

**AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN
1556/2006.**

QUEJOSA: *** , SOCIEDAD ANÓNIMA
DE CAPITAL VARIABLE.**

**PONENTE: MINISTRO GUILLERMO I. ORTIZ MAYAGOITIA.
SECRETARIA: MARIA DOLORES OMAÑA RAMÍREZ.**

Vo.Bo.

México, Distrito Federal. Acuerdo de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al día **veintisiete de octubre de dos mil seis.**

**V I S T O S ; Y,
R E S U L T A N D O :**

Cotejó:

PRIMERO. Mediante escrito presentado el veintisiete de febrero de dos mil seis, ante la Oficialía de Partes de las Salas Regionales Metropolitanas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en el Distrito Federal, *********, en representación legal de *********, **S.A. DE C.V.**, solicitó el amparo y la protección de la Justicia Federal, en contra de las autoridades y por los actos que a continuación se señalan:

"AUTORIDAD RESPONSABLE:

La Novena Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, cuyo domicilio queda ubicado dentro de la jurisdicción de ese H. Tribunal Colegiado".

“ACTO RECLAMADO:

La sentencia de fecha 5 de diciembre de 2005, dictada por la autoridad señalada como responsable al resolver el juicio fiscal **”.***

SEGUNDO. La parte quejosa señaló como garantías violadas, las consagradas en los artículos 14, 16 y 31 fracción IV, de la Constitución Política y expresó los conceptos de violación que estimó pertinentes.

TERCERO. Por acuerdo de fecha cuatro de abril de dos mil seis, el Presidente del Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, a quien por razón de turno correspondió conocer del asunto, admitió a trámite la demanda registrándola con el número *****. Seguidos los trámites de ley, el Pleno de dicho Tribunal dictó sentencia, con fecha veintiuno de agosto de dos mil seis, la cual concluyó con el siguiente punto resolutivo:

“ÚNICO. La Justicia de la Unión, no ampara ni protege a **, S.A., de C.V., en contra de la sentencia de cinco de diciembre de dos mil cinco, dictada por la Novena Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en el expediente *****”.***

Dicha resolución se apoya en las siguientes consideraciones:

“OCTAVO Son infundados e inoperantes los conceptos de violación.

En el primero, la quejosa señala que el artículo 15 fracciones VI y VII de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de dos mil uno, resulta contrario a la garantía de equidad tributaria, ya que por un lado da un tratamiento desigual a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias, y por otro, da un tratamiento igual a contribuyentes que se encuentran en circunstancias desiguales; que en la sentencia reclamada se declaró la nulidad parcial para el efecto de que las autoridades fiscales emitan una nueva resolución en la que, excluyendo las cantidades acreditadas por concepto de impuesto especial sobre producción y servicios, determinen si existe un saldo a favor de su mandante por el ejercicio de dos mil uno.

Dice la quejosa que tanto los contribuyentes que solicitan la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios que hubieren excedido del impuesto contra el cual se acreditó, como los contribuyentes que habiendo enterado con dicho estímulo pagos provisionales de un impuesto determinado, al final del ejercicio detentan un saldo a favor derivado de que el impuesto anual fue menor al cubierto en los pagos provisionales, están imposibilitados para solicitar la devolución del

excedente del estímulo en comento; tal postura introduce un trato inequitativo para esos contribuyentes, respecto de los señalados en la fracción VIII del artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de dos mil uno, es decir las personas que adquieran diesel para su consumo final y realicen actividades agropecuarias o silvícolas, la fracción antes indicada señalaba que las personas que adquieran diesel para su consumo final en las actividades agropecuarias o silvícolas, podían solicitar la devolución del monto del impuesto especial sobre producción y servicios que tuvieran derecho a acreditar en los términos de la fracción VII de dicho artículo, en lugar de efectuar el acreditamiento respectivo condicionando ello al cumplimiento de ciertos requisitos; dicha fracción introduce en la Ley de Ingresos de la Federación un trato inequitativo que no encuentra vinculación alguna de cara al estímulo fiscal otorgado, ya que tanto los contribuyentes que se dedican a las actividades agrícolas o silvícolas, como los demás contribuyentes que no se dedican a dichas actividades, adquieren diesel de **.***

Refiere la quejosa que el legislador introdujo en el artículo 15 reclamado un vicio claro de inequidad, al otorgar un tratamiento diferente a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias de cara al objeto del estímulo, ya que mientras los

contribuyentes que se dedican a actividades agrícolas o silvícolas podrán obtener la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios que tengan derecho de acreditar en contra de otras contribuciones, los demás contribuyentes que no se dediquen a las actividades mencionadas, no obstante también lleven a cabo la adquisición de diesel, no podrán solicitar la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios que resulte en exceso del impuesto en contra del cual se pretende acreditar.

La quejosa estima que el artículo 15, fracciones VI y VII de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de dos mil uno, también otorga un trato diferente a contribuyentes que se encuentran en igualdad de condiciones, situación que deriva en su inequidad; que el artículo en comento da un trato diferenciado sin razón que lo justifique a los contribuyentes que detentan un saldo a favor derivado de haber cubierto una obligación de pago con numerario en relación con los contribuyentes que cubrieron su obligación mediante el acreditamiento de un estímulo fiscal, permitiendo obtener la devolución de lo pagado en exceso a los primeros y no haciendo lo propio con los segundos, no obstante que en ambos casos se trata de contribuyentes que igualmente extinguieron el tributo a su cargo siendo irrelevante el medio utilizado para extinguirlo; que la

obligación de pagar el impuesto sobre la renta se puede extinguir entre otras formas mediante el pago de las contribuciones en efectivo como lo dispone el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación y, a través del acreditamiento derivado del estímulo fiscal en términos del artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación vigente en dos mil uno, no obstante que los contribuyentes que se ubiquen en cualquiera de los dos supuestos estarán cometiendo una obligación tributaria de pago a su cargo, solamente los primeros estarían en posibilidad de recuperar cualquier cantidad que se enterara en exceso, mientras que, los segundos no podrán recuperar cantidad alguna que hubiere sido cubierta en exceso.

En la parte final de este primer concepto de violación la quejosa afirma que el artículo 15, fracciones VI y VII de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de dos mil uno, también vulnera la garantía de equidad tributaria porque no existe razón que justifique la prohibición para devolver el impuesto especial sobre producción especial y servicios causado en la enajenación del diesel, tanto a los contribuyente que solicitan la devolución del impuesto especial sobre producción especial y servicios que hubieren excedido del impuesto contra el cual se acreditó, como a los contribuyentes que hubieren enterado con dicho estímulo pagos provisionales de un

impuesto determinado, al final del ejercicio detentan un saldo a favor derivado de que el impuesto anual fue menor al cubierto en los pagos provisionales; dice la quejosa que el contribuyente que acredita el estímulo fiscal contra una contribución y resulta que dicho estímulo fue mayor a la contribución que debía enterar, se encuentra en condiciones diferentes a los contribuyentes que enteran con dicho estímulo pagos provisionales de una contribución y al final del ejercicio resulta que enteraron pagos provisionales mayores al impuesto anual, el artículo tildado de inconstitucional los trata de manera análoga, prohibiendo a ambos la posibilidad de obtener en devolución del crédito diesel aplicado en exceso.

Para ejemplificar lo anterior, la quejosa señala que por una parte se está en presencia de un contribuyente que tienen derecho de acreditar el impuesto especial sobre producción y servicios causados en la enajenación del diesel, en contra de un pago de impuesto sobre la renta; que si el pago que el contribuyente debe cubrir por concepto de impuesto sobre la renta asciende a cien pesos y el impuesto especial sobre producción y servicios que tiene derecho a acreditar asciende a ciento cincuenta pesos, este contribuyente no podrá aplicar el estímulo e inmediatamente solicitar la devolución de los cincuenta pesos que excedieron

del monto del impuesto sobre la renta que tenía la obligación de pagar.

Que en segundo lugar, se está en presencia de un contribuyente que de igual manera tiene el derecho de acreditar el impuesto especial sobre producción y servicios en contra de una cantidad de impuesto sobre la renta; que no obstante los pagos del impuesto sobre la renta sean menores al estímulo a que el contribuyente tiene derecho éste no solicita la devolución del excedente, sino que cubre el impuesto sobre la renta a pagar hasta el monto respectivo, sin embargo una vez concluido el ejercicio fiscal, resulta que de acuerdo con las disposiciones aplicables de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se determina un impuesto sobre la renta anual menor a los pagos que se enteraron durante el ejercicio por concepto de dicho impuesto.

En esa tesitura concluye la quejosa que ambos contribuyentes no están en igualdad de circunstancias, ya que mientras uno solicitaría la devolución del excedente que le resultó de acreditar el estímulo en contra de su impuesto a cargo, el otro, no estaría solicitando la devolución del excedente arrojado en un pago, sino la devolución de impuesto sobre la renta pagado en exceso al haber resultado el impuesto de ejercicio menor a los pagos provisionales enterados durante el mismo, es decir, la Ley de Ingresos de la

Federación les da un tratamiento igual al no permitir a ninguno obtener la devolución respectiva.

Este Tribunal Colegiado considera infundadas las manifestaciones que se contienen en este primer concepto de violación.

Primeramente, cabe señalar que la Novena Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en la sentencia de cinco de diciembre de dos mil cinco, que constituye el acto reclamado, reconoció la validez de las resoluciones impugnadas, y no propiamente declaró la nulidad parcial de dicha resolución como lo aduce la quejosa en el sentido de que dicha nulidad fue para el efecto de que las autoridades fiscales emitan una nueva resolución en la que, excluyendo las cantidades acreditadas por concepto de impuesto especial sobre producción y servicios, determinen si existe un saldo a favor de la quejosa por el ejercicio de dos mil uno.

Antes de contestar los conceptos de violación sintetizados, es necesario conocer el contenido del artículo 15, fracciones VI, VII y VIII de la Ley de Ingresos de la Federación, vigente en el ejercicio fiscal de dos mil uno, cuyo texto en lo conducente dice:

“Artículo 15. (Se transcribe su texto)”.

De la anterior transcripción se desprende lo siguiente:

La fracción VI prevé el estímulo fiscal consistente en que los contribuyentes de los sectores agrícola, ganadero, pesquero y minero, que adquieran diesel para consumo final, puedan acreditar el impuesto especial sobre producción y servicios que ** y sus organismos subsidiarios hayan causado por la enajenación de ese combustible.***

Por su parte, la fracción VII, que tiene estrecha relación con la fracción VI, establece únicamente las reglas bajo las cuales se llevará a cabo el acreditamiento previsto en esta última fracción; así, el inciso a) señala que el monto del impuesto especial sobre producción y servicios que se podrá acreditar será aquel que esté señalado expresamente y por separado en el comprobante correspondiente, asimismo, menciona que en los casos en que el diesel se adquiera de agencias o distribuidores autorizados, el impuesto que las personas podrán acreditar (contribuyentes de los sectores agrícola, ganadero, pesquero y minero), será el que se señale en forma expresa y por separado en el comprobante que les expidan dichas agencias o distribuidores y que deberá ser igual al que ** y sus organismos subsidiarios hayan causado por la enajenación a dichas agencias o distribuidores del diesel, en la parte que corresponda al combustible que las mencionadas agencias o distribuidores comercialicen a esas personas; por último, el citado inciso a) dispone***

que en ningún caso procederá la devolución de las cantidades antes referidas; es decir, aquellas correspondientes al impuesto especial sobre producción y servicios que les fue trasladado a los contribuyentes por la adquisición de diesel. Asimismo, el inciso b) de la citada fracción VII, establece las reglas bajo las cuales se realizará el acreditamiento por parte de las personas que utilicen diesel en las actividades agropecuarias o silvícolas señaladas en el inciso c) de la fracción VI, quienes podrán acreditar un monto equivalente a la cantidad que resulte de multiplicar el precio de adquisición del diesel en las estaciones de servicio y que conste en el comprobante correspondiente, incluido el impuesto al valor agregado, por el factor de 0.355, en lugar de aplicar lo dispuesto en el inciso a).

Por último, la parte final de la fracción VII, dispone que las personas que tengan derecho a efectuar el acreditamiento, éste deberá efectuarse contra el impuesto sobre la renta que tenga el contribuyente a su cargo o las retenciones del mismo efectuadas a terceros, contra el impuesto al activo o el impuesto al valor agregado, que se deba enterar.

De lo anterior se advierte que la regla general es que los contribuyentes que realicen actividades relativas a los sectores agrícola, ganadero, pesquero y minero, acrediten el impuesto especial sobre producción y servicios que les sea

trasladado con motivo de la adquisición de diesel para consumo final, contra otros impuestos que tengan a su cargo (ISR, IMPAC, IVA), sin que sea posible su devolución (IESPS).

Ahora bien, la fracción VIII, del precepto legal que nos ocupa, establece una excepción a la regla general de acreditar el impuesto especial sobre producción y servicios contra otros impuestos a cargo del contribuyente; que consiste, en que las personas que adquieran diesel para su consumo final en las actividades agropecuarias o silvícolas a que se refiere el inciso c) de la fracción VI, podrán solicitar la devolución del monto del impuesto especial sobre producción y servicios que tuvieran derecho a acreditar en los términos de la fracción VII, en lugar de efectuar el acreditamiento a que la misma se refiere; devolución que opera siempre y cuando los ingresos que hayan obtenido los contribuyentes en el ejercicio inmediato anterior, no excedan de veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año.

Asimismo, es necesario señalar que cuando resulta procedente la devolución de cantidades a que se refiere la fracción VIII, ésta prevé límites máximos de montos a devolver.

En diverso orden de ideas, es conveniente hacer las siguientes consideraciones.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipios en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

El principio de equidad no implica que forzosamente los sujetos se encuentren en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad; sino que 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, de la Constitución Federal, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley.

A mayor abundamiento, el principio de equidad consiste medularmente en la igualdad ante la misma ley fiscal de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, quienes deben recibir un mismo trato, lo que implica que las normas tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos de gravamen que se ubiquen en una situación diversa; es decir, el principio de equidad obliga a que no exista distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse

iguales, sin que para ello haya una justificación objetiva y razonable; por lo que el valor superior que persigue el referido principio consiste en evitar que existan normas que destinadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan desigualdad como efecto de su aplicación, al generar un trato distinto en situaciones análogas o al propiciar efectos iguales sobre sujetos que se ubican en diferentes situaciones.

Lo anterior tiene apoyo en la jurisprudencia P./J. 41/97, emitida por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el tomo V, junio de mil novecientos noventa y siete, página 43, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que dice:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS”. (Se transcribe su texto).

Por su parte, el principio de proporcionalidad tributaria consiste 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; así, conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo a la capacidad contributiva de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos.

Apoya lo anterior la jurisprudencia P./J. 10/2003, emitida por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el tomo XVII, mayo de dos mil tres, página 144, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que dice:

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES”.
(Se transcribe su texto).

Como se dijo con anterioridad, es infundado el primer concepto de violación, porque de acuerdo a lo dispuesto por las fracciones VI y VII, del artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación que nos ocupa, el estímulo fiscal consistente en el acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios (trasladado por la adquisición de diesel para consumo final) contra otros impuestos a cargo del contribuyente (ISR, IMPAC, IVA), se encuentra dirigido a todos los contribuyentes sin importar la actividad que desarrollen.

Dicho beneficio se hace efectivo de manera general, vía acreditamiento, sin importar el sector al que corresponda el contribuyente, ni el monto del impuesto especial sobre producción y servicios a acreditar.

Por su parte, la fracción VIII del precepto legal que se analiza, de manera excepcional, permite la

devolución de las cantidades correspondientes al impuesto especial sobre producción y servicios, pero con ciertas reglas y restricciones:

a) Que se solicite la devolución, en lugar del acreditamiento; y,

b) Que se trate de contribuyentes que se dediquen a las actividades agropecuarias o silvícolas, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año, para personas físicas; y para las personas morales, se aplica la misma regla, pero por cada uno de los socios o asociados, sin que exceda de doscientas veces dicho salario mínimo.

En estos casos, en los que se permite a las personas físicas y morales solicitar la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios, el monto se encuentra limitado por la referida fracción VIII, del artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación, estableciendo que en ningún caso podrá ser superior a las siguientes cantidades:

“(Se transcribe su texto)”.

De lo anterior podemos advertir que el hecho de que se permita a las personas que se dediquen a las actividades agropecuarias o silvícolas solicitar la devolución del monto del impuesto especial sobre producción y servicios que tuvieran derecho

a acreditar, no implica una desigualdad de trato, ni un mayor beneficio a los contribuyentes que pertenezcan a estos sectores, ni mucho menos una desventaja para los contribuyentes que pertenecen a sectores diversos del agropecuario o silvícola (a quienes no se les permite solicitar la devolución); ya que la opción que se les concede de solicitar la devolución de cantidades en vez de hacer uso del acreditamiento, se encuentra condicionada a que los contribuyentes de esos sectores, durante el ejercicio fiscal inmediato anterior hayan obtenido ingresos inferiores a veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente, elevado al año; de igual manera los montos objeto de devolución se encuentran restringidos a las cantidades señaladas en líneas anteriores; situación que no sucede cuando se elige hacer uso del beneficio del acreditamiento, cuyos montos no se encuentran limitados y siempre serán aquellos que estén señalados expresamente y por separado en el comprobante correspondiente, o en el caso de que el diesel se adquiera de agencias o distribuidores autorizados, el impuesto que las personas podrán acreditar será el que se señale en forma expresa y por separado en el comprobante que les expidan dichas agencias o distribuidores y que deberá ser igual al que ** y sus organismos subsidiarios hayan***

causado por la enajenación a dichas agencias o distribuidores del diesel.

En complemento a lo anterior, cabe mencionar que tratándose de otros causantes, el beneficio se materializa a través del acreditamiento que realicen contra otros impuestos que tengan a su cargo; por lo tanto, el hecho de que a unos sujetos se les permita solicitar la devolución de cantidades y a otros solamente se les permita acreditar el impuesto, no significa que se deje a estos últimos sin el goce del beneficio fiscal de mérito, ni que tales disposiciones legales impliquen un trato inequitativo a los contribuyentes, ya que se trata de distintas categorías a quienes se beneficia de diferente forma en razón de sus actividades y monto de ingresos en el ejercicio fiscal anterior.

En este orden de ideas, es necesario mencionar que el estímulo fiscal que permite a los contribuyentes acreditar el impuesto especial sobre producción y servicios, se traduce en un beneficio, ya que permite a los contribuyentes pagar los impuestos que tengan a su cargo (ISR, IMPAC, IVA), con las cantidades de dinero relativas al IESPS que les fue trasladado al adquirir diesel para consumo final, a través del acreditamiento, lo que permite una recuperación de las cantidades que se pagaron por concepto de impuesto especial sobre producción y servicios.

Por lo tanto, el hecho de que a unos sujetos se les permita solicitar la devolución de cantidades y a otros solamente se les permita acreditar el impuesto, no significa que se deje a estos últimos sin el goce del beneficio fiscal de mérito, ni que tales disposiciones legales impliquen un trato inequitativo a los contribuyentes, ya que tanto el acreditamiento como la devolución son formas de recuperar el impuesto especial sobre producción y servicios pagado al adquirir diesel para consumo final.

Lo anterior, tiene apoyo con lo resuelto por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el veinticuatro de mayo de dos mil seis, el amparo directo en revisión 1490/2005, promovido por la quejosa **, S.A. de C.V., en donde se determinó que el artículo 15, fracciones VI, VII, inciso a) y VIII, de la Ley de Ingresos de la Federación, para el ejercicio de dos mil uno, no viola el principio de equidad tributaria a que se refiere el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.***

Por otro lado, también son infundadas las manifestaciones que se contienen en la segunda y tercera parte del primer concepto de violación, en donde la quejosa estima que el artículo 15, fracciones VI y VII de la Ley de Ingresos de la Federación, para el ejercicio fiscal de dos mil uno, da un trato diferenciado sin razón que lo justifique

a los contribuyentes que detentan un saldo a favor derivado de haber cubierto una obligación de pago con numerario en relación con los contribuyentes que cubrieron su obligación mediante el acreditamiento de un estímulo fiscal, permitiendo obtener la devolución de lo pagado en exceso a los primeros y no haciendo lo propio con los segundos, no obstante que en ambos casos se trata de contribuyentes que igualmente extinguieron el tributo a su cargo, siendo irrelevante el medio utilizado para extinguirlo.

La quejosa igualmente dijo que el artículo 15, fracciones VI y VII de la Ley de Ingresos de la Federación, para el ejercicio fiscal de dos mil uno, también vulnera la garantía de equidad tributaria porque no existe razón que justifique la prohibición para devolver el impuesto especial sobre producción especial y servicios causado en la enajenación del diesel, tanto a los contribuyentes que solicitan la devolución del impuesto especial sobre producción especial y servicios que hubieran excedido del impuesto contra el cual se acreditó, como a los contribuyentes que hubieren enterado con dicho estímulo pagos provisionales de un impuesto determinado, al final del ejercicio detentan un saldo a favor derivado de que el impuesto anual fue menor al cubierto en los pagos provisionales.

Las anteriores manifestaciones son infundadas, porque como se dijo con antelación de lo dispuesto por las fracciones VI y VII del artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de dos mil uno, el estímulo fiscal consistente en el acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios está dirigido a todos los contribuyentes, sin importar la actividad que desarrollen; dicho beneficio se hace efectivo de manera general vía acreditamiento, sin importar el sector al que corresponda el contribuyente, ni el monto del impuesto especial sobre producción y servicios a acreditar.

Además, cabe señalar que la excepción que permite la devolución de las cantidades correspondientes al impuesto especial sobre producción y servicios, con ciertas reglas y restricciones, se encuentra prevista en la fracción VIII, del citado artículo 15 de la ley en comento y no propiamente en las fracciones VI y VII del mismo numeral respecto del cual se formulan las alegaciones que en ese momento se estudian, ya que estas últimas, se advierte con claridad que, en materia de estímulos fiscales, las personas que adquirieron diesel para su consumo final podrán acreditar únicamente el impuesto especial sobre producción y servicios que ** y sus organismos subsidiarios hayan causado por la enajenación del diesel, y el monto que dichas***

personas podrían acreditar sería el que señale expresamente el comprobante correspondiente.

En vista de lo anterior, como los casos hipotéticos que alude la quejosa en este apartado del concepto de violación, están relacionados con la excepción de devolución de las cantidades correspondientes al impuesto especial sobre producción y servicios no están reguladas por las fracciones VI y VII, sino por la diversa fracción VIII, del artículo 15 de la ley cuestionada, las manifestaciones que hace valer son ineficaces para los fines que persigue.

En el segundo concepto de violación, la quejosa estimó que el artículo 15, fracciones VI y VII de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2001, es violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque al prohibir la solicitud de devolución de las cantidades pagadas en exceso de un impuesto sobre la renta, cuando el impuesto que se cubrió con el acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios, resultó mayor al impuesto causado, tiene como consecuencia que los contribuyentes a quienes se les prohíbe la solicitud del excedente, no tributen de conformidad con su capacidad contributiva; que el derecho de llevar a cabo el acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios, deriva de que su representada adquirió diesel de

*******, es decir efectuó un gasto en términos de la Ley de Ingresos de la Federación, con ello nació el derecho de acreditar el impuesto especial sobre producción y servicios, en contra del impuesto sobre la renta, impuesto al activo o impuesto al valor agregado, es decir que con motivo de la adquisición de diesel entró al patrimonio de su representada un derecho pecuniario que se traduce en un saldo a favor, susceptible de acreditarse en contra de algún saldo a su cargo en el pago de contribuciones, no obstante lo anterior, en términos del artículo tildado de inconstitucional en el supuesto de que el impuesto en contra del cual se acredita el impuesto especial sobre producción y servicios causado en la enajenación del diesel sea menor a dicho crédito, los contribuyentes no podrán solicitar la devolución del excedente que se genere.**

Dice la quejosa, que ello es violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria porque no obstante que su mandante realizó adquisiciones de diesel que dieron origen a detentar un saldo susceptible de acreditamiento en contra de otras contribuciones cuando el importe de la contribución en contra de la cual se pretende el acreditamiento sea menor, no se podrá solicitar la devolución del excedente, con ello se desconoce que su representada tenga un saldo susceptible de acreditamiento en contra de otra contribución,

*precisamente porque realizó erogaciones para adquirir el diesel, por ende, no existe razón alguna que justifique el hecho de que el excedente del crédito diesel no pueda ser recuperado; que para permitir que los contribuyentes que adquirieron diesel a ***** tributaren de conformidad con su real capacidad contributiva, sería indispensable que se les permitiera recuperar el impuesto especial sobre producción y servicios que tienen derecho de acreditar, sin importar que la contribución en contra de la cual lo acrediten sea menor y que por ello solamente tengan la posibilidad de acreditar hasta ese importe.*

Este Tribunal Colegiado, considera que previo al pronunciamiento sobre las argumentaciones formuladas por la quejosa es conveniente señalar que el principio de proporcionalidad tributaria consiste 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; así, conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo a la capacidad contributiva de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos.

Ahora bien, se considera que los argumentos esgrimidos por la quejosa en el concepto de

violación antes sintetizado, resultan inoperantes, lo anterior en virtud de que la agraviada únicamente se limita a afirmar que se viola el principio de proporcionalidad tributaria sin explicar los motivos del porqué lo considera de esa manera, limitándose a decir que dicha violación radica en que los contribuyentes no podrán solicitar la devolución de los montos acreditados, lo que de ninguna manera implica una afectación a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos; además, en el caso no es factible suplir la deficiencia de la queja, ya que la quejosa no se encuentra en ninguna de las hipótesis previstas en el artículo 76 bis de la Ley de Amparo.

Ilustra lo anterior, la jurisprudencia 58/99, sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Tomo X, noviembre de 1999, página 150, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que dice:

“CONCEPTOS DE VIOLACIÓN EN DEMANDA DE AMPARO DIRECTO. LA IMPUGNACIÓN DE CONSTITUCIONALIDAD DE DISPOSICIONES LEGALES PRECISA DE REQUISITOS MÍNIMOS A SATISFACER”.
(Se transcribe su texto).

En el tercer concepto de violación la quejosa aduce que el artículo 15, fracciones VI y VII de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2001 es violatorio de las garantías de audiencia y

seguridad jurídica contempladas en el artículo 14 de la Constitución Federal; que la prohibición de solicitar la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios causado en la enajenación del diesel, tiene un fin extra fiscal de evitar que cierto tipo de contribuyentes obtengan devoluciones indebidas, resulta claro que el legislador persiguió dicho fin extra fiscal, a saber que los contribuyentes estuvieran en posibilidad de acreditar en contra del impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado o impuesto al activo, el impuesto especial sobre producción y servicios causado en la enajenación de diesel, exclusivamente hasta el importe del impuesto causado y no así que pudieran solicitar la devolución respectiva cuando el impuesto especial sobre producción y servicios susceptible de ser acreditado fuera mayor, a fin de evitar que los contribuyentes abusaran del beneficio otorgado.

También dice la quejosa que el legislador debió establecer los procedimientos necesarios para respetar la garantía de audiencia y seguridad jurídica, a fin de que los contribuyentes que no persiguieran la obtención de devoluciones indebidas, pudieran defender su derecho de obtener la devolución del excedente que resulte una vez acreditado el impuesto especial sobre producción y servicios contra la devolución respectiva; la quejosa estima que al respecto son

aplicables las tesis bajo los rubros “ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. EL ÚLTIMO PÁRRAFO, PRIMERA PARTE, DEL ARTÍCULO 9 DE LA LEY RELATIVA AL, ES INCONSTITUCIONAL EN TANTO DESATIENDE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA CONSAGRADOS POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN GENERAL DE LA REPÚBLICA, EN TRATÁNDOSE DE FUSIÓN DE SOCIEDADES MERCANTILES.” y “ACTIVO ESTE IMPUESTO QUEBRANTA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD AL NO PREVER LA POSIBILIDAD DE DESVIRTUAR LA PRESUNCIÓN DE GANANCIA MÍNIMA OBJETO DEL GRAVAMEN.”

Las manifestaciones que se contienen en este concepto de violación, son infundadas, porque el estímulo fiscal que permite a los contribuyentes acreditar el impuesto especial sobre producción y servicios, se traduce en un beneficio, ya que permite a los contribuyentes pagar los impuestos que tengan a su cargo, (impuesto sobre la renta, impuesto al activo e impuesto al valor agregado), con las cantidades de dinero relativas al impuesto especial sobre producción y servicios que les fue traslado al adquirir diesel para su consumo final, a través del acreditamiento, lo que permite una recuperación de las cantidades que se pagaron por concepto de impuesto especial sobre producción y servicios; por tanto, el hecho de que a unos sujetos

se les permita solicitar la devolución de cantidades y a otros solamente se les permita acreditar el impuesto, no significa que se deje a estos últimos sin el goce del beneficio fiscal, ni que tales disposiciones legales impliquen un trato inequitativo a los contribuyentes, ya que tanto el acreditamiento como la devolución son formas de recuperar el impuesto especial sobre producción y servicios pagados al adquirir diesel para consumo final.

Además de que, en el caso específico los contribuyentes pueden acreditar equivalente al impuesto pagado por concepto del impuesto al activo contra las cantidades a que están obligados en el impuesto sobre la renta, resulta claro que el tributo tiene fines recaudatorios, al menos provisionales, por cuanto se traduce en un ingreso inmediato, y a veces definitivo al Erario Público de las cantidades que enteraron los contribuyentes. En la forma en que está diseñado el impuesto, si bien el ingreso deja de serlo respecto de quienes lleguen a tener derecho a acreditarlo, por ser superior el monto que deba pagarse en impuesto sobre la renta será definitivo, total o parcialmente, para aquellos que solo puedan acreditarlo en parte o no lo puedan hacer. Además, la contribución tiene fines extrafiscales, pues no toda su imposición se traduce en recaudación definitiva,

considerando el volumen de contribuyentes beneficiados por el mecanismo del acreditamiento. Por tanto, el acreditamiento constituye un beneficio otorgado por el legislador a los sujetos pasivos del impuesto, y consecuentemente no puede estimarse inequitativo o desproporcional que en algunos casos no se otorgue, máxime que el contribuyente que lo entrega al fisco no cubre el impuesto con su peculio, sino que solo es retenedor pues quien lo paga es el consumidor final.

Aplica a lo anterior, el criterio sustentado por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis P. CIV/99, visible en el Tomo X, diciembre de 1999, página 15, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que dice:

“CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS”. (Se transcribe su texto).

En la parte final del tercer concepto de violación la quejosa dice, que el artículo 15, fracciones VI y VII de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2001 priva a la quejosa de su derecho de obtener una devolución que le corresponde sin sujetarse al mandato previsto en el artículo 14 Constitucional, es decir, sin previo

pronunciamiento por parte de los Tribunales establecidos al efecto.

Estas manifestaciones también son infundadas, porque en la recaudación de los ingresos de naturaleza tributaria no puede estar supeditada a que previamente se escuche a los gobernados que se ubican en las hipótesis de hecho que dan lugar al cobro de alguna contribución, pues de lo contrario, podría llegar el momento en que las instituciones y el orden constitucional desaparecieran o se vieran gravemente afectados por falta de elementos económicos.

Al respecto, ilustra lo anterior, la tesis 2a. LXXII/2002, sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Tomo XVI, julio de 2002, página 446, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que dice:

“AUDIENCIA PREVIA. LA EXCEPCIÓN A DICHA GARANTÍA, TRATÁNDOSE DE LA MATERIA TRIBUTARIA, OPERA ÚNICAMENTE RESPECTO DE ACTOS RELACIONADOS CON CRÉDITOS FISCALES DERIVADOS DE LA FALTA DE PAGO DE UNA CONTRIBUCIÓN O DE SUS ACCESORIOS”. (Se transcribe su texto).

Ahora bien, una vez analizados los conceptos de violación donde la quejosa reclamó la inconstitucionalidad del artículo en comento, procede ahora estudiar el restante motivo de

inconformidad, donde la amparista hace valer aspectos de legalidad (...)”.

CUARTO. Inconforme con dicha sentencia, la parte quejosa interpuso recurso de revisión, mediante escrito presentado con fecha veinte de septiembre de dos mil seis, ante el Tribunal Colegiado del conocimiento. Por proveído de fecha veintiuno de septiembre del mismo año, el Presidente en funciones del Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito tuvo por presentado el recurso y ordenó la remisión del expediente a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Por acuerdo de fecha veinticinco de septiembre de dos mil seis, dictado por el Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, se admitió a trámite el referido recurso registrándolo con el número 1556/2006, se ordenó dar vista al Procurador General de la República y se turnaron los autos para su estudio al Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.

QUINTO. El Director General de Asuntos Contenciosos y Procedimientos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por el Subprocurador Fiscal Federal de Amparos, en ausencia y en la de los Directores Generales de Amparos Contra Leyes y de Amparos contra actos administrativos, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, quien actúa en su carácter de tercero perjudicado, por escrito presentado el diez de octubre de dos mil seis, ante la Oficina de Certificación Judicial y

Correspondencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, hizo valer revisión adhesiva en el presente recurso.

Por proveído de fecha once de octubre de dos mil seis, se admitió la adhesión al recurso de revisión principal hecho valer en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público.

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

Previo dictamen del Ministro Ponente y acuerdos presidenciales correspondientes, el asunto quedó radicado en esta Segunda Sala.

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 del presente recurso de revisión, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 107, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, reformado mediante Decreto de diez de junio de mil novecientos noventa y nueve; 84, fracción II, de la Ley de Amparo y 21, fracción XI, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, y conforme a lo previsto en el punto Segundo, fracciones de la IV a la VI, y Transitorio Primero del Acuerdo General Plenario 5/1999, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintidós de junio de mil novecientos noventa y nueve, en virtud de que se interpuso en contra de una sentencia dictada por un Tribunal Colegiado de Circuito en un juicio de

amparo directo, y se estima que debe desecharse porque su resolución no entraña la fijación de un criterio de importancia y trascendencia.

SEGUNDO. El recurso de revisión fue interpuesto en tiempo de conformidad con lo dispuesto por los artículos 83, fracción V, último párrafo de la Ley de Amparo, y 14, fracción II, párrafo primero de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

En efecto, la sentencia recurrida fue notificada a la quejosa, por medio de lista el día lunes cuatro de septiembre de dos mil seis, según constancia actuarial que obra en autos, la cual surtió efectos el día martes cinco del mismo mes y año, por lo que el término de diez días que para la interposición del recurso que señala el artículo 86, de la Ley de Amparo, comenzó a correr a partir del día hábil siguiente, miércoles seis de septiembre y concluyó el jueves veintiuno del mismo mes, descontándose de dicho plazo los días nueve, diez, catorce, quince, dieciséis y diecisiete de septiembre por ser inhábiles; por tanto, si el recurso de que se trata fue presentado el miércoles veinte de septiembre de dos mil seis, debe concluirse que se hizo oportunamente.

TERCERO. El recurrente se encuentra legitimado para hacer valer el presente recurso de revisión, por haberle sido reconocida su personalidad por el Presidente del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, además de ser la parte a quien la sentencia recurrida perjudica.

De la misma manera, se acredita la legitimación del Subprocurador Fiscal Federal de Amparos, en representación del

Secretario de Hacienda y Crédito Público, para hacer valer el recurso de revisión adhesiva, ya que éste tiene el carácter de tercero perjudicado en el juicio de amparo de donde deriva la sentencia recurrida.

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

a). Que la sentencia recurrida es contraria a lo dispuesto en los artículos 77, fracciones I y II, 78, 79 y 80 de la Ley de Amparo, al resolverse que el segundo concepto de violación es inoperante, con base en la consideración de que la quejosa se limitó a afirmar que se viola el principio de proporcionalidad tributaria, sin explicar los motivos del porqué, lo que resulta ilegal ya que sí se expresaron las razones para demostrar la inconstitucionalidad del precepto.

b). Que el Tribunal Colegiado declaró infundado el primer concepto de violación de manera ilegal, lo que implica que no entró al estudio de la inconstitucionalidad del artículo 15, fracciones VI y VII, de la Ley de Ingresos de la Federación, vigente en dos mil uno, por lo que procede que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, entre al estudio de los mismos.

c). Que los motivos expuestos por el Tribunal en nada desvirtúa lo expuesto por la quejosa y encaminado a demostrar la violación a la garantía de equidad tributaria del precepto combatido; pues como quedó señalado en la demanda de amparo, la norma impugnada es contraria al principio de equidad

tributaria al dar un trato desigual a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias.

Que tanto los contribuyentes que solicitan la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios que hubiere excedido del impuesto contra el cual se acreditó, como los contribuyentes que, habiendo enterado con dicho estímulo pagos provisionales de un impuesto determinado, al final del ejercicio detentan un saldo a favor derivado de que el impuesto anual fue menor al cubierto en los pagos provisionales, están imposibilitados para solicitar la devolución del excedente del estímulo en comento.

Que se introduce en la Ley de Ingresos de la Federación un trato inequitativo que no encuentra vinculación alguna de cara al estímulo fiscal otorgado, ya que tanto los contribuyentes que se dedican a las actividades agrícolas o silvícolas, como los demás contribuyentes que no se dedican a dichas actividades, como es el caso de mi mandante, adquieren diesel de *****, a través de sus subsidiarias.

Que el legislador introdujo en el artículo 15 reclamado un vicio claro de equidad, al otorgar un tratamiento diferente a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias de cara al objeto del estímulo, ya que mientras los contribuyentes que se dediquen a actividades agrícolas o silvícola podrán obtener la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios que tengan derecho de acreditar en contra de otras contribuciones, los demás contribuyentes que no se dediquen a

las actividades mencionadas, no obstante también llevan a cabo la adquisición de diesel, no podrán solicitar la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios que resulte en exceso del impuesto en contra del cual se pretende acreditar.

Que se da un tratamiento injustificadamente diferente a los contribuyentes que adquieren de ***** diesel para su consumo final, ya que mientras que los sujetos que adquieran diesel se dediquen a las actividades agrícolas o silvícolas, podrán solicitar la devolución del estímulo fiscal otorgado, los demás contribuyentes, no obstante también lleven a cabo la adquisición de diesel, no podrán solicitar la devolución respectiva, pudiendo únicamente llevar a cabo el acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios en contra del impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado o impuesto al activo

Que al encontrarse en igualdad de situaciones tanto los contribuyentes que cubren sus pagos de impuesto sobre la renta en numerario, como los que lo hacen con base en el ejercicio de un derecho pecuniario, como pudiera ser el acreditamiento de un estímulo fiscal, deviene del todo inconstitucional que se les otorgue un tratamiento diferenciado, siendo que los primeros sí podrían recuperar las cantidades pagadas en exceso, mientras que los segundos no tendrían esa misma posibilidad.- c).- Finalmente, el artículo 15, fracciones VI y VII de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2001, también vulnera la garantía de equidad tributaria, toda vez que sin razón alguna que lo justifique, prohíbe la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios causado en la enajenación

del diesel (crédito diesel), tanto a los contribuyentes que soliciten la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios que hubiere excedido del impuesto contra el cual se acreditó, como a los contribuyentes que habiendo enterado con dicho estímulo pagos provisionales de un impuesto determinado, al final del ejercicio detentan un saldo a favor, derivado de que el impuesto anual fue menor al cubierto en los pagos provisionales

d). Que es infundado lo resuelto por el Tribunal Colegiado al declarar infundado el tercer concepto de violación, en el que se alegó violación a las garantías de audiencia y seguridad jurídica, lo que implica que no entró al estudio de la inconstitucionalidad planteada.

Que cualquier ordenamiento material y formalmente legislativo que no prevea la posibilidad para el gobernado de defender sus derechos antes de que sea privado de los mismos, necesariamente se traduce en una violación a la garantía de seguridad jurídica prevista en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional.

Que la norma tiene un fin extra fiscal de evitar que cierto tipo de contribuyentes obtengan devoluciones indebidas; en efecto, resulta claro que el legislador persiguió en la disposición en comento un fin extra fiscal, a saber que los contribuyentes solamente estuvieran en posibilidad de acreditar en contra del impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado o impuesto al activo, el impuesto especial sobre producción y servicios causado en la enajenación de diesel, única y exclusivamente hasta el importe del impuesto causado y no así que pudieran solicitar la

devolución respectiva, cuando el impuesto especial sobre producción y servicios susceptible de ser acreditado fuera mayor.

Que ello, a fin de evitar que los contribuyentes abusaran del beneficio otorgado; sin embargo, antes de establecer una prohibición como la apuntada, que incluso como se demostró deviene contraria de las garantías de equidad y proporcionalidad tributarias, el legislador debió establecer los procedimientos necesarios para respetar la garantía de audiencia y seguridad jurídica, a fin de que los contribuyentes que no persiguieran la obtención de devoluciones indebidas, como sucede en el caso en estudio, pudieran defender su derecho de obtener la devolución del excedente que resulte una vez acreditado el impuesto especial sobre producción y servicios, contra la contribución respectiva.

QUINTO. Son infundados e inoperantes los agravios antes sintetizados.

Por lo que hace a los argumentos contenidos en los incisos a) y b), en los que se aduce que fue incorrecto que un Tribunal Colegiado declarara inoperantes los conceptos de violación en los que se adujo violación al principio de proporcionalidad tributaria, los mismos resultan infundados en atención a que, de la simple lectura de los motivos de inconformidad aludidos, se advierte que en ellos, efectivamente, sólo se expresaron argumentaciones en torno a lo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación y la doctrina han definido como el principio de equidad tributaria, señalándose que el hecho de no permitir la devolución del

impuesto torna en desproporcional el tributo; sin embargo, no se expresaron las razones por las cuales esa circunstancia desatiende la capacidad tributaria del contribuyente y cómo es que la negativa a la devolución provoca una carga superior a dicha capacidad contributiva.

Para demostrar lo anterior, a continuación se transcribe el concepto de violación de referencia:

“SEGUNDO.- El artículo 15, fracciones VI y VII de la Ley de Ingresos de la Federación vigente para el ejercicio fiscal de 2001, resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que el hecho de que se prohíba solicitar la devolución de las cantidades pagadas en exceso de un impuesto sobre la renta, cuando el impuesto que se cubrió con el acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios (crédito diesel) resultó mayor al impuesto causado, tiene como consecuencia que los contribuyentes a quienes se les prohíbe solicitar la devolución del excedente mencionado, no tributen de conformidad con su real capacidad contributiva.- A.- La proporcionalidad en materia tributaria, es un concepto complejo, pero que, en síntesis, consiste en gravar al sujeto de conformidad con su capacidad real para contribuir al gasto público.- El término proporcional aparece ya en la Constitución de 1857 teniendo su antecedente histórico en el artículo 339 de la Constitución de Cádiz, el cual establecía lo siguiente: "Las contribuciones se repartirán entre todos los Españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.".- A su vez, la Declaración No. 13 de los

Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa estableció lo siguiente: "Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades.".- De los anteriores antecedentes históricos, resulta que todo tributo que pretenda ser justo debe ir en función de la capacidad contributiva del gobernado.- En estos términos se ha pronunciado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al establecer lo siguiente: "IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. (Se transcribe su texto. Así pues, una disposición respetará la garantía de proporcionalidad tributaria, en la medida en que permita que los contribuyentes tributen de conformidad con su real capacidad contributiva.- B.- En el caso concreto, el artículo 15, fracciones VI y VII de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2001, resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria.- Lo anterior es así, toda vez que el hecho de que se prohíba solicitar la devolución de las cantidades pagadas en exceso de un determinado impuesto, que en el caso de mi mandante resultó ser el impuesto sobre la renta, cuando el impuesto que se cubrió con el acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios (crédito diesel) resultó mayor al impuesto causado, tiene como consecuencia que los contribuyentes a los cuales se les prohíbe solicitar la devolución del excedente mencionado, no tributen de conformidad con su real capacidad contributiva.- En efecto, no escapará de la prudente apreciación de ese H. Tribunal Colegiado, que el hecho de que mi mandante tenga derecho a llevar a cabo el acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios causado por ** o sus subsidiarias, se deriva precisamente de que mi mandante adquirió diesel de las mismas,***

es decir, realizó un gasto que en términos de la Ley de Ingresos de la Federación dio origen a su derecho de acreditar el impuesto especial sobre producción y servicios causado en la enajenación del diesel adquirido, en contra del impuesto sobre la renta, impuesto al activo o impuesto al valor agregado.- Es decir, con motivo de la adquisición de diesel a **, a través de sus subsidiarias, entró dentro del patrimonio de mi mandante un derecho pecuniario que se traduce en un saldo a favor, el cual es susceptible de ser acreditado en contra de algún saldo a su cargo en el pago de contribuciones.- No obstante lo anterior, en términos del artículo tildado de inconstitucional, en el supuesto de que el impuesto en contra del cual se acredite el impuesto especial sobre producción y servicios causado en la enajenación del diesel (crédito diesel) sea menor a dicho crédito, los contribuyentes no podrán solicitar la devolución del excedente que se genere.- Lo anterior, resulta a todas luces violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria, ya que no obstante mi mandante realizó adquisiciones de diesel, las cuales dieron origen a que detentara un saldo susceptible de ser acreditado en contra de otras contribuciones, cuando el importe de la contribución en contra de la cual se pretenda llevar a cabo el acreditamiento sea menor, no se podrá solicitar la devolución del excedente, desconociendo con ello que si mi representada tiene un saldo susceptible de ser acreditado en contra de otra contribución, es precisamente porque realizó erogaciones para adquirir el diesel, no existiendo por ende razón alguna que justifique el hecho de que el excedente del crédito diesel no pueda ser recuperado.- En esta tesitura, para permitir que los contribuyentes que como mi mandante adquirieron diesel a ***** tributaran de conformidad con su real capacidad contributiva, sería indispensable que se les permitiera recuperar***

el impuesto especial sobre producción y servicios que tienen derecho de acreditar, sin importar que la contribución en contra de la cual lo acrediten sea menor y que por ello solamente tengan la posibilidad de acreditar hasta ese importe.- Por lo anteriormente expuesto, toda vez que como se señaló el artículo 15, fracciones VI y VII de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2001, resulta contrario a la garantía de proporcionalidad tributaria, lo procedente será conceder a mi mandante el amparo y protección de la Justicia Federal que se solicita”.

De la transcripción anterior se puede advertir que efectivamente no existen argumentos que de manera concreta estén evidenciando las causas y razones por las cuales se estima que la norma impugnada contraría el principio de proporcionalidad tributaria; siendo insuficiente para ello las argumentaciones que en forma genérica se expusieron en torno a las características de dicho principio, así como el simple señalamiento de que la prohibición de devolución provoca que los contribuyentes no tributen de conformidad con su real capacidad contributiva.

En relación con los argumentos sintetizados en el inciso c), éstos se estiman inoperantes en la medida en que son reproducción literal de los conceptos de violación hechos valer ante el Tribunal Colegiado, por lo que no son aptos para combatir las consideraciones que en respuesta a los mismos expresó el Tribunal Colegiado.

En efecto, al darse contestación a los conceptos de violación relativos al principio de equidad tributaria, el a quo expresó que de lo dispuesto en el artículo 15, fracciones VI, VII y VIII, de la Ley de

Ingresos de la Federación, vigente en el ejercicio fiscal de dos mil uno, se desprende que:

“Como se dijo con anterioridad, es infundado el primer concepto de violación, porque de acuerdo a lo dispuesto por las fracciones VI y VII, del artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación que nos ocupa, el estímulo fiscal consistente en el acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios (trasladado por la adquisición de diesel para consumo final) contra otros impuestos a cargo del contribuyente (ISR, IMPAC, IVA), se encuentra dirigido a todos los contribuyentes sin importar la actividad que desarrollen.

Dicho beneficio se hace efectivo de manera general, vía acreditamiento, sin importar el sector al que corresponda el contribuyente, ni el monto del impuesto especial sobre producción y servicios a acreditar.

Por su parte, la fracción VIII del precepto legal que se analiza, de manera excepcional, permite la devolución de las cantidades correspondientes al impuesto especial sobre producción y servicios, pero con ciertas reglas y restricciones:

- a) Que se solicite la devolución, en lugar del acreditamiento; y,***
- b) Que se trate de contribuyentes que se dediquen a las actividades agropecuarias o silvícolas, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año, para personas físicas; y para las***

personas morales, se aplica la misma regla, pero por cada uno de los socios o asociados, sin que exceda de doscientas veces dicho salario mínimo.

En estos casos, en los que se permite a las personas físicas y morales solicitar la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios, el monto se encuentra limitado por la referida fracción VIII, del artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación, estableciendo que en ningún caso podrá ser superior a las siguientes cantidades:

“(Se transcribe su texto)”.

De lo anterior podemos advertir que el hecho de que se permita a las personas que se dediquen a las actividades agropecuarias o silvícolas solicitar la devolución del monto del impuesto especial sobre producción y servicios que tuvieran derecho a acreditar, no implica una desigualdad de trato, ni un mayor beneficio a los contribuyentes que pertenezcan a estos sectores, ni mucho menos una desventaja para los contribuyentes que pertenecen a sectores diversos del agropecuario o silvícola (a quienes no se les permite solicitar la devolución); ya que la opción que se les concede de solicitar la devolución de cantidades en vez de hacer uso del acreditamiento, se encuentra condicionada a que los contribuyentes de esos sectores, durante el ejercicio fiscal inmediato anterior hayan obtenido ingresos inferiores a veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente, elevado al año; de igual manera los montos objeto de devolución se encuentran restringidos a las cantidades señaladas en líneas

*anteriores; situación que no sucede cuando se elige hacer uso del beneficio del acreditamiento, cuyos montos no se encuentran limitados y siempre serán aquellos que estén señalados expresamente y por separado en el comprobante correspondiente, o en el caso de que el diesel se adquiera de agencias o distribuidores autorizados, el impuesto que las personas podrán acreditar será el que se señale en forma expresa y por separado en el comprobante que les expidan dichas agencias o distribuidores y que deberá ser igual al que ***** y sus organismos subsidiarios hayan causado por la enajenación a dichas agencias o distribuidores del diesel.*

En complemento a lo anterior, cabe mencionar que tratándose de otros causantes, el beneficio se materializa a través del acreditamiento que realicen contra otros impuestos que tengan a su cargo; por lo tanto, el hecho de que a unos sujetos se les permita solicitar la devolución de cantidades y a otros solamente se les permita acreditar el impuesto, no significa que se deje a estos últimos sin el goce del beneficio fiscal de mérito, ni que tales disposiciones legales impliquen un trato inequitativo a los contribuyentes, ya que se trata de distintas categorías a quienes se beneficia de diferente forma en razón de sus actividades y monto de ingresos en el ejercicio fiscal anterior.

En este orden de ideas, es necesario mencionar que el estímulo fiscal que permite a los contribuyentes acreditar el impuesto especial sobre producción y servicios, se traduce en un beneficio, ya que permite a

los contribuyentes pagar los impuestos que tengan a su cargo (ISR, IMPAC, IVA), con las cantidades de dinero relativas al IESPS que les fue trasladado al adquirir diesel para consumo final, a través del acreditamiento, lo que permite una recuperación de las cantidades que se pagaron por concepto de impuesto especial sobre producción y servicios.

Por lo tanto, el hecho de que a unos sujetos se les permita solicitar la devolución de cantidades y a otros solamente se les permita acreditar el impuesto, no significa que se deje a estos últimos sin el goce del beneficio fiscal de mérito, ni que tales disposiciones legales impliquen un trato inequitativo a los contribuyentes, ya que tanto el acreditamiento como la devolución son formas de recuperar el impuesto especial sobre producción y servicios pagado al adquirir diesel para consumo final”.

Como se advierte de lo antes transcrito, la recurrente no controvierte las consideraciones torales en que se sustentó el Tribunal Colegiado; razón por la cual los agravios resultan inoperantes.

Son también infundados e inoperantes los argumentos sintetizados en el inciso d), en los que se aduce que el tribunal colegiado no dio respuesta al concepto de violación relativo al tema de violación a las garantías de audiencia y seguridad jurídica, pues además de que el a quo sí dio respuesta a dichos motivos de inconformidad, lo cierto es que la inconforme no los

combate en tanto que está reproduciendo sus conceptos de violación.

En efecto, ante el Tribunal Colegiado se expresó:

“Que cualquier ordenamiento material y formalmente legislativo que no prevea la posibilidad para el gobernado de defender sus derechos antes de que sea privado de los mismos, necesariamente se traduce en una violación a la garantía de seguridad jurídica prevista en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional.

(...)

Que ello, a fin de evitar que los contribuyentes abusaran del beneficio otorgado; sin embargo, antes de establecer una prohibición como la apuntada, que incluso como se demostró deviene contraria de las garantías de equidad y proporcionalidad tributarias, el legislador debió establecer los procedimientos necesarios para respetar la garantía de audiencia y seguridad jurídica, a fin de que los contribuyentes que no persiguieran la obtención de devoluciones indebidas, como sucede en el caso en estudio, pudieran defender su derecho de obtener la devolución del excedente que resulte una vez acreditado el impuesto especial sobre producción y servicios, contra la contribución respectiva”.

En relación con dichos argumentos, el órgano colegiado señaló que la recaudación de los ingresos de naturaleza tributaria no puede estar supeditada a que previamente se escuche a los gobernados que se ubican en las hipótesis de hecho que dan lugar al cobro de alguna contribución, pues de lo contrario, podría llegar el momento en que las instituciones y el orden constitucional desaparecieran o se vieran gravemente afectados por falta de elementos económicos.

Citando en apoyo a su consideración la tesis de jurisprudencia con rubro: *“AUDIENCIA PREVIA. LA EXCEPCIÓN A DICHA GARANTÍA, TRATÁNDOSE DE LA MATERIA TRIBUTARIA, OPERA ÚNICAMENTE RESPECTO DE ACTOS RELACIONADOS CON CRÉDITOS FISCALES DERIVADOS DE LA FALTA DE PAGO DE UNA CONTRIBUCIÓN O DE SUS ACCESORIOS”*.

Como se advierte de lo anterior, la recurrente se limita a reiterar los argumentos hechos valer en sus conceptos de violación, sin combatir las consideraciones que en respuesta a los mismos expresó el tribunal colegiado, lo que da lugar a declarar la inoperancia de los agravios.

Así las cosas, ante lo infundado e inoperante de los agravios hechos valer en esta instancia, lo procedente es confirmar en sus términos la sentencia recurrida y negar a la quejosa el amparo y la protección de la Justicia Federal solicitados.

SEXTO. En relación con el recurso de revisión adhesiva interpuesto por el Subprocurador Fiscal Federal de Amparos, en

representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, y en mérito de las conclusiones alcanzadas en el considerando que antecede, procede declarar sin materia la misma, en tanto que la pretensión de la parte adherente, se encuentra satisfecho.

En apoyo a lo anterior se invoca la tesis cuyo rubro, texto y datos de identificación se citan enseguida:

REVISIÓN ADHESIVA. DEBE DECLARARSE SIN MATERIA AL DESAPARECER LA CONDICIÓN A LA QUE SE SUJETA EL INTERÉS DEL ADHERENTE. De conformidad con el último párrafo del artículo 83 de la Ley de Amparo, quien obtenga resolución favorable a sus intereses puede adherirse a la revisión interpuesta por el recurrente, expresando los agravios respectivos dentro del término de cinco días, computado a partir de la fecha en que se le notifique la admisión del recurso. Ahora bien, si se toma en cuenta que la adhesión al recurso carece de autonomía en cuanto a su trámite y procedencia, pues sigue la suerte procesal de éste y, por tanto, el interés de la parte adherente está sujeto a la suerte del recurso principal, es evidente que cuando el sentido de la resolución dictada en éste es favorable a sus intereses, desaparece la condición a la que estaba sujeto el interés jurídico de aquélla para interponer la adhesión, esto es, la de reforzar el fallo recurrido y, por ende, debe

declararse sin materia el recurso de revisión adhesiva.

(Novena Época.- Instancia: Primera Sala.- Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.- Tomo: XXII, Julio de 2005.- Tesis: 1a. LXVII/2005.- Página: 442)

Por lo anteriormente expuesto y fundado **SE RESUELVE:**

PRIMERO. Se confirma la sentencia recurrida.

SEGUNDO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a *********, **S.A. DE C.V.**, en contra de la autoridad y por el acto reclamado que quedaron precisados en el resultando primero de esta ejecutoria.

TERCERO. Se declara sin materia la revisión adhesiva.

Notifíquese; con testimonio de esta resolución, vuelvan los autos a su lugar de origen y, en su oportunidad archívese el toca 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: Genaro David Góngora Pimentel, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Presidenta Margarita Beatriz Luna Ramos. El señor Ministro Juan Díaz Romero, estuvo ausente por atender Comisión Oficial.

Firman la Ministra Presidenta y el Ministro Ponente, con el Secretario de Acuerdos de la Segunda Sala, que autoriza y da fe.

PRESIDENTA

MINISTRA MARGARITA BEATRIZ LUNA RAMOS.

EL PONENTE

MINISTRO GUILLERMO I. ORTIZ MAYAGOITIA.

EL SECRETARIO DE ACUERDOS

LIC. MARIO ALBERTO ESPARZA ORTIZ.

Esta hoja forma parte del Amparo Directo en Revisión número 1556/2006, Promovido por *********, **SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE**, resuelto en sesión de veintisiete de octubre de dos mil seis, en el sentido siguiente: **PRIMERO**. Se confirma la sentencia recurrida.- **SEGUNDO**. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a *********, **S.A. DE C.V.**, en contra de la autoridad y por el acto reclamado que quedaron precisados en el resultando primero de esta ejecutoria.- **TERCERO**. Se declara sin materia la revisión adhesiva.- Conste.

“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”.

rKYi0H9rYV2f7/uuV7py0BXBr0/7GJfTp7kcRKMUWq4=