

ALGUNAS CONSIDERACIONES RELACIONADAS CON EL ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PARA ENTES PÚBLICOS

Lic. Juan Manuel Ángel Sánchez
Secretario de Acuerdos de Sala Superior
Junio de 2009

INTRODUCCIÓN

La motivación que me llevó a desarrollar el presente trabajo atiende a una inquietud surgida con motivo de un caso concreto del que me tocó conocer en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa durante el desarrollo de la asignatura de Teoría de la Argumentación Jurídica, y a partir del cual tuve la interrogante respecto a la forma de interpretación de las disposiciones legales de índole tributario.

Para el desarrollo del presente trabajo, resulta necesario precisar el contenido del artículo 3° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado:

“ARTÍCULO 3o. La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados, las instituciones y asociacio-

nes de beneficencia privada, las sociedades cooperativas o cualquiera otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, deberán aceptar la traslación a que se refiere el artículo primero y, en su caso, pagar el impuesto al valor agregado y trasladarlo, de acuerdo con los preceptos de esta Ley.

“La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, así como sus organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social, tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no den lugar al pago de derechos o aprovechamientos, y sólo podrán acreditar el impuesto al valor agregado que les haya sido tras-

lado en las erogaciones o el pago en la importación, que se identifique exclusivamente con las actividades por las que estén obligados al pago del impuesto establecido en esta Ley o les sea aplicable la tasa del 0%. Para el acreditamiento de referencia se deberán cumplir con los requisitos previstos en esta Ley.

“La Federación y sus organismos descentralizados efectuarán igualmente la retención en los términos del artículo 1o.-A de esta Ley cuando adquieran bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban servicios, de personas físicas, o de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país en el supuesto previsto en la fracción III del mismo artículo. También se efectuará la retención en los términos del artículo 1o.-A de esta Ley, en los casos en los que la Federación y sus organismos descentralizados reciban servicios de autotransporte terrestre de bienes prestados por personas morales. Los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, así como sus organismos descentralizados no efectuarán la retención a que se refiere este párrafo.

“Para los efectos de este impuesto, se consideran residentes en territorio nacional, además de los señalados en el Código Fiscal de la Federación, las

personas físicas o las morales residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos en el país, por todos los actos o actividades que en los mismos realicen.”

Como se advierte del segundo párrafo del numeral de mérito, la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, así como sus organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social (LOS QUE A PARTIR DE ESTE PUNTO SERÁN IDENTIFICADOS COMO “ENTES PÚBLICOS” A FIN DE EVITAR REPETICIONES QUE DIFICULTEN LA LECTURA DEL PRESENTE TRABAJO), **tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no den lugar al pago de derechos o aprovechamientos, y sólo podrán acreditar el impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado en las erogaciones o el pagado en la importación, que se identifique exclusivamente con las actividades por las que estén obligados al pago del impuesto establecido en la Ley o les sea aplicable la tasa del 0%.**

De la precisión anterior, pareciera ser que los entes públicos se encuentran posibilitados para acreditar las cantidades pagadas por concepto de impuesto al valor agregado trasladado, siempre y cuando se realicen operaciones gravadas por dicho impuesto, las cuales no correspon-

dan a aquellas por las cuales se paga un derecho o un aprovechamiento.

Ahora bien, de resultar válida la lectura dada al precepto que nos ocupa, se podría generar el derecho para que los entes públicos soliciten la devolución de impuesto al valor agregado que hubieren pagado indebidamente, al no haber acreditado contra el impuesto causado el diverso trasladado.

En este sentido, la finalidad del presente trabajo es determinar el alcance que tiene, en mi criterio, el segundo párrafo del artículo 3° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Para ello se utilizarán los instrumentos argumentativos e interpretativos aportados durante la impartición de la asignatura de Teoría de la Argumentación Jurídica.

MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN DE LAS LEYES FISCALES

Es oportuno precisar que el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, establece el procedimiento a la luz del cual debe efectuarse la interpretación de una disposición de carácter fiscal:

“Artículo 5o. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que

fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

“Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”

Así entonces, del precepto anterior se advierte lo siguiente:

a) Son de interpretación estricta las disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares las que señalan excepciones a estas cargas y las que fijan infracciones y sanciones.

b) Son interpretables por medio de cualquier método de interpretación jurídica las disposiciones fiscales diversas a las precisadas en el inciso anterior.

c) En caso de que no exista una norma fiscal expresamente aplicable al caso concreto, se acudirá supletoriamente a las disposiciones del derecho federal común; siempre y cuando ello no sea contrario a la naturaleza propia del derecho fiscal.

De acuerdo con lo anterior, resulta que el artículo 3° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece los supuestos en que excepcionalmente los entes públicos tendrán la obligación de pagar ese tributo; así como los casos en que también excepcionalmente podrán acreditarlo. De ahí que encuadre en uno de los supuestos de interpretación establecidos en el inciso a) anterior, es decir, mediante una interpretación de carácter estricto.

Al ser interpretado el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Na-

ción, concluyó en el sentido de que si bien es verdad que el juzgador, al momento de definir los elementos esenciales del tributo debe partir del texto literal de la norma como exigencia lógica de su aplicación al caso concreto, ello no implica que le esté prohibido acudir a los diversos métodos de interpretación reconocidos por la ciencia jurídica.

La citada interpretación se encuentra plasmada en la jurisprudencia 2a./J. 26/2006, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Marzo de 2006, página 270, que se transcribe a continuación para su mejor comprensión:

“...al momento de definir los elementos esenciales del tributo, no le está prohibido al juzgador acudir a diversos métodos de interpretación.”

“INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES QUE ESTABLECEN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS TRIBUTOS. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA. Si bien es verdad que el juzgador, al momento de definir los elementos esenciales del tributo, debe partir del texto literal de la norma, como exigencia lógica de su aplicación al caso concreto, ello no implica que le esté prohibido acudir a los diversos métodos de interpretación reconocidos por la ciencia jurídica. Esto es así, ya que los principios de legalidad tributaria y de seguridad jurídica, y las disposiciones legales que establecen fórmulas dirigidas a condicionar la aplicación e interpretación de las normas tributarias, deben entenderse únicamente en el sentido de impedir aplicaciones analógicas en relación con los elementos esenciales de los tributos.”

En virtud de lo expuesto, considero oportuno llevar a cabo la interpretación del texto del artículo 3° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado a la luz de diversos métodos de interpretación jurídica, que se desarrollan en las siguientes páginas.

INTERPRETACIÓN EXEGÉTICA Y TELEOLÓGICA

Aplicando el método de interpretación exegética al contenido del artículo 3° transcrito, se advierte lo siguiente:

- Aun cuando de conformidad con las disposiciones legales aplicables los entes públicos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, deberán **aceptar la traslación del impuesto al valor agregado** efectuado por el contribuyente al que le haya pagado por la realización de los actos o actividades precisados en el artículo 1° (*enajenación de bienes; prestación de servicios independientes; otorgamiento del uso o goce temporal de bienes; importación de bienes o servicios*).
- En caso de que se actualice alguno de los supuestos de excepción contemplados en el mismo ordenamiento, los citados entes públicos también se encuentran obligados a **pagar el impuesto al valor agregado** y trasladarlo.
- La obligación excepcional que tienen los entes públicos de **pagar el impuesto** a que se hizo referencia en el punto anterior, se actualiza únicamente respecto de los actos que realicen y por los cuales no se diera lugar al pago de derechos (*en térmi-*

nos del artículo 2°, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación) o aprovechamientos (en términos del artículo 3° del mismo ordenamiento).

- En lo que respecta a la **posibilidad de acreditar** el impuesto al valor agregado, los entes públicos pueden hacerlo en los siguientes supuestos:
 - ▶ Cuando el tributo les haya sido trasladado en las **erogaciones realizadas por los entes públicos** por concepto del pago efectuado a la persona física o moral que realizó los actos o actividades precisados en el artículo 1° de la Ley del impuesto que nos ocupa;
 - ▶ Cuando los entes públicos lleven a cabo la importación de bienes o servicios y, en términos del ordenamiento en comento y de la legislación aduanera, **paguen directamente el impuesto**.
- Además de los **supuestos de procedencia** anteriores, para que se actualice la posibilidad de que los entes públicos **acrediten el impuesto al valor agregado trasladado**, deben cumplir necesariamente con los **siguientes requisitos**:
 - ▶ Que las erogaciones y pago en la importación de bienes y servicios refe-

rído en el punto inmediato anterior, se **identifique exclusivamente con las actividades por las que estén obligados al pago de impuesto que nos ocupa**, o les sea aplicable la tasa del 0% establecida en el artículo 2° de la Ley que nos ocupa; es decir, que las erogaciones o pago realizados por los entes públicos que causaron el tributo que les fue trasladado o que pagaron directamente, **se identifiquen exclusivamente con las actividades desarrolladas por estos entes públicos**, que a su vez den lugar a la causación y obligación de pago del mismo tributo.

- Cumplir con las formalidades establecidas en la ley que nos ocupa.

De la interpretación efectuada al numeral que nos ocupa, se advierte que el legislador federal estableció las siguientes **obligaciones para los entes públicos**:

a) **Aceptar la traslación** del impuesto al valor agregado por las erogaciones que realicen;

b) **Pagar dicho impuesto** al realizar los actos o actividades gravadas, siempre y cuando estas no den lugar al pago de derecho o aprovechamientos; y

c) **Trasladar el impuesto** que se hubiera causado con la realización de tales actos o actividades.

Asimismo, se advierte que el legislador federal **posibilitó** a los entes públicos para **acreditar el impuesto trasladado** por las erogaciones efectuadas por estos, contra el **impuesto causado** por los actos o actividades gravados que estos realicen.

No obstante, considero que la posibilidad otorgada a los entes públicos no resulta de ejercicio irrestricto, sino que **se encuentra condicionada a que el impuesto al valor agregado trasladado se identifique exclusivamente con los actos o actividades por las que estén obligados al pago del mismo impuesto**.

Respecto de los conceptos “**traslación del impuesto**”, “**acreditamiento del impuesto**” y “**causación del impuesto**” el mismo legislador define sus alcances en los diversos artículos 1° y 4° del ordenamiento que nos ocupa en los siguientes términos:

“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:**

“(…)”

“El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. **Se**

entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1o.-A o 3o., tercer párrafo de la misma.

“(…)”

“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.**

“**Para los efectos del párrafo anterior, se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.**

“El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes del impuesto al valor agregado y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión. En el caso de escisión, el acreditamiento del impuesto pendiente de acreditar a la fecha de la escisión sólo lo podrá efectuar la sociedad escidente. Cuando desaparezca la sociedad escidente, se estará a lo dispuesto en el antepenúltimo párrafo del artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación.”

En este sentido, se colige que el alcance de las citadas nociones tributarias se encuentra plenamente definida por el mismo legislador en el cuerpo del ordenamiento, de ahí que su interpretación deba realizarse atendiendo a la literalidad del precepto.

No obstante lo anterior, para determinar válidamente el alcance del diverso numeral 3° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que es materia de interpretación, resulta indispensable precisar el alcance que el legislador pretendió con la inclusión de la expresión “**identificación exclusiva de las erogaciones efectuadas con las actividades por las cuales exista la obligación de pagar el impuesto al valor agregado**”, para lo cual el método de interpretación exegético resulta insuficiente.

En virtud de lo anterior, se aplicará el método de interpretación teleológica al texto del artículo 3° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Para ello se hace necesario conocer su evolución histórica, por lo que se remite al contenido de dicho numeral, tal y como fue aprobado por el H. Congreso de la Unión en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978.

“ARTÍCULO 3o. La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, **los organismos descentra-**

lizados, las instituciones y asociaciones de beneficencia privada, las sociedades cooperativas o cualquiera otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, deberán aceptar la traslación a que se refiere el artículo primero y, en su caso, pagar el impuesto al valor agregado y trasladarlo, de acuerdo con los preceptos de esta Ley.

“La Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no correspondan a sus funciones de derecho público.”

Como puede verse, en el texto original del artículo que nos ocupa, el legislador estableció la obligación para la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, de pagar el impuesto al valor agregado, sin que se hiciera referencia alguna a la posibilidad que tuvieran estos para acreditar el impuesto que les hubiese sido trasladado.

No obstante, resulta trascendental precisar que desde su texto original el artículo de mérito contenía la obligación para que los citados entes públicos pagaran el tributo, únicamente por aquellos actos que realizaran que no correspondieran a sus funciones de derecho público; es decir,

por aquellos actos que correspondan a sus funciones de derecho privado.

El segundo párrafo del artículo que es materia de interpretación fue reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1982, con la finalidad de incluir en la citada obligación de pago a los organismos descentralizados e instituciones públicas de seguridad social, para quedar como sigue:

“Artículo 3°. (...)

“La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, así como sus organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social, tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no correspondan a sus funciones de derecho público.

“(...)”

El precepto que nos ocupa se modificó en su redacción el día 28 de diciembre de 1989, fecha en que se publicó en el Diario Oficial de la Federación el decreto de reformas respectivas, para quedar como sigue:

“Artículo 3°. (...)

“La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, así como sus organismos descentralizados y las instituciones públicas de segu-

ridad social, tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no den lugar al pago de derechos.

“(...)”

La Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión justificó la citada reforma en los siguientes términos:

“La comisión que rinde el presente dictamen, ha considerado la conveniencia de reformar el segundo párrafo del artículo 3o., de la Ley del Impuesto al Valor Agregado para dar mayor claridad a dicho precepto, en congruencia con lo que al efecto establece la Ley Federal de Derechos, evitándose, asimismo, interpretaciones equivocadas que lleven a una incorrecta aplicación de la ley que ahora nos ocupa (...)”

Así entonces, la modificación del concepto “actos que *realicen que no correspondan a sus funciones de derecho público*” por el de “actos que *realicen que no den lugar al pago de derechos*”, atendió a una necesidad de clarificación del precepto.

Posteriormente, los días 21 de noviembre de 1991, 28 de diciembre de 1994, 27 de marzo de 1995 y 30 de diciembre de 2002, se publicaron en el Diario Oficial de

la Federación los diversos decretos por los cuales se reformó el segundo párrafo del precepto que es materia de interpretación; sin embargo, para efectos del presente asunto adquiere relevancia únicamente la última de estas, ya que es en ella donde el legislador reconoce que no todos los ingresos obtenidos por el Estado en sus funciones de derecho público provienen del pago de derechos; por lo que modificó el texto legal para quedar como sigue:

“Artículo 3°.

“(...)”

“La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, así como sus organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social, tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no den lugar al pago de derechos o aprovechamientos.

“(...)”

En este punto conviene acudir al contenido de los artículos 2°, fracción IV, y 3°, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, para tener perfectamente definidos los conceptos de “derechos” y “aprovechamientos” a que refiere el legislador federal en el diverso numeral 3°, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado:

“Artículo 2o. *Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportacio-*

nes de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

“(…)

“IV. **Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público**, excepto cuando se presen-ten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”

“Artículo 3o. **Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones**, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.”

Así entonces, se advierte que las reformas del artículo 3° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, hasta este punto señaladas, tienden a precisar el concepto de “funciones de derecho público” que fue establecido de manera genérica

en el texto originalmente publicado en el Diario Oficial de la Federación en el año de 1978; el cual fue desarrollándose hasta llegar al señalamiento taxativo de los conceptos de “derechos” y “aprovechamientos”; sin embargo, **resulta patente que ambos conceptos fiscales atienden a esas funciones de derecho público desarrolladas por el Estado.**

Precisado lo anterior, y para finalizar con el estudio del desarrollo histórico del artículo 3° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se hace necesario tener presente el contenido de la exposición de motivos del “Decreto por el que se reforma y adiciona la Ley del Impuesto al Valor Agregado”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1° de diciembre de 2004, en la parte que adquiere relevancia para la resolución del presente asunto:

“CÁMARA DE ORIGEN: DIPUTADOS
“EXPOSICIÓN DE MOTIVOS
“México, D.F., a 13 de Septiembre de 2004.
“INICIATIVA DEL EJECUTIVO

“NOTA: ESTE PROCESO SE INTEGRA CON 14 INICIATIVAS DE DIVERSAS FECHAS.

“INICIATIVA DEL EJECUTIVO, DE DECRETO QUE REFORMA, ADICIONA, DEROGA Y ESTABLECE DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES, Y QUE ESTABLE-

CE SUBSIDIOS PARA EL EMPLEO Y PARA LA NIVELACIÓN DEL INGRESO.

“México, D.F., a 8 de septiembre de 2004.

“CC. Secretarios de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión.

“Presentes

“(…”

“Ley del Impuesto al Valor Agregado

“(…”

“Por otra parte, se proponen otras reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado de carácter técnico, que son independientes de los acuerdos tomados en la Primera Convención Nacional Hacendaria y por lo tanto, su aprobación no está condicionada a la aprobación de las medidas compensatorias a que se ha hecho referencia con antelación.

“Una de ellas consiste en aclarar que tratándose de la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, así como sus organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social, no es procedente que lleven a cabo el acreditamiento del impuesto al valor agregado que les hayan trasladado en erogaciones por bienes o servicios que destinan a funciones o

actividades que no forman parte del objeto del impuesto al valor agregado.

“Al respecto debe tenerse presente que por regla general los entes públicos son consumidores finales de los bienes y servicios debiendo soportar la incidencia económica del impuesto y, en consecuencia, no se les debe devolver el impuesto al valor agregado que se les haya trasladado. Por otra parte, las actividades que normalmente desarrollan corresponden a sus funciones de derecho público y, por lo tanto, están fuera del objeto del impuesto.

“No obstante lo anterior, por excepción, algunos entes públicos desarrollan ciertas actividades que caen dentro del objeto del impuesto al valor agregado por tratarse de enajenación de bienes o prestación de servicios en las que cobran un precio, debiendo consecuentemente pagar el impuesto. De ahí que sólo en estos casos procede el acreditamiento por el impuesto que les haya sido trasladado en erogaciones o que hayan pagado en importaciones, de bienes o servicios que se identifiquen exclusivamente con las actividades por las que se debe pagar el impuesto o las que se aplique la tasa 0.

“Así, para evitar abusos por devoluciones improcedentes, se hace necesario precisar y aclarar lo anterior, de forma tal

que expresamente se establezca en qué casos procede el acreditamiento, quedando fuera la posibilidad de que los entes mencionados lo hagan conforme al factor que considera las actividades gravadas y exentas, que sí pueden aplicar los demás contribuyentes.

“(...)”

Como puede verse, el legislador federal consideró que, por regla general, los organismos descentralizados son consumidores finales para efectos del impuesto al valor agregado, por lo que deben soportar su incidencia económica. De ahí que aun cuando están obligados a aceptar la traslación del tributo, no pueden acreditarlo y, consecuentemente, tampoco solicitar su devolución.

A la regla general anterior se estableció una excepción, la cual **atiende a la naturaleza de las actividades que lleven a cabo los organismos descentralizados**. En este sentido, se advierte que el creador de la norma consideró que en los casos donde los citados entes públicos desarrollen actividades de enajenación de bienes o prestación de servicios, las cuales actualicen el hecho imponible contemplado en la ley que nos ocupa, en ese supuesto sí podrán acreditar el impuesto trasladado y, consecuentemente, también solicitar su devolución.

Con motivo de las consideraciones anteriores, se reformó el multicitado segundo párrafo del numeral en comento, para quedar como sigue:

Artículo 3°. (...)

“La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, así como sus organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social, tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no den lugar al pago de derechos o aprovechamientos, y sólo podrán acreditar el impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado en las erogaciones o el pagado en la importación, que se identifique exclusivamente con las actividades por las que estén obligados al pago del impuesto establecido en esta Ley o les sea aplicable la tasa del 0%. Para el acreditamiento de referencia se deberán cumplir con los requisitos previstos en el artículo 4o. de esta Ley.

“(...)”

Texto que se mantuvo hasta la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 7 de junio de 2005, en la que se modificó exclusivamente la última oración de dicho párrafo, para quedar como se encuentra hasta la fecha.

Así entonces, por medio de los métodos de interpretación exegética y teleológica aplicados para determinar la finalidad pretendida en la creación y reformas del artículo 3° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se advierte que **el legislador federal consideró que generalmente los entes públicos desarrollan actividades preponderantemente de derecho público** y que, sólo de forma excepcional, actúan ejerciendo funciones de derecho privado; las cuales, por su naturaleza, son propias de los particulares.

En este sentido, se tiene que el legislador federal consideró que si los entes estatales obtienen un ingreso en ejercicio de sus facultades de derecho público, no se encuentran obligados al pago del impuesto al valor agregado. No obstante, si estos mismos entes obtienen un ingreso en sus funciones de derecho privado, entonces sí se encuentran obligados al pago del tributo.

Cabe precisar que de conformidad con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 3° del Código Fiscal de la Federación, las contraprestaciones por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado son las denominadas “**productos**”.

Así entonces, en primer término puede concluirse que el legislador federal con-

sideró que si los entes públicos obtienen ingresos por concepto del pago de **derechos y aprovechamientos**, no estarán obligados a pagar el impuesto al valor agregado; sin embargo, si obtienen ingresos por concepto del pago de **productos**, entonces sí se actualiza dicha obligación.

Lo anterior se justifica a la luz del razonamiento dado por el mismo legislador en la exposición de motivos que dio lugar a la reforma del numeral en análisis, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1° de diciembre de 2004, donde considera que, por regla general, los entes públicos son consumidores finales para efectos del impuesto al valor agregado; sin embargo, es claro que la excepción a dicha regla opera al momento en que el ente público de que se trate lleve a cabo alguna de las actividades gravadas de conformidad con el artículo 1° del ordenamiento que nos ocupa, que dará lugar a la traslación del tributo al consumidor del bien o servicio prestado por el ente público contribuyente.

De pretenderse una situación contraria a la precisada en el párrafo inmediato anterior, se rompe con la mecánica de traslación y acreditamiento en que se basa el tributo que nos ocupa.

Sirve de apoyo a lo anterior la tesis 2a. XCVI/2006 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Fe-

deración y su Gaceta, Tomo XXIV, Diciembre de 2006, página 239, cuyo rubro y texto se transcriben:

“VALOR AGREGADO. LAS PERSONAS MORALES OFICIALES A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 3o., SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY RELATIVA, TIENEN CARÁCTER DE CONSUMIDORES FINALES CUANDO SE LES TRASLADA EL TRIBUTO CON MOTIVO DE LA ADQUISICIÓN DE BIENES O SERVICIOS PARA LA PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS QUE TIENEN ENCOMENDADOS. De la exposición de motivos del decreto de reforma del referido precepto, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1o. de diciembre de 2004, vigente a partir del 1o. de enero de 2005, se advierte la voluntad del legislador de que tratándose de las personas morales oficiales, sea improcedente el acreditamiento del tributo trasladado en erogaciones por bienes o servicios que se destinan a funciones o actividades que no forman parte del gravamen de que se trata. Ello, porque el legislador, por una parte, tuvo en cuenta que por regla general los entes públicos son consumidores finales de dichos bienes o servicios, de ahí que deben soportar la incidencia económica del im-

puesto sin derecho a su devolución, además de que las actividades que normalmente desarrollan corresponden a sus funciones de derecho público; por tanto, están fuera del objeto del impuesto y, por otra, destacó como excepción cuando los entes públicos desarrollan ciertas actividades que caen dentro del objeto del impuesto al valor agregado por tratarse de enajenación de bienes o prestación de servicios en las que cobran un precio, debiendo consecuentemente pagar el impuesto. Lo anterior encuentra justificación en que esta clase de sujetos pasivos no forman parte de la cadena productiva del bien o servicio, debido a que los servicios que prestan no son parte de dicha cadena porque los recursos que obtienen devienen precisamente de sus funciones públicas, por las cuales no buscan lucro alguno.”

Ante los razonamientos expuestos, válidamente se sostiene que al precisar el legislador federal en el texto del segundo párrafo del artículo 3° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que los entes públicos sólo podrán acreditar el impuesto al valor agregado que les fue trasladado en las erogaciones, cuando este tributo se identifique exclusivamente con las actividades por las que estén obligados al pago del mismo impuesto, **ello necesariamen-**

te implica una identidad entre las erogaciones por las cuales se les trasladó el impuesto y las actividades por las cuales se causó.

Efectivamente, el aserto anterior significa que debe existir una **correspondencia** entre las erogaciones efectuadas por el ente público de que se trate y los actos o actividades desarrolladas por ese mismo ente público en sus funciones de derecho privado, las cuales se encuentran gravadas con el impuesto al valor agregado. Entendiéndose por la citada correspondencia que **estos actos o actividades no habrían podido llevarse a cabo por el ente público, si previamente no se hubieran efectuado tales erogaciones.**

Ciertamente, dado el carácter excepcional de la obligación de pago del impuesto al valor agregado para los entes públicos (los que generalmente tienen el carácter de consumidores finales para efectos de este tributo), debe considerarse que sólo en aquellos casos en que las erogaciones efectuadas se encuentren vinculadas con el desarrollo de los actos o actividades que darán lugar a su vez al pago del tributo (con la correspondiente obligación de traslación al consumidor de los bienes o servicios)

es que resulta posible que éstos lleven a cabo el acreditamiento referido en el segundo párrafo del artículo 3° de la Ley de ese tributo, pues con ello se garantiza que efectivamente se grave el valor que se agrega durante el proceso de producción al realizarse los actos o actividades gravadas por dicho tributo.

“...debe existir correspondencia entre las erogaciones efectuadas por el ente público de que se trate y los actos o actividades desarrolladas por ese mismo ente público en funciones de derecho privado...”

Sirve de apoyo a lo anterior, la jurisprudencia 2a./J. 56/2006 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Mayo de 2006, página 298:

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS. Los impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado, gravan manifestaciones indirectas de riqueza, es decir, atienden al patrimonio que la soporta -el del consumidor contribuyente de facto-, de manera que sin conocer su dimensión exacta y sin cuantificarlo positivamente, el legislador considera que si dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto; de ahí que la sola remisión a la capacidad contri-

butiva del sujeto pasivo es insuficiente para establecer un criterio general de justicia tributaria, toda vez que un simple análisis de la relación cuantitativa entre la contra-prestación recibida por el proveedor del bien o del servicio y el monto del impuesto, no otorga elementos que permitan pronunciarse sobre su proporcionalidad, por lo que el estudio que ha de efectuarse debe circunscribirse a la dimensión jurídica del principio de proporcionalidad tributaria, lo que se traduce en que es necesario que exista una estrecha vinculación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen. Consecuentemente, en el caso del impuesto al valor agregado el citado principio constitucional exige, como regla general -es decir, exceptuando las alteraciones inherentes a los actos o actividades exentos y a los sujetos a tasa cero, que se vincule **el objeto del impuesto -el valor que se añade al realizar los actos o actividades gravadas por dicho tributo-, con la cantidad líquida que se ha de cubrir por dicho concepto y para tal efecto, resulta necesario atender al impuesto causado y trasladado por el contribuyente a sus clientes, al impuesto acreditable trasladado por los proveedores al causante y, principalmente, a la figura jurídica del acreditamiento,**

toda vez que ésta, al permitir que se disminuya el impuesto causado en la medida del impuesto acreditable, tiene como efecto que el contribuyente efectúe una aportación a los gastos públicos que equivale precisamente al valor que agrega en los procesos de producción y distribución de satisfactores.

A manera de ejemplo puede señalarse el caso de un ente público cualquiera que adquiere hojas de papel a un tercero; Por dicha operación efectúa la erogación de una cantidad determinada, que da lugar al pago del impuesto al valor agregado para el proveedor de dichos bienes, al actualizarse el supuesto de causación contenido en el artículo 1° de la Ley de la materia.

Por la enajenación de las hojas de papel, el contribuyente debe trasladar dicho tributo al ente público adquirente, el que de conformidad con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 3° del mismo ordenamiento, está obligado a aceptar la traslación efectuada.

Ahora bien, para que el ente público que nos ocupa pueda acreditar el impuesto al valor agregado que le fue trasladado con motivo de la citada adquisición de hojas de papel, es requisito indispensable que esta adquisición se hubiera realizado con la finalidad de llevar a cabo los actos o

actividades propios de ese ente público en sus funciones de derecho privado que al desarrollarse den lugar a la causación del impuesto al valor agregado, lo que implica que resulte materialmente imposible la existencia de esos actos o actividades, si previamente no se hubieran adquirido esos bienes.

En este sentido, aún cuando el ente público desarrolle actos o actividades por las cuales esté obligado al pago del impuesto al valor agregado, sólo podrá acreditar el impuesto que le fue trasladado con motivo de las hojas de papel que adquirió, si estas hojas de papel resultan necesarias para la realización de tales actos o actividades. En caso contrario, aun cuando el ente público efectúe actos o actividades gravados con el impuesto al valor agregado, no podría acreditar el citado tributo que le fue trasladado, al no cumplirse con el requisito de “***identificación exclusiva***” a que se refiere el segundo párrafo del artículo 3° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

CONCLUSIONES

1. Como se desprende de los argumentos plasmados con antelación, aun cuando de una primera lectura que se realice al artículo 3° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se pudiera llegar a una conclusión en cuanto a los supuestos en

los cuales los entes públicos pueden efectuar la acreditación de ese tributo al aplicar los métodos interpretativos desarrollados, se pueden determinar los casos en que efectivamente el legislador les concedió dicha posibilidad.

2. Así entonces, aun cuando el principio de aplicación estricta de las disposiciones fiscales, establecido en el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, pareciera limitar la actividad interpretativa, ello resulta parcial y en consecuencia incorrecto, dado que puede llevarnos a extremos que no fueron los pensados por el legislador al crear una disposición normativa.

3. Es por todo ello que el intérprete de las disposiciones normativas debe contar con los instrumentos necesarios que le permitan encontrar el verdadero sentido y alcance de un precepto.