

## Unidad normativa y efectos de la sentencia

José Ramón Cossío Díaz\*

SUMARIO: I. *Antecedentes del caso*. II. *Argumentos centrales del fallo*. III. *Razones del disenso en cuanto a los argumentos expuestos para declarar infundado el recurso de queja*.

El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión celebrada el once de febrero de dos mil ocho, resolvió por mayoría de ocho votos la queja 9/2006, en la cual la parte inconforme alegó que la reforma de treinta de diciembre de dos mil dos que sufrió el artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado no resta eficacia a la protección federal que le fue otorgada contra ese precepto, pues tal reforma no modificó el sistema de acreditamiento inconstitucional que motivó el amparo.

La solución consistió en declarar infundado el recurso de queja por varios motivos: primero, la modificación del mencionado texto legal fue un nuevo acto legislativo, el cual no se encuentra comprendido dentro de la eficacia protectora del fallo constitucional; segundo, cualquier cambio a la ley es una expresión nueva de la voluntad soberana del legislador, independientemente de que sólo se altere la redacción o incluso se reproduzca literalmente el enunciado normativo y, por último, la reforma legislativa que sufrió el artículo 4° de la citada ley sí varió la estructura normativa del acreditamiento. Por todo lo anterior, se resolvió que la sentencia de amparo no tenía eficacia

---

\* Voto concurrente que formula el Ministro José Ramón Cossío Díaz en la Queja 9/2006, fallado por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en sesión de once de febrero de dos mil ocho. El autor agradece la colaboración de Roberto Lara Chagoyán y Miguel Antonio Núñez Valadez para la elaboración de este documento.

respecto al reformado precepto impugnado, al tratarse de un acto legislativo distinto.

Aunque comparto el sentido de la sentencia en cuanto a que el recurso de queja es infundado, no comparto la totalidad de los argumentos por los cuales se desestimaron los agravios de la parte inconforme.

Para exponer lo anterior, relataré los antecedentes del asunto, presentaré los argumentos centrales del fallo y expondré que, a mi juicio, los agravios son infundados no porque la reforma del artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado sea un nuevo acto legislativo, sino porque dicha reforma modificó el núcleo esencial de la norma, produciendo una nueva disposición contra la cual no se encuentra amparado el quejoso.

## I. Antecedentes del caso

1. El representante de la parte quejosa, mediante escrito de siete de noviembre de dos mil dos, demandó el amparo y protección de la Justicia Federal en contra del artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en el ejercicio de dos mil, toda vez que, a su juicio, dicho precepto violaba las garantías contenidas en los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

2. La Juez Séptimo de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal admitió la demanda, registró el asunto con el número 1488/2002 y dictó sentencia el dos de septiembre de dos mil dos, terminándola de engrosar el dos de septiembre del año siguiente, en la que determinó sobreseer el asunto y otorgar el amparo, debido a que el artículo impugnado, vigente en dos mil y hasta dos mil dos, violaba la garantía de equidad tributaria.

Lo anterior, a juicio de la juez, toda vez que el artículo impugnado previó una distinción inconstitucional respecto al acreditamiento del impuesto trasladado: por una parte, estableció que los contribuyentes que realizaban únicamente actividades gravadas podían acreditar en su totalidad el impuesto que se les trasladó; sin embargo, dispuso que a empresas como la quejosa, las cuales tributaban por actividades exentas además de las gravadas, debido a la mecánica del impuesto, sólo se les permitiría acreditar cierto monto menor al que verdaderamente les fue trasladado, situación contraria al principio de equidad tributaria.

3. Inconforme con tal resolución, la autoridad responsable interpuso recurso de revisión el ocho de octubre de dos mil tres. El Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito conoció del asunto y mediante sentencia de diecinueve de noviembre de dos mil tres resolvió lo siguiente: que se dejaba intocado el sobreseimiento, se declaró incompetente para conocer del recurso y ordenó remitir los autos a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

4. El Alto Tribunal, por acuerdo de doce de enero de dos mil cuatro, asumió su competencia originaria para conocer del recurso de revisión y lo registró con el número 23/2004. Seguidos los trámites correspondientes, la Primera Sala dictó sentencia el veinticinco de febrero de dos mil cuatro, en la cual resolvió confirmar la sentencia recurrida y conceder el amparo a la quejosa, pues tal como lo señaló la Juez de Distrito, el artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en el dos mil, violaba el principio de equidad tributaria al establecer sistemas de acreditamientos diferentes para contribuyentes iguales.

5. Tras los trámites correspondientes, la mencionada Juez de Distrito, mediante acuerdo de once de enero de dos mil cinco, informó a la parte quejosa del oficio por el cual la autoridad responsable señaló que había cumplido la sentencia de amparo.

6. Inconforme con lo anterior, el representante legal de la impetrante de garantías interpuso queja por cumplimiento defectuoso de la sentencia de amparo, la cual fue ampliada por escrito presentado el siete de abril de dos mil cinco, con motivo del oficio 330-SAT-III-4-2005-001965, emitido por el Administrador de Servicios “B” de la Administración Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes. En dicho oficio se le informó que no era posible devolverle los pagos provisionales con carácter de definitivos efectuados en los periodos de enero a diciembre de dos mil tres y enero de dos mil cuatro, por concepto del artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en esos ejercicios.

7. La Juez de Distrito admitió la queja y mediante resolución de trece de octubre de dos mil seis determinó que la queja era procedente pero infundada, tomando en cuenta lo siguiente: a) la litis del recurso de queja debía versar únicamente sobre la omisión y negativa de las autoridades responsables a devolver a la quejosa las cantidades pagadas con motivo del impuesto al valor agregado en los ejercicios de dos mil tres y dos mil cuatro; b) el artículo 4° de

la Ley del Impuesto al Valor Agregado se reformó con posterioridad a la solitud del juicio de amparo — treinta de diciembre de dos mil dos —; c) la eficacia protectora de la sentencia de amparo sólo puede subsistir respecto de los pagos efectuados bajo la norma impugnada hasta antes de su reforma; d) la modificación al precepto declarado inconstitucional es un nuevo acto legislativo; por lo tanto, los pagos efectuados bajo la vigencia de la nueva norma no son materia del juicio de amparo.

8. En contra de la mencionada resolución, el representante legal de la persona moral interpuso una queja. El Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante acuerdo de seis de diciembre de dos mil seis, admitió dicho recurso de queja, lo registró con el número 9/2006 y lo envió a la Primera Sala para la elaboración del proyecto de resolución. Sin embargo, por acuerdo de veintiuno de febrero de dos mil siete, la Primera Sala determinó retirar el asunto para ser remitido al Pleno de este Alto Tribunal.

9. Finalmente, el Tribunal Pleno dictó sentencia el once de febrero de dos mil ocho en la que declaró infundado el recurso de queja y confirmó la resolución de la Juez de Distrito.

## II. Argumentos centrales del fallo

Las consideraciones que se utilizaron en la sentencia para declarar infundado el recurso de queja y confirmar la resolución del Juez de Distrito fueron las siguientes:

a) Como explicación previa, se dice en la sentencia que en términos de los artículos 71 y 72 de la Constitución Federal, la reforma o extinción de un acto legislativo se produce a través de otro dictado conforme al mismo procedimiento y con iguales formalidades, principio conocido como de autoridad formal de la ley o de congelación de rango. Con base en lo anterior, se explica que el efecto de una sentencia de amparo contra leyes es proteger al quejoso únicamente en contra del acto legislativo que dio origen al texto declarado inconstitucional, pero no en contra de actos legislativos posteriores.

b) Se declaró infundado el argumento del recurrente mediante el cual afirmó que el hecho de que se cambie la redacción de una norma jurídica, no es indicativo de que sea un acto voluntario del legislador modificar sus hipótesis normativas y consecuencias. A juicio del agraviado, la modificación que sufrió el precepto declarado inconstitucional no cambió la norma contra

la cual se le amparó y, en consecuencia, los efectos del amparo abarcan el artículo reformado.

En la sentencia se señala que, contrario a lo dicho por el recurrente, cualquier modificación a la ley es una expresión nueva de la voluntad soberana del legislador, independientemente de que sólo se cambie o se reproduzca íntegramente la redacción de los enunciados normativos, sin modificar las hipótesis normativas y sus consecuencias (se aplica el principio de *lex posteriori derogat priori*).

En ese sentido, se dice en el fallo, el argumento del agraviado es infundado pues cualquier modificación del texto legal es un nuevo acto legislativo, el cual no queda comprendido dentro de la eficacia protectora de la sentencia de amparo, aun en el supuesto de que dicha modificación no altere en esencia el contenido de la regla que fue declarada inconstitucional.

c) Asimismo, en la sentencia se sostiene que una vez realizado un nuevo acto legislativo, el tema relativo a la identidad existente entre el enunciado normativo original y el reformado no puede ser objeto de análisis a través de los incidentes de inexecución, la queja por defecto o exceso en el cumplimiento o el incidente de repetición del acto reclamado.

Por consiguiente, se señala que en un recurso de queja por defectuoso cumplimiento de la sentencia de amparo no es factible impugnar la deficiencia de actos emanados de un acto legislativo posterior, debido a que dichos actos legislativos no fueron materia del amparo. Por las razones expuestas, se estiman inoperantes los agravios de la parte recurrente, pues van encaminados a reclamar el defectuoso cumplimiento de un nuevo acto legislativo.

d) Finalmente, se explica que tratándose de normas tributarias, la reforma legislativa en cualquiera de los elementos esenciales del tributo, trae como resultado que la eficacia protectora del fallo constitucional cese, pues repercute la modificación legal en la obligación que tienen los gobernados de contribuir para los gastos públicos.

Así, se lee en la sentencia, resultan infundados los argumentos de la parte recurrente, pues el Decreto de treinta de diciembre de dos mil dos que reformó el artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, modificó el periodo del cálculo, la forma y época del pago, así como el factor y el sistema de acreditamiento del impuesto, alterando sustancialmente el tributo. Por lo anterior, se concluyó que cesaba el efecto protector de la sentencia de amparo, porque se estaba frente a un nuevo acto legislativo.

### III. Razones del disenso en cuanto a los argumentos expuestos para declarar infundado el recurso de queja

1. Como ya lo manifesté, estoy de acuerdo con el sentido del proyecto, pero no con el razonamiento por el cual se declaró infundada la queja. A mi juicio, lo que es verdaderamente trascendente para verificar el alcance de los efectos de una sentencia de amparo no es la emisión de un nuevo acto legislativo, el cual puede variar o no el enunciado normativo, sino la modificación a la norma impugnada.

Como primer comentario, es pertinente mencionar que las normas jurídicas no se identifican necesariamente con los enunciados o preceptos que las contienen. Un enunciado normativo es aquél por virtud del cual se formula una norma. En cambio, una norma jurídica es el producto de la interpretación de un enunciado o conjunto de enunciados jurídicos por medio de los cuales se prohíbe, permite u obliga una conducta.

En ese sentido, si se modifica uno de los enunciados jurídicos que forma parte de una norma jurídica, se podría cambiar el sentido de la misma. Lo anterior, traería como consecuencia que cesen los efectos de un amparo que se haya otorgado contra un determinado precepto normativo, no porque exista un nuevo acto legislativo, sino porque la modificación a los enunciados normativos produce una nueva norma jurídica, la cual no forma parte de la materia del juicio de garantías.

2. En el caso concreto, mediante decreto publicado el treinta de diciembre de dos mil dos en el *Diario Oficial de la Federación* se reformaron, entre otros preceptos, los artículos 4º y 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Las modificaciones más significativas fueron las siguientes:

a) Se cambió el periodo del cálculo del impuesto y la época de pago. Del decreto se desprende que el cálculo del impuesto dejó de hacerse por ejercicios fiscales, para realizarse cada mes de calendario. De igual manera, la época de pago, en lugar de efectuarse por medio de pagos provisionales, se daría mediante declaración presentada a más tardar el día diecisiete del mes siguiente al que correspondiera el pago. En suma, el impuesto al valor agregado se transformó de un tributo calculado por ejercicios y pagado mediante pagos provisionales, a un impuesto determinado mensualmente, cuyos pagos tiene el carácter de definitivos.

La modificación descrita repercutió en el sistema de acreditamiento previsto en el artículo 4° de la citada ley —precepto impugnado en el juicio de amparo—, toda vez que el legislador determinó que en lugar de acreditar el impuesto en el periodo correspondiente al pago provisional, al ajuste en el pago provisional o en el ejercicio, tal acreditamiento se realizaría por mes calendario.

b) Asimismo, se alteró el factor utilizado para calcular el impuesto acreditable. El reformado artículo 4° de la citada legislación, vigente en el dos mil tres, establecía que para determinar el factor se debían tomar en cuenta todos los actos o actividades gravadas realizadas en el año calendario inmediato anterior al mes por el que se calcula el impuesto, incluyendo las que tienen tasa del 0%. En cambio, el precepto legal vigente al presentarse la demanda de amparo señalaba que los actos o actividades que serían relevantes para obtener el referido factor, serían las del periodo por el que se determinaba el pago provisional.

c) Por último, el legislador corrigió las remisiones establecidas en el precepto impugnado. Los artículos 22, fracción II, primer párrafo y 108, fracción II, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, citados por el artículo 4° de la mencionada ley, vigente en el dos mil dos, no se referían a las materias primas y productos terminados o semiterminados utilizados para calcular el impuesto acreditable. Por consiguiente, en la nueva disposición el legislador señaló los artículos 29, fracción II, primer párrafo y 123, fracción II, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, preceptos que sí hacen alusión a la adquisición de tales materiales y productos.

El siguiente cuadro ejemplifica las modificaciones comentadas:

ARTÍCULOS 4º Y 5º DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	
TEXTO ANALIZADO EN LA SENTENCIA DE AMPARO	TEXTO REFORMADO POR EL DECRETO PUBLICADO EL TREINTA DE DICIEMBRE DE DOS MIL DOS
<p>(REFORMADO, <i>DOF</i> 31 DE DICIEMBRE DE 1999)</p> <p>ARTÍCULO 4O. El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, la tasa que corresponda según sea el caso. Se entiende por impuesto acreditable el monto que resulte conforme al siguiente procedimiento:</p> <p>I. <u>El contribuyente determinará las adquisiciones que hubiera efectuado en el periodo por el que se determina el pago provisional, en el periodo por el que se realice el ajuste a los pagos provisionales o en el ejercicio, según corresponda</u>, de materias primas y productos terminados o semiterminados, a que se refieren los artículos 22, fracción II, primer párrafo y 108, fracción II, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según corresponda, que identifique exclusivamente con la enajenación de bienes o con la prestación de servicios, en territorio nacional, cuando por estos actos o actividades esté obligado al pago del impuesto establecido en esta Ley o les sea aplicable</p>	<p>(REFORMADO, <i>DOF</i> 31 DE DICIEMBRE DE 1999)</p> <p>ARTÍCULO 4O. El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, la tasa que corresponda según sea el caso. Se entiende por impuesto acreditable el monto que resulte conforme al siguiente procedimiento:</p> <p>(REFORMADO PRIMER PÁRRAFO, <i>DOF</i> 30 DE DICIEMBRE DE 2002)</p> <p>I. <u>El contribuyente determinará las adquisiciones que hubiera efectuado en el mes de calendario de que se trate</u>, de materias primas y productos terminados o semiterminados, a que se refieren los artículos 29, fracción II, primer párrafo y 123, fracción II, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según corresponda, que identifique exclusivamente con la enajenación de bienes o con la prestación de servicios, en territorio nacional, cuando por estos actos o actividades esté obligado al pago del impuesto establecido en esta Ley o les sea aplicable la tasa del 0%, incluso cuando dichas adquisiciones las importe.</p>



ARTÍCULOS 4° Y 5° DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	
TEXTO ANALIZADO EN LA SENTENCIA DE AMPARO	TEXTO REFORMADO POR EL DECRETO PUBLICADO EL TREINTA DE DICIEMBRE DE DOS MIL DOS
<p>la tasa del 0%, incluso cuando dichas adquisiciones las importe.</p> <p>Asimismo, el contribuyente identificará el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que le hubiera sido trasladado y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, por las adquisiciones señaladas en el párrafo anterior, efectuadas <u>en el periodo de que se trate</u>, que sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.</p> <p>[...]</p> <p>II. El contribuyente determinará las adquisiciones que hubiera efectuado <u>en el periodo por el que se determina el pago provisional, en el periodo por el que se realice el ajuste a los pagos provisionales o en el ejercicio, según corresponda</u>, de materias primas y productos terminados o semiterminados, a que se refieren los artículos <u>22, fracción II, primer párrafo y 108, fracción II, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta</u>, según corresponda, que identifique exclusivamen-</p>	<p>(REFORMADO, DOF 30 DE DICIEMBRE DE 2002)</p> <p>Asimismo, el contribuyente identificará el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que le hubiera sido trasladado y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, por las adquisiciones señaladas en el párrafo anterior, <u>efectuadas en el mes de calendario de que se trate</u>, que sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.</p> <p>[...]</p> <p>(REFORMADA, DOF 30 DE DICIEMBRE DE 2002)</p> <p>II. El contribuyente determinará las adquisiciones que hubiera efectuado <u>en el mes de calendario de que se trate</u>, de materias primas y productos terminados o semiterminados, a que se refieren los artículos 29, fracción II, primer párrafo y 123, fracción II, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según corresponda, que identifique exclusivamente con la enajenación de bienes o con la prestación de servicios, en territorio nacional, cuando por estos actos o activida-</p>

ARTÍCULOS 4° Y 5° DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	
TEXTO ANALIZADO EN LA SENTENCIA DE AMPARO	TEXTO REFORMADO POR EL DECRETO PUBLICADO EL TREINTA DE DICIEMBRE DE DOS MIL DOS
<p>te con la enajenación de bienes o con la prestación de servicios, en territorio nacional, cuando por estos actos o actividades no esté obligado al pago del impuesto establecido en esta Ley, incluso cuando dichas adquisiciones las importe.</p> <p>Asimismo, el contribuyente identificará el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que le hubiera sido trasladado y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, por las adquisiciones señaladas en el párrafo anterior efectuadas, en el periodo de que se trate, que sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.</p> <p>III. Del monto equivalente al total del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y del propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, <u>en el periodo por el que se determina el pago provisional, en el periodo por el que se realice el ajuste a los pagos provisionales o en el ejercicio, según se trate</u>, correspondiente a erogaciones deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, adi-</p>	<p>des no esté obligado al pago del impuesto establecido en esta Ley, incluso cuando dichas adquisiciones las importe.</p> <p>Asimismo, el contribuyente identificará el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que le hubiera sido trasladado y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, por las adquisiciones señaladas en el párrafo anterior efectuadas, en el mes de calendario de que se trate, que sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.</p> <p>(REFORMADO PRIMER PÁRRAFO, DOF 30 DE DICIEMBRE DE 2002)</p> <p>III. Del monto equivalente al total del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y del propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, <u>en el mes de calendario de que se trate</u>, correspondiente a erogaciones deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, adicionado con el monto a que se refiere el sexto párrafo de este artículo, se disminuirán los montos del impuesto identificados</p>

ARTÍCULOS 4° Y 5° DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	
TEXTO ANALIZADO EN LA SENTENCIA DE AMPARO	TEXTO REFORMADO POR EL DECRETO PUBLICADO EL TREINTA DE DICIEMBRE DE DOS MIL DOS
<p>cionado con el monto a que se refiere el sexto párrafo de este artículo, se disminuirán los montos del impuesto identificados en los términos de las fracciones I y II que anteceden y, en su caso, el que se hubiera identificado con la exportación de conformidad con el cuarto párrafo de este artículo y el que se hubiera identificado de conformidad con el quinto párrafo del mismo.</p>	<p>en los términos de las fracciones I y II que anteceden y, en su caso, el que se hubiera identificado con la exportación de conformidad con el cuarto párrafo de este artículo y el que se hubiera identificado de conformidad con el quinto párrafo del mismo.</p>
<p>La cantidad que resulte en los términos del párrafo anterior se multiplicará por el factor que resulte <u>en el periodo por el que se determina el pago provisional, en el periodo por el que se realice el ajuste a los pagos provisionales o en el ejercicio, según corresponda</u>, determinado de conformidad con el procedimiento previsto en el siguiente párrafo.</p>	<p>(REFORMADO, DOF 30 DE DICIEMBRE DE 2002)</p> <p>La cantidad que resulte en los términos del párrafo anterior se multiplicará por el factor <u>que resulte en el mes de calendario de que se trate</u>, determinado de conformidad con el procedimiento previsto en los siguientes párrafos.</p>
<p>El factor a que se refiere el párrafo anterior se determinará dividiendo el valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley y el de aquéllos a los que se les aplique la tasa del 0%, <u>correspondientes al periodo por el que se determina el pago provisional, al periodo por el que se realice el</u></p>	<p>(REFORMADO, DOF 30 DE DICIEMBRE DE 2002)</p> <p>El factor a que se refiere el párrafo anterior se determinará dividiendo el valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley y el de aquéllos a los que se les aplique la tasa del 0%, <u>correspondientes al año de calendario inmediato anterior al mes por el que se calcula el impuesto acreditable,</u></p>

ARTÍCULOS 4º Y 5º DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	
TEXTO ANALIZADO EN LA SENTENCIA DE AMPARO	TEXTO REFORMADO POR EL DECRETO PUBLICADO EL TREINTA DE DICIEMBRE DE DOS MIL DOS
<p><u>ajuste a los pagos provisionales o al ejercicio, según corresponda</u>, entre el valor total de los actos o actividades realizados por el contribuyente en dichos periodos o ejercicio, según corresponda. Para efectos de este párrafo, el contribuyente no incluirá en los valores antes señalados:</p> <p>a) Las importaciones de bienes o servicios.</p> <p>b). Las enajenaciones de sus activos fijos y gastos y cargos diferidos a que se refiere el <u>artículo 42 de la Ley del Impuesto sobre la Renta</u>, así como la enajenación del suelo, salvo que sea parte del activo circulante del contribuyente, aun cuando se haga a través de certificados de participación inmobiliaria.</p> <p>[...]</p> <p>IV. El monto identificado en términos de la fracción I de este artículo y, en su caso,</p>	<p>entre el valor total de los actos o actividades realizados por el contribuyente en dicho año de calendario [...].</p> <p>(ADICIONADO, DOF 30 DE DICIEMBRE DE 2002)</p> <p>Para los efectos de los dos párrafos anteriores, el contribuyente no incluirá en los valores antes señalados:</p> <p>a) Las importaciones de bienes o servicios.</p> <p>(REFORMADO, DOF 30 DE DICIEMBRE DE 2002)</p> <p>b) Las enajenaciones de sus activos fijos y gastos y cargos diferidos a que se refiere el <u>artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta</u>, así como la enajenación del suelo, salvo que sea parte del activo circulante del contribuyente, aun cuando se haga a través de certificados de participación inmobiliaria.</p> <p>[...]</p> <p>(REFORMADO PRIMER PARRAFO, DOF 30 DE DICIEMBRE DE 2002)</p> <p>IV. El monto identificado en los términos de la fracción I de este artículo y, en su</p>

ARTÍCULOS 4° Y 5° DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	
TEXTO ANALIZADO EN LA SENTENCIA DE AMPARO	TEXTO REFORMADO POR EL DECRETO PUBLICADO EL TREINTA DE DICIEMBRE DE DOS MIL DOS
<p>del cuarto párrafo del mismo, adicionado con el monto que resulte en los términos de la fracción III que antecede, será el impuesto acreditable <u>del periodo por el que se determina el pago provisional, del periodo por el que se realiza el ajuste a los pagos provisionales o del ejercicio, según corresponda.</u></p> <p>[...]</p> <p>El contribuyente determinará las adquisiciones que hubiera efectuado <u>en el periodo por el que se determina el pago provisional, en el periodo por el que se realice el ajuste a los pagos provisionales o en el ejercicio, según corresponda,</u> de materias primas, productos terminados o semiterminados, así como los gastos e inversiones, incluso de importaciones, que identifique exclusivamente con la exportación de bienes tangibles y con los servicios que preste que se consideren exportados en los términos del artículo 29, fracción IV, inciso b) de esta Ley. El contribuyente identificará el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que le hubiera sido trasladado y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, por</p>	<p>caso, del cuarto párrafo del mismo, adicionado con el monto que resulte en los términos de la fracción III que antecede, <u>será el impuesto acreditable del mes de calendario de que se trate.</u></p> <p>[...]</p> <p>(REFORMADO, <i>DOF</i> 30 DE DICIEMBRE DE 2002)</p> <p>El contribuyente determinará las <u>adquisiciones que hubiera efectuado en el mes de calendario de que se trate,</u> de materias primas, productos terminados o semiterminados, así como los gastos e inversiones, incluso de importaciones, que identifique exclusivamente con la exportación de bienes tangibles y con los servicios que preste que se consideren exportados en los términos del artículo 29, fracción IV, inciso b) de esta Ley. El contribuyente identificará el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que le hubiera sido trasladado y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, por dichas adquisiciones, gastos e inversiones, siempre que sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.</p>

ARTÍCULOS 4° Y 5° DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	
TEXTO ANALIZADO EN LA SENTENCIA DE AMPARO	TEXTO REFORMADO POR EL DECRETO PUBLICADO EL TREINTA DE DICIEMBRE DE DOS MIL DOS
<p>dichas adquisiciones, gastos e inversiones, siempre que sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.</p> <p>[...]</p> <p>El monto del impuesto identificado conforme al párrafo anterior <u>en el periodo por el que se determina el pago provisional, en el periodo por el que se realiza el ajuste a los pagos provisionales o en el ejercicio, según corresponda</u>, se multiplicará por el factor que resulte de dividir cada contraprestación que se reciba en el periodo que corresponda por el otorgamiento del uso o goce de esos bienes, entre el valor de los bienes otorgados en uso o goce, a que se refiere el artículo 12 de esta Ley. El resultado que se obtenga será el monto que se podrá adicionar en los términos de la fracción III, primer párrafo de este artículo, hasta agotar el monto del impuesto al valor agregado que en las mencionadas enajenaciones le hubiera sido trasladado al contribuyente.</p> <p>Para que el impuesto al valor agregado sea acreditable en los términos de este</p>	<p>[...]</p> <p>(REFORMADO, DOF 30 DE DICIEMBRE DE 2002)</p> <p>El monto del impuesto identificado <u>conforme al párrafo anterior en el mes de calendario de que se trate</u>, se multiplicará por el factor que resulte de dividir cada contraprestación que se reciba en el mes que corresponda por el otorgamiento del uso o goce de esos bienes, entre el valor de los bienes otorgados en uso o goce, a que se refiere el artículo 12 de esta Ley. El resultado que se obtenga será el monto que se podrá adicionar en los términos de la fracción III, primer párrafo de este artículo, hasta agotar el monto del impuesto al valor agregado que en las mencionadas enajenaciones le hubiera sido trasladado al contribuyente.</p> <p>Para que el impuesto al valor agregado sea acreditable en los términos de este</p>

ARTÍCULOS 4º Y 5º DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	
TEXTO ANALIZADO EN LA SENTENCIA DE AMPARO	TEXTO REFORMADO POR EL DECRETO PUBLICADO EL TREINTA DE DICIEMBRE DE DOS MIL DOS
<p>artículo, adicionalmente deberán reunirse los siguientes requisitos:</p> <p>[...]</p> <p>(REFORMADO, DOF 31 DE DICIEMBRE DE 2000)</p> <p>b) Que hayan sido efectivamente erogados los pagos por la adquisición de bienes o servicios de que se trate, en los términos de los artículos 24, fracción IX y 136, fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando el impuesto haya sido trasladado por contribuyentes sujetos a los regímenes establecidos en el Título II-A o en la Sección II del Capítulo VI del Título IV de la citada Ley.</p> <p>[...].</p> <p>(REFORMADO PRIMER PARRAFO, DOF 31 DE DICIEMBRE DE 1981)</p> <p>ARTÍCULO 5º. <u>El impuesto se calculará por ejercicios fiscales</u>, salvo los casos señalados en el artículo 33 de esta Ley.</p> <p>(REFORMADO, DOF 31 DE DICIEMBRE DE 2000)</p>	<p>artículo, adicionalmente deberán reunirse los siguientes requisitos:</p> <p>[...]</p> <p>(REFORMADO, DOF 30 DE DICIEMBRE DE 2002)</p> <p>b) Que el impuesto al valor agregado trasladado a los contribuyentes haya sido efectivamente pagado.</p> <p>[...].</p> <p>(REFORMADO PRIMER PARRAFO, DOF 30 DE DICIEMBRE DE 2002)</p> <p>ARTÍCULO 5º. <u>El impuesto se calculará por cada mes de calendario</u>, salvo los casos señalados en el artículo 33 de esta Ley.</p> <p>(REFORMADO, DOF 30 DE DICIEMBRE DE 2002)</p>

ARTÍCULOS 4° Y 5° DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	
TEXTO ANALIZADO EN LA SENTENCIA DE AMPARO	TEXTO REFORMADO POR EL DECRETO PUBLICADO EL TREINTA DE DICIEMBRE DE DOS MIL DOS
<p><u>Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas por los mismos periodos y en las mismas fechas de pago que las establecidas para el impuesto sobre la renta</u>, excepto en los casos del ejercicio de iniciación de operaciones, en el que efectuarán pagos provisionales trimestrales y en el ejercicio de liquidación, en el que los pagos provisionales se efectuarán por los mismos periodos y en las mismas fechas en que se venían realizando con anterioridad al inicio del ejercicio de liquidación.</p> <p>[...]</p> <p>(REFORMADO, <i>DOF</i> 31 DE DICIEMBRE DE 1999)</p> <p>El pago provisional será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el periodo por el que se efectúa el pago, a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento determinadas en los términos del artículo 4o. de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto que corresponda al total de sus actividades, <u>el impuesto que se le hubiere retenido en dicho periodo.</u></p>	<p>Los contribuyentes efectuarán el pago del impuesto <u>mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.</u></p> <p>Tercer párrafo. (Se deroga).</p> <p>(REFORMADO, <i>DOF</i> 30 DE DICIEMBRE DE 2002)</p> <p>El pago mensual será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el mes por el que se efectúa el pago, a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento determinadas en los términos del artículo 4o. de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto que corresponda al total de sus actividades, <u>el impuesto que se le hubiere retenido en dicho mes.</u></p>



ARTÍCULOS 4° Y 5° DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	
TEXTO ANALIZADO EN LA SENTENCIA DE AMPARO	TEXTO REFORMADO POR EL DECRETO PUBLICADO EL TREINTA DE DICIEMBRE DE DOS MIL DOS
(ADICIONADO, DOF 31 DE DICIEMBRE DE 1999)  Los contribuyentes que de conformidad con esta Ley estén obligados a efectuar <u>pagos provisionales mensuales</u> , efectua- rán en el primer mes de la segunda mitad del ejercicio el ajuste del impuesto co- rrespondiente a los pagos provisionales [...].	Quinto a octavo párrafos. (Se derogan).

3. A mi parecer, lo que contempla el artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado es una norma jurídica compuesta por varios enunciados jurídicos. En consecuencia, la modificación a varios de esos enunciados jurídicos, realizada mediante decreto de treinta de diciembre de dos mil dos, produjo un cambio normativo y la creación de una nueva norma jurídica.

Es una misma norma jurídica porque tiene como finalidad obligar a los contribuyentes a calcular el impuesto acreditable conforme a un determinado procedimiento. Es decir, el contenido normativo es la obligación que tienen los sujetos del tributo de calcular el impuesto acreditable, para lo cual deberán de cumplir ciertas condiciones establecidas en el mismo artículo.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Desde mi punto de vista, lo que las normas jurídicas establecen son subsistemas normativos en donde existe un entrelazamiento entre diversos elementos para regular una determinada conducta. En ese sentido, aunque el artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se encuentra íntimamente relacionado con los artículo 1° y 5° de la misma ley —en donde se establecen la obligación del pago del impuesto al valor agregado y la forma de calcularlo—, tal artículo es una norma jurídica en sí misma, pues regula de manera concreta la obligación que tiene el contribuyente de calcular el impuesto acreditable (contiene un carácter deóntico, una conducta regulada y determinadas condiciones de aplicación). *Vid.* nota 2.

El cambio normativo se originó por los siguientes motivos: en primer lugar, como ya se mencionó, el legislador modificó el periodo del cálculo del impuesto y la época de pago.

Así, se alteró de manera sustancial el esquema que planteaba el precepto impugnado para determinar el monto del impuesto acreditable, es decir, variaron las condiciones de aplicación de la norma. Por ejemplo, el contribuyente, de conformidad con la legislación fiscal al momento de presentarse la demanda, para calcular el valor del acreditamiento debía determinar las adquisiciones de materias primas y productos terminados o semiterminados que hubiera efectuado en el periodo correspondiente al pago provisional, al periodo por el que se realizara el ajuste a los pagos provisionales o en el ejercicio. En cambio, el artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en el dos mil tres, dispuso que para calcular el impuesto acreditable se tendrían que determinar las adquisiciones que se hubieran efectuado en el mes calendario. De igual manera, previo a la reforma de finales de dos mil dos, el contribuyente debía de identificar el monto equivalente al impuesto al valor agregado trasladado y el impuesto pagado con motivo de la importación, por las adquisiciones efectuadas en el periodo correspondiente de los bienes antes señalados. Sin embargo, la legislación fiscal vigente en el dos mil tres alteró tal situación y estableció que el monto del impuesto trasladado y el pagado sería el de las adquisiciones realizadas en el mes calendario respectivo.

La segunda modificación importante que sufrió la norma impugnada fue que se alteró el factor utilizado para calcular el impuesto acreditable. Lo anterior, toda vez que los actos o actividades relevantes para determinar dicho factor —aquéllas por las que se debe pagar el impuesto al valor agregado, incluidas las de tasa cero— son las correspondientes al año calendario inmediato anterior al mes por el que se calcula el impuesto, en términos del artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en el dos mil tres, y no las efectuadas en el periodo relativo al pago provisional, al periodo por el que se ajustarán los pagos provisionales o las del ejercicio.

Por todo lo relatado, considero que la reforma al artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de diciembre de dos mil dos varió sustancialmente las condiciones de aplicación del cálculo del impuesto y, en consecuencia, se produjo una nueva norma jurídica. En otras palabras, al modificarse el periodo del cálculo (por mes calendario), la época de pago (son pagos definitivos), el factor y por ende el sistema de acreditamiento del

impuesto al valor agregado, a mi juicio, el artículo 4° de la citada ley es una nueva norma jurídica.

En ese sentido, la presente queja es infundada pues los efectos del amparo cesaron al modificarse el precepto impugnado. El amparo concedido al quejoso únicamente tiene efectos sobre los actos realizados bajo la validez del artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente hasta el dos mil dos.

Cabe destacar que el mencionado decreto también corrigió ciertas referencias normativas que contenía el precepto impugnado. En este asunto, considero que dichas correcciones no dieron lugar a ningún cambio normativo, pues de hecho los artículos referidos en la norma vigente en el dos mil dos no tenían relación con el contenido del artículo impugnado. A mi juicio, lo que el legislador realizó fue adecuar los contenidos normativos, situación diversa de otros asuntos en donde al cambiar los preceptos de referencia se agregan supuestos normativos que antes no se incluían, alterando de manera sustancial la norma jurídica.

Así, insisto, la queja es infundada no porque se haya producido un nuevo acto legislativo, sino porque se modificó la norma contra la cual se otorgó el amparo. Lo que se tiene que tomar en cuenta para el estudio de los efectos de un amparo es la alteración a las normas jurídicas impugnadas y no los distintos actos de modificación que realiza el poder legislativo.

4. Dicho de otro modo, el artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado está integrado por varios enunciados jurídicos que forman una sola norma jurídica. Por lo tanto, la modificación que sufrió este precepto en diciembre de dos mil dos dio lugar a un cambio en el llamado *núcleo normativo*, creando una nueva norma jurídica.<sup>2</sup>

El *núcleo normativo* se compone por los siguientes elementos:

---

<sup>2</sup> Como se sabe, a decir de Georg Henrik von Wright, las normas jurídicas son prescripciones integradas por una serie de elementos indispensables que permiten su identificación y análisis; una parte de estos elementos forman el *núcleo normativo* que, a su vez, se integra por el carácter, el contenido y las condiciones de aplicación. Existen además otros elementos que se ubican fuera del núcleo como la autoridad, sujeto normativo, ocasión y la sanción. Véase: Wright, H. von, *Norma y acción. Una investigación lógica*, traducción de P. García Ferrero, Madrid, Tecnos, 1970. Y del mismo autor, *Lógica deóntica* (1951), traducción de J. Rodríguez Marín, Valencia, Cuadernos Teorema, 1979. Asimismo, véase, Atienza, Manuel, *El sentido del Derecho*, Barcelona, Ariel, 2001, pp. 65 y siguientes.

- a) **Carácter:** las normas pueden indicar algo que debe hacerse (obligatorias); que algo no debe hacerse (prohibitivas) o que algo puede hacerse (permisivas).
- b) **Contenido:** es aquella acción u omisión que la norma indica que está prohibida, que es obligatoria o que está permitida. Desde este punto de vista pueden ser abstractas, si se refiere a un conjunto de acciones sin determinar, o concretas, si la acción o la clase de acciones son determinadas.
- c) **Condición de aplicación:** es el conjunto de circunstancias que han de darse para que la norma deba ser cumplida.

A su vez, existen ciertos elementos que quedan fuera del núcleo normativo, que son los que siguen:

- a) **Autoridad:** es la persona u órgano de la que emana la norma.
- b) **Sujeto normativo:** es el destinatario de la norma. Según el sujeto normativo, las normas pueden ser generales, si se dirigen a una clase de personas —esto es, a aquellos individuos que comparten determinadas características o que están en la misma situación—; o particulares, si se dirigen a una persona o personas determinadas (por ejemplo, las sentencias).
- c) **Ocasión:** se trata de la localización espacio temporal en que debe cumplirse el contenido de la norma. Puede hablarse de la ocasión espacial (el territorio en el que es aplicable la norma), y la ocasión temporal (el tiempo durante el cual es aplicable).
- d) **Sanción:** es la consecuencia que se sigue del incumplimiento.

Es importante precisar que estos elementos pueden encontrarse en uno o más preceptos normativos, o pueden identificarse en uno o varios enunciados jurídicos que conforman un precepto normativo. En otras palabras, un artículo (precepto, disposición, enunciado, conjunto de enunciados) puede contener una o varias normas jurídicas, para ello basta con identificar los elementos antes descritos en dicho artículo.

En el caso que nos ocupa, los mencionados elementos se integran de la siguiente manera:

ARTÍCULO 4° DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO VIGENTE EN DOS MIL TRES	
NÚCLEO NORMATIVO	OTROS ELEMENTOS
<i>Carácter:</i> Obligatorio	<i>Autoridad:</i> Congreso de la Unión
<i>Contenido:</i> calcular el impuesto acreditable mediante el procedimiento descrito en el mismo artículo. Es decir, siguiendo las condiciones de aplicación.	<i>Sujeto normativo:</i> el destinatario de la norma es estrictamente el contribuyente. No hay que confundir al sujeto con los órganos encargados de recibir el pago.
<i>Condiciones de aplicación:</i> Lo contenido en las fracciones I, II, III Y IV. Es decir, todas los lineamientos establecidos para poder calcular el impuesto acreditable. Entre estas condiciones se encuentran el periodo del cálculo del impuesto, el factor y la época de pago.	<i>Ocasión:</i> Por ejemplo, el lugar en donde deben de realizarse los pagos del impuesto, así como la vigencia temporal de la misma norma —hasta el dos mil dos—.
	<i>Promulgación:</i> Se publicó en el <i>Diario Oficial de la Federación</i> .
	<i>Sanción:</i> Las diversas consecuencias que se siguen del incumplimiento.

Vistas así las cosas, es posible concluir que el decreto de treinta de diciembre de dos mil dos reformó el artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, modificando el periodo del cálculo del impuesto acreditable (calculado por mes) y la época de pago (se volvieron pagos mensuales definitivos). Es decir, se transformaron las *condiciones de aplicación* y, en consecuencia, se provocó un cambio normativo que dio lugar a una nueva norma jurídica.

Por todo lo explicado, considero que la queja es infundada, porque se modificó sustancialmente el núcleo normativo del precepto impugnado.

