

**AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1627/2005.
QUEJOSA: *****, ASOCIACIÓN CIVIL.**

**MINISTRO PONENTE: GENARO DAVID GÓNGORA PIMENTEL.
SECRETARIO DE ESTUDIO Y CUENTA ADJUNTO: DAVID
RODRÍGUEZ MATHA.**

México, Distrito Federal. Acuerdo de la Segunda Sala de la
Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al día
cuatro de noviembre de dos mil cinco.

**VISTO BUENO
MINISTRO:**

V I S T O S para resolver los autos del amparo directo en
revisión número 1627/2005; y,

R E S U L T A N D O:

COTEJÓ:

PRIMERO.- Mediante escrito presentado el veintitrés de
septiembre de dos mil cuatro ante la Oficialía de Partes Común de
las Salas Regionales de Occidente del Tribunal Federal de
Justicia Fiscal y Administrativa, *****, en representación de
*****, **ASOCIACIÓN CIVIL**, demandó el amparo y protección
de la Justicia Federal, contra la autoridad y por el acto que se
indican a continuación:

“III.- La autoridad responsable:

***La Segunda Regional de Occidente del Tribunal
Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.***

IV. Acto reclamado:

***La sentencia emitida por la Segunda Sala Regional
de Occidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal***

y Administrativa, con fecha 8 de julio de 2004, en el juicio de nulidad identificado con el número de expediente **.”*** (foja 4 del expediente de amparo).

SEGUNDO. La quejosa señaló como garantías violadas las contenidas en los artículos 14, segundo y último párrafos, 16, primer párrafo y 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; señaló como terceros perjudicados al Secretario de Hacienda y Crédito Público, al Administrador Local Jurídico de Colima del Servicio de Administración Tributaria y al Jefe del Servicio de Administración Tributaria, ambos dependientes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; y expresó, en síntesis, los siguientes conceptos de violación:

PRIMER CONCEPTO DE VIOLACIÓN.

1. La parte quejosa señala que la sentencia emitida viola las garantías de legalidad y seguridad jurídicas previstas en los artículos 14, 16 y 17 constitucionales en razón de que se aplicaron de forma inexacta los artículos 192 de la Ley de Amparo y 237 del Código Fiscal de la Federación en virtud de que la Sala responsable omitió observar las jurisprudencias 80/2000 y 81/2000, emitidas por el Pleno de la Suprema Corte.
2. Consideró que la Sala responsable emitió razonamientos carentes de fundamento jurídico, pues no señaló el numeral o preceptos legales con fundamento en los cuales considera que la jurisprudencia únicamente puede ser aplicable a casos exactamente iguales a los precedentes que provocaron su emisión.

3. Indica que contrariamente a lo señalado por la responsable, de la simple lectura a la demanda de nulidad se podrá constatar que no solicitaba declaratoria de inconstitucionalidad alguna relativa a la fracción IV del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sino que lo que expresó, fue que el mismo vicio de constitucionalidad verificado en la fracción I del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual fue reconocido por el Pleno de la Suprema Corte en las jurisprudencias 80/2000 y 81/2000, se actualizaba en la fracción IV del mismo numeral 4 de la ley en comento, lo que deviene en incongruente con sus pretensiones y en consecuencia, actualiza una violación al numeral 237 del Código Fiscal de la Federación.
4. Estima que la A quo incurrió en una aplicación indebida del artículo 192 de la Ley de Amparo, puesto que expresó que en la especie se encontraba impedida a aplicar las jurisprudencias 80/2000 y 81/2000 invocadas, criterios definidos que debían ser observados por la Sala Fiscal al momento de emitir su resolución.
5. Indica que no pretende el que se le introduzca en los supuestos previstos en las jurisprudencias de mérito, sino que lo que le solicitó a la Sala Fiscal fue que declarara la nulidad de un acto administrativo emitido por una autoridad hacendaria, donde le prodigaba un tratamiento idéntico al estimado inconstitucional por el Pleno de la Suprema Corte, planteamiento diametralmente distinto a lo aducido por la A quo, en el sentido de que supuestamente el particular

pretendía que se le introdujera en los supuestos a que se hizo referencia en los criterios definidos de mérito.

6. Considera que el argumento de la A quo en el sentido de que está impedida para aplicar por analogía, minoría o mayoría de razón los criterios jurisprudenciales invocados, no sólo viola los artículos 237 del Código Fiscal de la Federación, 219 del Código Federal de Procedimientos Civiles, así como los numerales 14, 16 y 17 constitucionales, sino que además, se contrapone directamente a diversos criterios adoptados por el Poder Judicial Federal.
7. Considera que sí se le puede aplicar por analogía los criterios antes mencionados, pues el trato inequitativo que se actualiza en este caso concreto resulta ser exactamente el mismo que motivó la emisión de las jurisprudencias 80/2000 y 81/2000 y, en razón de ello, fue que solicitó su aplicación, siendo pertinente señalar que la Sala responsable indebidamente adujo, que para la aplicación analógica de la jurisprudencia, se requiera que las circunstancias y hechos de los casos respecto de los cuales se solicite esta aplicación, deban ser iguales a las de los precedentes que motivaron la emisión del criterio definido, consideración que carece de fundamento jurídico.

SEGUNDO CONCEPTO DE VIOLACIÓN.

8. Manifiesta que la Sala A quo señaló indebidamente que las autoridades administrativas no se encontraban obligadas a observar la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación, lo cual de facto convalidó ilegalmente la actuación de la Administración Local Jurídica de Colima al momento de resolver la instancia de consulta tributaria,

respecto de la cual la contribuyente interpuso demanda de nulidad.

9. Dispone que la violación cometida por la A quo a los numerales 237 del Código Fiscal y 192 de la Ley de Amparo, se actualiza en razón de que cita en su sentencia un criterio relativo a la supuesta no obligación de las autoridades administrativas de observar la jurisprudencia, cuando ese criterio ha sido ya superado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en una jurisprudencia que la propia A quo cita en su resolución, lo que la hace incongruente y, en consecuencia, violatoria del artículo 237 del Código Fiscal Federal.
10. Aduce que debe tenerse como erróneo lo aseverado por la A quo en el sentido de que la alusión hecha por la autoridad demandada al principio de relatividad no influía en la ilegalidad del acto administrativo, por no tener relación directa con el tema principal de la consulta administrativa, puesto que la única razón señalada por la autoridad administrativa para no aplicar las jurisprudencias 80/2000 y 81/2000 fue el principio de relatividad de las sentencias de amparo y, si tal como se demostró, dicho principio no resulta ser aplicable respecto de las jurisprudencias, en la especie, la autoridad fiscal no puede hacer otra cosa que observar los criterios definidos aludidos, razón por la cual el planteamiento de la quejosa formulado en su demanda de nulidad, sí resultaba ser relevante en la especie, contrario a lo consignado por la A quo, lo cual implica violación al numeral 237 del Código Fiscal Federal.

11. Considera, además, que es importante señalar que la jurisprudencia sí es obligatoria para las autoridades fiscales, ya que al ser obligatoria para los tribunales, los cuales juzgan los actos emitidos por las autoridades fiscales, resulta por demás evidente que estas autoridades tarde o temprano tendrán que aplicar la jurisprudencia.
12. Estima que consecuentemente la A quo dejó de aplicar en su resolución, el artículo 88 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en materia fiscal adjetiva y que aplicó de manera inexacta el artículo 237, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, de los que se desprende con claridad que tanto las partes en el juicio de nulidad, como el órgano resolutor, están facultados para hacer valer la existencia de hechos notorios, los cuales deben ser tomados en cuenta por el Tribunal al momento de resolver.
13. Dispone que es importante señalar que la autoridad, no puede desconocer el principio de verdad real o material y no ficticia, que constituye una derivación del principio de legalidad, que implica atender a lo ocurrido en la realidad, como lo es en el presente la aplicación de jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación, obligando a la autoridad fiscal a que también la aplique al resolver la consulta planteada.
14. Señala que resulta evidente que la Sala a quo, aplicó de manera inexacta los artículos 237 del Código Fiscal de la Federación y 192 de la Ley de Amparo, y dejó de aplicar el numeral 88 del Código Federal de Procedimientos Civiles, en

virtud de que omitió tomar en cuenta los hechos notorios invocados por mi mandante, y soslayó por completo el hecho de que como Tribunal se encuentra obligado a acatarlos, violando con ello las garantías de legalidad, seguridad jurídica y acceso a la justicia consagrados por los artículos 14, 16 y 17 de la Constitución Federal.

15. Dispone que la resolución combatida, sí se encuentra fundada y motivada, toda vez que en ella se expresan los supuestos artículos aplicables, así como los supuestos motivos o razones que tuvo la Sala Fiscal para declarar la supuesta validez de la resolución impugnada en el juicio de nulidad, pero que tal motivación y fundamentación son indebidas ya que las razones expresadas no son las aplicables al caso en particular.
16. Considera que es evidente que la Sala Fiscal, al emitir su resolución soslayó por completo la garantía de acceso a la justicia, y por tanto, la obligación de impartir justicia de manera completa, en razón de que sus argumentos y razonamientos son escuetos y endebles, lo que demuestra que no profundizó en el análisis del asunto para llegar al fondo del mismo, omitiendo por completo la aplicación de las jurisprudencias 80/2000 y 81/2000 emitidas por la Suprema Corte.

TERCER CONCEPTO DE VIOLACIÓN.

17. Considera que la Sala responsable aplicó de manera inexacta el artículo 237 del Código Fiscal Federal al no fundar su resolución en el principio general de derecho que expresa que a identidad de problema jurídico, identidad de solución

normativa, lo que implica una violación directa a los artículos 14, 16 y 17 de la Constitución Federal.

18. Manifiesta que resulta claro que la Sala A quo bajo los argumentos de que no existía jurisprudencia relativa a la fracción IV del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y que las emitidas en relación con la fracción I del mismo precepto no resultaban ser aplicables en la especie, violando el artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, declaró la validez de la resolución impugnada, cuando lo procedente era que analizado el tratamiento contenido en la fracción I del referido numeral y las razones por las que el Pleno de la Suprema Corte lo consideró violatorio de garantías, actuara en estricto cumplimiento del último párrafo del artículo 14 constitucional y, viendo que la cuestión jurídica respecto de la cual se quejaba la actora en el juicio de nulidad era idéntica a la ya resuelta por el Pleno de la Suprema Corte en las jurisprudencias 80/2000 y 81/2000, aplicara la solución ya determinada en dichos criterios definidos, para resolver la cuestión planteada en el juicio contencioso administrativo.
19. Señala que la actuación de la responsable viola el principio general de derecho que dice: “*a identidad de problema jurídico, identidad de solución normativa o lo que es lo mismo, donde hay la misma razón, rige la misma disposición*”, por lo que la A quo debía aplicar a la cuestión planteada en la demanda de nulidad, la solución dada por el Pleno de la Suprema Corte, pero al no haberlo realizado viola el artículo 237 del Código Fiscal y a los numerales 14 y 16 constitucionales.

CUARTO CONCEPTO DE VIOLACIÓN.

20. Considera que en la sentencia recurrida, de manera indebida y en contravención al artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, se adujo que la autoridad administrativa no había señalado la imposibilidad del Tribunal Fiscal para aplicar las jurisprudencias en las que se declare la inconstitucionalidad de leyes, cuando en la especie así sucedió, lo que hace que la sentencia sea incongruente y contraria a los artículos 14, 16 y 17 de la Constitución.
21. Dispone que es evidente que el señalamiento de la autoridad demandada en el juicio de nulidad sí existió y que el mismo resulta ser infundado pero, no obstante lo anterior, la A quo señaló indebidamente que el mismo era supuestamente inexistente, lo cual es incorrecto, por lo que la actuación de la Sala Fiscal transgrede el artículo 237 del Código Fiscal Federal, en relación con los artículos 14, 16 y 17 de la Constitución Federal.

QUINTO CONCEPTO DE VIOLACIÓN.

22. Opina que en la sentencia recurrida se dejó de aplicar el artículo 215 del Código Fiscal de la Federación y en consecuencia se aplicó de manera inexacta el numeral 237 del mismo ordenamiento, al señalar la A quo que las jurisprudencias invocadas por la actora en su demanda de nulidad, hacían referencia a un supuesto en el cual la contribuyente no se encontraba, situación que no era parte de la litis del juicio contencioso administrativo.
23. Considera que de la simple lectura a la sentencia recurrida se puede observar que la Sala Fiscal centró su resolución, en

determinar que las jurisprudencias invocadas por la actora hoy quejosa no podían ser aplicables en el caso particular, en razón de que las mismas no se referían expresamente a la fracción IV del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo que implica violación al artículo 215 del Código Fiscal Federal, en virtud de que esta cuestión no fue aducida por la autoridad hacendaria al momento de emitir el acto impugnado en la demanda de nulidad y al no ser referido por la demandada en el acto que dio origen al juicio cuya sentencia hoy se controvierte, no puede ser introducido al mismo por la Sala A quo, bajo pena de actualizarse como en la especie lo fue, una transgresión a los referidos numerales 215 y 237 antes indicados.

24. Indica que de la sola lectura que se haga del acto impugnado en la demanda de nulidad, en comparación con la sentencia emitida por la A quo, podrá constatarse que en esta última la Sala Fiscal centró gran parte de sus razonamientos, en la supuesta inaplicabilidad de las jurisprudencias 80/2000 y 81/2000, cuando en la especie, dicha argumentación no fue formulada por la autoridad demandada en el oficio cuya legalidad fue materia del juicio contencioso administrativo.
25. Estima que ilegalmente la Sala Fiscal convalidó diversos planteamientos aducidos por la autoridad hacendaria, que mejoraban lo manifestado en la resolución impugnada, actuaciones éstas de la responsable que implican una violación a los artículos 14, 16 y 17 de la Constitución.
26. Manifiesta que de la simple lectura que se realice tanto del acto impugnado en la demanda de nulidad, como del oficio

que contiene la contestación de demanda, podrá verificarse que en la especie, la fundamentación y motivación aducida en cada uno de estos actos administrativos es distinta, introduciéndose en esta contestación de demanda, nuevos elementos no planteados por la autoridad administrativa en la resolución impugnada, lo cual es una actuación que se encuentra prohibida expresamente en el numeral 215 del Código Fiscal Federal, cuya aplicación en la sentencia hoy recurrida, fue indebidamente omitida por parte de la Sala A quo.

27. Indica que del análisis del artículo 215, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, se desprende que en la contestación a la demanda, no se pueden introducir elementos nuevos que refuercen lo expresado en la resolución impugnada, mejorando con esto la fundamentación y motivación de la misma y variando por ende la litis del juicio de nulidad, dado que, de permitirse se dejaría al demandante en estado de indefensión, al involucrarse elementos que no estuvo en aptitud de impugnar y rebatir respecto del acto impugnado por no contenerse en él.
28. Señala que del estudio del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación se establece que el Tribunal Fiscal de la Federación, al emitir sus sentencias debe examinar y estudiar todos los puntos controvertidos del acto impugnado, es decir los puntos que conforman la litis, sin poder dejar de examinar algún punto controvertido y sin poder examinar cuestiones no controvertidas en el acto impugnado, por lo que la sentencia recurrida al no proceder de conformidad con el artículo antes indicado viola las garantías de legalidad, audiencia, seguridad

jurídica y acceso a la justicia, consagradas en los artículos 14, 16 y 17 constitucionales.

29. Indica que la responsable dejó de aplicar lo establecido por el artículo 263 del Código Fiscal de la Federación, precepto que indica que las Salas del Tribunal están obligadas a aplicar la jurisprudencia del Tribunal, salvo que éstas contravengan jurisprudencia del Poder Judicial Federal.
30. Señala que indebidamente la A quo no declaró el allanamiento que en los términos del artículo 215 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el diverso 329 del Código Federal de Procedimientos Civiles, fue producido por parte de la autoridad demandada en el juicio de nulidad tanto en el oficio impugnado en la demanda promovida por la actora como el allanamiento contenido en la contestación de demanda producida, situación que hace incongruente a la sentencia emitida y que viola al artículo 237 del Código Fiscal Federal.

SEXTO CONCEPTO DE VIOLACIÓN.

31. Dispone que en la sentencia impugnada se dejó de aplicar el artículo 5° y se aplicó inexactamente el numeral 237, ambos del Código Fiscal Federal, en razón de que la A quo omitió pronunciarse respecto de la interpretación finalística aducida por el contribuyente en su demanda de nulidad, lo que hace incongruente a la sentencia emitida y, en consecuencia, violatoria de los artículos 14, 16 y 17 de la Constitución.
32. Señala que no obstante que el artículo 4, fracción IV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado debía ser interpretada de

conformidad con el elemento finalístico de la disposición, o lo que es lo mismo, en concordancia con su ratio legis y con lo expresamente señalado en la exposición de motivos de la ley, de manera por demás indebida, la Sala responsable no se pronunció al respecto, lo que actualiza una violación al artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, al no aplicar en su resolución, el artículo 5° de la misma codificación, numeral que es donde la interpretación propuesta por la hoy reclamante de garantías, en sus conceptos de nulidad primero y segundo de la demanda de nulidad, tienen su fundamento legal.

33. Indica que tanto la jurisprudencia como la doctrina, han coincidido en señalar que la interpretación estricta de las normas tributarias, debe hacerse en forma sistemática, analizando todo el ordenamiento jurídico en su conjunto, de tal suerte que se pueda llegar al fondo del mismo, de tal suerte que su interpretación y aplicación sea congruente con su naturaleza y teleología, por lo que si tenemos, que la finalidad del impuesto al consumo, fue la de eliminar el efecto negativo que causaba el antiguo impuesto sobre ingresos mercantiles, al impedírsele realizar actos o actividades gravados y exentos, acreditar o solicitar en devolución el impuesto al valor agregado que les es trasladado por sus proveedores de bienes y servicios relacionados con dichos actos, se rompe con la finalidad, teleología y razón de ser del impuesto al valor agregado, de que sea el consumidor final quien absorba el impuesto
34. Considera que en razón de lo anterior, resulta por demás evidente que la finalidad, teleología o razón de ser del

impuesto al valor agregado, es que el tributo se vea repercutido en el patrimonio del consumidor final, sin afectar a los que intervienen en la cadena productiva.

35. Estima que en consecuencia de lo anterior, la resolución impugnada, se encuentra indebidamente fundada y motivada, violando las garantías de legalidad, seguridad jurídica y acceso a la justicia consagradas por los artículos 14, 16 y 17 de la Constitución.

SÉPTIMO CONCEPTO DE VIOLACIÓN.

36. Arguye que la resolución impugnada debe quedar sin efectos, en virtud de que la Sala A quo, dejó de aplicar el artículo 263 del Código Fiscal Federal y aplicó de manera inexacta el numeral 192 de la Ley de Amparo, ya que los mismos establecen la obligación el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, de aplicar las diversas jurisprudencias emitidas por el Poder Judicial Federal y por el propio Tribunal Fiscal; sin embargo, contrario a ello, la responsable dejó de aplicar tales jurisprudencias, violando con ello las garantías de legalidad y seguridad jurídica consagradas por los artículos 14 y 16 constitucionales.
37. Argumenta que invocó en su demanda de nulidad, como aplicables al caso, las jurisprudencias 80/2000 y 81/2000, las cuales definieron una regla de derecho, aplicable al caso en el que se encontraba, criterios que ilegalmente dejó de aplicar la Sala responsable, aduciendo que en la especie supuestamente no eran exactamente aplicables al caso concreto.

38. Indica que la responsable incumplió también con los artículos 192 de la Ley de Amparo y 263 del Código Fiscal de la Federación, antes citados, en razón de que emitió la sentencia hoy reclamada, sin considerar lo consignado en las jurisprudencias 3a./J. 18/91 y 2a./J. 133/2002 emitidas por la Suprema Corte, en las cuales se establece que la interpretación estricta a que se refiere el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, no debe realizarse de manera aislada, sino en forma sistemática, finalística o teleológica, de tal suerte que se interprete tomando en cuenta todo el ordenamiento jurídico al cual pertenece la norma a interpretar, para poder llegar a conocer su ratio legis.

OCTAVO CONCEPTO DE VIOLACIÓN.

39. Señala que es inconstitucional el artículo 4°, fracción IV, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su texto a partir de mil novecientos noventa y ocho y hasta la fecha porque contraviene los principios de equidad y proporcionalidad tributaria, consagrados por el numeral 31, fracción IV, constitucional, ya que a los contribuyentes que prestan servicios educativos, que no tienen autorización de la Secretaría de Educación Pública, se les permite acreditar el impuesto que le trasladan sus proveedores de bienes y servicios y los que no cuentan con dicha autorización, no pueden acreditar el tributo, lo que genera un tratamiento inequitativo entre iguales, además de que este impedimento no les permite reflejar debidamente su verdadera capacidad contributiva.
40. Considera que el artículo 4, fracción IV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado le impide acreditar el impuesto que le es

trasladado por sus proveedores de bienes y servicios, no obstante no ser ella el consumidor final de los mismos, trato inequitativo que le impide contribuir al gasto público, en proporción a su verdadera capacidad contributiva, tal como lo exige el artículo 31, fracción IV constitucional.

41. Argumenta que al ser la autorización de la Secretaría de Educación Pública, un elemento extrínseco y utilizarse como limitante para que el contribuyente no pueda acreditar el gravamen en cuestión, no se les mide su verdadera capacidad contributiva.
42. Señala, finalmente que la causa de inconstitucionalidad que en la especie se actualiza en la fracción IV del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es la misma en cuanto a regla de derecho, que el Pleno de la Suprema Corte determinó en las jurisprudencias 80/2000 y 81/2000.

TERCERO.- Por razón de turno le correspondió conocer del asunto al Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, cuyo Presidente, mediante acuerdo de catorce de febrero de dos mil cinco, admitió la demanda de garantías registrándola con el número de expediente *****; seguidos los trámites correspondientes dicho órgano colegiado dictó sentencia el veintitrés de agosto de dos mil cinco, cuyo único punto resolutivo a continuación se transcribe:

“ÚNICO.- La justicia de la unión no ampara ni protege a la empresa **, Asociación Civil, contra la autoridad y por el acto precisados en el resultando***

primero de esta ejecutoria.” (Foja 182 del expediente de amparo).

Las consideraciones en que basó los puntos resolutivos anteriores, son, en síntesis, las siguientes:

1. Estudia en primer lugar, el octavo concepto de violación planteado, el cual resulta inatendible en virtud de que las jurisprudencias en las que la parte quejosa apoya sus argumentos de que el artículo reclamado es inconstitucional, se refieren al artículo 4, fracción I, párrafo octavo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en el año de mil novecientos noventa y nueve.
2. Menciona que en el expediente de nulidad no obra la consulta elevada por la contribuyente a la autoridad fiscal, pero sí la respuesta dada a ella, de la cual se desprende que la actora elevó su consulta a la autoridad fiscal, de manera genérica, es decir, no precisó acerca de qué ejercicio solicitaba la confirmación de criterio relativo a que podía considerar el impuesto al valor agregado como acreditable o solicitar su devolución respecto del que fuera trasladado por sus proveedores de bienes y servicios.
3. Indica que no es obstáculo a lo anterior que la demandada señale que respecto de los meses de enero a mayo de dos mil tres, la actividad de la demandante está exenta del impuesto al valor agregado, por lo que si la impugnación que realiza la quejosa se refiere a tal año, no se afectaría su esfera jurídica. Tal argumento evidencia que la consulta

controvertida fue elevada de manera tan genérica, que no es posible determinar aplicables las jurisprudencias números 80/2000 y 81/2000, invocadas por la quejosa para apoyar la inconstitucionalidad del artículo 4°, fracción IV, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ni las tesis relativas a la suplencia de la queja deficiente, toda vez que la aplicación de esta figura jurídica está supeditada a la aplicación de la ley reclamada, en perjuicio de los gobernantes.

4. Agrega que en los conceptos de violación y en la contestación a la consulta de referencia, la peticionaria de garantías hace alusión al numeral 4° de la ley impugnada, vigente a partir de mil novecientos noventa y ocho, hasta la fecha, sin embargo, este precepto fue reformado mediante decretos de los días treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho y mil novecientos noventa y nueve en el que fue sustituido íntegramente el contenido del precepto de referencia.
5. Dispone que por todo lo anterior no cabe analizar la constitucionalidad del numeral en comento, a la luz de los planteamientos de la demanda de amparo, ya que no puede determinarse cuál artículo fue aplicado en perjuicio de la quejosa, influyendo en el sentido de la resolución reclamada, si el vigente en el año mil novecientos noventa y ocho, mil novecientos noventa y nueve, dos mil, o el actual. De ahí que resulten inoperantes los conceptos de violación en los que se alega la inconstitucionalidad del artículo 4°, fracción IV, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

6. En virtud de lo anterior, resultan inconsistentes los demás conceptos de violación, en los que substancialmente se alega que son aplicables las invocadas jurisprudencias números 80/2000 y 81/2000, toda vez que se reitera que al ser elevada la consulta controvertida, de manera tan genérica, no es posible determinarlas aplicables.
7. Considera que es pertinente señalar que el hecho de que la Sala responsable haya considerado en su resolución, que carece de competencia para conocer de inconstitucionalidad de leyes, cuando no se le formuló ese planteamiento, en nada agravia a la ahora quejosa, porque no trascendió al sentido del fallo reclamado, ya que tal argumento de la responsable no sirvió de base para declarar la validez de la respuesta a la consulta planteada, sino que lo considerado para ello fue que no eran aplicables las citadas jurisprudencias 80/2000 y 81/2000, a más de que lo señalado por la Sala en cuanto a que no puede conocer de la impugnación de leyes, lo hizo para dar respuesta a lo alegado en la contestación a la demanda de nulidad, en donde la autoridad demandada efectuó dicho argumento.
8. Indica que suponiendo que pudiera acudirse a la aplicación analógica de esas jurisprudencias, en este asunto no es posible efectuar tal aplicación, al no poder determinarse con exactitud, qué precepto le fue aplicado a la quejosa.

9. Dispone que es infundado el argumento de que la tesis de jurisprudencia “JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES. LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS NO ESTÁN OBLIGADAS A APLICARLA AL CUMPLIR CON LA GARANTÍA DE FUNDAR Y MOTIVAR SUS ACTOS.”, haya sido superada por la titulada: “JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA SE ENCUENTRA OBLIGADO A APLICARLA, SIEMPRE QUE SEA PROCEDENTE, AL JUZGAR LA LEGALIDAD DE UN ACTO O RESOLUCIÓN FUNDADOS EN ESA LEY.”, toda vez que la primera se refiere a que las autoridades administrativas no están obligadas a aplicar la jurisprudencia sobre inconstitucionalidad de leyes y la segunda obliga al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a aplicarla, por lo que se trata de dos tipos de autoridad distinta, ésta eminentemente jurisdiccional y aquélla de naturaleza administrativa.
10. Manifiesta, finalmente que en el resto de los conceptos de violación, la quejosa aduce que la responsable mejoró los fundamentos y motivos de la resolución impugnada ante ella, así como los de la contestación a la demanda de nulidad, violación que es intrascendente, en razón de que la propia quejosa fue quien introdujo el tema sobre la aplicabilidad de esos criterios jurisprudenciales, lo que obligaba a la Sala responsable a pronunciarse al respecto, para no contravenir el principio de congruencia regulado por el numeral 237 del Código Fiscal de la Federación.

CUARTO.- Inconforme con la resolución anterior, Oscar Álvarez del Toro, autorizado en términos de lo previsto por el artículo 27 de la Ley de Amparo, por la quejosa *****, ASOCIACIÓN CIVIL, interpuso en su contra recurso de revisión mediante escrito presentado el diecinueve de septiembre de dos mil cinco ante la Oficialía de partes Común a los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa del Tercer Circuito y entregado al día siguiente en el Tribunal Colegiado del conocimiento, cuyo Presidente, en proveído dictado el veintiuno siguiente, ordenó remitir los autos a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, para la substanciación del recurso interpuesto (foja 221 del expediente de amparo).

QUINTO.- Recibidos los autos en este Alto Tribunal, su Presidente, mediante proveído de tres de octubre de dos mil cinco, admitió dicho recurso por haber sido interpuesto en tiempo y forma legales, registrándose al efecto con el número de toca 1627/2005, ello sin perjuicio del análisis posterior a efecto de determinar si satisface el requisito de procedibilidad relativo a la importancia y trascendencia del asunto; en el mismo proveído se ordenó notificar a la autoridad responsable, a los terceros perjudicados así como al Procurador General de la República para que, en su caso, formulara el pedimento respectivo y turnar los autos al Ministro Genaro David Góngora Pimentel para la formulación del proyecto de resolución correspondiente (fojas 33 y 34 del toca en que se actúa).

El Agente del Ministerio Público Federal de la adscripción no formuló pedimento, según consta en la certificación realizada por

le Subsecretario General de Acuerdos de este Alto Tribunal, a foja 38 de autos.

Previo dictamen del Ministro ponente y emitidos los respectivos acuerdos presidenciales, se remitieron los autos a esta Segunda Sala para que se avocara al conocimiento y resolución del asunto.

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

PRIMERO. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer de este amparo directo en revisión, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 107, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 83, fracción V y 84, fracción II, de la Ley de Amparo, 21, fracción III, inciso a) de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, en relación con los puntos tercero, fracción II, *a contrario sensu* y cuarto del Acuerdo General Plenario 5/2001, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintinueve de junio de dos mil uno, en virtud de que se interpuso en contra de una sentencia dictada por un Tribunal Colegiado de Circuito en un juicio de amparo directo, con posterioridad a la entrada en vigor de ese Acuerdo, en la que se omitió el estudio sobre la constitucionalidad del artículo 4º, fracción IV, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y subsiste en esta instancia de impugnación esa cuestión de constitucionalidad; asimismo, la materia controvertida y el órgano jurisdiccional que conoció del amparo, corresponden a la administrativa, en cuyo conocimiento está especializada esta

Segunda Sala, sin que resulte necesaria la intervención del Tribunal Pleno, pues aun cuando no existe jurisprudencia temática sobre el particular, el asunto puede resolverse conforme a los precedentes genéricos existentes.

SEGUNDO.- El presente recurso de revisión fue interpuesto en tiempo, en términos del artículo 86 de la Ley de Amparo, en virtud de que la sentencia recurrida fue notificada a la quejosa el treinta de agosto de dos mil cinco (foja 188 del juicio de amparo), por lo que el término para la interposición del recurso transcurrió del uno al diecinueve de septiembre de dos mil cinco, descontando el día de la notificación y el que surtió efectos, así como los días inhábiles a saber tres, cuatro, diez, once, catorce, quince, dieciséis, diecisiete y dieciocho del mismo mes y año así que, tomando en cuenta que el recurso de revisión se interpuso el diecinueve de septiembre de dos mil cinco, es inconcuso que se encuentra presentado en tiempo.

TERCERO. El recurso de revisión es procedente, en efecto, el artículo 107, fracción IX, de la Constitución Federal establece:

“Todas las controversias de que habla el artículo 103 se sujetarán a los procedimientos y formas del orden jurídico que determine la ley, de acuerdo a las bases siguientes:

IX. Las resoluciones que en materia de amparo directo pronuncien los Tribunales Colegiados de Circuito no admiten recurso alguno, a menos de que decidan sobre la inconstitucionalidad de una

ley o establezca la interpretación directa de un precepto de la Constitución cuya resolución, a juicio de la Suprema Corte de Justicia y conforme a acuerdos generales, entrañe la fijación de un criterio de importancia y trascendencia. Sólo en esta hipótesis procederá la revisión ante la Suprema Corte de Justicia, limitándose la materia del recurso exclusivamente a la decisión de las cuestiones propiamente constitucionales.”

Por otra parte, los artículos 10, fracción III, y 21, fracción III, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación señalan:

“ARTÍCULO 10. La Suprema Corte de Justicia conocerá funcionando en Pleno: [...]

III. Del recurso de revisión contra sentencias que en amparo directo pronuncien los Tribunales Colegiados de Circuito, cuando habiéndose impugnado la inconstitucionalidad de una ley federal, local, del Distrito Federal o de un tratado internacional, o cuando en los conceptos de violación se haya planteado la interpretación directa de un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dichas sentencias decidan u omitan decidir sobre tales materias, debiendo limitarse en estos casos la materia del recurso a la decisión de las cuestiones propiamente constitucionales...”

***“ARTÍCULO 21. Corresponde conocer a las Salas:
(...)***

III. Del recurso de revisión contra sentencias que en amparo directo pronuncien los tribunales colegiados de circuito:

a) Cuando habiéndose impugnado la constitucionalidad de un reglamento federal expedido por el Presidente de la República, o de reglamentos expedidos por el gobernador de un Estado o por el Jefe del Distrito Federal, o en los conceptos de violación se haya planteado la interpretación directa de un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en estas materias, se haya decidido o se omita decidir sobre la misma inconstitucionalidad o interpretación constitucional; y ...”

Con apoyo en la facultad que el precepto y fracción constitucionales citados otorgan para determinar en Acuerdos Generales los criterios para la procedencia del recurso de revisión en amparo directo, este Alto Tribunal emitió el Acuerdo General Plenario 5/1999 que fija las bases generales para la procedencia y tramitación de los recursos de revisión en amparo directo cuyo punto primero, fracciones I y II, establece lo siguiente:

“I.- El recurso de revisión es procedente contra las sentencias que en materia de amparo directo pronuncien los Tribunales Colegiados de Circuito, si se reúnen los supuestos siguientes:

Si en ella se decide sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una ley, tratado internacional o reglamento –federal o local-, o se establece la interpretación directa de un precepto constitucional; o bien, si en dichas sentencias se omite el estudio de las cuestiones acabadas de mencionar, cuando se hubieren planteado en la demanda de amparo.

Si el problema de constitucionalidad referido en el subinciso anterior, entraña la fijación de un criterio jurídico de importancia y trascendencia a juicio de la Sala respectiva.

Se entenderá que un asunto es importante cuando de los conceptos de violación (o del planeamiento jurídico, si opera la suplencia de la queja deficiente) se vea que los argumentos (o derivaciones) son excepcionales o extraordinarios, esto es, de especial interés; y será trascendente cuando se aprecie la probabilidad de que la resolución que se pronuncie establezca un criterio que tenga efectos sobresalientes en la materia de constitucionalidad.

II. Por regla general, se entenderá que no se surten los requisitos de importancia y trascendencia cuando:

Exista jurisprudencia sobre el tema de constitucionalidad planteado;

Cuando no se hayan expresado agravios o cuando, habiéndose expresado, sean ineficaces,

***inoperantes, inatendibles o insuficientes, siempre que no se advierta queja deficiente que suplir;
En los demás casos análogos a juicio de la Sala correspondiente.”***

De acuerdo con estas disposiciones, para la procedencia del recurso de revisión contra las resoluciones que en materia de amparo directo pronuncien los Tribunales Colegiados de Circuito se requiere que:

1) En la sentencia recurrida se decida sobre la constitucionalidad de una ley, tratado o reglamento, o se establezca la interpretación directa de un precepto constitucional o se hubiera omitido el estudio de tales cuestiones planteadas en la demanda de amparo; y,

2) El problema de constitucionalidad propuesto entrañe la fijación de un criterio jurídico de importancia y trascendencia, a juicio de este Alto Tribunal.

En el caso, concurren ambos requisitos para la procedencia del recurso de revisión en amparo directo establecidos en el Acuerdo General Plenario de referencia.

Esto es así, en principio, porque en la sentencia impugnada el Tribunal Colegiado del conocimiento omitió pronunciarse sobre la constitucionalidad del artículo 4, fracción IV, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con lo cual se cumple el primero de los requisitos a los que se refiere el Acuerdo de referencia, esto

es, que en la sentencia recurrida el Tribunal Colegiado de Circuito desatendió el estudio sobre la cuestión de constitucionalidad de una ley federal.

Resulta aplicable la jurisprudencia número P./J. 31/2004, emitida por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIX, correspondiente a mayo de dos mil cuatro, página cuarenta y tres, que lleva por rubro y texto el siguiente:

“REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. PROCEDE CUANDO EL TRIBUNAL COLEGIADO OMITE REALIZAR EL ANÁLISIS DE LA CUESTIÓN DE CONSTITUCIONALIDAD PLANTEADA EN LA DEMANDA. El artículo 10, fracción III, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de mayo de mil novecientos noventa y cinco, que entró en vigor al día siguiente, establece que el recurso de revisión contra sentencias dictadas en amparo directo procede cuando se haya planteado en la demanda de garantías la inconstitucionalidad de una ley federal, local, del Distrito Federal, de un tratado internacional, o bien la interpretación directa de un precepto constitucional y en la sentencia recurrida se haya omitido decidir acerca de dichas cuestiones; esta última hipótesis se surte cuando, con violación al

principio de congruencia, el Tribunal Colegiado haya desatendido en la sentencia los planteamientos de constitucionalidad que fueron expuestos en la demanda de garantías, o que los haya declarado inoperantes, insuficientes o inatendibles, ya que conforme a la citada disposición debe entenderse que la procedencia de dicho recurso se refiere a las cuestiones constitucionales reclamadas en la demanda de garantías, tomando en cuenta que la omisión en el estudio respectivo ocasiona a la recurrente un agravio que, de otra manera, sería irreparable y la dejaría en estado de indefensión.”

Este problema de constitucionalidad entraña, además, la fijación de un criterio jurídico de importancia y trascendencia, en virtud de que no existe jurisprudencia sobre el problema de constitucionalidad debatido.

CUARTO. La quejosa recurrente hace valer, en síntesis los siguientes agravios:

PRIMER AGRAVIO.

1. Considera la quejosa que el Tribunal Colegiado del conocimiento, omitió pronunciarse sobre la cuestión de constitucionalidad planteada en el octavo concepto de violación, en el sentido de que el artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado resultaba ser violatorio del principio de equidad tributaria, argumentando que

supuestamente la consulta era genérica, ya que no especificaba a qué ejercicio se refería, lo cual era necesario para determinar si la norma reclamada había sido aplicada, soslayando por completo que se trata de una consulta respecto de la interpretación de un artículo que mientras se encuentre vigente y su esencia subsista, el criterio fijado tendrá vigencia, además de que señala hizo referencia al ejercicio dos mil tres para acreditar la situación real y concreta, señalando también que desde mil novecientos noventa y ocho a dos mil tres, la mecánica del citado numeral es esencialmente la misma.

2. Dispone que el Tribunal Colegiado hace una apreciación indebida al señalar que la consulta planteada fue genérica y que en razón a ello sus conceptos de violación son inconsistentes y además resulta imposible aplicar las jurisprudencias 80/2000 y 81/2000.
3. Señala que la lectura a la consulta se advierte que ésta no es genérica ya que se especifica quién es el contribuyente, el impuesto que se desea acreditar, el artículo respectivo a interpretar y las jurisprudencias con las cuales se debe hacer la relación específica para su correcta interpretación.
4. Indica que en relación al argumento que esgrimió el Tribunal Colegiado en el que hace énfasis de que no se especificó cuál artículo y respecto de qué ejercicio era sobre el que se había solicitado la consulta, razón por la cual no se podía analizar la constitucionalidad del mismo, es importante

señalar que sí se señaló que era el artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su texto vigente desde mil novecientos noventa y ocho a dos mil tres, el cual no obstante haber sufrido cambios, conservaba la misma mecánica de acreditamiento, es decir, permitía acreditar actos gravados, prohibía acreditar actos exentos y establecía un prorrateo para acreditar actos mixtos.

5. Considera que del análisis comparativo del artículo impugnado claramente se advierte, de las cuatro etapas de su evolución, el procedimiento para determinar el impuesto acreditable, mismo que se debe disminuir al impuesto causado, para determinar el impuesto al valor agregado que se deberá enterar al fisco federal, de los que se distingue entre contribuyentes que realizan actos o actividades gravados ya sea con la tasa del 15%, 10% o 0% (fracción I), los que realizan actos exentos (fracción II), y los que realizan actos o actividades gravados y exentos (fracción III).
6. Considera que la distinción antes indicada tiene por objeto, permitir únicamente a los primeros acreditar la totalidad del impuesto que les haya sido trasladado, en tanto que a los segundos no se les reconoce tal posibilidad, sino que se les obliga a aplicar un procedimiento de prorrateo, situación que no respeta la finalidad del impuesto al valor agregado, en el sentido de que el patrimonio repercutido con dicho impuesto sea el del consumidor final, además de ser violatoria de los principios de equidad y proporcionalidad tributarios consagrados por el artículo 31, fracción IV de la Constitución.

7. Estima que por lo tanto no se les permite acreditar la totalidad del impuesto al valor agregado que les es trasladado, obligándolos a tributar sobre una base distorsionada que no refleja la verdadera capacidad contributiva y otorgando un trato desigual a contribuyentes iguales, además de que el citado numeral no responde a la naturaleza, teleología y razón de ser del impuesto al valor agregado, misma que consiste en que el patrimonio repercutido sea el del consumidor final en la cadena productiva. Asimismo, respecto a los contribuyentes que realizan actos exentos, veda por completo la posibilidad de acreditar dicho impuesto.
8. Señala que el artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que ve a la mecánica de acreditamiento en toda su etapa evolutiva, debe ser interpretado de manera sistemática en relación con todo el ordenamiento jurídico al que pertenece, que en este caso es la Ley del Impuesto al Valor Agregado, utilizando además la cadena normativa que le dio origen o de la cual depende.
9. Considera que es importante señalar que al tener su origen el presente asunto en una instancia de confirmación de criterio, el mismo no se limita a un ejercicio, como pretende encuadrarlo la Sala a quo, sino a todos los ejercicios en los que continúe vigente el artículo sujeto a interpretación que en el caso que nos ocupa es el artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente desde mil novecientos noventa y

ocho hasta la fecha, en virtud de que como ya se mencionó, es la misma regla de derecho en su aspecto sustancial.

10. Menciona que el numeral 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, concretamente en su fracción IV, se dispensa un trato inequitativo y arbitrario a contribuyentes que realizan la misma actividad, como lo es la prestación del servicio de educación, tomando en cuenta para ese trato discriminatorio elementos externos, como por ejemplo lo es el contar con una autorización de la Secretaría de Educación Pública.
11. Reitera que el artículo 4°, fracción IV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado no cumple con los requisitos de equidad y proporcionalidad, ya que impide a la contribuyente, el que pueda acreditar el impuesto que le es trasladado por sus proveedores de bienes y servicios, no obstante no ser el consumidor final de los mismos, utilizando como supuesta justificante de esa limitante o prohibición, el que se cuente o no con una autorización de la Secretaría de Educación Pública, misma que constituye un elemento extrínseco que ocasiona el tratamiento inequitativo hoy tildado de inconstitucional.

SEGUNDO AGRAVIO.

12. Expresa que la sentencia recurrida debe dejarse sin efectos, en virtud de que en ella el Tribunal a quo resolvió de manera equivocada que al realizar la recurrente actividades exentas las impugnación que realizó no le afecta a su esfera jurídica,

situación que es violatoria de las garantías de seguridad y legalidad jurídica.

13. Indica que la autoridad se equivoca, pues de la exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Valor se puede apreciar, que en ninguna parte señala, que los contribuyentes que realicen actividades exentas no podrán acreditar dicho impuesto. Sino por el contrario, aquélla señala que los contribuyentes calcularán el impuesto sobre el valor total de las actividades que realice y por las que se deba pagar este impuesto y podrán acreditar el que previamente les hubiese sido trasladado.
14. Insiste la quejosa que realiza actividades gravadas, las cuales están a su vez exentas y por lo tanto no existe limitante alguna para que el contribuyente pueda acreditar el impuesto al valor agregado que le es trasladado por sus proveedores y así mismo pueda solicitar la devolución de éste.
15. Señala que se viola en su perjuicio la garantía de acceso a la justicia, en razón de que no tiene ningún impedimento para que pueda acreditar el impuesto al valor agregado que le haya sido trasladado por sus proveedores y solicitar su devolución y, en la especie la a quo determinó de manera equivocada lo contrario.

TERCER AGRAVIO.

16. Considera que el Tribunal a quo, dejó de aplicar el artículo 192 de la Ley de Amparo, ya que el mismo establece la

obligación para los tribunales administrativos, como lo es el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, de aplicar las jurisprudencias emitidas por la Suprema Corte; sin embargo, contrario a ello, el Tribunal a quo, dejó de aplicar las jurisprudencias 80/2000 y 81/2000 emitidas por el Pleno de este Alto Tribunal, violando con ello las garantías de legalidad y seguridad jurídica consagradas por los artículos 14 y 16 constitucionales.

17. Indica que es el artículo 192 de la Ley de Amparo obliga a los Tribunales Colegiados de Circuito a aplicar la jurisprudencia que dicte la Suprema Corte y, en el presente caso, al tratarse de casos idénticos, era evidente que el Tribunal A quo se encontraba obligado a aplicar las jurisprudencias 81/2000 y 80/2000, situación que no ocurrió.

QUINTO. En primer lugar, debe decirse que, es inoperante sólo en cuanto sostiene la recurrente, que el tribunal colegiado al emitir su resolución violó sus garantías individuales, razonamiento que no es jurídico, puesto que como órgano de control constitucional que es, aún, cuando en contra de sus decisiones procede el recurso de revisión, éste no es un medio de control constitucional autónomo, a través del cual pueda analizarse la violación a garantías individuales, sino que es un procedimiento de revisión, limitándose a los agravios expuestos.

En esa virtud, dada la naturaleza de esta instancia, no deben analizarse los agravios consistentes en el sentido que se exponen, pues de hacerlo se le trataría a la juzgadora como a otra

autoridad responsable y se desnaturalizaría la única vía establecida para elevar las reclamaciones de inconstitucionalidad de actos, que es el juicio de amparo.

Resulta aplicable la jurisprudencia P./J. 2/97, del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, enero de 1997, página 5, que dice:

“AGRAVIOS INOPERANTES. LO SON LOS QUE SOSTIENEN QUE LOS JUZGADORES DE AMPARO VIOLAN GARANTÍAS INDIVIDUALES, SOLAMENTE EN ESE ASPECTO. Históricamente las garantías individuales se han reputado como aquellos elementos jurídicos que se traducen en medios de salvaguarda de las prerrogativas fundamentales que el ser humano debe tener para el cabal desenvolvimiento de su personalidad frente al poder público. Son derechos públicos subjetivos consignados en favor de todo habitante de la República que dan a sus titulares la potestad de exigirlos jurídicamente a través de la verdadera garantía de los derechos públicos fundamentales del hombre que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consigna, esto es, la acción constitucional de amparo. Los Jueces de Distrito, al conocer de los distintos juicios de amparo de su competencia, y no de procesos federales, ejercen la función de control

constitucional y, en ese caso, dictan determinaciones de cumplimiento obligatorio y obran para hacer cumplir esas determinaciones, según su propio criterio y bajo su propia responsabilidad, por la investidura que les da la ley por lo que, a juicio de las partes, pueden infringir derechos subjetivos públicos de los gobernados. Ahora bien, aun y cuando en contra de sus decisiones procede el recurso de revisión, éste no es un medio de control constitucional autónomo, a través del cual pueda analizarse la violación a garantías individuales, sino que es un procedimiento de segunda instancia que tiende a asegurar un óptimo ejercicio de la función judicial, a través del cual, el tribunal de alzada, con amplias facultades, incluso de sustitución, vuelve a analizar los motivos y fundamentos que el Juez de Distrito tomó en cuenta para emitir su fallo, limitándose a los agravios expuestos. Luego, a través del recurso de revisión, técnicamente, no deben analizarse los agravios consistentes en que el Juez de Distrito violó garantías individuales al conocer de un juicio de amparo, por la naturaleza del medio de defensa y por la función de control constitucional que el a quo desempeña ya que, si así se hiciera, se trataría extralógicamente al Juez del conocimiento como otra autoridad responsable y se desnaturalizaría la única vía establecida para elevar las reclamaciones de inconstitucionalidad de actos, que es el juicio de

amparo; es decir, se ejercería un control constitucional sobre otro control constitucional.”

SEXTO. Con fundamento en el artículo 79 de la Ley de Amparo, se procede al estudio conjunto del primer y segundo agravios propuesto por el recurrente, donde esencialmente aduce que la consulta no es genérica puesto que especifica quién es el contribuyente, el impuesto que pretende acreditar, el artículo respectivo a interpretar y las jurisprudencias con las cuales se debe hacer la relación específica para su correcta interpretación, destacando que hizo referencia al ejercicio de dos mil tres para acreditar la situación real y concreta, señalando también que desde mil novecientos noventa y ocho a dos mil tres, la mecánica del artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado es la misma, aunado a que esa mecánica sí le causa agravio, pues se configura la situación particular de la quejosa al no permitirle realizar el acreditamiento previsto en el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

A fin de contar con un panorama claro del asunto, resulta conveniente ante todo hacer una narración de los antecedentes obtenidos de las constancias de autos:

1.- *****, en representación de la persona moral denominada *****, ASOCIACIÓN CIVIL, mediante escrito presentado el catorce de enero de dos mil cuatro, promovió juicio de nulidad ante la Sala Regional Occidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En ese juicio demandó la nulidad de la resolución contenida en el oficio **325-SAT-06-SC-2590** de veintitrés de septiembre de dos mil tres, emitida por el Administrador Local Jurídico de Colima, Estado de Colima, del Servicio de Administración Tributaria, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en la cual se resuelve no confirmar los criterios sustentados en la consulta planteada, respecto de la posibilidad de poder acreditar y/o solicitar la devolución del impuesto al valor agregado que le trasladan sus proveedores de bienes y servicios, que absorbe como costos no obstante que realiza actividades exentas. (fojas 1 a 5 del expediente de nulidad).

A la demanda se acompañaron diversos documentos, entre ellos, cabe mencionar los siguientes:

- a) Copia certificada de la factura 183 de 22 de julio de 2002, expedida por ***** a favor de *****, A.C. (*****), por concepto de pantalones de gala.
- b) Copia certificada de la factura 4178 de 12 de septiembre de 2002, expedida por *****, S.A. de C.V., a favor de *****, A.C. (*****), por concepto de playeras polo bordadas.
- c) Copia certificada de la factura 1271 de 13 de septiembre de 2002, expedida por *****, a favor de *****, A.C. (*****).

- d) Copia certificada de la factura 078 B de 26 de febrero de 2003, expedida por *****, A.C. (*****), a favor de *****, S.A. de C.V., por concepto de pago de colegiatura.
- e) Copia certificada de la factura 063 B de 21 de octubre de 2002, expedida por *****, A.C. (*****), a favor de *****, por concepto de pago de colegiatura.
- f) Copia certificada de la factura 094 B de 31 de marzo de 2003, expedida por *****, A.C. (*****), a favor de *****, por concepto de inscripción, cuota anual y uniformes.
- g) Copia certificada de la factura 076 B de 17 de febrero de 2003, expedida por *****, A.C. (*****), a favor de *****, S.C.
- h) Copia certificada de la factura 045 B de 22 de agosto de 2002, expedida por *****, A.C. (*****), a favor de *****, por concepto de libros, uniformes y útiles.
- i) Copia certificada de la factura 110 B de 10 de junio de 2003, expedida por *****, A.C. (*****), a favor de *****, A.C., por concepto de inscripción y cuota anual.
- j) Copia certificada del oficio 1090 en donde consta la autorización con el número de clave *****, otorgada a *****, A.C. (*****), por la Dirección de Educación Pública de la Secretaría de Educación de Colima, para la prestación del servicio de enseñanza a nivel preescolar.

- k) Copia certificada del oficio 1091 en donde consta la autorización con el número de clave *****, otorgada a *****, A.C. (*****), por la Dirección de Educación Pública de la Secretaría de Educación de Colima, para la prestación del servicio de enseñanza a nivel primaria.
- l) Copia certificada del oficio 1092 en donde consta la autorización con el número de clave *****, otorgada a *****, A.C. (*****), por la Dirección de Educación Pública de la Secretaría de Educación de Colima, para la prestación del servicio de enseñanza a nivel secundaria.
- m) Copia certificada del legajo de pagos provisionales correspondientes a los meses de enero, febrero, marzo, abril y mayo de dos mil tres, de la quejosa, en las que se advierte, el pago del impuesto al valor agregado derivado de retenciones.
- n) Resolución contenida en el oficio número **325-SAT-06-SC-2590** de veintitrés de septiembre de dos mil tres, emitida por el Administrador Local Jurídico de Colima, Estado de Colima, del Servicio de Administración Tributaria, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los siguientes términos:

“Con relación a su escrito sin fecha, recibido en esta Administración el 30 de julio del 2003, mediante el cual solicita se confirme sus criterios de interpretación legal consistentes en que:

*“a) A partir de una interpretación sistemática y teleológica del artículo 4, fracción IV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en relación con las jurisprudencias 81/2000 y 80/2000, emitidas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ***** A.C. (*****), puede acreditar y/o solicitar en devolución el impuesto al valor agregado que le trasladan sus proveedores de bienes y servicios, y que originalmente absorbe como costo, no obstante que realice actividades exentas para efectos del impuesto al valor agregado.*

b).- De acuerdo con la naturaleza y teleología del impuesto al valor agregado, que es evitar efectos en cascada, y originar que el patrimonio incidido por el gravamen sea el del consumidor final y no el de sujetos intermedios en la cadena, los contribuyentes que realizan actividades exentas, al no ser consumidor final, pueden acreditar el impuesto al valor agregado que les es trasladado por sus proveedores de bienes y servicios.

Lo anterior, de conformidad con las propias manifestaciones de la hoy ocurrente y que se transcriben como sigue:

Antecedentes.

*1. ***** A. C. (*****), es una asociación civil constituida de conformidad con las leyes mexicanas, cuya principal actividad consiste en la promoción, instalación, operación y administración de centros de jardín de niños, primarias, secundarias, preparatorias,*

profesionales, centros educativos bilingües, de formación técnica, artística y deportiva; la prestación de toda clase de servicios educativos, de asesoría educativa y cultural.

*2. Que mi mandante, cuenta con autorización de la Secretaría de Educación, para prestar los servicios de enseñanza a nivel preescolar, nivel primaria y nivel secundaria, tal y como se acredita con los oficios 1090, formato CCT-NM con número de folio 2001-040440, con clave *****, y oficio 1091, formatos CCT-NM con número de folio 2001-040441, con clave *****, y oficio 1092, formato CCT-NM con número de folio 2001-040442, con clave *****, expedidos por la Dirección de Educación Pública de la Secretaría de Educación.*

3. El artículo 15, fracción IV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, señala que: (se tiene por transcrito como si a la letra se insertara).

4. De lo anterior se desprende que los servicios de enseñanza que preponderantemente presta mi poderdante (preescolar, primaria y secundaria) se encuentran exentos del pago de impuesto al valor agregado.

5. A su vez, la norma contenida en el artículo 4 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, vigente a partir de 1998 y hasta el día de hoy, preceptúa lo siguiente: (se tiene por transcrito como si a la letra se insertara).

6. El numeral transcrito, en las cuatro etapas de su evolución reflejadas en el cuadro anterior, establece el

procedimiento para determinar el impuesto acreditable, mismo que se debe disminuir al impuesto causado, para determinar el impuesto al valor agregado que se deberá enterar al fisco federal.

En dicho procedimiento, se hace la distinción entre contribuyentes que realizan actos o actividades gravados ya sea con la tasa del 15%, 10%, ó 0% (fracción I), los que realizan actos exentos (fracción II), y los que realizan actos o actividades gravados y exentos (fracción III); permitiendo a los primeros acreditar la totalidad del impuesto que les haya sido trasladado, y en cambio a los segundos no se les reconoce tal posibilidad, se les obliga a aplicar un procedimiento de prorrateo, situación que es violatoria de los principios de equidad y proporcionalidad tributarios consagrados por el artículo 31 fracción, IV de la Constitución Federal.

Esquema o mecánica que en su aspecto substancial o lo que es lo mismo, en cuanto que regla el derecho, ha sido esencialmente el mismo en las cuatro etapas referidas en el cuadro precedente, esto es, desde la perspectiva de la individualización de la norma, el dispositivo en las aludidas etapas de su evolución reconoce relación de identidad.

Cabe recordar al respecto, lo que sobre la individualización de la norma ha sostenido la doctrina jurídica, y en tal sentido, el Jurista Rolando Tamayo Salmorán, en su obra “Elementos para una Teoría General de Derecho”, Editorial Themis, 1196, páginas

234 y 235, señala que: (se tiene por transcrito como si a la letra se insertara).

7. Así tenemos que, el artículo 4, fracción IV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, excluye del procedimiento para determinar el impuesto acreditable, a los actos o actividades exentos, situación que origina en principio, que mi poderdante al realizar actividades exentas, como lo es la prestación del servicio de enseñanza, no pueda acreditar el impuesto al valor agregado que le es trasladado por sus proveedores de bienes y servicios, a pesar de no ser el consumidor final, viéndose obligado a absorber dichas cantidades como un costo.

8. Al ser planteada la inconstitucionalidad del artículo 4, fracción I, párrafo cuarto de la Ley de Impuesto al Valor Agregado vigente en 1999 (por establecer en forma inválida este tipo de distingos o tratamientos diferenciales respecto de situaciones equivalentes), texto cuya esencia es igual al del actual artículo 4, fracción IV de la Ley de Impuesto al Valor Agregado vigente, dado que sigue siendo la misma norma en términos esenciales, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emitió la jurisprudencia 81/2000, que fue publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XII, Agosto de 2000, página 90 que es del tenor literal siguiente: (se tiene por transcrita como si a la letra se insertara).

9. En relación con la equidad tributaria, también es aplicable la tesis emitida por la Segunda Sala de la

Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Abril de 1197 (sic), página 102, que establece lo siguiente: (se tiene por transcrito como si a la letra se insertara).

10. Asimismo, en relación con el citado artículo 4, fracción IV de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (de llegar a interpretarse en sentido contrario a aquel cuya confirmación se solicita por esta vía), es aplicable la jurisprudencia 80/2000 emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, Agosto de 2000, página 91, en donde se establece que el 4, fracción I, párrafo cuatro de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 1999, es violatorio del principio de proporcionalidad, norma que sigue siendo la misma en términos esenciales a la prevista en el artículo 4, fracción IV de la referida Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente, al establecer lo siguiente: (se tiene por transcrito como si a la letra se insertara).

11 . De acuerdo con las citadas jurisprudencias, se declaró inconstitucional el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ya que al permitir que los contribuyentes que realizan actos o actividades gravados acrediten la totalidad del impuesto que les trasladan; mientras que a los contribuyentes que realizan actos o actividades gravados y exentos, se les obliga a aplicar un procedimiento, en donde no se

puede acreditar todo el impuesto que les es trasladado, se otorga un trato desigual a contribuyentes que se encuentran en situaciones iguales, violando con ello el principio de equidad tributaria, consagrado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal y además con dicho procedimiento no se toma en cuenta la verdadera capacidad contributiva, ya que se impide acreditar o solicitar en devolución, el impuesto que les es trasladado, en franca violación al principio de proporcionalidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna.

12. Por otra parte, cabe advertir que podemos arribar a la misma conclusión si tomamos en cuenta que, el trato desigual que se les da a los contribuyentes que realizan actos gravados con la tasa del 0%, respecto de los contribuyentes que realizan actividades exentas, ya que a los primeros se les permite acreditar el impuesto que les es trasladado, y a los segundos (en contra de la naturaleza del IVA, como impuesto indirecto, con cuya creación se buscó de acuerdo a la exposición de motivos, evitar efectos en cascada y originar que el patrimonio incidido por el gravamen fuera el del consumidor final y no el de sujetos intermedios en la cadena) se les impide realizar dicho acreditamiento, obligándolos a absorber tales erogaciones como costo para el propio contribuyente, no obstante que éste no es el consumidor final.

En efecto, la finalidad del impuesto al consumo, fue la de eliminar el efecto negativo que causaba el antiguo impuesto sobre ingresos mercantiles, ya que al ser pagado en cascada aumentaba el costo de los productos o servicios de la cadena, produciendo un efecto acumulativo en el precio que pagaba el consumidor final; por lo tanto, al impedirse a los contribuyentes que como mi mandante, realizan actos o actividades gravados y exentos, acreditar o solicitar en devolución el impuesto al valor agregado que le es trasladado por sus proveedores de bienes y servicios relacionados con dichos actos, se rompe con la finalidad, teleología y razón de ser del impuesto al valor agregado, de que sea el consumidor final el que absorba el impuesto, ya que se está considerando a mi poderdante consumidor final aun y cuando en realidad no lo es, lo que proporciona que se vuelva a dar el efecto que se intentó eliminar con este impuesto, como lo es la repercusión del impuesto en el precio del bien o servicio.

La exposición de motivos de la iniciativa de Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece lo siguiente: (se tiene por transcrito como si a la letra se insertara).

13. Por otra parte, es importante señalar que los actos o actividades exentos, en nada se diferencian de los afectos a la tasa del 0%, toda vez que el cero es un signo que en términos de aritmética es la expresión de carencia de valor, y por lo tanto, implica que no se dé el nacimiento, causación o devengo de la obligación

tributaria, debiendo corresponder idénticos efectos respecto de los actos exentos, como lo es el no pago del tributo.

14. Por lo tanto, al ser situaciones iguales la resuelta por la jurisprudencia y la que se plantea, debe imperar el mismo criterio, siendo aplicable el principio general del derecho según el cual a identidad de problema jurídico corresponde igualdad de solución normativa, o lo que es lo mismo, donde hay la misma razón, rige la misma disposición.

15. Que es procedente la presente consulta, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 18, 18-A y 34 del Código Fiscal de la Federación.

16. Que esa Administración Local Jurídica de Colima es competente para resolver la presente solicitud, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 28, fracción II, en relación con el 26, fracción IX del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.”

Con estos antecedentes, esta administración formula las siguientes consideraciones.

Una vez analizada su promoción, esta Administración Local Jurídica considera lo siguiente:

Las autoridades fiscales están obligadas a aplicar estrictamente los textos de las disposiciones fiscales que establecen cargas, excepciones a las mismas, infracciones y sanciones de conformidad

con lo previsto en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

Así, al determinar los alcances de las disposiciones fiscales debemos estar a lo que estrictamente dice la letra de la ley; es decir, la obligación de las autoridades administrativas de fundar y motivar sus actos consiste en citar de manera específica la ley exactamente aplicable al caso, así como en expresar las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto y la adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables y no, en citar también la jurisprudencia respectiva, luego entonces, la obligación de fundar los actos en la ley, no implica hacerlo en la forma en que haya sido interpretada por los órganos competentes del Poder Judicial de la Federación, toda vez que la jurisprudencia tiene notables diferencias con la ley y no puede ser equiparable a ésta, principalmente porque la jurisprudencia es obra de los órganos jurisdiccionales y la ley del órgano legislativo; es decir, la jurisprudencia no es una norma general y sólo se aplica a casos particulares, conforme al principio de relatividad de las sentencias que rige al juicio de garantías, por lo que resulta erróneo sostener que al declarar inconstitucional el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado al permitir que los contribuyentes que realizan actos

o actividades gravadas acrediten la totalidad del impuesto que les trasladan, mientras que a los contribuyentes que realizan actos o actividades gravadas y exentas se les obliga a aplicar un procedimiento en donde no se puede acreditar todo el impuesto que les es trasladado y que con ello se otorga un trato desigual a contribuyentes que se encuentran en situaciones iguales y que con ello se viola el principio de equidad tributaria consagrado por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal y que además con dicho procedimiento no se toma en cuenta la verdadera capacidad contributiva, ya que se impide acreditar o solicitar en devolución el impuesto que le es trasladado.

Ante ello, en el caso materia de análisis, el artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en vigor establece las operaciones afectas a la tasa del 0% cuando se realicen los actos o actividades que en la misma se señalan y de acuerdo a su actividad no se advierte que efectivamente se ubique en tal supuesto, mas sin embargo en la fracción IV del artículo 15 de la referida Ley, se establece fehacientemente que no se pagará el impuesto por la prestación de los servicios de educación que la hoy ocursoante imparte, y como consecuencia, se consideran exentos del pago del impuesto al valor agregado, en este tenor, se considera válido su pronunciamiento en el sentido

de que los servicios de enseñanza que preponderantemente presta su mandante (preescolar, primaria y secundaria) se encuentran exentos del pago del impuesto al valor agregado; por tanto, no se considera que sea violatorio el principio de equidad tributaria a que hace referencia el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; en tal virtud, para el análisis de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una norma fiscal y que exista jurisprudencia para ello, por remisión del octavo párrafo del artículo 94 de la Constitución Federal, los preceptos 192 y 193 de la Ley de Amparo establecen con precisión que la jurisprudencia obliga solamente a los órganos jurisdiccionales, de tal suerte que, ésta que resuelve se encuentra imposibilitada para ampliar los supuestos de la norma utilizando la analogía, bien sea la minoría, mayoría o igualdad de razón.

En relación con la consulta planteada cabe destacar que, una consulta no es el medio legal idóneo de los contribuyentes para que la autoridad fiscal confirme sobre la aplicabilidad de una norma declarada inconstitucional como lo es el artículo 4 fracción IV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, toda vez que a través de la consulta no se materializa o concretiza en perjuicio de un contribuyente los efectos de la ley, ya que en este caso el promovente tuvo a su disposición los

medios legales idóneos para obtener a través de un juicio de amparo, una sentencia que constituyera el título que le eximiera de los efectos vinculantes de la ley.

No obstante, la obligatoriedad en la observancia y aplicación de las jurisprudencias que establezca la Suprema Corte de Justicia de la Nación, está supeditada a que en el caso concreto sea procedente la aplicación de dichas jurisprudencias. Por otra parte, no es aplicable en beneficio de una persona física o moral una jurisprudencia que determina la inconstitucionalidad de una norma legal, cuando dicha persona física o moral consintió la aplicación de la misma al realizar para el caso en estudio lo siguiente:

a).- De una consulta a la Base de Datos del Servicio de Administración Tributaria se advierte que como primer acto de aplicación su inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, para efectos del impuesto al valor agregado cuenta con la clave V8 relativa a IVA (es retenedor de este impuesto), sin que haya señalado la clave 201 (Impuesto al Valor Agregado). Ello es así, dado que por su actividad preponderante de Servicios de Educación y de conformidad con lo dispuesto por la fracción IV del artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se establece fehacientemente que no se pagará el impuesto por la prestación de servicios de educación que la hoy cursante imparte; como

consecuencia, su actividad preponderante se considera exenta del pago del impuesto al valor agregado.

En razón de lo anterior, es de fácil entender que la hoy ocursoante por su actividad preponderante de servicios de educación se autoaplicó correctamente la norma fiscal citada en supralíneas, toda vez que fue atendida al tenor de su articulado que así lo dispone para este tipo de actos o actividades relativas para el impuesto al valor agregado, de tal suerte que por su actividad no le sería aplicable a su esfera jurídica lo dispuesto por el artículo 2-A de dicha Ley que hace mención a aquellos contribuyentes cuyas características no cumple su mandante; en consecuencia y de acuerdo con lo antes vertido, la hoy ocursoante no está en aptitud de acreditar o solicitar la devolución del impuesto que le trasladen sus proveedores, toda vez que al no ser sujeto obligado al entero del impuesto, no habrá lugar a determinar la base de pago del impuesto y por ende de acreditamiento que le genere un saldo del que pueda solicitar su devolución.

Cabe señalar también, que tratándose de sujetos obligados al pago del impuesto, el artículo 4º primer párrafo del ordenamiento citado, determina que el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de

aplicar a los valores señalados en la referida Ley, la tasa que corresponda.

En el entendido anterior y toda vez que el impuesto acreditable, se restará del valor de los actos gravados con una tasa, en las actividades exentas al no existir una tasa, no habrá lugar a su acreditamiento al quedar fuera del supuesto previsto por la multirreferida Ley.

b).- De autos se advierte que en las declaraciones de pagos provisionales que anexa a su ocurso (recibos bancarios de pago de contribuciones federales) correspondientes a los meses de enero, febrero, marzo, abril y mayo de 2003 es visible que en materia del impuesto al valor agregado aplica correctamente lo respectivo al régimen tributario que le corresponde al tener su actividad exenta de dicho impuesto, dado que no se advierte que afecte los renglones correspondientes a saldos a favor o a cargo del referido impuesto.

c).- Por manifestación expresa de la hoy ocursoante en el punto 4 de su ocurso, señala que presta preponderantemente los servicios de enseñanza (preescolar, primaria y secundaria) y que se encuentran exentos del pago del impuesto al valor agregado.

De acuerdo con lo anterior, la resolución recaída a una consulta sobre la aplicabilidad de un precepto no puede estimar que en vía de observancia de una jurisprudencia se le exima a un contribuyente del

pago de un tributo, así como no se puede considerar que dicha resolución a la consulta constituye un primer acto de aplicación de la disposición legal de referencia, ya que lo anterior se traduciría en crear una nueva oportunidad de atacar la constitucionalidad de una Ley como consecuencia de enterarse a la declaratoria de inconstitucionalidad por parte del Poder Judicial de la Federación, y no como consecuencia del primer acto de aplicación.

Competencia.

Esta Administración es competente para emitir la presente resolución, con fundamento en las siguientes disposiciones.

- *Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 15 de diciembre de 1995, en vigor a partir del 1o. de julio de 1997, modificada por decretos publicados en el aludido órgano oficial los días 04 de enero de 1999 y 12 de junio del 2003, en vigor a partir del día siguiente al de su publicación.*

- *Artículo 28, fracción II, en relación con el artículo 26 fracción IX y artículo 39 apartado A, en lo relativo a la Administración Local Jurídica de Colima con sede en Colima, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el día 22 de marzo del año 2001, en vigor a partir del*

día 23 del mismo mes y año antes referidos, modificado por decreto publicado en el aludido órgano oficial el día 30 de abril del 2001 y 17 de junio de 2003, en vigor a partir del día siguiente al de su publicación.

- *Artículo Segundo, en lo relativo a la Administración Local Jurídica de Colima con Sede en Colima, del Acuerdo por el que se señala el nombre, sede y circunscripción territorial de las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el día 27 de mayo del año 2002, en vigor a partir del día 28 de mayo de 2002, modificado por acuerdos publicados en el aludido órgano oficial los días 24 de septiembre del 2002 y 30 de octubre del 2002, en vigor a partir del día siguiente de su publicación.*

- *Artículos 18, 18-A, 19 y 34 del Código Fiscal de la Federación en vigor, y artículo 4 fracción IV, 15 fracción IV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente.*

Por lo anterior, esta Administración

Resuelve.

*Primero.- Se informa a la contribuyente denominada *****, A.C., que no se confirman sus criterios sustentados en atención a su consulta planteada, respecto de (sic) puede acreditar y/o solicitar en devolución el impuesto al valor agregado que le trasladan sus proveedores*

de bienes y servicios, y que originalmente absorbe como costo, no obstante que realice actividades exentas para efectos del impuesto al valor agregado, toda vez que tal y como ha quedado precisado en el cuerpo de la presente resolución, los efectos respecto a la declaración por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de la inconstitucionalidad de un precepto legal, no pueden ser generales, toda vez que la declaratoria de inconstitucionalidad de una ley, sólo beneficia a quien promovió el juicio de amparo contra tal norma, y le sea aplicable al caso concreto.

Segundo.- Notifíquese personalmente en el domicilio señalado para oír y recibir notificaciones.”

2. Por acuerdo de veinte de enero de dos mil cuatro, la Segunda Sala Regional de Occidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, admitió la demanda con el número ***** y el ocho de julio de dos mil cuatro, ese órgano colegiado dictó sentencia en la que reconoció la validez de la resolución impugnada (fojas 18, 189 a 199 del expediente de nulidad).

3. Inconforme con esa resolución, la parte actora, por conducto de su apoderado, promovió juicio de amparo directo, que le correspondió conocer al Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, bajo el expediente relativo al amparo directo número *****.

Seguidos los trámites correspondientes, en sesión de veintitrés de agosto de dos mil cinco, el órgano colegiado dictó sentencia en la que:

- 1) Estimó que los conceptos de violación son inoperantes, pues en el expediente no obra la consulta planteada y de la transcripción realizada en la resolución impugnada se advierte que es genérica y no precisa acerca de qué ejercicio solicitaba la confirmación del criterio relativo, por lo cual al no poder determinar a qué vigencia corresponde el precepto que impugnó el quejoso es que resultan inoperantes sus planteamientos;
- 2) Inconsistentes los conceptos de violación donde alega el quejoso la aplicabilidad de las jurisprudencias del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 80/2000 y 81/2000, pues al ser genérica la consulta no es posible determinar si es aplicable; y,
- 3) Determinó que en caso de que la impugnación se refiera al ejercicio de dos mil tres, no se afectaría su esfera jurídica pues de los meses de enero a mayo de ese año la parte quejosa está exenta del impuesto al valor agregado, por lo que no hay aplicación en su perjuicio.

4. Inconforme con esa resolución, la quejosa interpuso recurso de revisión, mediante escrito de veinte de septiembre de

dos mil cinco, misma que es materia de estudio en esta ejecutoria.

Precisado lo anterior, este Alto Tribunal advierte que le asiste la razón a la recurrente por cuanto hace a que sí precisó la vigencia del artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al señalar que se refería al numeral **vigente**, luego es claro que su consulta se refiere al ejercicio de dos mil tres, máxime que exhibió copia certificada de las declaraciones del pago correspondiente a los meses de enero a mayo de ese año y la consulta fue presentada también en el mismo ejercicio, por lo cual acredita el acto de aplicación de la norma, exclusivamente por lo que hace a la norma vigente en dos mil tres.

En ese sentido, del texto del artículo 4° impugnado se desprende que tratándose de contribuyentes que realizan actividades gravadas y exentas, éstos pueden acreditar, en contra del impuesto que hubieren trasladado, únicamente el que a ellos les hayan repercutido o trasladado al adquirir los bienes y servicios necesarios para prestar sus actividades que sí se encuentran gravadas, esto es, prevé el sistema de acreditamiento del impuesto al valor agregado.

El procedimiento para la cuantificación y pago del impuesto al valor agregado es de naturaleza compleja dado que, por una parte, se establecen toda una serie de normas que regulan lo relativo a su objeto, su momento de causación, el procedimiento para determinar la base relativa, las diversas tasas aplicables y las respectivas hipótesis de exención; y, por otra, se prevé el mecanismo a través del cual los contribuyentes del tributo

trasladarán el impuesto que se cause y, en su caso, acreditarán en contra de éste el que les sea trasladado. Si bien tales disposiciones se encuentran estrechamente vinculadas, pues a través de ellas el legislador busca establecer un tributo que grave únicamente el valor añadido o agregado en cada uno de los eslabones de la cadena productiva de bienes y servicios, esta circunstancia, que constituye un fin extra-fiscal del legislador, no implica que todo ese conjunto de hipótesis jurídicas trasciendan en la misma medida y en el mismo momento a la esfera jurídica de los contribuyentes del impuesto al valor agregado.

En efecto, por principio destaca que la obligación tributaria a cargo de los contribuyentes del impuesto al valor agregado nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en el artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es decir, cuando tiene lugar la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes y servicios, situación que se corrobora con lo dispuesto en el artículo 6°, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación.

De especial relevancia resulta que, conforme al artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el contribuyente debe trasladar el impuesto que se genere en forma expresa y por separado, a las personas a las que enajenen bienes, otorguen su uso o goce temporal, o presten servicios, traducándose el referido traslado en el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a estas últimas personas de un monto equivalente al

impuesto que se genere por la actividad correspondiente. El citado precepto legal dispone:

“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.

III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.

IV. Importen bienes o servicios.

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 15%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

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

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado

en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido.

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

Así, una vez que se realiza el respectivo hecho gravado surge la obligación del contribuyente de trasladar el impuesto relativo y la correlativa del sujeto que adquiere el bien, lo usa y goza temporalmente o recibe el servicio, de realizar en favor de aquél el pago correspondiente.

En esos términos, el impuesto que deberá enterar cada contribuyente al fisco será la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieren trasladado o el que hubiese pagado en la importación de bienes y servicios, siempre que el que se le haya repercutido sea acreditable en los términos de la propia Ley del Impuesto al Valor Agregado, es decir, que derive de los actos realizados por él consistentes en la adquisición, uso o goce temporal de bienes o recepción de servicios estrictamente indispensables para la realización de actos distintos de la importación, por los que se causa el impuesto al valor agregado.

Inclusive, conforme al artículo 5° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el impuesto se calculará mensualmente, salvo lo dispuesto en el artículo 33 de la misma norma.

En el caso, de las constancias de autos se desprende que la parte quejosa declaró el impuesto al valor agregado precisamente en los meses de enero a mayo de dos mil tres, por lo cual exhibió documental en la que consta que con motivo de sus actividades tiene que declarar dicho impuesto sin que se le permita trasladarlo o acreditarlo como adelante se verá, por lo cual tiene que soportar el traslado que se le realiza, razón por lo que es inconcuso que se encuentra acreditado el interés jurídico que le asiste para alegar la inconstitucionalidad en contra del aludido precepto legal vinculado con la consulta planteada a la autoridad, en virtud de que precisamente al estar exento del impuesto relativo la ley le impide realizar el procedimiento de acreditación previsto en el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, aspecto que dice el quejoso constituye un trato inequitativo.

Por tanto, contrario a lo estimado por el Tribunal Colegiado del conocimiento, trasciende a la esfera jurídica de la quejosa el precepto reclamado en dos mil tres, en tanto que la consulta se refiere al mecanismo para determinar el impuesto acreditable, que deben seguir los contribuyentes y a ella por estar exenta se le impide realizar el acreditamiento correspondiente, aspecto del cual se duele, de ahí que al presentar la consulta respecto del ejercicio de dos mil tres y anexar las declaraciones correspondientes es suficiente para demostrar cuál es la norma a que se refiere en la consulta, considerando que ésta se refiere a la norma vigente, circunstancia que permite crear convicción en el hecho de que sólo se refiere al ejercicio de dos mil tres y no como lo pretende desde el año de mil novecientos noventa y ocho.

Ahora bien, por lo que hace a los años de mil novecientos noventa y ocho a dos mil dos, ciertamente se encuentra condicionada a la circunstancia de que al concluir el período respectivo los contribuyentes hubiere presentado la declaración correspondiente en la cual se demuestre que no se le permitió acreditar el impuesto relativo y por ella se afectara su interés jurídico o bien que en el escrito de consulta se hubiera planteado de forma directa que desde el año de mil novecientos noventa y ocho debía permitirse la acreditación del impuesto que fuera procedente; empero, ello no fue así, pues la sola referencia a que el artículo se encontraba vigente desde mil novecientos noventa y ocho no hace procedente el estudio en la consulta de cada año, sino exclusivamente por el año respecto del cual se ubica la inconforme.

En este orden de ideas, es evidente que al no darse las condiciones referidas, no es procedente realizar el estudio de la norma relativa en los años de mil novecientos noventa y ocho al dos mil dos, ya que la consulta únicamente se refirió al ejercicio de dos mil tres, consecuentemente lo procedente es declarar inoperantes los motivos expuestos respecto a la inconstitucionalidad del artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al surtirse una hipótesis que de estarse en presencia de un juicio de amparo indirecto, obligaba a sobreseer en el juicio, como es la prevista en el artículo 73, fracciones V y XVIII, en relación con el artículo 114, fracción I de la Ley de Amparo.

Lo antes señalado deriva del hecho de que ante la circunstancia de que el acto reclamado en el juicio de amparo directo no es la ley, sino la sentencia, luego, si en la vía de amparo indirecto concurre la circunstancia descrita, la acción constitucional sería improcedente y daría lugar al sobreseimiento en el juicio, en atención a que, como ya se vio, la quejosa no acredita la aplicación en esos ejercicios es que carece de interés jurídico, empero, al tratarse de un juicio uniinstancial y actualizarse las hipótesis antes mencionadas, lo que procede es declarar inoperante los conceptos de violación por esos ejercicios.

Es aplicable al caso, *a contrario sensu*, la tesis del Tribunal Pleno de esa Suprema Corte de Justicia de la Nación, que dice:

“CONCEPTOS DE VIOLACIÓN Y AGRAVIOS EN EL AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN. SON INOPERANTES SI RESPECTO DEL PRECEPTO U ORDENAMIENTO LEGAL QUE SE ESTIMA INCONSTITUCIONAL SE ACTUALIZA UNA HIPÓTESIS RESPECTO DE LA QUE SERÍA IMPROCEDENTE EL JUICIO SI SE TRATARA DE AMPARO INDIRECTO. Conforme al artículo 166, fracción IV, de la Ley de Amparo, en el amparo directo puede alegarse la inconstitucionalidad de algún precepto en los conceptos de violación; sin embargo, si respecto del precepto reclamado se actualiza alguna de las hipótesis que, si se tratare de un juicio de amparo indirecto, determinaría la improcedencia del juicio en su contra y el

sobreseimiento respectivo, tratándose de un juicio de amparo directo, al no señalarse como acto reclamado tal norma general, el pronunciamiento del órgano que conozca del amparo debe hacerse únicamente en la parte considerativa de la sentencia, declarando la inoperancia de los conceptos de violación respectivos, pues ante la imposibilidad de examinar el precepto impugnado, resultarían ineficaces para conceder el amparo. Por aplicación de idéntico principio, deben declararse inoperantes los agravios expresados en el amparo directo en revisión cuando, respecto del precepto impugnado en los conceptos de violación, se actualizaría una causa de improcedencia si se tratara de un juicio de amparo indirecto.”

(Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: X, noviembre de 1999, Tesis: P. LXXXI/99, Página: 40)

No pasa inadvertido a esta Segunda Sala que la autoridad hoy tercero perjudicada al contestar la demanda exhibió en copia certificada la declaración del ejercicio de personas morales con fines no lucrativos de *****, ASOCIACIÓN CIVIL, respecto del ejercicio fiscal dos mil dos, presentada el uno de abril de dos mil tres, ante la institución bancaria Bancomer, S. A. donde en el apartado correspondiente realizó actos por actividades gravadas al 15% y exentas, por lo cual realizó el acreditamiento del impuesto; sin embargo, la consulta planteada no se refiere a esta declaración ni en la consulta se expresó que realizara actividades

gravadas y exentas, sino que exclusivamente se duele en su consulta de que los servicios que presta la quejosa son de aquellos comprendidos en el artículo 15, fracción IV, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y, por ende, son exentos del pago del impuesto citado, de ahí que esa declaración no guarda relación con la consulta planteada.

Máxime si se considera que al dar respuesta a la referida consulta la autoridad alude a la situación del contribuyente expresando que se trata de una sociedad exenta del impuesto al valor agregado, en virtud de que presta servicios educativos y que el registro federal de contribuyentes del quejoso es el *****, con lo cual se advierte que su registro corresponde al año dos mil y, por ende, materialmente no podría acreditar operaciones en ejercicios anteriores a ese año, consecuentemente sólo demuestra que la consulta se refiere al ejercicio fiscal de dos mil tres.

SÉPTIMO. Delimitada la materia de constitucionalidad se procede al estudio del octavo concepto de violación, en el cual el quejoso alega medularmente que el artículo 4, fracción IV, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado permite que particulares que prestan servicios educativos, que no tienen autorización de la Secretaría de Educación Pública, se les permite acreditar el impuesto al valor agregado que les trasladan sus proveedores de bienes y servicios y los que cuentan con dicha autorización, no pueden acreditar el tributo, lo que genera un tratamiento inequitativo entre iguales, por lo que se viola el artículo 31,

fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

A fin de analizar si le asiste la razón al quejoso, conviene precisar que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, respecto del principio de equidad tributaria que tutela el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, ha considerado que para que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes.

Así ha sido sustentado por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en las tesis de jurisprudencia que se transcriben a continuación.

“IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio

de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en

esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.”

(Novena Época. Instancia: Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XI, marzo de 2000. Tesis: P./J. 24/2000. Página: 35)

“IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al

mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.”

(Séptima Época. Instancia: Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 199-204 Primera Parte. Página: 144.)

Desde luego el propio Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido que el principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se

refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similares situaciones de hecho, porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley.

Cobra vigencia al respecto la jurisprudencia número P./J. 41/97, sustentada por el Tribunal Pleno de este Alto Tribunal, consultable en la Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo V, junio de mil novecientos noventa y siete, página cuarenta y tres, que lleva por rubro y texto el siguiente:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de

la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.”

Del texto de la anterior jurisprudencia, se advierten los elementos objetivos que delimitan el principio de equidad tributaria, que son los siguientes:

a) No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción

entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales **sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable;**

b) A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas;

c) No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y,

d) Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

Previamente a exponer las consideraciones que rigen el sentido de la ejecutoria dictada en el referido amparo en revisión, importa destacar que en el caso la quejosa tilda de inconstitucional el artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para el ejercicio fiscal dos mil tres, el cual prevé la mecánica de acreditamiento del impuesto, con algunas variables en relación a ejercicios anteriores, derivadas de las reformas y adiciones realizadas a dicho numeral mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta de diciembre de dos mil dos.

Lo anterior en virtud de que a partir del ejercicio fiscal dos mil tres, se dispuso en la Ley del Impuesto al Valor Agregado la causación de dicho tributo en forma mensual, esto es, cada mes de calendario del ejercicio fiscal de los contribuyentes afectos deben presentar la declaración respectiva, por lo cual los pagos mensuales ya no tendrían la calidad de *provisionales* sino *definitivos*, aunque continuarán efectuándose a más tardar el día diecisiete del mes siguiente al que corresponda el pago.

En efecto, mediante el referido Decreto legislativo se hicieron diversas reformas y adiciones al artículo 4° a fin de hacer congruente su texto con la reforma sustancial relativa a la causación anual del impuesto en cuestión, a partir del ejercicio fiscal dos mil tres, constituyendo por ende pago definitivo, eliminándose así la regla de causación anual vigente hasta dos mil dos.

El texto del precepto en comento vigente en dos mil dos y las modificaciones de que fue objeto, pueden apreciarse en la confronta que se muestra a continuación:

ARTICULO 4°

Vigente en 2002.	Vigente en 2003.
(Fracción I primer párrafo.) I. 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, de materias primas y productos terminados o semiterminados, a que se refieren los artículos 22 fracción II, primer párrafo y 108, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según	(Fracción I primer párrafo) I. El contribuyente determinará las adquisiciones que hubiera efectuado en el mes de calendario de que se trate, 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,

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. (Fracción I segundo párr.) 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. (Fracción II) II. 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 ajusta a los pagos provisionales o en el ejercicio, según corresponda, 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 no esté obligado al pago del impuesto establecido en esta Ley, incluso cuando dichas adquisiciones las importe. 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. (Fracción III primer párr.) III. Del monto equivalente al total del impuesto al valor agregado que hubiera	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. (Fracción I segundo párrafo) Asimismo, el contribuyente identificaré 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. (Fracción II) II. El contribuyente determinará las adquisiciones que hubiera efectuado en el mes de calendario de que se trate, de materias primas y productos terminados o semiterminados, a que se refieren los artículos 29, fracción 11, 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 no esté obligado al pago del impuesto establecido en esta Ley, incluso cuando dichas adquisiciones las importe. Asimismo, el contribuyente identificaré 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. (Fracción III primer párr.) 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, en el periodo por el que se determine el pago provisional, en el periodo por el que se realice el ajuste a los pagos provisionales o en el ejercicio, según se trate, 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 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. (Fracción III segundo párr.) La cantidad que resulte en los términos del párrafo anterior se multiplicará por el factor que resulte 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, determinado de conformidad con el procedimiento previsto en el siguiente párrafo. (Actual tercer párr.) 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%, correspondiente al periodo por el que se determine el pago provisional, el periodo por el que se realice el ajuste a los pagos provisionales o al ejercicio, según corresponda, 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:	sido trasladado al contribuyente y del propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, en el mes de calendario de que se trate, 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 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. (Fracción III segundo párr.) La cantidad que resulte en los términos del párrafo anterior se multiplicará por el factor que resulte en el mes de calendario de que se trate, determinado de conformidad con el procedimiento previsto en los siguientes párrafos. (Fracción III tercer párr. adicionado) <u>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%, correspondientes al año de calendario inmediato anterior al mes por el que se calcula el impuesto acreditable, entre el valor total de los actos o actividades realizados por el contribuyente en dicho año de calendario.</u> (Fracción III cuarto párr.adicionado) Durante el año de calendario en el que los contribuyentes inicien las actividades por las que deban pagar el impuesto que establece esta Ley y en el siguiente, el factor aplicable en cada uno de los meses de dichos años se calculará considerando los valores mencionados en el párrafo anterior, correspondientes al periodo comprendido desde el mes en el que se iniciaron las actividades hasta el
--	---

(Fracción III inciso b) b) Las enajenaciones de sus activos fijos y gastos y cargos diferidos a que se refiere el artículo 42 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como la enajenación del suelo, salvo que sea parte del activo circulante del contribuyente, aún cuando se haga a través de certificados de participación inmobiliaria. (Fracción IV) IV. El monto identificado en términos de la fracción I de este artículo y, en su caso, del cuarto párrafo del mismo, adicionado con el monto que resulte en los términos de la fracción III que antecede, será el impuesto acreditable 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. Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para fines del impuesto sobre la renta, únicamente se considerará para los efectos de la determinación del impuesto acreditable, el monto equivalente al del impuesto que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, en la proporción en que dichas erogaciones sean deducibles para fines del citado impuesto sobre la renta. Respecto de inversiones o gastos en periodos preoperativos, se podrá estimar el destino de los mismos y acreditar el impuesto que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto. Si de dicha estimación resulta diferencia de impuesto que no exceda del 10% del impuesto pagado, no se cobrarán recargos, siempre que el pago se efectúe espontáneamente.	mes por el que se calcula el impuesto acreditable. (Quinto párr.) Para los efectos de los dos párrafos anteriores el contribuyente no incluirá en los valores antes señalados: (Fracción III, inciso b)} b) Las enajenaciones de sus activos fijos y gastos y cargos diferidos a que se refiere el artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 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. (Fracción IV) IV. El monto identificado en los términos de la fracción I de este artículo y, en su caso, del cuarto párrafo del mismo, adicionado con el monto que resulte en los términos de la fracción III que antecede, será el impuesto acreditable del mes de calendario de que se trate. Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para fines del impuesto sobre la renta, únicamente se considerará para los efectos de la determinación del impuesto acreditable, el monto equivalente al del impuesto que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, en la proporción en que dichas erogaciones sean deducibles para fines del citado impuesto sobre la renta. Respecto de inversiones o gastos en periodos preoperativos, se podrá estimar el destino de los mismos y acreditar el impuesto que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto. Si de dicha estimación resulta diferencia de impuesto que no exceda del 10% del impuesto pagado, no se cobrarán recargos, siempre que el pago se efectúe espontáneamente.
--	---

(Cuarto párr. del artículo) El contribuyente determinará las adquisiciones que hubiera efectuado en el periodo por el que se determina el pago provisional, en el ejercicio por el que se realice el ajuste a los pagos provisionales o en el ejercicio, según corresponda, de materia 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. El contribuyente identificará el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que le hubiese sido trasladado en la enajenación de bienes cuyo destino sea el otorgarlos, directa o indirectamente, para el uso o goce temporal de personas que realicen preponderantemente actos o actividades por las que no se esté obligado al pago del impuesto establecido en esta Ley. (Sexto párr del artículo) El monto del impuesto identificado conforme al párrafo anterior 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, 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	(Cuarto párr. de/ artículo) El contribuyente determinará las adquisiciones que hubiera efectuado en el mes de calendario de que se trate, 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 el hubiese pagado con motivo de la importación, por dichas adquisiciones, gastos e inversiones, siempre que sean deducibles para efectos del impuestos sobre la renta. El contribuyente identificará el monto equivalente al del impuesto al valor agregado que le hubiese sido trasladado en la enajenación de bienes cuyo destino sea el otorgarlos, directa o indirectamente, para el uso o goce temporal de personas que realicen preponderantemente actos o actividades por las que no se esté obligado al pago del impuesto establecido en esta Ley. (Sexto párr. del artículo) El monto del impuesto identificado conforme al párrafo anterior en el mes de calendario de que se trate, 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.
---	---

mencionadas enajenaciones le hubiera sido trasladado al contribuyente. Para que el impuesto al valor agregado sea acreditable en los términos de este artículo, adicionalmente deberán reunirse los siguientes requisitos: a) Que haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes a que se refiere la fracción III del artículo 32 de esta Ley. Tratándose de los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el artículo 29-C del Código Fiscal de la Federación, el impuesto al valor agregado trasladado deberá constar en forma expresa y por separado en el reverso del cheque de que se trate o deberá constar en el estado de cuenta, según sea el caso. (Séptimo párr. inciso b) 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. (Séptimo párr. inciso c) c) Que, tratándose del impuesto trasladado que se hubiese retenido conforme al artículo 10.-A, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en esta Ley. El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes de este impuesto y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión. En el caso de escisión de sociedades el acreditamiento del impuesto pendiente de acreditar a la fecha de la escisión sólo lo podrá efectuar la sociedad escidente. Cuando esta última desaparezca, se estará a lo dispuesto en el segundo	Para que el impuesto al valor agregado sea acreditable en los términos de este artículo, adicionalmente deberán reunirse los siguientes requisitos: a) Que haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes a que se refiere la fracción III del artículo 32 de esta Ley. Tratándose de los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el artículo 29-C del Código Fiscal de la Federación, el impuesto al valor agregado trasladado deberá constar en forma expresa y por separado en el reverso del cheque de que se trate o deberá constar en el estado de cuenta, según sea el caso. (Séptimo párr. inciso b) b) Que el impuesto al valor agregado trasladado a los contribuyentes haya sido efectivamente pagado. (Séptimo párr. inciso c) c) Que, tratándose del impuesto trasladado que se hubiese retenido conforme al artículo 10.-A, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en esta Ley, <u>con excepción de lo previsto en la fracción IV de dicho artículo.</u> El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes de este impuesto y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión. En el caso de escisión de sociedades el acreditamiento del impuesto pendiente de acreditar a la fecha de la escisión sólo lo podrá efectuar la sociedad escidente. Cuando esta última desaparezca, se estará a lo dispuesto en el segundo
---	--

párrafo del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación. Para que sea acreditable en los términos de este artículo el impuesto al valor agregado en la importación de bienes tangibles, cuando se hubiera pagado la tasa del 10%, el contribuyente deberá comprobar que los bienes fueron utilizados o enajenados en la región fronteriza. * Texto suprimido	párrafo del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación. Para que sea acreditable en los términos de este artículo el impuesto al valor agregado en la importación de bienes tangibles, cuando se hubiera pagado la tasa del 10%, el contribuyente deberá comprobar que los bienes fueron utilizados o enajenados en la región fronteriza.
--	---

Ahora bien, es oportuno tener presente que en cuanto a la distinción entre aquellos sujetos exentos del impuesto al valor agregado y respecto a los sujetos que por los actos actividades están afectos a dicho impuesto con tasa 0%, esta Segunda Sala se ha pronunciado en el sentido de que cada uno de ellos tiene un sistema de tributación específico, en particular al resolver el amparo en revisión 2179/2003, de la ponencia del Ministro Guillermo Ortiz Mayagoitia, el cual es útil para resolver este juicio en la medida que ahí se establece la mecánica del acreditamiento para esos sujetos, vigente para dos mil dos, pero que esencialmente subsiste para el año siguiente, así en lo que al caso interesa, son las siguientes:

“En ese orden de ideas, deviene igualmente incorrecto lo afirmado por la quejosa en el sentido de que para efectos de acreditamiento del impuesto al valor agregado, debe tratarse como iguales a todos los contribuyentes, pues si bien es verdad como lo sostiene que “para el desempeño de sus funciones” tanto los contribuyentes que realizan actividades gravadas con tasa cero como los que

realizan operaciones exentas “tienen la necesidad de efectuar gastos en los cuales se les traslada el impuesto al valor agregado”, también lo es que la exención implica para el sujeto pasivo directo del tributo (productor de bienes o prestador de servicios) la imposibilidad jurídica de acreditar el que se le haya trasladado al adquirir los insumos necesarios para la realización de sus actividades, por lo que en estos casos, el contribuyente absorbe el impuesto como gasto.

Ahora bien, aun cuando es verdad que conforme al procedimiento que prevé el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en el dos mil dos, sólo es acreditable el impuesto al valor agregado trasladado y efectivamente pagado relativo a los actos o actividades por los que se debe pagar el impuesto o deba aplicarse la tasa cero, lo cierto es que ello no implica que el aludido precepto legal otorgue a los contribuyentes que realizan operaciones gravadas con la tasa cero, el derecho a acreditar el impuesto que les fue trasladado al adquirir los insumos para el desarrollo de su actividad, ya que en realidad ese derecho deriva de lo previsto en el último párrafo del artículo 2-A del citado ordenamiento legal, en tanto precisa que “los actos o actividades a los que se les aplica la tasa del 0%, producirán los mismos

efectos legales que aquellos por los que se deba pagar el impuesto conforme a esta ley”.

A efecto de acreditar lo anterior, es menester atender el texto original de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el veintinueve de diciembre de mil novecientos setenta y ocho, específicamente, a lo previsto en los artículos 4, 9, 13, 29 y 30, que en su parte que interesa señalaban lo siguiente:

“ARTÍCULO 4o. El acreditamiento consiste en restar de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, la tasa a que se refiere el artículo 1º (10%), o en su caso, la del artículo 2º (6%), el impuesto al valor agregado que le hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.

Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:

I.- Que corresponda a bienes o servicios estrictamente indispensables para la realización de actos por los que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o que estén comprendidos en los artículos 13 y 30 de la misma.

Para que se consideren estrictamente indispensables la importación, adquisición o uso o goce temporal de automóviles, aeronaves, embarcaciones, casas habitación o de bienes o servicios relacionados con ellos, así como el hospedaje, la alimentación, los donativos, obsequios y atenciones de toda clase, será necesario que las erogaciones respectivas sean deducibles para fines del impuesto sobre la renta.

(...).”.
“ARTÍCULO 9o. No se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes:

(...)

XII.- Maquinaria y equipo que únicamente sean susceptibles de ser utilizados en la agricultura o ganadería, así como los fertilizantes. No quedan comprendidos en esta fracción la maquinaria y equipo para industrializar los productos agrícolas y ganaderos.

(...).”.

“ARTÍCULO 13. En la primera enajenación de los bienes a que se refiere la fracción XII del artículo 9o. de esta Ley, se acreditarán o devolverán las cantidades que por impuesto al valor agregado se hubieran trasladado al enajenante o éste hubiese pagado con motivo de importación de bienes o servicios, que correspondan a los bienes por los que se efectúe la primera enajenación. El monto del acreditamiento o devolución será de 10% sobre el valor de cada enajenación hasta agotar las citadas cantidades”.

“ARTÍCULO 29. Las empresas residentes en el país no pagarán el impuesto por enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando unos u otros se exporten.

Para los efectos de esta Ley, se considera exportación de bienes o servicios:

(...).”.

“ARTÍCULO 30. El exportador de bienes o servicios, en los casos mencionados en el artículo anterior, podrá elegir entre el acreditamiento o la devolución de las cantidades a que se refiere el artículo 4o., que correspondan a los bienes o servicios exportados, incluso cuando se trate de los supuestos previstos en los artículos 9o. y 15 de esta

Ley. También procederá el acreditamiento o la devolución cuando las empresas residentes en el país exporten bienes tangibles para enajenarlos o para conceder su uso o goce en el extranjero.

(...)”.

De los numerales antes transcritos, se advierte que desde su origen, el acreditamiento del impuesto sobre el valor agregado se condicionó a la satisfacción de ciertos requisitos como lo es, entre otros, que el impuesto trasladado corresponda a bienes y servicios estrictamente indispensables para la realización de actos por los que se deba pagar el impuesto en comento, excluyéndose así la posibilidad jurídica de acreditar el impuesto trasladado relativo a operaciones exentas, cuestión tal que encuentra su razón de ser y se justifica en el hecho de que los contribuyentes que llevan a cabo operaciones exentas, no son causantes del impuesto.

Sin embargo, “por su trascendencia en el desarrollo económico del país”, como excepción a esta regla general, se autorizó el acreditamiento del impuesto que se hubiere trasladado en la primera enajenación de la “maquinaria y equipo que únicamente sean susceptibles de ser utilizados en la agricultura o ganadería, así como los fertilizantes”, y el que corresponda a los bienes y servicios exportados, según deriva del dictamen formulado por la Cámara de Origen (Diputados) al proyecto de

decreto por el que se creó la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que en su parte conducente, precisa lo siguiente:

“DICTAMEN

**MÉXICO D.F., A 8 DE DICIEMBRE DE 1978
(...)**

Para poder acreditar los impuestos pagados deben llenarse varios requisitos.

Desde luego, tener la documentación comprobatoria y ser causante de las operaciones gravables, ya que los causantes exentos no pueden acreditar, aun cuando hayan adquirido insumos que hayan causado el impuesto. Por ejemplo, el gobierno en la prestación de servicios no puede acreditar los impuestos que paga por la compra de materiales y equipo necesarios para prestarlos.

Por su trascendencia en el desarrollo económico del país se hace resaltar el trato especial que el impuesto permite dar a la exportación de bienes y servicios y a la venta de primera mano de maquinaria y equipo que se utilice en la agricultura y la ganadería y a los fertilizantes. Las exportaciones y las ventas mencionadas no causan el impuesto, pero además se permite acreditar los impuestos pagados por la compra de insumos para la fabricación de estos bienes.

(...)”.

Asimismo, conviene tener presentes las razones que en torno a los supuestos de exención del impuesto al valor agregado se esgrimieron al discutir la iniciativa de ley respectiva, y que en su parte que interesa, a la letra se leen:

“DISCUSIÓN

MÉXICO D.F., A 14 DE DICIEMBRE DE 1978

(...)

No sólo esa es la idea general del impuesto (gravar el consumo intermedio o final), sino que además, este impuesto al valor agregado que ahora tenemos en debate y por cuya aprobación estamos hablando en pro del dictamen, tiene muchas extensiones (sic) y tiene otras características que hacen que la carga real resulte muy atenuada.

Tiene muchas extensiones (sic) o sea, hay muchas ventas o enajenaciones que no pagan el impuesto. Esto se conoce como tasa cero; la tasa cero, quiere decir que la venta de ese bien no ocasiona el impuesto. ¿Cuáles son estos bienes o estos casos?; son el suelo, las construcciones adheridas al suelo, cuando sean para fines habitacionales, los animales y vegetales no industrializados, la carne en estado natural, las tortillas, masa, harina, pan, la leche natural y los huevos, el azúcar, la sal, el agua no gaseosa, la maquinaria y equipo, que sólo sean susceptibles de ser utilizados en la agricultura o la ganadería, así como los fertilizantes, todos estos están exentos del impuesto.

Entonces, hay una parte muy importante, sobre todo de artículos de primera necesidad y de consumo popular, que no pagarán el impuesto; pero además, hay otros bienes que tienen derecho a crédito y devolución al mes siguiente, o sea que la devolución es casi instantánea, puede pagarse el impuesto y al mes siguiente se pide que se acredite o se devuelva.

Este trato preferencial es para los bienes de inversión, de manera que toda la inversión, toda la capitalización, tan necesaria para poder aumentar la estructura productiva del país y para generar empleo, va estar prácticamente exenta del impuesto; lo va a pagar, pero va a poder ser devuelto al mes siguiente.

(...)

Lo mismo los insumos destinados a adquirir maquinaria y equipo y los materiales, también los fabricantes podrán pedir la devolución al mes siguiente de los impuestos que hayan pagado al adquirir las materias primas y otros productos necesarios para realizar la fabricación, todo el resto de los artículos tienen derecho a crédito por los impuestos pagados, pero no tienen derecho a devolución al mes siguiente, sino que se hace hasta el final del ejercicio.

(...)”.

En ese orden, es evidente que el legislador estimó necesario otorgar un trato preferencial a los “bienes de inversión”, así como a los insumos destinados a la fabricación y prestación de determinados bienes y servicios, con el objeto de aumentar la estructura productiva del país y generar empleo, de tal suerte que aunque el acto o la actividad relativa no ocasionara el impuesto el al valor agregado, lo que –señaló- “se conoce como tasa cero”, el contribuyente podría acreditar el que le fue trasladado al adquirir dichos bienes, tal como acontecía tratándose de la primera enajenación de la “maquinaria y equipo que únicamente sean susceptibles de ser utilizados en la agricultura o ganadería, así como los fertilizantes”, o

bien, pedir la devolución del que hubiere pagado al mes siguiente.

Ahora bien, por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación, el treinta de diciembre de mil novecientos ochenta, se adicionó el artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con el objeto de “extender la tasa 0%” a diversos bienes y servicios, a fin de que “se tenga la posibilidad de acreditar el impuesto que sea trasladado por todos los insumos” que se adquieran para la realización de los actos o actividades respectivas, fundamentalmente, los que intervienen en la producción y elaboración de alimentos, según se advierte de la exposición de motivos, que en su parte que interesa, es del siguiente tenor:

“CÁMARA DE ORIGEN: DIPUTADOS

MÉXICO D.F., A 26 DE NOVIEMBRE DE 1980

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

INICIATIVA

(...)

La reforma que se propone a la Ley del Impuesto al Valor Agregado a un año de su entrada en vigor, es como resultado de la experiencia reciente que se ha tenido en su aplicación, por lo que con la finalidad de evitar interpretaciones erróneas, se hace necesario efectuar algunas precisiones a diversos conceptos. Por otra parte, el Sistema Alimentario Mexicano constituye la materialización de la preocupación fundamental de la Federación y de los Estados por proteger y mejorar el nivel de vida de los sectores sociales menos favorecidos, el

programa de productos básicos representa la parte sustantiva de la política de mínimos de bienestar para la población, cuya vigencia es garantía de la política de redistribución del ingreso y de equilibrio de las relaciones

costos precios.

En consecuencia, se propone extender la tasa de 0%, a todos los alimentos, con el objeto de que se tenga la posibilidad de acreditar el impuesto que sea trasladado por todos los insumos y servicios que intervengan en su elaboración y comercialización; se propone igual tratamiento a la enajenación y uso o goce temporal de maquinaria y equipo, necesarios para el desarrollo de la agricultura, ganadería y pesca, a los fertilizantes, plaguicidas y demás productos de saneamiento agropecuario y a la prestación de servicios de suministro de energía eléctrica para bombeo de agua para riego en usos agrícolas.

Este tratamiento fiscal ayudará substancialmente a promover la elaboración de estos productos, para proteger y mejorar el nivel de vida de los sectores sociales menos favorecidos y evitar hasta donde sea posible su importación.

(...)Tratándose del acreditamiento del impuesto, en el artículo 4o., se precisa que el contribuyente obligado al pago del impuesto o que aplique la tasa del 0% sólo a una parte de sus actividades, únicamente podrá acreditar el impuesto por dicha parte. Si no es posible identificarla, se acreditará en el por ciento que el valor de dichos actos represente en el total de los realizados en el ejercicio. Cabe mencionar que en la mayoría de los casos no habrá

necesidad de efectuar el prorrateo, ya que por lo regular el contribuyente realizará actividades por las que deba pagar el impuesto o bien sujetas a la tasa de 0%.

(...)

Se establece que no se pagará el impuesto al valor agregado en la importación de bienes y de servicios cuya enajenación o prestación no den lugar al pago del impuesto o se aplique la tasa del 0%, así como la importación de bienes donados por residentes en el extranjero a la Federación, entidades federativas, municipios o a cualquier otra persona que mediante reglas de carácter general autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

(...)”.

Así, se aprobó la adición del referido artículo 2-A, en los términos siguientes:

“ARTÍCULO 2o -A. El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

I.- La enajenación de:

a).- Animales y vegetales que no estén industrializados.

b).- Los productos destinados a la alimentación, a excepción de los siguientes:

(...)

c).- Agua no gaseosa ni compuesta y hielo.

d).- Ixtle, palma y lechuguilla.

e).- Tractores para accionar implementos agrícolas, a excepción de los de oruga; motocultores para superficies reducidas; arados; rastras para desterronar la tierra arada; cultivadoras para esparcir y desyerbar; cosechadoras; aspersoras y espolvoreadoras para rociar o esparcir fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas; equipo

mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola; sembradoras, ensiladoras, cortadoras y empacadoras de forraje; desgranadoras; abonadoras y fertilizadoras de terrenos de cultivo; aviones fumigadores; motosierras manuales de cadena, así como embarcaciones para pesca comercial, siempre que se reúnan los requisitos y condiciones que señale el Reglamento.

A la enajenación de la maquinaria y del equipo a que se refiere este inciso, se les aplicará la tasa señalada en este artículo, sólo que se enajenen completos.

f).- Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura o ganadería.

La enajenación de los alimentos a que se refiere esta fracción, para su consumo en el mismo lugar o establecimiento en que se enajenen, se considerará prestación de servicios sujeta al pago del impuesto establecido en esta Ley.

II.- La prestación de los siguientes servicios independientes:

(...)

IV.- La exportación de bienes o servicios, en los términos del artículo 29 de esta Ley.

Los actos o actividades a los que se les aplica la tasa del 0%, producirán los mismos efectos legales que aquellos por los que se deba pagar el impuesto conforme a esta Ley”.

En congruencia con lo anterior se modificaron, entre otros, los artículos 4º y 9º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para quedar como sigue:

“ARTÍCULO 4o. El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley las tasas a que se refieren los artículos 1o., 2o. o 2o. A, según sea el caso. Se entiende por impuesto acreditable un monto equivalente al del impuesto al valor agregado que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes o en el ejercicio al que corresponda.

Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:

I.- Que corresponda a bienes o servicios estrictamente indispensables para la realización de actos distintos de la importación, por los que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a los que se les aplique la tasa del 0%. Para que se consideren estrictamente indispensables la importación, adquisición o uso o goce temporal de automóviles, aeronaves, embarcaciones, casa habitación o de bienes y servicios relacionados con ellos, así como el hospedaje, la alimentación, los donativos, obsequios y atenciones de toda clase, será necesario que las erogaciones respectivas sean deducibles para fines del impuesto sobre la renta, aun cuando el contribuyente no esté obligado al pago de este último impuesto.

(...)”.

“ARTÍCULO 9o. No se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes:

I.- El suelo.

II.- Construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación. Cuando sólo parte de las construcciones se utilicen o destinen a casa habitación, no

se pagará el impuesto por dicha parte. Los hoteles no quedan comprendidos en esta fracción.

III.- Libros, periódicos y revistas, así como el derecho para usar o explotar una obra, que realice su autor.

(...)."

De lo antes expuesto se colige que con el objeto de evitar “interpretaciones erróneas”, el legislador estimó necesario adicionar el artículo 2-A antes transcrito, para de esa manera distinguir las actividades “exentas” respecto de las cuales, los contribuyentes tendrán el derecho a acreditar el impuesto al valor agregado que les fue trasladado, precisando al efecto que “los actos o actividades a los que se les aplica la tasa del 0%, producirán los mismos efectos legales que aquellos por los que se deba pagar el impuesto conforme a esta Ley”; lo que pone de manifiesto que con la adición del referido precepto legal, se estableció un nuevo régimen de tributación que actualmente se conoce como “tasa cero” y, por ende, una diversa categoría de contribuyentes. Asimismo, en concordancia con lo anterior, se modificó el artículo 4 de la ley en cita, a fin de establecer como requisito para la acreditación del impuesto al valor agregado trasladado, que éste corresponda a bienes o servicios estrictamente indispensables para la realización de los actos por los que se debe pagar el impuesto en comento o “a los que se les aplique la tasa del 0%”.

Luego, resulta claro que contrario a lo que afirma la quejosa, el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no consagra a favor de los contribuyentes que realizan actividades a las que les es aplicable la tasa cero, el derecho a acreditar el impuesto que les sea trasladado, pues si bien es cierto que de conformidad con lo previsto en dicho numeral, sólo es acreditable el impuesto trasladado que corresponda a los bienes y servicios adquiridos para la realización de los actos o actividades gravadas a las diferentes tasas que prevé el ordenamiento legal en comento, no menos cierto resulta que, el derecho a acreditar ese impuesto, tratándose de contribuyentes que realizan operaciones a las que se les aplica la tasa cero, deriva de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 2-A de la ley en cita, pues es éste dispositivo legal el que expresamente señala que las actividades a las que les es aplicable la tasa cero, “producirán los mismos efectos legales que aquellos por los que se deba pagar el impuesto”.

Asimismo, se advierte que no asiste la razón a la quejosa, en cuanto señala que no existe causa jurídica alguna que justifique el que a los contribuyentes que realizan actividades gravadas con tasa cero, se les otorgue el derecho a acreditar el impuesto que les fue trasladado, mientras que los contribuyentes con actividades exentas, no se les otorga dicho beneficio, pues del proceso

legislativo a que se ha hecho alusión, claramente se advierte que las razones fundamentales que prevalecen en el legislador para otorgar un trato preferencial a esa categoría de contribuyentes, estriban en incentivar (a través de la reducción de los costos de operación), el desarrollo de ciertas áreas del proceso de industrialización y comercialización de bienes y servicios, como lo son los artículos de primera necesidad y de consumo popular, a fin de proteger y mejorar la calidad de vida de los sectores menos favorecidos. Luego, al quedar demostrado que los contribuyentes que realizan actos o actividades exentas y los que realizan actividades gravadas con tasa cero, no se encuentran en idénticas situaciones jurídicas, es evidente que al permitir que éstos acrediten el impuesto que les fue trasladado al adquirir los insumos necesario para el ejercicio de sus operaciones, no se transgrede el principio de equidad tributaria ni el de generalidad de la ley, en los términos propuestos por la quejosa, habida cuenta que el trato diferente que se da a dichos contribuyentes, se encuentra plenamente justificado, ya que del proceso legislativo del decreto por el que se creó la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el veintinueve de diciembre de mil novecientos setenta y ocho, así como del relativo al decreto por el que se adicionó

el artículo 2-A de la ley en comento, publicado en el referido medio informativo, el treinta de diciembre de mil novecientos ochenta, se advierte que “por su trascendencia en el desarrollo económico del país”, el legislador ordinario estimó necesario gravar con tasa cero determinadas actividades del proceso de industrialización y comercialización, como los son, esencialmente las relativas a la producción de bienes y servicios de primera necesidad y de consumo popular, ya que al poder acreditar o solicitar la devolución del impuesto del impuesto al valor agregado que les es trasladado al adquirir los insumos necesarios para la realización de esas actividades y al no tener que pagar cantidad alguna por concepto del referido impuesto, los contribuyentes reducen sus costos de operación, lo que evidentemente repercute en los precios de los bienes y servicios afectos a su actividad, en beneficio de los sectores menos favorecidos, de ahí lo infundado de los concepto de violación precisados en los puntos A y C de este considerando.

Sirve de apoyo a lo anterior, la jurisprudencia P./J. 24/2000, publicada en la página 35 del Tomo XI, correspondiente al mes de marzo del dos mil, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, que a la letra se lee:

“IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV,

CONSTITUCIONAL. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales”.

De las consideraciones transcritas deriva lo siguiente:

- 1) El derecho que tienen los contribuyentes que realizan operaciones gravadas con la tasa cero a acreditar el impuesto que les fue trasladado al adquirir los insumos para el desarrollo de su

actividad, deriva de lo previsto en el artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en tanto precisa que “los actos o actividades a los que se les aplica la tasa del 0%, producirán los mismos efectos legales que aquellos por los que se deba pagar el impuesto conforme a esta ley”.

- 2) Las razones fundamentales que llevaron al legislador a otorgar un trato preferencial a los contribuyentes que realizan actividades gravadas con tasa cero, otorgándoles el derecho a acreditar el impuesto que les fue trasladado, estriba en incentivar (a través de la reducción de los costos de operación) el desarrollo de ciertas áreas del proceso de industrialización y comercialización de bienes y servicios, como son los artículos de primera necesidad y de consumo popular, con el fin de proteger y mejorar la calidad de vida de los sectores menos favorecidos.
- 3) Los contribuyentes que realizan actos o actividades exentas y los que realizan actividades gravadas con la tasa cero, no se encuentran en idénticas situaciones jurídicas, por lo que al permitir el artículo 4º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado reclamado que quienes realizan actividades gravadas en el supuesto controvertido (con la tasa cero) acrediten el impuesto que les fue trasladado al adquirir los insumos necesarios para el ejercicio de

sus operaciones no se transgrede el principio de equidad tributaria ni el de generalidad de la ley, ya que el trato diferenciado que se les da se encuentra plenamente justificado en los términos señalados.

Ahora bien, la quejosa sostiene que siendo una asociación civil que presta toda clase de servicios educativos y que cuenta para ello con autorización de la Secretaría de Educación del Estado de Colima para prestar los servicios de educación de nivel preescolar, primaria y secundaria, que por ese motivo, los servicios que prestan, no obstante que son objeto del impuesto al valor agregado, se encuentran exentas del pago de ese tributo en los términos del artículo 15, fracción IV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ciertamente, como bien lo destaca la quejosa las actividades que realiza están exentas del pago del impuesto al valor agregado, pues así se advierte de lo dispuesto por el artículo 15 del mencionado ordenamiento legal, que en su fracción IV, vigente en dos mil tres, dispone:

“ARTÍCULO 15. No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios:

“[...]

“IV.- Los de enseñanza que preste la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios y sus organismos descentralizados, y los establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de

estudios, en los términos de la Ley General de Educación, así como los servicios educativos de nivel preescolar.”

Las actividades (prestación de servicios) exentas del pago del tributo en términos del artículo 15, fracción IV, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se refieren a las de enseñanza que presten los establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley General de Educación, así como los servicios educativos de nivel preescolar.

Aspecto del cual se duele la quejosa constituye un trato inequitativo en la medida que a su parecer los particulares que se dediquen a la prestación de servicios educativos sin la autorización de la Ley General de Educación, se les permite realizar el acreditamiento del impuesto; empero, los particulares que al prestar el mismo servicio y requerir tener la mencionada autorización o reconocimiento de validez oficial, los hace estar exentos y por consecuencia no pueden realizar el acreditamiento del impuesto, lo cual es incorrecto, pues si bien la prestación de servicios educativos sin reconocimiento oficial guarda cierta afinidad con la actividad que realiza la quejosa, la naturaleza de ambas es diferente.

En relación con tales actividades, se estima conveniente destacar lo que al efecto dispone el artículo 3° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente en dos mil tres:

“ARTÍCULO 3°. Todo individuo tiene derecho a recibir educación. El Estado -federación, estados, Distrito Federal y municipios- impartirá educación preescolar, primaria y secundaria. La educación preescolar, primaria y la secundaria conforman la educación básica obligatoria.

“La educación que imparta el Estado tenderá a desarrollar armónicamente todas las facultades del ser humano y fomentará en él, a la vez, el amor a la Patria y la conciencia de la solidaridad internacional, en la independencia y en la justicia.

“I.- [...]

“II.- El criterio que orientará a esa educación se basará en los resultados del progreso científico, luchará contra la ignorancia y sus efectos, las servidumbres, los fanatismos y los prejuicios.

“Además:

“a).- Será democrático, considerando a la democracia no solamente como una estructura jurídica y un régimen político, sino como un sistema de vida fundado en el constante mejoramiento económico, social y cultural del pueblo;

“b).- Será nacional, en cuanto -sin hostilidades ni exclusivismos- atenderá a la comprensión de nuestros problemas, al aprovechamiento de nuestros recursos, a la defensa de nuestra independencia política, al aseguramiento de nuestra independencia económica y a la continuidad y acrecentamiento de nuestra cultura, y

“c).- Contribuirá a la mejor convivencia humana, tanto por los elementos que aporte a fin de robustecer en el educando, junto con el aprecio para la dignidad de la persona y la integridad de la familia, la convicción del interés general de la sociedad, cuanto por el cuidado que ponga en sustentar los ideales de fraternidad e igualdad de derechos de todos los hombres, evitando los privilegios de razas, de religión, de grupos, de sexos o de individuos;

“III.- Para dar pleno cumplimiento a lo dispuesto en el segundo párrafo y en la fracción II, el Ejecutivo Federal determinará los planes y programas de estudio de la educación preescolar, primaria, secundaria y normal para toda la República. Para tales efectos, el Ejecutivo Federal considerará la opinión de los gobiernos de las entidades federativas y del Distrito Federal, así como de los

diversos sectores sociales involucrados en la educación, en los términos que la ley señale;

“IV.- Toda la educación que el Estado imparta será gratuita;

“V.- Además de impartir la educación preescolar, primaria y secundaria señaladas en el primer párrafo, el Estado promoverá y atenderá todos los tipos y modalidades educativos -incluyendo la educación inicial y a la educación superior- necesarios para el desarrollo de la nación, apoyará la investigación científica y tecnológica, y alentará el fortalecimiento y difusión de nuestra cultura;

“VI.- Los particulares podrán impartir educación en todos sus tipos y modalidades. En los términos que establezca la ley, el Estado otorgará y retirará el reconocimiento de validez oficial a los estudios que se realicen en planteles particulares. En el caso de la educación preescolar, primaria, secundaria y normal, los particulares deberán:

“a).- Impartir la educación con apego a los mismos fines y criterios que establecen el segundo párrafo y la fracción II, así como cumplir los planes y programas a que se refiere la fracción III, y

“b).- OBTENER PREVIAMENTE, EN CADA CASO, LA AUTORIZACIÓN EXPRESA DEL PODER PÚBLICO, EN LOS TÉRMINOS QUE ESTABLEZCA LA LEY;
“[...]”.

También es de importancia lo que establece la Ley General de Educación, artículos 54 a 59, del capítulo V, relativo a la educación impartida por los particulares, vigentes en dos mil tres:

“CAPITULO V

“DE LA EDUCACIÓN QUE IMPARTAN LOS PARTICULARES

“ARTÍCULO 54.- Los particulares podrán impartir educación en todos sus tipos y modalidades.

“Por lo que concierne a la educación primaria, la secundaria, la normal y demás para la formación de maestros de educación básica, deberán obtener previamente, en cada caso, la autorización expresa del Estado. Tratándose de estudios distintos de los antes mencionados, podrán obtener el reconocimiento de validez oficial de estudios.

“La autorización y el reconocimiento serán específicos para cada plan de estudios. Para impartir nuevos estudios se requerirá, según el

caso, la autorización o el reconocimiento respectivos.

“La autorización y el reconocimiento incorporan a las instituciones que los obtengan, respecto de los estudios a que la propia autorización o dicho reconocimiento se refieren, al sistema educativo nacional.

“ARTÍCULO 55.- Las autorizaciones y los reconocimientos de validez oficial de estudios se otorgarán cuando los solicitantes cuenten:

“I.- Con personal que acredite la preparación adecuada para impartir educación y, en su caso, satisfagan los demás requisitos a que se refiere el artículo 21;

“II.- Con instalaciones que satisfagan las condiciones higiénicas, de seguridad y pedagógicas que la autoridad otorgante determine. Para establecer un nuevo plantel se requerirá, según el caso, una nueva autorización o un nuevo reconocimiento, y

“III.- Con planes y programas de estudio que la autoridad otorgante considere procedentes, en el caso de educación distinta de la primaria, la

secundaria, la normal y demás para la formación de maestros de educación básica.

“ARTICULO 56.- Las autoridades educativas publicarán, en el órgano informativo oficial correspondiente, una relación de las instituciones a las que hayan concedido autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios. Asimismo publicarán, oportunamente y en cada caso, la inclusión o la supresión en dicha lista de las instituciones a las que otorguen, revoquen o retiren las autorizaciones o reconocimientos respectivos.

“Los particulares que impartan estudios con autorización o con reconocimiento deberán mencionar en la documentación que expidan y en la publicidad que hagan, una leyenda que indique su calidad de incorporados, el número y fecha del acuerdo respectivo, así como la autoridad que lo otorgó.

“ARTÍCULO 57.- Los particulares que impartan educación con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios deberán:

“I.- Cumplir con lo dispuesto en el artículo 3o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en la presente Ley;

“II.- Cumplir con los planes y programas de estudio que las autoridades educativas competentes hayan determinado o considerado procedentes;

“III.- Proporcionar un mínimo de becas en los términos de los lineamientos generales que la autoridad que otorgue las autorizaciones o reconocimientos haya determinado;

“IV.- Cumplir los requisitos previstos en el artículo 55, y

“V.- Facilitar y colaborar en las actividades de evaluación, inspección y vigilancia que las autoridades competentes realicen u ordenen.

“ARTÍCULO 58.- Las autoridades que otorguen autorizaciones y reconocimientos de validez oficial de estudios deberán inspeccionar y vigilar los servicios educativos respecto de los cuales concedieron dichas autorizaciones o reconocimientos.

“Para realizar una visita de inspección deberá mostrarse la orden correspondiente expedida por la autoridad competente. La visita se realizará en el lugar, fecha y sobre los asuntos específicos

señalados en dicha orden. El encargado de la visita deberá identificarse adecuadamente.

“Desahogada la visita, se suscribirá el acta correspondiente por quienes hayan intervenido y por dos testigos. En su caso, se hará constar en dicha acta la negativa del visitado de suscribirla sin que esa negativa afecte su validez. Un ejemplar del acta se pondrá a disposición del visitado.

“Los particulares podrán presentar a las autoridades educativas documentación relacionada con la visita dentro de los cinco días hábiles siguientes a la fecha de la inspección.

“ARTÍCULO 59.- Los particulares que presten servicios por los que se impartan estudios sin reconocimiento de validez oficial, deberán mencionarlo en su correspondiente documentación y publicidad.

“En el caso de educación inicial y de preescolar deberán, además, contar con personal que acredite la preparación adecuada para impartir educación; contar con instalaciones que satisfagan las condiciones higiénicas, de seguridad y pedagógicas que la autoridad educativa determine; cumplir los requisitos a que alude la fracción VII del artículo 12; tomar las medidas a que se refiere el

artículo 42; así como facilitar la inspección y vigilancia de las autoridades competentes.”

Del artículo 3º., constitucional todo individuo tiene derecho a recibir educación y el Estado, por tal motivo, impartirá educación preescolar, primaria y secundaria. En los términos del precepto citado se establece que la educación que imparta el Estado tenderá a desarrollar armónicamente todas las facultades del ser humano y fomentará en él, a la vez, el amor a la patria y la conciencia de solidaridad internacional, en la independencia y en la justicia.

Tal como se desprende de los preceptos citados, en la parte conducente, establecen que la Educación denominada como básica es de interés social para el Estado, de ahí que ante la insuficiencia que tiene para hacerla llegar a toda la población, es que autoriza a los particulares a impartirla en sus distintas modalidades, consecuentemente quienes impartan educación preescolar, primaria y secundaria deberán contar con autorización otorgada por el Estado, lo anterior con el fin de uniformar al régimen general de educación, es decir, que se observen estrictamente los planes y programas oficiales y, además dar seguridad jurídica a los particulares que imparten educación.

Por ello es que los particulares, podrán impartir educación para lo cual deberán cumplir los mismos fines y criterios a que se refiere la fracción II del citado artículo 3º constitucional, así como los planes y programas que determine el Ejecutivo Federal. Así las cosas, el imperativo de contar con autorización del poder

público surge directamente de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues previamente a ejercer este derecho los particulares deben obtener la autorización que corresponda, a fin de que se ajusten a los criterios generales de control y vigilancia con el objeto de garantizar la rectoría estatal en materia educativa.

En tales condiciones, es evidente que se trata de sujetos distintos quienes presten los servicios de educación sujetos a una autorización, pues deben respetar los criterios generales para impartir ese tipo de servicios a fin de estar acordes con la rectoría en materia educativa que guarda el estado por disposición constitucional, contrario a quien imparte otro tipo de enseñanza que no requiere esa autorización, pues en ella el Estado no tiene interés que se otorgue bajo unos ciertos lineamientos; por tanto, no es una categoría de contribuyentes arbitraria o sin justificación, sino que se encuentra plenamente justificada atendiendo al deber que tienen el Estado por obligación constitucional de orientar la educación que impartan los particulares a los fines que se señalan en el párrafo primero y la fracción II del precepto 3° citado, que se concretan en la rectoría del Estado en materia educativa.

En efecto, la categoría de sujetos a la cual se dirige la norma no es la misma, puesto que lo constituyen todas las personas que tengan como objeto prestar los servicios de educación que requieran de reconocimiento oficial, por las razones expuestas y no así todos los sujetos, en consecuencia, no se viola el principio de equidad tributaria como lo sostiene el quejoso.

En cuanto al planteamiento de proporcionalidad tributaria, el quejoso sostiene que la autorización de la Secretaría de Educación Pública, constituye un elemento extrínseco y al utilizarse como limitante para que el contribuyente no pueda acreditar el gravamen en cuestión, es que no le mide su verdadera capacidad contributiva.

Contrario a lo afirmado por la recurrente, el artículo 4º, fracción IV, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no viola la garantía de proporcionalidad tributaria, pues el hecho de que los contribuyentes que reciben el traslado del impuesto no puedan acreditarlo tratándose de actividades exentas, pues según el quejoso se introduce un elemento extrínseco como lo es la autorización, no demuestra su desproporcionalidad, ya que la manifestación de riqueza del contribuyente queda evidenciada en la medida en que aquél realiza el gasto respectivo y el hecho de que el contribuyente directo que realiza el hecho imponible no pueda acreditar el impuesto al valor agregado que le fue trasladado al adquirir el bien o recibir la prestación de servicios que tiene como fin actividades exentas, no acredita la contravención al principio señalado, pues como se vio en párrafos precedentes se trata de una categoría de contribuyentes distinta, y en este caso el legislador otorga un tratamiento distinto para contribuyentes que se encuentran en diversa situación fiscal.

Efectivamente, para examinar la proporcionalidad de estos impuestos indirectos que gravan el consumo, debe atenderse a la capacidad contributiva de los sujetos que jurídicamente reciben la

carga tributaria, toda vez que cuando el causante legal o el sujeto quien recibe la carga impositiva del impuesto al valor agregado no puede acreditar el impuesto que le fue trasladado por así disponerlo el legislador para aquellos sujetos previstos en la hipótesis del artículo 15, fracción IV, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ello no demuestra su desproporcionalidad pues lo que se grava en esas condiciones es el consumo que refleja precisamente capacidad de compra, sin que pueda estimarse que el hecho de que los contribuyentes que realizan actividades exentas por contar con esa autorización, al no poder acreditar el impuesto al valor agregado trasladado actualice una circunstancia que modifique la afectación que genera al patrimonio de los causantes el mecanismo de traslado y acreditamiento de este impuesto, máxime que, en realidad, al patrimonio que trasciende esa contribución es al de los consumidores finales, pues el monto que al final de cuentas quede en manos del fisco provendrá de éstos y no de los contribuyentes formales del impuesto al valor agregado.

Sirve de apoyo a lo anterior, la tesis P. CXXXIX/97, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible a fojas 207, tomo VI, septiembre de 1997, Novena Época, compilada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, cuyo rubro dice: **“VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 1o. DE LA LEY RELATIVA AL IMPUESTO CORRESPONDIENTE, QUE ESTABLECE PARA SU CÁLCULO LA APLICACIÓN DE UNA TASA DEL QUINCE POR CIENTO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD**

TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ABRIL DE 1995)”.

Cabe reiterar que el impuesto al valor agregado constituye un tributo de traslado obligatorio por lo que no tiende a afectar la capacidad patrimonial de los contribuyentes que lo repercuten, sino la de los consumidores que reciben indefectiblemente la correspondiente carga económica, por tanto, de existir un saldo a cargo de los contribuyentes éste tendrá su origen y se cubrirá con el impuesto trasladado al consumidor final o al intermedio que realiza hechos imponible exentos.

Las consideraciones anteriores dieron origen a la tesis 2a. XXXII/2003, consultable en la página 601 del tomo XVII, correspondiente al mes de marzo del dos mil tres, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, cuyo rubro dice: **“VALOR AGREGADO. EL SISTEMA PARA DETERMINAR EL IMPUESTO ACREDITABLE ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 4o. DE LA LEY RELATIVA, VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DEL AÑO DOS MIL, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”.**

En ese orden de ideas, deviene inconcuso que si bien conforme al sistema de acreditamiento previsto en el artículo 4º de la Ley del impuesto al Valor Agregado, vigente en el dos mil tres, en relación con el artículo 15, fracción IV, de la misma norma, los sujetos como el quejoso no podrán acreditar el impuesto que les fue trasladado y que efectivamente pagaron al adquirir los insumos relativos a sus actos o actividades, lo cierto

es que ello no contravienen los principios de equidad y proporcionalidad tributaria establecidos en el artículo 31, fracción IV, constitucional, en tanto que se trata de una categoría de contribuyentes diversa, la cual se justifica atendiendo a los actos o actividades que desarrolla, por lo que al no tener la obligación de efectuar el entero relativo, consideran al impuesto en su costo, tal como lo prevé el artículo 32, fracción XV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con la cual se respeten los principios constitucionales aludidos.

Por lo anterior, los conceptos de violación en estudio son infundados.

OCTAVO. El recurrente como tercer agravio aduce que el Tribunal a quo, dejó de aplicar el artículo 192 de la Ley de Amparo, ya que establece la obligación para los tribunales administrativos, como lo es el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y para el Tribunal Colegiado, de aplicar las jurisprudencias emitidas por la Suprema Corte; sin embargo, contrario a ello, el *a quo*, dejó de aplicar las jurisprudencias 80/2000 y 81/2000 emitidas por el Pleno de este Alto Tribunal.

El anterior planteamiento es infundado acorde a las siguientes consideraciones.

Si bien es cierto, que la recurrente señala la causa de pedir de manera concreta, respecto de la aplicación de las jurisprudencias números P./J. 80/2000 y P./J. 81/2000 emitidas por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la

Nación, lo cierto es que no le resultan aplicables como se demostrará.

Ciertamente, los artículos 76-bis, fracción I, 192 y 196 de la Ley de Amparo, establecen lo siguiente:

“ARTÍCULO 76 Bis.- Las autoridades que conozcan del juicio de amparo deberán suplir la deficiencia de los conceptos de violación de la demanda, así como la de los agravios formulados en los recursos que esta ley establece, conforme a lo siguiente:

“I.- En cualquier materia, cuando el acto reclamado se funde en leyes declaradas inconstitucionales por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia.

“II.- [...]”

“ARTÍCULO 192.- La jurisprudencia que establezca la Suprema Corte de Justicia, funcionando en Pleno o en Salas, es obligatoria para éstas en tratándose de la que decrete el Pleno, y además para los Tribunales Unitarios y Colegiados de Circuito, los juzgados de Distrito, los tribunales militares y judiciales del orden común de los Estados y del Distrito Federal, y tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales.

“Las resoluciones constituirán jurisprudencia, siempre que lo resuelto en ellas se sustenten en cinco sentencias ejecutorias ininterrumpidas por otra en contrario, que hayan sido aprobadas por lo

menos por ocho ministros si se tratara de jurisprudencia del pleno, o por cuatro ministros, en los casos de jurisprudencia de las salas.

“También constituyen jurisprudencia las resoluciones que diluciden las contradicciones de tesis de Salas y de Tribunales Colegiados.”

“ARTÍCULO 196.- Cuando las partes invoquen en el juicio de amparo la jurisprudencia del Pleno o de las Salas de la Suprema Corte o de los Tribunales Colegiados de Circuito, lo harán por escrito, expresando el número y órgano jurisdiccional que la integró, y el rubro y tesis de aquélla.

“Si cualquiera de las partes invoca ante un Tribunal Colegiado de Circuito la jurisprudencia establecida por otro, el tribunal del conocimiento deberá:

“I. Verificar la existencia de la tesis jurisprudencial invocada;

“II. Cerciorarse de la aplicabilidad de la tesis jurisprudencial invocada, al caso concreto en estudio; y

“III. Adoptar dicha tesis jurisprudencial en su resolución, o resolver expresando las razones por las cuales considera que no debe confirmarse el criterio sostenido en la referida tesis jurisprudencial.

“En la última hipótesis de la fracción III del presente artículo, el tribunal de conocimiento remitirá los autos a la Suprema Corte de Justicia para que resuelva sobre la contradicción.”

Del artículo 192 antes citado se desprende, en lo conducente, que la jurisprudencia que establece la Suprema Corte de Justicia de la Nación, funcionando en Pleno o salas, es obligatoria tanto para los tribunales colegiados como para los tribunales administrativos, como lo es el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; también establece que constituirán jurisprudencia las resoluciones que se dicten en cinco sentencias ininterrumpidas por otra en contrario y aquellas resoluciones que diluciden las contradicciones de tesis de las salas de este Alto Tribunal y de tribunales colegiados.

En tanto, que el artículo 196 de la Ley de Amparo, fija las condiciones necesarias para que un tribunal colegiado de circuito tome en cuenta una jurisprudencia que fue invocada por las partes, éstas son, I.- verificar la existencia de la tesis de jurisprudencia; II.- cerciorarse de la aplicabilidad de la tesis al caso concreto en estudio y; III.- adoptar la tesis de jurisprudencia en su resolución o expresar las razones por las que considera no debe confirmarse el criterio sostenido en la jurisprudencia de otros tribunales colegiados.

Finalmente, del artículo 76-bis, fracción I, de la Ley de Amparo, se desprende que las autoridades que conozcan del juicio de amparo deberán suplir la deficiencia de los conceptos de violación de la demanda cuando, en cualquier materia, el acto reclamado se funde en leyes declaradas inconstitucionales por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Así las cosas, se desprende que para la aplicación de una jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se debe atender, en primer lugar, a que el juzgador se cerciore de que sea exactamente aplicable al caso concreto donde va a resolver, pues de no ser así la jurisprudencia no tiene el carácter de obligatoria, pues no es aplicable al caso, es decir, que jurisprudencialmente se resuelva el problema jurídico sometido a consideración de un tribunal; en consecuencia, será obligatoria la jurisprudencia.

De acuerdo a las consideraciones expuestas, se puede advertir que en el caso, la quejosa alegó, tanto en el juicio de nulidad, como en su demanda de amparo, la inconstitucionalidad del artículo 4, fracción IV, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente para dos mil tres.

Y al efecto, pidió se aplicaran en su favor las tesis de jurisprudencia P./J. 80/2000 y P./J. 81/2000 que dicen a la letra:

“VALOR AGREGADO. EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 4o., FRACCIÓN I, PÁRRAFO CUARTO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO). De acuerdo con tal precepto, aplicable a partir de mil novecientos noventa y nueve, todos los causantes

que realicen actos o actividades por los que deba pagarse impuesto o a los que se aplique la tasa del 0% sólo por una parte de los actos o actividades, deben acreditar el impuesto correspondiente a esa parte aplicando al total del impuesto acreditable, el porcentaje que el valor de los actos o actividades por los que sí deba pagarse el impuesto o se aplique la tasa del 0%, represente en el valor total de los que el contribuyente realice, independientemente de que sea o no identificable el impuesto acreditable que corresponda a los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto o a los que sea aplicable la tasa del 0%. Lo anterior resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, pues al obligarse a los causantes a aplicar el procedimiento de acreditamiento previsto en la norma reclamada, cuando es identificable el impuesto acreditable correspondiente a la parte de los actos o actividades por los que existe obligación de pagar el impuesto o a los que es aplicable la tasa del 0%, no se les permite acreditar totalmente el impuesto que se les traslada correspondiente a estos actos o actividades, sino que se les obliga a calcular el porcentaje que el valor de los actos por los que debe pagarse el impuesto o a los que se aplique la tasa del 0%, represente en el valor total de las actividades que realiza el causante, para aplicarlo al total del impuesto acreditable y obtener así la

cantidad a restar del impuesto causado y, por tanto, tienen que pagar un gravamen que no corresponde exactamente al valor que se agregó a los bienes o servicios objeto de los actos o actividades no exentos, lo que no refleja la capacidad contributiva.”

(Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XII, agosto de 2000. Tesis: P./J. 80/2000. Página: 91.)

“VALOR AGREGADO. EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 4o., FRACCIÓN I, PÁRRAFO CUARTO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO). La referida disposición viola el principio tributario de equidad, pues los causantes que sólo realizan actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto o a los que sea aplicable la tasa del 0% se encuentran en igualdad de condiciones respecto de los causantes para los que esos actos o actividades constituyen sólo una parte del total de los que realizan, sin embargo, a los primeros se les permite acreditar totalmente el impuesto que les hubiera sido trasladado y a los segundos se les obliga a aplicar el procedimiento previsto en el artículo

reclamado para realizar el acreditamiento (consistente en aplicar al total del impuesto acreditable, o sea, al monto equivalente al del impuesto al valor agregado que les hubiera sido trasladado, el porcentaje que el valor de los actos o actividades por los que sí deba pagarse el impuesto o se aplique la tasa del 0%, represente en el valor total de los que el contribuyente realice, independientemente de que sea o no identificable el impuesto acreditable que corresponda a los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto o a los que sea aplicable la tasa del 0%), no obstante que es identificable el impuesto acreditable correspondiente a los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto o a los que sea aplicable la tasa del 0%. Es decir, los causantes que realizan actos o actividades por los que existe obligación de pagar el impuesto o a los que corresponde la tasa del 0% y, además, efectúan actos o actividades exentos, están en la misma situación fiscal que los causantes que no realizan actos o actividades exentos, ya que ambos efectúan actos o actividades por los que deben pagar el impuesto o a los que es aplicable la tasa del 0% y respecto de ambos se conoce el impuesto acreditable correspondiente a esos actos o actividades y, no obstante ello, se establecen procedimientos de acreditamiento diversos pues a unos se les permite restar el total del impuesto que

les fue trasladado de la cantidad resultante de aplicar a los valores señalados en la ley, la tasa que en cada caso corresponda, mientras que a otros se les obliga a aplicar al total del impuesto acreditable, el porcentaje que el valor de los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto o a los que sea aplicable la tasa del 0%, represente en el valor total de los que realizan, y a pesar de que por conocerse el impuesto acreditable correspondiente a los actos o actividades no exentos es posible que estos causantes realicen el acreditamiento en iguales términos que quienes no realizan actos o actividades exentos.”

(Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XII, agosto de 2000. Tesis: P./J. 81/2000. Página: 90.)

Ahora bien, es cierto que en el amparo directo en el que se impugne la inconstitucionalidad de algunas disposiciones normativas, los tribunales que realicen una función materialmente jurisdiccional quedan vinculados a acatar la jurisprudencia en la que se contenga la declaración de inconstitucionalidad de una ley realizada por este Máximo Tribunal, teniendo en cuenta que con ello se busca procurar que las normas sean acordes a la Constitución, conforme a las tesis cuyos datos de identificación, rubro y texto, son los siguientes:

“SUPLENCIA DE LA QUEJA DEFICIENTE. OPERA SIN QUE OBSTE QUE SE RECLAME EL PRIMERO O

ULTERIORES ACTOS DE APLICACIÓN DE LEYES DECLARADAS INCONSTITUCIONALES POR JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. Los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos pueden ser vulnerados por la aplicación de leyes inconstitucionales cuya subsistencia puede motivar el quebranto de los valores y principios del sistema constitucional; por ello, la protección federal contra su aplicación es fundamental para garantizar la supervivencia de esos valores y principios, así como la supremacía de la Constitución. En ese sentido, el control constitucional de las leyes, e inclusive la interpretación de las normas constitucionales, deben ser compatibles con el fin esencial del juicio de amparo y con el propósito fundamental que llevó al legislador a prever la suplencia de la queja deficiente cuando exista jurisprudencia que declare inconstitucional la ley impugnada, sin que obste que se reclamen en amparo el primero o ulteriores actos de aplicación de la ley, en tanto que la finalidad de tal suplencia en esos casos y de la aplicación de la jurisprudencia de este Alto Tribunal es hacer prevalecer la Constitución como Ley Suprema, cuya violación se encuentra implícita en cualquier acto de autoridad fundado en una ley inconstitucional, lo que lleva a considerar que aun

en la hipótesis de que hubiera operado el consentimiento tácito por falta de impugnación del primer acto de aplicación, no debe impedirse que ulteriores actos sean declarados insubsistentes, si la ley en que se fundan ya fue declarada inconstitucional en jurisprudencia de esta Suprema Corte, lo cual procede en suplencia de la queja deficiente, conforme a lo dispuesto en el artículo 76 bis, fracción I, de la Ley de Amparo.” (Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XIX, junio de 2004. Tesis: 2a. XXXII/2004. Página: 386).

“SUPLENCIA DE LA QUEJA DEFICIENTE. LA JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN QUE DECLARA LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY PUEDE TENER APLICACIÓN A CASOS SIMILARES A LOS QUE MOTIVARON SU EMISIÓN, SIN QUE ELLO IMPLIQUE DARLE EFECTOS GENERALES. *La suplencia prevista en la fracción I del artículo 76 bis de la Ley de Amparo, se refiere a los conceptos de violación y a las omisiones en que incurra el quejoso al promover su demanda de garantías contra actos fundados en una ley inconstitucional. Ese tipo de suplencia implica que la jurisprudencia por la que se declara inconstitucional una ley o norma general pueda tener aplicación a casos similares a los que motivaron su emisión, aun*

cuando no se haya invocado por el quejoso, en atención al mandato contenido en el precepto legal citado y a la observancia obligatoria determinada en el artículo 192 de la propia ley, sin que tal actuación signifique dar efectos generales a la declaración de inconstitucionalidad de la ley, dado que sólo producirá su inaplicación a los casos concretos que se controviertan. (Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XXI, junio de 2005. Tesis: 2a./J. 64/2005. Página: 184).

“AMPARO DIRECTO DONDE SE PLANTEA LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES. DEBE SUPLIRSE LA QUEJA DEFICIENTE AUN CUANDO SE TRATE DE ULTERIORES ACTOS DE APLICACIÓN, SI LA LEY EN QUE SE FUNDAN FUE DECLARADA INCONSTITUCIONAL POR JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. *Tratándose de la impugnación de leyes en amparo directo, el ordenamiento legal no se reclama como un acto autónomo de las autoridades, sino que su inconstitucionalidad debe hacerse valer en los conceptos de violación planteados en la demanda, por encontrarse condicionada la inconformidad del promovente a la aplicación de la norma en la resolución reclamada, de modo que los efectos de la sentencia de amparo no incidirán directamente*

en la ley en sí, sino en la resolución en que ésta fue aplicada y, en esos términos, no puede considerarse que el reclamo de su inconstitucionalidad se encuentre constreñido al primer acto de aplicación al gobernado, como sucede en el juicio de amparo biinstancial, ni a las mismas reglas de procedencia de la acción. En ese sentido, la impugnación de una norma en un juicio de amparo uniinstancial no excluye la posibilidad de que incluso el mismo quejoso al que se le haya otorgado la protección constitucional contra el primer acto de aplicación de la ley declarada inconstitucional, esté en posibilidad de acudir a impugnarla nuevamente en amparo directo, al aplicársele en un segundo o ulterior acto de ejecución dicha ley, dado que la sentencia que se emite en ese tipo de juicios produce efectos directos en relación únicamente con la resolución reclamada, mas no con la ley impugnada, con lo cual se observa el principio de relatividad de las sentencias de amparo, pues la declaración de inconstitucionalidad no da lugar a la anulación de la ley con efectos erga omnes, por lo que no procede desestimar los conceptos de violación hechos valer en un juicio de amparo directo respecto de una ley, aun cuando se trate de ulteriores actos de aplicación.” (Novena Época Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial

de la Federación y su Gaceta. Tomo: XIX, junio de 2004. Tesis: 2a. XXXIV/2004. Página: 383).

“AMPARO DIRECTO EN QUE SE ADUCE LA APLICACIÓN DE LEYES DECLARADAS INCONSTITUCIONALES POR JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. Por la importancia que reviste dentro del sistema jurídico mexicano el control de la constitucionalidad de la leyes encomendado a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, la función sustancial que realice debe estar dirigida a hacer eficaz la declaratoria de inconstitucionalidad de las normas contrarias a la Constitución Federal de la República; para ese fin, el trámite y la resolución del amparo directo contra la aplicación de leyes declaradas inconstitucionales por jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación deben despojarse de tecnicismos y cuestiones de cualquier índole que impidan sea un eficaz medio de control de la constitucionalidad, de modo tal que la función judicial habrá de estar orientada a superar aquellos factores o situaciones que incidan en la consecución de ese propósito, porque anular su eficacia iría en detrimento del principio de supremacía constitucional, de ahí que ninguna cuestión pueda prevalecer sobre la jurisprudencia y menos aún justificar su inobservancia.” (Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario

Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XIX, junio de 2004. Tesis: 2a. XXXV/2004. Página: 384).

“SUPLENCIA DE LA QUEJA DEFICIENTE TRATÁNDOSE DE LEYES DECLARADAS INCONSTITUCIONALES POR JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. ES OBLIGATORIA EN EL AMPARO, A FIN DE HACER PREVALECER LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS COMO LEY SUPREMA.- El imperativo legal de suplir la queja deficiente en materia de amparo cuando el acto reclamado se funde en leyes declaradas inconstitucionales por jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, contenido en el artículo 76 bis, fracción I, de la Ley de Amparo, se instituyó con el propósito de lograr un eficaz control de la constitucionalidad de las leyes a fin de hacer prevalecer la Constitución; lo que implica la obligación para los juzgadores de amparo de suplir en esos casos la deficiencia de la queja, en forma absoluta, para hacer efectiva la referida declaración de inconstitucionalidad. Ello, porque la finalidad esencial de garantizar el principio de supremacía constitucional es superior a cualquier interés particular, pues se busca evitar la aplicación de leyes contrarias a ella; consecuentemente, ante el interés público que como bien supremo del Estado debe imperar en

todo caso, es necesario que se acate puntualmente la obligación de suplencia de la queja en los términos señalados, sin que pueda estimarse justificado el incumplimiento de ese imperativo legal y menos aún la inobservancia de la jurisprudencia emitida por este Alto Tribunal. (Tesis de jurisprudencia 101/2005, aprobada por la Segunda Sala en sesión del diecinueve de agosto de dos mil cinco (pendiente de publicar)).

Sin embargo, la aplicación de la jurisprudencia que declara la inconstitucionalidad de una ley en términos del artículo 192 de la Ley de Amparo, no es irrestricta, sino que está condicionada a que tal aplicación sea procedente, tal como lo determinó el Tribunal Pleno en la tesis de jurisprudencia 38/2002, que dice:

“JURISPRUDENCIA **SOBRE**
INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY. EL
TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y
ADMINISTRATIVA SE ENCUENTRA OBLIGADO A
APLICARLA, SIEMPRE QUE SEA PROCEDENTE, AL
JUZGAR LA LEGALIDAD DE UN ACTO O
RESOLUCIÓN FUNDADOS EN ESA LEY. De
acuerdo con lo establecido por los artículos 94,
párrafo octavo, de la Constitución Política de los
Estados Unidos Mexicanos y 192 de la Ley de
Amparo, que fijan los términos en que será
obligatoria la jurisprudencia de la Suprema Corte
de Justicia de la Nación, el tribunal jurisdiccional

referido debe aplicar la jurisprudencia sustentada sobre la inconstitucionalidad de una ley, porque en el último dispositivo citado no se hace ningún distingo sobre su obligatoriedad atendiendo a la materia sobre la que versa; además, si bien es cierto que los tribunales de esa naturaleza carecen de competencia para resolver sobre la constitucionalidad de leyes, también lo es que al aplicar la jurisprudencia sobre esa cuestión se limitan a realizar un estudio de legalidad relativo a si el acto o resolución impugnados respetaron el artículo 16 constitucional, concluyendo en sentido negativo al apreciar que se sustentó en un precepto declarado inconstitucional por jurisprudencia obligatoria de la Suprema Corte, sin que sea aceptable el argumento de que al realizar ese estudio se vulnera el principio de relatividad de las sentencias de amparo, pues éste se limita a señalar que en las mismas no se podrá hacer una declaración general sobre la inconstitucionalidad de la ley o acto que motivare el juicio y que sólo protegerán al individuo que solicitó la protección constitucional, ya que en el supuesto examinado el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al cumplir con la obligación que se le impone de aplicar la jurisprudencia en relación con el caso concreto que resuelve, no invalida la ley ni declara su inaplicabilidad absoluta. Por otro lado la obligatoriedad referida responde al principio de

supremacía constitucional establecido en el artículo 133 de la Carta Fundamental, conforme al cual no deben subsistir los actos impugnados ante un tribunal cuando se funden en preceptos declarados jurisprudencialmente por la Suprema Corte como contrarios a aquélla. El criterio aquí sostenido no avala, obviamente, la incorrecta aplicación de la jurisprudencia que declara inconstitucional una ley, de la misma manera que, guardada la debida proporción, una norma legal no se ve afectada por su incorrecta aplicación.”

(Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XVI, agosto de 2002. Tesis: P./J. 38/2002. Página: 5).

En ese sentido, cabe señalar que en el caso, las jurisprudencias P./J. 80/2000 y P./J. 81/2000 se pronunciaron por declarar la inconstitucionalidad del artículo 4, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al estimar que se violaban los principios de equidad y proporcionalidad tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; empero, lo cierto es que no declaran la inconstitucionalidad del numeral que impugnó la quejosa, aunado a que tampoco es procedente su aplicación por analogía, ya que se analizan situaciones diversas de hecho y derecho que impiden la aplicación tal como lo pretende el quejoso.

En efecto, las jurisprudencias aluden al problema que se presenta respecto de contribuyentes que realizan actos o

actividades por los que deba pagarse el impuesto o a los que sea aplicable la tasa del 0%, que se encuentran en igualdad de condiciones respecto de los causantes para los que esos actos o actividades constituyen sólo una parte del total de los que realizan, y para ambos contribuyentes se establece un sistema de acreditamiento distinto; por su parte el quejoso se encuentra exento del impuesto al valor agregado, como se estableció en el considerando anterior, de ahí que se ubique en una categoría distinta y no se le pueden aplicar las jurisprudencias que invoca, puesto que son supuestos totalmente diversos en la medida que él no se ubica en la hipótesis por la que deba pagar el impuesto; en consecuencia, es correcto que no se le aplicaran las jurisprudencias aludidas y, por ende, el agravio expuesto en ese sentido es infundado.

Por tanto, al resultar infundados los argumentos expresados por la recurrente para demostrar la inconstitucionalidad del artículo 4º, fracción IV, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en dos mil tres, lo procedente es, en la materia competencia de esta Segunda Sala, modificar la sentencia recurrida únicamente en la parte que el tribunal colegiado determinó que no podía determinar la vigencia de la norma objeto de impugnación, lo cual esta Segunda Sala estimó lo contrario en términos del considerando sexto de esta ejecutoria y negar el amparo y protección de la Justicia Federal que solicita acorde a lo razonado en el considerando séptimo y octavo de esta sentencia.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO. En la materia competencia de esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se modifica la sentencia recurrida.

SEGUNDO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a *******, ASOCIACIÓN CIVIL**, en contra de la autoridad y por el acto precisado en el resultando primero de esta ejecutoria.

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

Así, lo resolvió la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por unanimidad de cuatro votos de los señores Ministros: Margarita Beatriz Luna Ramos, Genaro David Góngora Pimentel, Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Presidente Juan Díaz Romero. Estuvo ausente el señor Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, por atender comisión oficial. Fue Ponente el segundo de los señores Ministros antes mencionados.

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

PRESIDENTE DE LA SEGUNDA SALA

MINISTRO JUAN DÍAZ ROMERO.

PONENTE

MINISTRO GENARO DAVID GÓNGORA PIMENTEL.

SECRETARIO DE ACUERDOS

LIC. MARIO ALBERTO ESPARZA ORTIZ.

Esta hoja forma parte del Amparo directo en revisión 1627/2005, promovido por *********, **ASOCIACIÓN CIVIL**. Fallado el día cuatro de noviembre de dos mil cinco, en el sentido siguiente: **PRIMERO.-** En la materia competencia de esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se modifica la sentencia recurrida. **SEGUNDO.** La Justicia de la Unión no ampara ni protege a *********, **ASOCIACIÓN CIVIL**, en contra de la autoridad y por el acto precisado en el resultando primero de esta ejecutoria. **Conste.**

DRM*rbr/th.s.

“En términos de lo previsto en los artículos 3, 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 supuestos normativos”.