuando se trate de las actividades señaladas en este artículo que no tengan la naturaleza de actividad empresarial”.

Luego, los servicios que presta una sociedad mercantil no son servicios independientes sino mercantiles (artículo 8 de la LISR y 1º de la Ley General de Sociedades Mercantiles). Así, las sociedades mercantiles están consideradas como personas morales, por lo que su actividad es eminentemente mercantil, según lo dispone el artículo 75, fracción V del Código de Comercio.

Entonces, siendo su actividad de suministros, es un acto de comercio, por tanto su actividad es comercial; de aquí que conforme al artículo 16, fracción I del Código Fiscal de la Federación, para efectos fiscales, su actividad es empresarial. De esta manera, si el artículo 14, último párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se entiende que la prestación de servicios independientes tiene la característica de personal, cuando se trate de las actividades señaladas en este artículo que no tengan la naturaleza de actividad empresarial, se concluye que las actividades que realiza no están gravadas para efectos del impuesto al valor agregado.

En efecto, la quejosa no está sujeta al gravamen indicado por no estar tipificada su actividad como objeto del impuesto, al ser excluida por el artículo 14, último párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, toda vez que al realizar actividades empresariales, no tienen la característica de ser personales ni independientes.

Así se advierte del criterio 70/2007/IVA del SAT, de donde se sigue que las actividades gravadas por el artículo 1º, fracción II, en relación con la fracción II, inciso a, del artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, son las que tengan la característica de independientes, pero no así las empresariales; luego, las actividades de la quejosa, por ser empresariales, no son objeto del gravamen, debiendo ser desligada la obligación de pago del impuesto de referencia.

SÉPTIMO.- Es inconstitucional el decreto reclamado, en relación con el artículo 30 de la Ley de Ingresos de la Federación para 2009, por la entrada en vigor del Presupuesto de Egresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2010.

En efecto, se incumple con el artículo 74, fracción V de la Constitución Federal, porque el Presupuesto no se aprobó a más tardar el 15 de noviembre del año anterior a su vigencia, lo que incide en la esfera jurídica de los gobernados.

Siendo inconstitucional el Presupuesto, por ende las leyes fiscales aprobadas devienen también en inconstitucionales, como es el decreto hoy reclamado.

Así, con la aprobación extemporánea del Presupuesto, no se cumple con el principio de destino al gasto público, pues al no tener un uso y destino constitucional y legalmente válido las reformas a los ordenamientos fiscales para 2010, se tornan en inconstitucionales por violación al principio de vinculación al gasto público (así se demostró en el segundo concepto de violación que debe tenerse por reproducido).”

CUARTO.- Por cuestión de orden y método, los conceptos de violación se abordarán en forma diferente a la planteada, máxime que unos están orientados a cuestionar el proceso legislativo que culminó en la reforma de las disposiciones hoy reclamadas; y otros se dirigen en sí a ciertas normas reformadas.

En lo que concierne al proceso legislativo se esgrimen los siguientes temas de constitucionalidad:

- En la iniciativa de ley reclamada no se contemplaron las reformas aprobadas finalmente por el Congreso de la Unión.

El argumento, propuesto específicamente en el concepto de violación primero y, en lo general, a lo largo de la demanda de garantías, es **inoperante**, por existir jurisprudencia de esta Primera Sala que establece lo siguiente:

“Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXIII, Abril de 2011

Tesis: 1a./J. 32/2011

Página: 228

PROCESO LEGISLATIVO. LAS CÁMARAS QUE INTEGRAN EL CONGRESO DE LA UNIÓN TIENEN LA FACULTAD PLENA DE APROBAR, RECHAZAR, MODIFICAR O ADICIONAR EL PROYECTO DE LEY O DECRETO, INDEPENDIENTEMENTE DEL SENTIDO EN EL QUE SE HUBIERE PRESENTADO ORIGINALMENTE LA INICIATIVA CORRESPONDIENTE. La iniciativa de ley o decreto, como causa que pone en marcha el mecanismo de creación de la norma general para satisfacer las necesidades que requieran regulación, fija el debate parlamentario en la propuesta contenida en la misma, sin que ello impida abordar otros temas que, en razón de su íntima vinculación con el proyecto, deban regularse para ajustarlos a la nueva normatividad. Así, por virtud de la potestad legislativa de los asambleístas para modificar y adicionar el proyecto de ley o decreto contenido en la iniciativa, pueden modificar la propuesta dándole un enfoque diverso al tema parlamentario de que se trate, ya que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no prohíbe al Congreso de la Unión cambiar las razones o motivos que lo originaron, sino antes bien, lo permite. En ese sentido, las facultades previstas en los artículos 71 y 72 de la Constitución General de la República, específicamente la de presentar iniciativas de ley, no implica que por cada modificación legislativa que se busque establecer deba existir un proyecto de ley, lo cual permite a los órganos participantes en el proceso legislativo modificar una propuesta determinada. Por tanto, las Cámaras que integran el Congreso de la Unión tienen la facultad plena para realizar los actos que caracterizan

su función principal, esto es, aprobar, rechazar, modificar o adicionar el proyecto de ley, independientemente del sentido en el que hubiese sido propuesta la iniciativa correspondiente, ya que basta que ésta se presente en términos de dicho artículo 71 para que se abra la discusión sobre la posibilidad de modificar, reformar o adicionar determinados textos legales, lo cual no vincula al Congreso de la Unión para limitar su debate a la materia como originalmente fue propuesta, o específica y únicamente para determinadas disposiciones que incluía, y poder realizar nuevas modificaciones al proyecto.”

Es igualmente de citarse, por corresponder al criterio reproducido, la tesis de jurisprudencia sostenida por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, que dispone:

“Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXIII, Febrero de 2011

Tesis: 2a./J. 31/2011

Página: 1259

VALOR AGREGADO. EL PROCEDIMIENTO LEGISLATIVO QUE CULMINÓ CON EL DECRETO DE REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 7 DE DICIEMBRE DE 2009, NO VIOLA EL ARTÍCULO 72 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Conforme al citado precepto constitucional, la potestad de legislar en materia federal se deposita en el Congreso de la Unión, quien determina los contenidos normativos que regirán

la conducta de los gobernados, sin que al hacerlo deba subordinar su voluntad a las iniciativas que con arreglo al artículo 71 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos le proponga el Presidente de la República. En ese tenor, si las iniciativas presentadas por el Ejecutivo Federal para reformar, entre otros, los artículos 1o., segundo párrafo, 1o.-C, fracciones IV, V, primer párrafo y VI, primer párrafo, 2o., primer, segundo y tercer párrafos, 2o.-A, fracción I, último párrafo, y 5o., último párrafo, todos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no contemplaban el incremento del 1% en la tasa del impuesto respectivo para el ejercicio fiscal de 2010, y no obstante ello la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados propuso ese incremento en el dictamen de proyecto de decreto que formuló, aprobado por la Asamblea General de ese órgano legislativo así como de la Cámara Revisora, y finalmente se pasó el proyecto de decreto al Ejecutivo Federal, quien sin hacer observaciones ordenó su publicación en el Diario Oficial de la Federación, la cual se llevó a cabo el 7 de diciembre de 2009, es evidente que el procedimiento legislativo no viola el artículo 72 constitucional, ya que el ejercicio de la función legislativa entraña como condición sustancial la discusión de las iniciativas presentadas para decidir si merecen su aprobación o rechazo, sin limitar el ejercicio de esa atribución a los motivos o fines considerados por el autor de la iniciativa que haya excitado su pronunciamiento.”

Corroborar lo anterior la jurisprudencia de esta Sala, que expresa:

“Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXIII, Mayo de 2011

Tesis: 1a./J. 40/2011

Página: 178

VALOR AGREGADO. EL PROCESO LEGISLATIVO QUE DIO ORIGEN A LA REFORMA CONSISTENTE EN EL INCREMENTO DE LA TASA GENERAL Y FRONTERIZA DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL EJERCICIO FISCAL DE DOS MIL DIEZ, NO VULNERA LO DISPUESTO EN LOS ARTÍCULOS 71 Y 72 CONSTITUCIONALES (DECRETO PUBLICADO EL SIETE DE DICIEMBRE DE 2009). Las facultades previstas en los citados artículos, específicamente la de presentar iniciativas de ley, no implica que por cada modificación legislativa que se busque establecer deba existir un proyecto de ley, pues basta que éste se presente en términos de dicho artículo 71 para discutir la posibilidad de modificar, reformar o adicionar determinados textos legales, lo cual no vincula al Congreso de la Unión para limitar su debate a la materia como originalmente fue propuesta, o específica y únicamente para determinadas disposiciones que incluía, y poder realizar nuevas modificaciones al proyecto. De ahí que el hecho de que la Cámara de Diputados no haya aprobado un aspecto de la iniciativa de decreto, que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, remitida por el Ejecutivo Federal el 8 de septiembre de 2009, que contemplaba la posibilidad de reformar la Ley del Impuesto al Valor Agregado, puede permitirle analizar otras disposiciones del mismo ordenamiento -como la tasa del tributo- a fin de realizar las reformas o adiciones correspondientes, sin que requiera de una

nueva iniciativa de ley. Por tanto, si la Cámara de Diputados, por conducto de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, adiciona a dicha iniciativa el incremento porcentual de la tasa general y fronteriza, es claro que el proceso legislativo 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 pueden denominarse en Unidades de Inversión; así como reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del ejercicio fiscal de 2010, cumple con el procedimiento previsto en los artículos 71 y 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.”

- En la Ley Orgánica del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, ni en el Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General, se prevé la posibilidad de modificar de fondo las iniciativas de ley.

El tema, así como otros matices vinculados, como sería lo dicho acerca de que el órgano legislativo se extralimitó (primer concepto de violación); que los artículos invocados como fundamento por la Cámara dictaminadora para realizar modificaciones a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no prevén la posibilidad de modificar en todo o en parte una iniciativa de ley; que el órgano legislativo actuó en contravención a la Constitución Federal por estar prohibido que normas como el Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General

establezcan la facultad de modificar iniciativas de ley; que la Cámara de Diputados debió desechar el proyecto relativo al impuesto al valor agregado y que dicha cámara no citó los dispositivos ni las circunstancias privativas para no desechar la iniciativa (segundo concepto de violación); o bien que el decreto es inconstitucional al emitirse en contravención de los artículos 71, fracción I y último párrafo y 72, inciso H, de la Constitución Federal (tercer concepto de violación); y que la inconstitucionalidad del decreto proviene por la aplicación de una ley inexistente, como es la Ley Orgánica del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos (cuarto concepto de violación); están implícitamente resueltos en los criterios jurisprudenciales antes reproducidos, de tal suerte que lo ahora alegado en tal sentido debe también **desestimarse por inoperante**, habida cuenta que ambas Salas de este Tribunal Constitucional han determinado que el proceso legislativo cuestionado se ajusta a la Ley Fundamental.

En efecto, se ha dilucidado por este Alto Tribunal que la discusión de la iniciativa del Ejecutivo Federal se hizo en términos de los artículos 71 y 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de donde se sigue que, si bien en el procedimiento debe observarse el reglamento de debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones, como lo indica el segundo de dichos numerales en su primer párrafo, también es verdad que cualquier infracción de esta índole es susceptible de purgarse por el Congreso de la Unión, siendo por tanto irrelevante si no trasciende de manera

fundamental a la norma, como lo ha determinado el Pleno de este Alto Tribunal en las tesis de jurisprudencia siguientes:

“Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XX, Diciembre de 2004

Tesis: P./J. 117/2004

Página: 1111

PROCESO LEGISLATIVO. LOS VICIOS DERIVADOS DEL TRABAJO DE LAS COMISIONES ENCARGADAS DEL DICTAMEN SON SUSCEPTIBLES DE PURGARSE POR EL CONGRESO RESPECTIVO. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las Constituciones Locales establecen, en relación con los procesos legislativos, dos etapas: la primera corre a cargo de una Comisión que después de estudiar el tema correspondiente, formula un dictamen, y la segunda corresponde al Pleno de la Cámara o del Congreso, que sobre la base del dictamen delibera y decide. El trabajo parlamentario en cada una de dichas etapas tiene finalidades concretas, pues la Comisión analiza la iniciativa de ley y formula una propuesta para ser presentada mediante el dictamen correspondiente al Pleno, y éste tiene como función principal discutir la iniciativa partiendo del dictamen y tomar la decisión que en derecho corresponda, de manera que dicho sistema cumple una imprescindible función legitimadora de la ley, en razón de los mecanismos y etapas que lo integran. En ese tenor, la posible violación al proceso legislativo en el trabajo de la Comisión, que es básicamente preparatorio, puede purgarse

por la actuación posterior del Congreso respectivo, que es al que le corresponde la facultad decisoria.”

“Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XIV, Agosto de 2001

Tesis: P./J. 94/2001

Página: 438

VIOLACIONES DE CARÁCTER FORMAL EN EL PROCESO LEGISLATIVO. SON IRRELEVANTES SI NO TRASCIENDEN DE MANERA FUNDAMENTAL A LA NORMA. Dentro del procedimiento legislativo pueden darse violaciones de carácter formal que trascienden de manera fundamental a la norma misma, de tal manera que provoquen su invalidez o inconstitucionalidad y violaciones de la misma naturaleza que no trascienden al contenido mismo de la norma y, por ende, no afectan su validez. Lo primero sucede, por ejemplo, cuando una norma se aprueba sin el quórum necesario o sin el número de votos requeridos por la ley, en cuyo caso la violación formal trascendería de modo fundamental, provocando su invalidez. En cambio cuando, por ejemplo, las comisiones no siguieron el trámite para el estudio de las iniciativas, no se hayan remitido los debates que la hubieran provocado, o la iniciativa no fue dictaminada por la comisión a la que le correspondía su estudio, sino por otra, ello carece de relevancia jurídica si se cumple con el fin último buscado por la iniciativa, esto es, que haya sido aprobada por el Pleno del órgano legislativo y publicada oficialmente. En este supuesto los vicios cometidos no trascienden de modo fundamental a la norma con la que

culminó el procedimiento legislativo, pues este tipo de requisitos tiende a facilitar el análisis, discusión y aprobación de los proyectos de ley por el Pleno del Congreso, por lo que si éste aprueba la ley, cumpliéndose con las formalidades trascendentes para ello, su determinación no podrá verse alterada por irregularidades de carácter secundario.”

De acuerdo con la teoría constitucional de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, el decreto de reformas, que hoy se reclama, fue aprobado por el Congreso de la Unión, y finalmente se pasó el proyecto de decreto al Ejecutivo Federal, quien sin hacer observaciones ordenó su publicación en el Diario Oficial de la Federación, la cual se llevó a cabo el 7 de diciembre de 2009, siendo así evidente que el procedimiento legislativo no viola el artículo 72 constitucional.

Estando resueltos todos estos tópicos en el nivel jurisprudencial, deben por tanto **declararse inoperantes**, debiendo sólo quedar subrayado que si en un proceso legislativo se satisfacen las formalidades esenciales, a saber, la iniciativa, su discusión en el recinto parlamentario, la aprobación requerida, su promulgación y la consiguiente publicación (requisitos constitucionales), es inconcuso que el incumplimiento de requisitos secundarios no conducirá a la inconstitucionalidad de la norma, siempre que su contenido y los fines del proceso legislativo permanezcan indemnes, como ha ocurrido en el caso.

- Al no aprobarse la Ley de Contribución para el Combate a la Pobreza y al existir la necesidad de contar con recursos públicos, como se expuso en la iniciativa, se desprende que ni en el dictamen ni en la exposición se dan los motivos para modificar la ley reclamada, lo que contraviene el uso y destino de las contribuciones al gasto público. Además, en el Presupuesto de Egresos para el Ejercicio Fiscal de 2010 no se contiene rubro alguno destinado a los programas de combate a la pobreza, lo que contraviene el artículo 31, fracción IV constitucional.

Tal planteamiento, hecho valer en el segundo concepto de violación, es inoperante, por las mismas consideraciones sostenidas por esta Primera Sala al resolver el amparo en revisión 397/2011, el quince de junio del año en curso, por unanimidad de cinco votos, en donde se dijo al respecto:

“Argumentos relacionados con el principio de destino al gasto público

En esta parte de la argumentación, la empresa quejosa hace constante referencia al “principio de uso y destino al gasto público”, lo cual es incorrecto, conforme a lo siguiente:

En primer lugar, conviene recordar que la potestad tributaria del Estado consiste –básicamente- en establecer todas las contribuciones que sean necesarias para cubrir el Presupuesto de Egresos¹, lo que deberá estar acorde a los principios

¹ Artículo 73, fracción VII de la Constitución Federal, que dispone: “El Congreso tiene facultad: VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.”

tributarios contemplados en el artículo 31, fracción IV constitucional, siendo uno de ellos el de destino al gasto público², que consiste en aplicar o utilizar la riqueza recaudada por la Federación, el Distrito Federal, los Estados o los Municipios, a la satisfacción de necesidades públicas o colectivas a través de los servicios públicos respectivos y al cumplimiento de fines administrativos debidamente estipulados en la norma presupuestaria.

El mandato constitucional de contribuir para el gasto público del Estado, permite entender que tal disposición constituye una referencia general del objeto o destino de las contribuciones recaudadas, esto es, el gasto público, de aquí que la doctrina constitucional en este sentido haya denominado a dicha garantía tributaria como **“principio de destino al gasto público”**, enfatizando, de este modo, que todas las contribuciones que se establezcan mediante ley sólo podrán destinarse al gasto público estatal, lo cual representa un límite o taxativa, consistente en que las contribuciones recaudadas no podrán tener un objetivo o destino personal o individual.

En diferentes tesis, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha delimitado el concepto y alcance de este principio constitucional tributario, siendo de citarse, por vía de ilustración, las siguientes:

“Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

² “Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos...”.

XXIX, Abril de 2009

Tesis: P./J. 15/2009

Página: 1116

GASTO PÚBLICO. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES” (se transcribe).

“Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXI, Enero de 2005

Tesis: 2a. IX/2005

Página: 605

GASTO PÚBLICO” (se transcribe).

“Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

X, Noviembre de 1999

Tesis: P./J. 106/99

Página: 26

CONTRIBUCIONES. LAS DESTINADAS AL PAGO DE UN GASTO PÚBLICO ESPECIAL NO VIOLAN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL” (se transcribe).

“Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

181-186 Primera Parte

Tesis:

Página: 244

IMPUESTOS, GASTO PUBLICO ESPECIAL A QUE SE DESTINEN LOS. NO HAY VIOLACION AL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL, FRACCION IV” (se transcribe).

“Séptima Época

Instancia: Sala Auxiliar

Fuente: Informes

Informe 1969

Tesis:

Página: 25

GASTO PUBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL”
(se transcribe).

De esta breve semblanza del principio constitucional tributario que nos ocupa, se desprenden los siguientes matices del mismo:

1) El gasto público es un principio de justicia fiscal que garantiza, por un lado, la aplicación de lo recaudado a la satisfacción de necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales; y por otro, que la recaudación de recursos públicos no sea destinado a satisfacer necesidades privadas o individuales.

2) El concepto de gasto público tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y el concepto material de gasto

público consiste en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad. Este segundo concepto estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, a través de la erogación que realice el Estado, directamente o por conducto de algún otro organismo público, encargado al respecto. Formalmente, el concepto de gasto público se da cuando en el presupuesto de egresos correspondiente está prescrita la partida.

3) La exigencia del artículo 31, fracción IV constitucional no es que la recaudación ingrese a una caja común, sino la prohibición de que se destine al pago de gastos que no estén encaminados a satisfacer las funciones y servicios que el Estado debe prestar a la colectividad.

4) Los tributos pueden destinarse, desde su origen, a cubrir un gasto especial, siempre que sea en beneficio de la colectividad.

5) La circunstancia o hecho de que un impuesto tenga un fin específico no cambia su naturaleza de estar destinado al gasto público, para lo cual bastará consultar el Presupuesto de Egresos respectivo para percatarse que todos y cada uno de los renglones del presupuesto tienen fines específicos, si bien estos tienen un sentido social y un alcance de interés colectivo.

En lo que al caso interesa, puede destacarse de la teoría jurisdiccional constitucional que la denominación correcta del principio a que se refiere la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Federal, es el de que todas las contribuciones establecidas en ley están destinadas al gasto público. Esto es,

desde el punto de vista constitucional, la Ley Fundamental delimita el **principio al “destino del gasto público”, no a su “uso”**, como equívocamente refiere la parte quejosa, lo cual es trascendente, habida cuenta que si se conviniera con aquélla, el tribunal constitucional tendría que analizar no solamente si en la ley se establece como destino del gasto público la satisfacción de necesidades sociales o colectivas, o bien, la satisfacción de las atribuciones estatales relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, sino también el uso, ejercicio o programación del gasto, alcance que no tiene el artículo 31, fracción IV constitucional.

Así las cosas, su planteamiento desde esta premisa, ningún efecto puede producir para sustentar su argumento de inconstitucionalidad del proceso legislativo que derivó en la reforma del artículo 1º, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Argumentos en relación con el Presupuesto de Egresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2010

Ha quedado visto que el principio de destino al gasto público de las contribuciones recaudadas por el Estado tiene carácter constitucional, lo cual implica que como garantía individual puede argumentarse en juicio de amparo, pero siempre en relación con el destino del gasto público establecido en la ley de la materia; sin embargo, el uso, ejercicio o programación del recurso público, dado que se expresa en el Presupuesto de Egresos, no puede cuestionarse a través del juicio de garantías, de tal suerte que el argumento que en este sentido se formule debe declararse inoperante, máxime si se tiene en cuenta que en

términos del artículo 31, fracción IV constitucional, los ingresos estatales recaudados por concepto de contribuciones tienen un destino: el gasto público, aun cuando su origen se encuentra en la Ley de Ingresos de la Federación y su formato de expresión social o colectiva aparece en el Presupuesto de Egresos.

Así, bajo la excusa del principio de destino al gasto público de las contribuciones no puede cuestionarse –a través del juicio de amparo, que es una acción individual- la inconstitucionalidad de la programación de partidas específicas en el Presupuesto de Egresos de la Federación, como es la pretensión de la empresa quejosa.

En este orden de ideas, lo dicho acerca de que no existen los programas de combate a la pobreza en el Presupuesto de Egresos de la Federación, razón por la que el incremento de la tasa porcentual determinada por el legislador al reformar el artículo 1°, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado carece de justificación, debe desestimarse por inoperante, pues pretende que se revise la afectación de una garantía individual mediante la revisión presupuestaria, cuando que la operación de las partidas de gasto y de sus programas atañen al interés colectivo o social. Es decir, la acción constitucional, por tener carácter individual, no puede tener el alcance de revisar lo que atañe al interés público o colectivo, como es el caso de la inclusión de programas sociales en el Presupuesto de Egresos.

Cabe añadir a propósito de este tema, algunas de las consideraciones sostenidas por esta Primera Sala en sesión de trece de abril de dos mil once, al resolver el amparo en revisión

181/2011, en cuanto a que, con independencia de la coexistencia que puedan tener las contribuciones con planes y programas de cualquier naturaleza – incluyendo los asistenciales-, los tributos se justifican, y cumplen con su propósito constitucional, en la medida en la que se vinculen a cubrir los gastos públicos.

Es decir, un impuesto, como tal, puede ser parte, o no, de una determinada política económica o social, pero ello no tiene implicaciones directas sobre su constitucionalidad o, al menos, no si se pretende que la incorrección del gravamen derive de su no afectación específica a un determinado programa público, o para constituirse como un instrumento al servicio de determinada política pública.

En efecto, debe recordarse que los tributos no son un fin en sí mismos, sino un medio para conseguir el propósito constitucional que se les asigna, es decir, para sufragar los gastos públicos. En esta medida, cualquier ingreso público –tributario o no- se encuentra indisolublemente destinado a fines delimitados en la política económica estatal, y no es labor de este Alto Tribunal juzgar la forma en la que se estructura, programa u opera un presupuesto. Luego, lo inoperante del argumento radica en que la constitucionalidad del gravamen no depende de la posibilidad de relacionarlo con un determinado plan o programa, sino de su vinculación con el gasto público en general. Por ende, debe negarse el amparo en el aspecto aludido.

En otro tema relacionado, como quedó anunciado, los tributos pueden destinarse, desde su origen o desde el proceso legislativo correspondiente, a cubrir un gasto especial, siempre

que sea en beneficio de la colectividad, si bien corresponderá al Presupuesto de Egresos de la Federación el establecimiento de las partidas correspondientes. Luego, el hecho de que sea el legislador en el procedimiento de formación de la ley el que establezca un destino para el gravamen, no implica infracción alguna al principio de destino al gasto público, pues fue precisamente en apego a tal limitación constitucional que, como en el caso, el legislador dispuso que la modificación de la tasa del 15% a la del 16% tenía como intención dotar de recursos a los programas de combate a la pobreza, así como a los demás del gasto público.

Entonces, por lo que hace al proceso legislativo que condujo a la reforma del artículo 1º, párrafo segundo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, quedó debidamente razonado el aumento de la tasa porcentual, además de haberse respetado el principio constitucional tributario de destino al gasto público al tomarse en cuenta la necesidad de contar con recursos públicos para los programas de combate a la pobreza, no obstante que no se haya aprobado la ley propuesta por el Titular del Ejecutivo Federal.”

Por las razones reproducidas, aplicables exactamente al caso, se desestiman por inoperantes los argumentos vertidos por la parte quejosa en su segundo concepto de violación.

- El decreto reclamado es inconstitucional debido a la aprobación extemporánea del Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2010.

Tal alegato se formula en el séptimo concepto de violación, el cual resulta infundado, como se verá a continuación:

Sobre el particular, existe la jurisprudencia de esta Primera Sala que resuelve el punto específicamente, sin que obste que corresponda a diferente ejercicio fiscal. La tesis es la siguiente:

“Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXVI, Septiembre de 2007

Tesis: 1a./J. 123/2007

Página: 269

PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2005. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE LA SESIÓN RELATIVA DE LA CÁMARA DE DIPUTADOS HUBIERA CONTINUADO DESPUÉS DE LA FECHA QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 74, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, PARA APROBARLO, NO ES CONTRARIA A LA FINALIDAD DE ESTABLECER LAS PREVISIONES DE GASTOS OBLIGATORIAS PARA LOS ENTES PÚBLICOS A LOS QUE SE DESTINA RESPECTO DEL EJERCICIO FISCAL SIGUIENTE AL EN QUE SE APRUEBA. La circunstancia señalada en el rubro no es contraria a la finalidad de establecer las previsiones de gastos obligatorias para los entes públicos a los que se destina, pues conforme a los artículos 65 y 66 constitucionales, los dos periodos de sesiones ordinarias que el Congreso de la Unión tiene para ocuparse del estudio, discusión y votación de las iniciativas de ley que se le presenten y de la

resolución de los demás asuntos que le correspondan conforme a la propia Ley Fundamental, constituyen el lapso necesario para agotar los asuntos mencionados; de manera que aun cuando constitucionalmente se establezca un plazo para que sea aprobado el Presupuesto de Egresos de la Federación, lo relevante y esencial es que la sesión concluya hasta que la Cámara de Diputados determine que han sido agotados los temas incluidos en el orden del día, lo que tampoco incide en la expedición y aplicación de la Ley de Ingresos de la Federación u ordenamientos jurídicos que establecen diversas contribuciones, en virtud de que los ingresos que por esta vía se recauden se destinarán a solventar el gasto público en términos de los artículos 31, fracción IV, 74, fracción IV y 126 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.”

Conforme con lo anterior, la circunstancia de que el Presupuesto de Egresos de la Federación hubiese sido aprobado fuera del plazo previsto en los artículos 65 y 66 constitucionales, en forma alguna incide en la expedición de ordenamientos jurídicos que establecen diversas contribuciones, toda vez que los ingresos que por esa vía se recaudan, se destinarán a solventar el gasto público. De ahí lo infundado del concepto de violación séptimo de la empresa quejosa.

- El decreto reclamado es inconstitucional porque omitió lo previsto en el artículo 30 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2009.

Dicho tema se plantea en el primer concepto de violación, mismo que resulta infundado, en términos de lo sostenido por

esta Primera Sala al resolver el amparo en revisión 814/2010, en sesión de primero de diciembre de dos mil diez, por unanimidad de cuatro votos, donde se expresó lo siguiente:

“Ahora bien, en el caso en estudio, si bien los razonamientos expuestos por la parte quejosa permiten que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación estime necesario efectuar el escrutinio constitucional solicitado en el escrito de demanda, esta Sala considera que los argumentos en comento no resultan idóneos para otorgar el amparo y protección de la Justicia Federal a las quejas.

En efecto, aquéllas parten de la idea consistente en que el Ejecutivo Federal no habría detallado, por conducto de una iniciativa de ley, los alcances que tendría la reforma efectuada sobre el porcentaje de las tasas general y fronteriza del impuesto al valor agregado, lo cual vulneraría el artículo 30 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2009 y, por consecuencia, los numerales de la Ley del Impuesto al Valor Agregado reclamados, cuya aplicación autorizaría la Ley de Ingresos de la Federación, serían inconstitucionales por violentar el artículo 16 constitucional.

En relación con lo anterior, debe atenderse a lo dispuesto por el artículo 30 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2009, el cual se transcribe a continuación:

“Artículo 30. En el ejercicio fiscal de 2009, toda iniciativa en materia fiscal, incluyendo aquéllas que se presenten para cubrir el Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2010, deberá incluir en su exposición de motivos el impacto recaudatorio de cada una

de las medidas propuestas. Asimismo, en cada una de las explicaciones establecidas en dicha exposición de motivos se deberá incluir claramente el artículo del ordenamiento de que se trate en el cual se llevarían a cabo las reformas. [...]

La iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2010, deberá especificar la memoria de cálculo de cada uno de los rubros de ingresos previstos en la misma, así como las proyecciones de estos ingresos para los próximos 5 años”.

Del aludido numeral se desprende la obligación, establecida en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2009, consistente en que toda iniciativa en materia fiscal deberá incluir en la exposición de motivos el impacto recaudatorio de cada una de las medidas propuestas, así como la de especificar la memoria de cálculo de cada ingreso previsto y las proyecciones de dichos ingresos para los siguientes cinco años.

Ante ello, cabe advertir —como se hizo con anterioridad— sobre los hechos que finalmente forjaron la reforma de la que se duelen las quejas en el presente juicio de amparo, principalmente, el relativo a la iniciativa de ley presentada por el Ejecutivo Federal, en la cual se planteó la posibilidad de imponer la llamada contribución para el combate contra la pobreza, misma que formó parte del paquete económico para el ejercicio fiscal de dos mil diez.

En aquella ocasión, a través de dicha iniciativa —que formó parte del citado paquete económico—, el Titular del Poder Ejecutivo valoró y calculó, el impacto recaudatorio que tendría la contribución para el combate a la pobreza.

Posteriormente, la Cámara de Diputados —específicamente, la Comisión de Hacienda y Crédito Público—, haciendo uso de las facultades que le otorga la Constitución Federal en el desarrollo del proceso legislativo, consideró que, en lugar de agregar al sistema normativo la contribución para el combate a la pobreza, se aumentaría en un punto porcentual la tasa general y fronteriza del impuesto al valor agregado, estimando que dicha modificación se daba, a fin de cumplir requerimientos presupuestales equivalentes a los que se hubieren logrado con la aludida contribución para el combate a la pobreza.

Así se desprende de las consideraciones del dictamen elaborado por la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, en el que se precisa lo siguiente:

“[...]

3. Otras medidas

Por otra parte, considerando que el conjunto de medidas propuesto por el Ejecutivo federal en materia de imposición indirecta no ha sido avalado por esta comisión en su totalidad, al no estar aprobada la iniciativa de Ley de la Contribución para el Combate a la Pobreza, y reconociendo la necesidad que nuestro país tiene de contar con recursos públicos para poder atender los programas para el combate a la pobreza y demás gasto público, tal y como se manifiesta ampliamente en las exposiciones de motivos de las iniciativas que integran el paquete económico para 2010 que el Ejecutivo federal remitió a este Congreso, la que dictamina estima necesario efectuar reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, consistentes en incrementar la tasa general del 15 por ciento al 16 por ciento y la tasa aplicable en la región fronteriza del 10 por ciento al 11 por ciento.

Ello es así, ya que una premisa para alcanzar un crecimiento económico sostenido que se traduzca en mayores beneficios para la sociedad requiere mantener la solidez de las finanzas públicas y conservar la estabilidad de las principales variables macroeconómicas.

Bajo ese contexto, es menester destacar que con base en los resultados de recaudación observados durante 2008, la captación por concepto de IVA en el ejercicio anterior se ubicó en un monto equivalente a 3.78 por ciento del PIB, cifra que a la fecha representa el máximo nivel alcanzado por dicho gravamen desde su introducción en 1980; además de que contribuyó con el 38 por ciento de los ingresos tributarios del país, constituyéndose en la segunda fuente más importante en la generación de recursos de origen tributario, después del ISR.

No obstante lo anterior, durante los primeros ocho meses de 2009 la recaudación de este gravamen presentó una disminución sensible. Al mes de agosto la captación de IVA fue 19.5 por ciento inferior en términos reales respecto del monto observado en el mismo periodo de 2008; además, el nivel de recaudación total es 19.1 por ciento inferior a la meta presupuestada para el mes de agosto del presente ejercicio fiscal.

Algunos factores coyunturales que han contribuido al bajo desempeño del rendimiento recaudatorio de este impuesto son la menor actividad económica registrada en el país a consecuencia del impacto de la crisis financiera internacional que se propagó al resto de la economía y las medidas adoptadas para atender la contingencia sanitaria ocurrida a finales de abril de 2009.

Aunado a lo anterior, se debe considerar la inminente disminución de los ingresos provenientes del petróleo en los próximos años, debido a la reducción en la plataforma de extracción y exportación del mismo, así como a la volatilidad de su precio internacional, situación que generará fuertes presiones sobre los ingresos públicos.

Ahora bien, esta comisión considera que con el objeto de evitar un escenario económico desalentador durante el 2010 es necesario ajustar las tasas del IVA a efecto de ampliar el potencial recaudatorio de esta base tributaria y lograr la solidez de las finanzas públicas, de forma tal que se garantice el financiamiento de los requerimientos de gasto social y de infraestructura para el desarrollo nacional. En ese sentido, la que dictamina propone incrementar en un punto porcentual la tasa general del IVA que se aplica en el interior del país; de esta forma, la tasa pasaría del 15 al 16 por ciento. De igual manera, se plantea incrementar en un punto porcentual la tasa que se aplica en la región fronteriza para ubicarse en 11 por ciento en lugar de la tasa del 10 por ciento vigente, siendo menester aclarar que aun y cuando se tiene conocimiento de que ningún país del

mundo aplica una tasa preferencial para sus regiones fronterizas, se considera necesario mantenerla para preservar la competitividad entre los contribuyentes que residen en la citada región fronteriza y los comerciantes de los países vecinos, establecidos en las zonas cercanas a las líneas divisorias internacionales del norte y del sur del país.

Ahora bien, es importante destacar que el régimen de tasa cero y de exención previstos en la Ley de la materia no son objeto de modificación alguna, con lo cual se asegura que el 41 por ciento del consumo total no se vea impactado con el incremento de tasas propuesto.

Bajo esa tesitura, esta comisión considera adecuada la tasa general del IVA del 16 por ciento si se compara con el nivel que prevalece en el contexto internacional. Prácticamente todos los países que tienen IVA su tasa general actual es superior al 15 por ciento¹. Por su parte, los países de América Latina con un desarrollo económico comparable al de México, aplican tasas mayores al 15 por ciento, tales como Uruguay (23 por ciento), Argentina (21 por ciento), Brasil (20.5 por ciento), Chile (19 por ciento), Perú (17 por ciento) y Colombia (16 por ciento).

Asimismo, en los países que integran la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, cuya tasa promedio vigente del IVA es del 19.3 por ciento, se ha incrementado la tasa general de este impuesto en 52 por ciento, en promedio, desde el año de su introducción hasta el año más reciente del que se dispone información. En este grupo de países existen algunos que han incrementado su tasa general en casi 100 por ciento o más, como es el caso de Alemania, Dinamarca, Bélgica y Luxemburgo.

Se estima que el impacto recaudatorio del incremento de tasas será de 29 mil 796 millones de pesos como ingresos adicionales en el ejercicio de 2010, los cuales evitarán un debilitamiento de las finanzas públicas.

Por lo anterior es necesario realizar ajustes a diversos artículos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado con el objeto de modificar las tasas mencionadas y adecuar las referencias a las tasas que se modifican y a los factores que deben aplicarse para identificar el IVA cuando se recupera el adeudo de documentos pendientes de cobro.

[...].”

De lo anterior se observa que, tal y como lo señala el artículo 30 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2009, la iniciativa presentada por el titular del Ejecutivo sí presentó el análisis y proyección del impacto que tendría la medida, misma que puede ser igualmente relacionada con la modificación efectuada válidamente por el Poder Legislativo, a pesar de que éste haya decidido, en el ejercicio de las atribuciones que le confiere la Ley Fundamental, efectuar una distribución diversa del impacto, al derivar éste, ya no de la contribución para el combate a la pobreza, sino del aumento a las tasas general y fronteriza del impuesto al valor agregado, cuyo impacto recaudatorio, como se observa en la transcripción anterior, también habría sido calculado y redistribuido por la Comisión de Hacienda y Crédito Público, al estimar que este incremento en las tasas permitiría recaudar veintinueve mil setecientos noventa y seis millones de pesos en el ejercicio de dos mil diez, con independencia de los demás ajustes que en el uso de sus atribuciones pudo haber realizado.

No debe perderse de vista que —de conformidad con lo resuelto en el considerando anterior—, la formulada por el Ejecutivo Federal es la única iniciativa de ley que se presentó en el proceso legislativo que se analiza, lo cual ha sido estimado correcto por este Alto Tribunal, inclusive, considerando que la posibilidad de que los diputados integrantes de la Comisión de Hacienda de la cámara respectiva modificaran esta propuesta —aun en el caso de las que finalmente se introdujeron, aumentando las tasas general y fronteriza del impuesto al valor agregado—, de ninguna manera requería de una diversa iniciativa de ley —y mucho menos de una exposición de motivos diferente—.

Así, la única iniciativa de ley que se formuló en el presente caso sí cumplió con lo preceptuado por la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2009, lo cual implica que la contradicción entre normas de la misma jerarquía a la que aluden las quejas, no resulta violatoria de lo dispuesto por el artículo 16 constitucional, máxime si se toma en cuenta que el numeral legal referido en primer término no exige que las modificaciones a los proyectos de ley o decreto también deban contar con una especificación de su impacto recaudatorio, o que deban acompañarse de memorias de cálculo o de proyecciones de ingreso para cinco años.

Como puede apreciarse, el argumento de la parte quejosa sigue evidenciando el mismo error observado en lo planteado en el considerando anterior, al estimar que las modificaciones efectuadas en el seno de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, plasmadas en el dictamen respectivo, tienen un efecto equivalente al de un nuevo proyecto de ley, al cual debería exigírsele el cumplimiento de requisitos legales y constitucionales propios de una iniciativa de ley.

En ese contexto, se advierte que, en cualquier caso, la Cámara de Diputados únicamente hizo una redistribución del mismo impacto recaudatorio, haciendo una modificación a la iniciativa de reformas de mérito —estableciendo al efecto un aumento porcentual en la tasa del impuesto al valor agregado, en vez de una nueva contribución—, pero sin que pueda afirmarse que no existió una manifestación de dicho impacto en la propuesta correspondiente, o que no se hubieren efectuado las

proyecciones de ingreso por cinco ejercicios a que se refiere la Ley de Ingresos para el ejercicio fiscal de 2009.

La situación descrita permite apreciar lo siguiente:

- El Ejecutivo Federal sí incluyó en su propuesta el impacto recaudatorio de las medidas propuestas en el proyecto de ley que sometió a la consideración del Congreso de la Unión; igualmente, especificó la memoria de cálculo de cada uno de los rubros de ingresos previstos en su propuesta, así como las proyecciones de éstos para los cinco ejercicios siguientes.
- La propuesta anterior es la única que debe tenerse como tal y, por ende, es la única que debía contener una exposición de motivos en la que se efectuaran tales precisiones.
- Consecuentemente, las modificaciones que válidamente se efectuaran a ésta —como son las precisadas en el dictamen de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados— no constituyen una nueva iniciativa de ley, ni tendrían que cumplir con los requisitos aludidos en una supuesta exposición de motivos.
- El artículo 30 de la Ley de Ingresos de la Federación para 2009, no contempla un deber específico en el sentido de que las modificaciones que se efectúen a los proyectos de ley o decreto iniciados por el Ejecutivo Federal, también deban contar con una especificación de su impacto recaudatorio, o que deban incluir una proyección de ingresos por cinco ejercicios.
- En todo caso, no debe pasarse por alto que, al haber efectuado modificaciones a la propuesta original del Ejecutivo, en la medida en la que se rechazó la propuesta de establecer la contribución para el combate a la pobreza —lo cual se llevó a cabo en el uso de atribuciones que le son conferidas válidamente por la Constitución—, los diputados integrantes de la Comisión de Hacienda de la respectiva Cámara, únicamente efectuaron una nueva distribución de dicho impacto recaudatorio, pues en sus consideraciones claramente plasmaron que la modificación a las tasas general y fronteriza del impuesto al valor agregado, se hacía tomando en cuenta los requerimientos presupuestales existentes, atento a la no aprobación de la contribución referida.

Por esa razón, si bien en el presente asunto el tema planteado por las quejas efectivamente se configura como uno de constitucionalidad, lo cierto es que el argumento hecho valer en el cuarto concepto de la demanda de garantías deviene infundado, puesto que, en términos de lo establecido por el artículo 30 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2009, en la iniciativa de ley presentada por el Ejecutivo Federal como parte del paquete económico ya referido, sí se efectuaron las estimaciones de cuya ausencia se duele la parte quejosa; sin que a ello obste el que la propuesta original hubiere sido modificada por la Cámara de Diputados, situación que de ninguna forma afecta la constitucionalidad de los preceptos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ni hace que la situación descrita —la aparente contravención entre normas de la misma jerarquía— vulnere la garantía de seguridad jurídica establecida en el artículo 16 constitucional.”

QUINTO.- Deben ahora examinarse los conceptos de violación quinto y sexto, donde la empresa quejosa plantea la inconstitucionalidad de diversas normas de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

- Quinto concepto de violación:

En dicho concepto la quejosa combate los artículos 1-B, 12, 18 y 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por falta de precisión de la base del tributo, pues dice que deja al arbitrio de la autoridad hacendaria determinar qué conceptos integran la base para efecto del impuesto relativo, lo que es violatorio de la

garantía de legalidad y seguridad jurídica, consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Al respecto, agrega que el artículo impugnado establece la forma en que el contribuyente podrá obtener los elementos que integran la base gravable para efectos de determinar el Impuesto y, señala que la forma de obtener los elementos es en efectivo, en bienes, o en servicios, 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.

Destaca que los artículos correlativos a ese numeral son los 12, 18 y 23 de la misma Ley, que respectivamente, establecen que para calcular el impuesto tratándose de enajenaciones se considerará como valor el precio o la contraprestación pactados, así como las cantidades que se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto; que debe considerarse como valor total de la contraprestación, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto y; que para calcular el impuesto en el caso de uso o goce temporal de bienes, se considerará el valor de la contraprestación pactada a favor de quien los otorga, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien se otorgue el uso o goce por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcción, reembolsos,

intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto. Concluye su argumento la quejosa, y dice que de lo anterior se advierte que efectivamente se deja a la autoridad hacendaria el arbitrio de determinar los elementos que integrarán la base para efectos de calcular la base gravable para efectos del impuesto materia de estudio.

Que de lo anterior es manifiesto que se deja a la autoridad hacendaria que a su arbitrio considere qué elementos integrarán la base gravable y que el contribuyente de manera previa no conoce los elementos integrantes del tributo, como lo es la base.

Insiste que lo anterior es violatorio del mandato de legalidad tributaria, porque los elementos del impuesto en el caso que nos ocupa, para determinar la base, se deben encontrar en la Ley, y no dejar al arbitrio de la autoridad que determine qué concepto integra y cuál no, para efecto de calcular la base para el Impuesto al Valor Agregado.

Es infundado el concepto de violación antes sintetizado.

En primer orden se precisa en qué consiste el principio de legalidad tributaria que deriva del artículo 31, fracción IV, constitucional, para determinar si la norma impugnada incide o no en la base de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que es el supuesto legal en estudio.

El Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha expresado el contenido y alcance del principio de

legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de los Estados Unidos Mexicanos, entre otras, en las jurisprudencias que enseguida se transcriben:

“IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos ‘contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes’, no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida”.

(Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 91-96 Primera Parte, Página: 172)

“IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31

constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general

anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles”.

(Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 91-96 Primera Parte, Página: 173)

De acuerdo con los criterios transcritos, el respeto a la garantía de legalidad tributaria exige que la carga impositiva esté prevista en una ley, para evitar:

- Que quede al margen de la arbitrariedad de las autoridades exactoras la fijación del tributo, quienes sólo deberán aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas antes de cada caso concreto.
- El cobro de impuestos imprevisibles.
- El cobro de impuestos a título particular, y
- Que el particular pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir al gasto público, al ser el legislador y no otro órgano quien precise los elementos del tributo.

En esas condiciones, para determinar si el precepto impugnado satisface los presupuestos antes mencionados, es necesario establecer cuáles son los elementos del impuesto al valor agregado, de conformidad con el artículo 1° de la ley relativa:

1. OBJETO. La realización, en territorio nacional, de 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 o servicios.

2. SUJETOS PASIVOS. Las personas físicas y morales que realicen, en territorio nacional, los actos o actividades que son objeto del impuesto.

3. BASE. Es el valor de la contraprestación pactada, por los actos o actividades que son objeto del impuesto.

Tratándose de prestación de servicios, cuya actividad es la que interesa a la solución de este asunto, el artículo 18 de la referida ley considera como valor, el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio, por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto.

4. TASA. Es el por ciento aplicado al valor de los actos o actividades gravadas, del 16%, 11% o 0%, según sea el caso (Artículos 1, párrafo segundo, 2° y 2-A, reformados mediante el

Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el siete de diciembre de dos mil nueve).

Ahora bien, el planteamiento de inconstitucionalidad involucra el estudio conjunto de los artículos 1-B, párrafo primero, 12, 18 y 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigentes en dos mil tres, cuyo contenido es el siguiente:

“Artículo 1-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 (. . .)”.

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

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

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

De los preceptos citados se advierte que el artículo 18 establece la base del impuesto al valor agregado, tratándose de prestación de servicios, al establecer que se considera como valor (del acto o actividad objeto del tributo): El total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses formales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto y, sus correlativos 12 y 23 estatuyen que la tasa se aplicará, inclusive, sobre aspectos tales como las cantidades que se hubiesen pagado por viáticos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto, gastos todos ellos que no constituyen el objeto del impuesto y sí, en cambio, los diversos elementos que integran la base, de donde se sigue que la base gravable es el valor total de la actividad gravada, es decir, las cantidades que se cargan o cobran a la persona que recibe la prestación del servicio, lo cual no deja en manos de la autoridad administrativa la determinación de los conceptos que deben tomarse en cuenta, aun cuando se señale ‘cualquier otro concepto’, ya que son los propios

contribuyentes quienes establecen la naturaleza, términos y condiciones de la contraprestación, por lo cual no importa el nombre con el cual se designe sino el hecho incontrovertible y bien determinado en la ley, es decir, el valor del acto o actividad gravada, el cual se integra con el valor total de la contraprestación y demás cantidades que se carguen o cobren a quien reciba el servicio; por tanto sí está determinada la base en el texto legal, contrariamente a lo afirmado por la quejosa recurrente.

Al respecto es aplicable la jurisprudencia número 2ª./J. 108/2011 de la Segunda Sala, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIV, julio de 2011, p. 898, cuyo rubro y texto es el siguiente:

“VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 1o.-B, PÁRRAFO PRIMERO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER EL MOMENTO EN QUE SE CONSIDERARÁN EFECTIVAMENTE COBRADAS LAS CONTRAPRESTACIONES, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2003). El citado precepto, al establecer que se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllas correspondan a anticipos, a depósitos o a “cualquier otro concepto” sin importar el nombre con el que se les designe, no transgrede el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque la base del tributo, tratándose de la prestación de servicios, conforme al artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado es el valor

total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto; mientras que el artículo 10.-B, párrafo primero, de la ley citada, sólo regula el momento en que debe considerarse efectivamente cobrada la contraprestación para determinar la obligación de pago, lo que no deja en manos de la autoridad la determinación de los conceptos que se toman en cuenta para calcular la base del impuesto, ni existe incertidumbre jurídica, ya que son los propios contribuyentes los que pactan la contraprestación e integran los conceptos que se cobran a quien recibe la prestación del servicio, de manera que para determinar la base gravable es entendible que el legislador se haya referido a “cualquier otro concepto” que se integre al valor de la contraprestación pactada, cuyo resultado es el valor total del acto o actividad objeto del tributo, y se justifica que para determinar el momento en que se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones, lo cual da lugar a la obligación de pago, el legislador se haya referido “a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe”, toda vez que, como se dijo, es el propio contribuyente quien pacta y determina la naturaleza, los términos y las condiciones de la contraprestación que representa el valor de los actos o actividades objeto del impuesto.”

Asimismo, se invoca la jurisprudencia P./J. 7/88 sustentada por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la Octava Época del Semanario Judicial de la Federación, Tomo I, Primera Parte-1, enero a junio de 1988, página 169, que lleva por rubro y texto, el siguiente:

“VALOR AGREGADO, EL ARTÍCULO 18 DE LA LEY DEL IMPUESTO AL. NO VIOLA EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN. Del análisis relacionado de los artículos 1o, 18, 23 y 27 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se advierte que esta contribución tiene como hechos imponible la enajenación de bienes, la prestación de servicios, la concesión del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes y servicios; es decir, estos son los actos que dan origen a la obligación jurídico-tributaria y constituyen el objeto del impuesto. Esos actos o actividades son, por tanto, los que actualizan las distintas hipótesis normativas previstas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado; sin la realización de ellos no puede concebirse la debida aplicación de este ordenamiento, toda vez que son, por definición de la propia ley, las actividades que originan la obligación a cargo del contribuyente de pagar el referido gravamen. Consecuentemente, no puede considerarse que el impuesto al valor agregado grave el cumplimiento de otras obligaciones tributarias u otras actividades distintas a las contempladas en el artículo 1º citado, pues si el legislador señaló que en la base del gravamen también se incluiría la cantidad pagada por otros impuestos, fue con el propósito de que la tasa prevista en la ley se aplique tomando en cuenta las condiciones objetivas en que el sujeto pasivo del tributo enajena los bienes o presta los servicios materia de la imposición en favor de las personas a quienes se les traslada o repercute el impuesto. En efecto, no se desvirtúa la naturaleza del impuesto al valor agregado y menos aun se viola la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, porque el artículo 18 cuestionado haya establecido la posibilidad legal de que la tasa de este tributo se aplique también sobre las cantidades que hubiese

pagado el causante por otros impuestos. Lo que sucede es que estos últimos solamente constituyen uno de los múltiples factores que determinan el precio total de una mercancía o la contraprestación que debe otorgarse por recibir un servicio, razón por la cual se hace necesaria su inclusión en la base del impuesto discutido, que al gravar el consumo de los bienes y servicios tiene que hacerlo de manera tal que la tasa se aplique sobre un valor que refleje las condiciones reales en que se adquieren los productos o se contratan los servicios; tanto es así, que el artículo 18 reclamado y sus correlativos (12, 23 y 27 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado), estatuyen que la tasa se aplicará, inclusive, sobre aspectos tales como las cantidades que se hubiesen pagado por viáticos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto, gastos todos ellos que no constituyen el objeto del impuesto y sí, en cambio, los diversos elementos que integran su base.”

Tal como se desprende de la jurisprudencia insertada, esencialmente, que la Ley del Impuesto al Valor Agregado grave el cumplimiento de otras obligaciones tributarias u otras actividades distintas a las contempladas en el artículo 1° de esa norma, pues si el legislador señaló que en la base del gravamen también se incluiría la cantidad pagada por otros impuestos, fue con el propósito de que la tasa prevista en la ley se aplique tomando en cuenta las condiciones objetivas en que el sujeto pasivo del tributo enajena los bienes o presta los servicios materia de la imposición en favor de las personas a quienes se les traslada o repercute el impuesto.

Por su parte, el artículo 1-B, párrafo primero, señala el momento en que nace la obligación tributaria, en tanto prevé que *“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.

El momento en que nace la obligación de pago, tiene que ver con lo dispuesto por el artículo 17 de la referida ley, que dice:

“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”.

El precepto citado establece como regla general, que 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.

Por tanto, la interpretación armónica y sistemática de los artículos 1-B, párrafo primero, y 17 permite concluir que este último regula el momento en que se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones que representan el valor de los

actos o actividades gravadas, para efectos de determinar el momento en que nace la obligación de pago.

Ahora bien, la circunstancia de que el artículo 1-B, en su párrafo primero establezca que 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, en modo alguno contraviene el principio de legalidad tributaria que deriva del artículo 31, fracción IV, constitucional, pues la base del tributo, tratándose de prestación de servicios, está plenamente determinada en el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al establecer lo que debe considerarse como valor del acto o actividad gravada, al que se le aplicará la tasa correspondiente, mientras que el artículo 1-B, párrafo primero, de dicha ley, sólo regula el momento en que debe considerarse efectivamente cobrada la contraprestación, para efectos de determinar la obligación de pago, que es cuando se reciba en efectivo, en bienes o servicios, sin importar el nombre con que se le designe, porque esta expresión tiene como propósito evitar que los propios contribuyentes identifiquen las contraprestaciones con términos diversos de los utilizados por el legislador, ya que de ese modo serían ellos mismos los que determinarían el momento del hecho imponible y, por ende, de la obligación de pago.

De ese modo, no se deja en manos de la autoridad administrativa la determinación de los conceptos que se toman en cuenta para calcular la base del impuesto (valor de la

contraprestación), ni existe incertidumbre jurídica, ya que son los propios contribuyentes los que pactan la contraprestación e integran los conceptos que se cobran a quien recibe la prestación del servicio, de modo que para la determinación de la base gravable, es entendible que el legislador se haya referido a “*cualquier otro concepto*” que se integre al valor de la contraprestación pactada, cuyo resultado es el valor total del acto o actividad que es objeto del tributo.

Del mismo modo, se justifica que para determinar el momento en que se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones, lo cual da lugar a la obligación de pago, el legislador se haya referido “*a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe*”, dado que es el propio contribuyente quien pacta y determina la naturaleza, términos y condiciones de la contraprestación que representa el valor de los actos o actividades objeto del impuesto.

Aunado a lo anterior, la propia Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su artículo 14 establece cuáles son los actos o actividades que se consideran prestación de servicios, y en el artículo 15 señala los casos de prestación de servicios en que no se pagará el impuesto, por lo que el valor de la contraprestación que constituye la base gravable, se refiere a las cantidades cobradas por la prestación del servicio que es objeto del impuesto.

En estas condiciones, devienen infundados los argumentos de la quejosa, ya que la base del impuesto está plenamente

determinada en el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al establecer cómo se integra el valor del acto o actividad gravada, a saber: con el valor total de la contraprestación y demás cantidades que se carguen o cobren a quien reciba el servicio (otros impuestos, derechos, viáticos, gastos, reembolsos, intereses formales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto), de donde se sigue que la base gravable es el valor total de la actividad gravada, es decir, las cantidades que se cargan o cobran a la persona que recibe la prestación del servicio, lo cual no deja en manos de la autoridad administrativa la determinación de los conceptos que deben tomarse en cuenta, ya que son los propios contribuyentes quienes establecen la naturaleza, términos y condiciones de la contraprestación.

Es importante destacar que esas consideraciones son aplicables al presente asunto porque los artículos 1°B, 12, 18 y 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado controvertidas por la parte quejosa no han sufrido modificación alguna. De ahí que dichos preceptos son constitucionales y lo procedente es negar el amparo y protección de la Justicia Federal solicitado por la quejosa.

- Sexto concepto de violación:

La quejosa sostiene que los artículos 1° y 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado violentan lo previsto en el artículo 31, fracción IV, así como 15 y 16 constitucionales, porque inciden

directamente en un elemento del tributo como lo es el objeto, pues existe imprecisión en ese elemento.

Señala que los preceptos reclamados pretenden gravar actos que no son objeto del impuesto, porque de la lectura del artículo 1º, fracción II, y 14, último párrafo, de la Ley, se colige que la quejosa no se encuentra sujeta al gravamen del Impuesto al Valor Agregado, por no estar tipificadas sus actividades como objeto del impuesto, al ser excluidas del artículo 14, último párrafo, ya que al realizar “actividades empresariales” éstas no tienen la característica de ser “personales”, y desde luego que si no son “personales”, tampoco son “independientes”, ya que es claro que el precepto citado excluye a los servicios considerados empresariales y sólo están gravadas los servicios independientes. Agrega, que robustece su argumento con lo sostenido en el criterio 70/2007/IVA, de compilación de criterios normativos del Servicio de Administración Tributaria, el cual se encuentra en un folleto electrónico en la página correspondiente.

Por tanto, aduce la quejosa que si las actividades que realiza su empresa son eminentemente empresariales, en términos de lo previsto en el artículo 14, último párrafo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 16 del Código Fiscal de la Federación y 75 del Código de Comercio, por ser de naturaleza mercantil no deben ser objeto del impuesto, porque en su opinión dice que se trata de la prestación de servicios individuales, y por ende no son personales.

El concepto de violación es infundado.

Al efecto, se transcriben los preceptos impugnados.

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

I.- Enajenen bienes.

II.- Presten servicios independientes.

(...)”

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

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

II.- El transporte de personas o bienes.

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

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

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

VI.- Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no

esté considerada por esta Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.

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

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

En primer término, destaca la circunstancia de que en los hechos expuestos por la propia quejosa en su demanda de garantías, señala que realiza las actividades de enajenación de bienes, prestación de servicios y la del otorgamiento de uso o goce temporal de bienes (página 14 del escrito de demanda), afirmación que demuestra que no se encuentra en el supuesto que señala, esto es, que sus actividades son de naturaleza eminentemente mercantil, y por el contrario, su actividad sí está regulada en términos del artículo 1º de la Ley.

Además, la circunstancia de que se ostente como una persona moral que realiza una actividad empresarial en términos del Código Fiscal de la Federación, en forma alguna implica que el artículo 14, fracción II, último párrafo de la Ley, la excluya del supuesto normativo y que no esté sujeta al gravamen. Lo anterior, porque lo que establece la última parte del citado precepto es la

diferencia entre un servicio de naturaleza personal y de una actividad empresarial, pero, no tiene la connotación que la quejosa supone, esto es, que por tratarse de una actividad empresarial queda excluida del pago del Impuesto al Valor Agregado. De ahí lo infundado del concepto de violación.

En ese sentido es infundado el concepto de violación y por ende procede negar el amparo y protección de la Justicia Federal solicitado por la quejosa respecto del artículo 1º, fracción II, y 14 último párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Semejantes consideraciones sostuvo la Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el amparo en revisión 958/2010, en sesión de dos de febrero de dos mil once, por unanimidad de cinco votos, que esta Primera Sala comparte en su integridad.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO.- En la materia de la revisión, competencia de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se confirma la sentencia recurrida.

SEGUNDO.- La Justicia de la Unión no ampara ni protege a ***** en contra de los artículos 1º, 1º-B, 2º, 2º-A, 5º, 12, 14, 18 y 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en vigor a partir del primero de enero de dos mil diez.

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

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

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

PRESIDENTE DE LA PRIMERA SALA:

MINISTRO ARTURO ZALDÍVAR LELO DE LARREA.

PONENTE:

MINISTRO GUILLERMO I. ORTIZ MAYAGOITIA.

**SECRETARIO DE ACUERDOS
DE LA PRIMERA SALA:**

LIC. HERIBERTO PÉREZ REYES.

En términos de lo previsto en los artículos 3º, fracción II, 13, 14 y 18, 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 supuesto normativos“.

RJGM/arcc.

RrsD5dYe0Tf+VOWS4/n5+jRFXlr93+1GiZSF+M/a5G8=