

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 826/2009.
QUEJOSA: ***.**

PONENTE: MINISTRO MARIANO AZUELA GÜITRÓN
SECRETARIO DE ESTUDIO Y CUENTA:
FRANCISCO GARCÍA SANDOVAL.
SECRETARIA ADMINISTRATIVA: REBECA CEBALLOS FIGUEROA.

Vo. Bo.

México, Distrito Federal. Acuerdo de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al día **ocho de julio de dos mil nueve.**

VISTOS: Y,
RESULTANDO:

Cotejo:

PRIMERO. Mediante escrito presentado el seis de junio de dos mil ocho, ante la Primera Sala Regional del Golfo del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la empresa *********, por conducto de su representante legal, promovió juicio de amparo directo en contra de la sentencia dictada por dicho órgano jurisdiccional, el quince de abril del mismo año, en el juicio fiscal *********, por violación a las garantías consagradas en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En dicha sentencia se declaró la validez de la resolución de treinta y uno de agosto de dos mil seis, emitida por la Administración Regional de Grandes Contribuyentes de la Zona Sur del Servicio de Administración Tributaria, mediante la cual se autorizó a la ahora recurrente la devolución parcial del impuesto al

activo correspondiente al ejercicio de mil novecientos noventa y nueve.

SEGUNDO. Por acuerdo de uno de septiembre de dos mil ocho, el Presidente del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Séptimo Circuito, al que por razón de turno correspondió conocer del asunto, admitió la demanda y, seguidos los trámites de ley, el Pleno de dicho Tribunal dictó sentencia el veintiséis de marzo de dos mil nueve, en la que negó el amparo solicitado.

TERCERO. Inconforme con dicha sentencia, la parte quejosa, mediante escrito presentado el veintitrés de abril de dos mil nueve, interpuso recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado del conocimiento, el que en su oportunidad lo remitió a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación. Posteriormente, en auto de diecinueve de mayo del mismo año, se admitió la revisión adhesiva, interpuesta por el Subprocurador Fiscal Federal de Amparos, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público.

CUARTO. Por acuerdo de treinta de abril de dos mil nueve, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación admitió a trámite el recurso de revisión, ordenó dar vista al Procurador General de la República y turnar los autos al señor Ministro Mariano Azuela Güitrón, para la elaboración del proyecto correspondiente.

Se hizo constar que el Agente del Ministerio Público de la Federación se abstuvo de formular pedimento y, previo dictamen del Ministro ponente, el asunto se radicó 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 y resolver el presente recurso de 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; 11, fracción V y 21, fracción XI de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; así como el Punto Cuarto del Acuerdo General 5/2001, toda vez que se promueve en contra de una sentencia dictada por un Tribunal Colegiado de Circuito en un juicio de amparo directo deducido de un juicio administrativo, cuya especialidad corresponde a esta Segunda Sala.

SEGUNDO. La sentencia recurrida se notificó por lista a la parte quejosa el viernes tres de abril de dos mil nueve, según consta en la página doscientos ocho del expediente de amparo. Esa notificación surtió sus efectos el lunes seis siguiente, por lo que el plazo de diez días que para la interposición del recurso señala el artículo 86 de la Ley de Amparo, transcurrió del martes siete al jueves veintitrés del mismo mes, descontándose los días miércoles ocho, jueves nueve y viernes diez (periodo de Semana Santa), así como los días once, doce, dieciocho y diecinueve,

todos del mismo abril, por ser inhábiles en términos de los artículos 23 de la Ley de Amparo y 163 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; por tanto, si el recurso se presentó ante el Tribunal Colegiado del conocimiento el veintitrés de abril de dos mil nueve, debe concluirse que es oportuno.

Lo anterior se advierte con mayor claridad en el siguiente cuadro:

Abril 2009						
DOM	LUN	MAR	MIER	JUE	VIER	SAB
			1	2	3 Notificó	4
5	6 Surte efectos	7 Inicia plazo	8	9	10	11
12	13	14	15	16	17	18
19	20	21	22	23 Termina plazo. Se presentó el recurso	24	25
26	27	28	29	30		

días inhábiles

TERCERO. A efecto de resolver este recurso es necesario aludir a los conceptos de violación relacionados con el tema de constitucionalidad.

En el segundo concepto de violación, apartado I, la parte quejosa adujo que el artículo 15, fracción VIII, en relación con sus diversas fracciones VI y VII, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y nueve, era violatorio del principio de equidad, ya que mientras los contribuyentes que se dediquen a las actividades agrícolas o silvícolas podrán obtener la devolución del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios que tengan derecho a acreditar en

contra de otras contribuciones, los demás contribuyentes que no se dediquen a las actividades mencionadas, no obstante que también llevan a cabo la adquisición del diesel, no podrán solicitar la devolución del que resulte en exceso del impuesto en contra del cual se pretende acreditar.

Agregó que otro motivo de inequidad consiste en que mientras a los contribuyentes que detentan un saldo a favor derivado de haber cubierto una obligación de pago con numerario se permite obtener la devolución de pago, en términos del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, en cambio, no se permite esa devolución a los diversos contribuyentes que, como la quejosa, cumplieron con su obligación de pago llevando a cabo el acreditamiento de un estímulo fiscal, no obstante que ambos extinguieron igualmente el tributo a su cargo, siendo irrelevante el medio utilizado para ello.

En el apartado II del mismo concepto de violación, la parte quejosa argumentó que dicho artículo 15, fracciones VI y VII, era violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria, porque el hecho de que se prohíba solicitar la devolución del impuesto al activo por recuperar en términos del cuarto párrafo del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo, cuando fue cubierto mediante el acreditamiento contemplado en el artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación (crédito diesel), tiene como consecuencia que los contribuyentes a los cuales se les prohíbe solicitar la devolución del impuesto mencionada, no tributen de acuerdo con su real capacidad contributiva y que para permitir que los contribuyentes que, como la quejosa, adquirieron diesel a

Petróleos Mexicanos tributaran de conformidad con su real capacidad contributiva, sería indispensable que se les permitiera recuperar las cantidades que deriven del acreditamiento del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, como en el caso lo pueden ser aquéllas a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo.

Finalmente, en el apartado III del concepto de violación de cuenta, la peticionaria de amparo argumentó que el artículo 15, fracciones VI y VII de la Ley de Ingresos de la Federación del año supracitado, es violatorio de las garantías de audiencia y seguridad jurídica previstas en el artículo 14 constitucional, pues el legislador, antes de establecer la prohibición de solicitar la devolución del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios en los términos de aquella disposición, debió instaurar los procedimientos necesarios para respetar dichas garantías, a fin de que los contribuyentes que no persiguieran la obtención de devoluciones indebidas, como sucede en el caso, pudieran defender su derecho de obtener la devolución del excedente que resulte una vez acreditado dicho impuesto contra la contribución respectiva.

CUARTO. El Tribunal Colegiado del conocimiento declaró infundados los anteriores conceptos de violación, con base en las siguientes consideraciones:

I. En cuanto al tema de equidad, estableció que aun cuando la fracción VIII del artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y

nueve, permite 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 de artículo en cita, puedan solicitar la devolución del monto del impuesto especial sobre producción y servicios que tuvieran derecho a acreditar en términos de la fracción VII, en lugar de efectuar el acreditamiento a que el mismo numeral se refiere, sin embargo, dicha devolución se encuentra acotada por el propio legislador, porque se especifica qué personas son las que podrán solicitar la devolución, esto es, serán únicamente aquéllas 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; asimismo se atiende al monto de la devolución y al régimen simplificado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a efecto de solicitar aquélla.

Luego, concluyó el Tribunal, es evidente que los beneficios otorgados a las personas ahí señaladas obedece a fines extrafiscales consistentes en proteger e impulsar el desarrollo de las personas (físicas y morales) con pocos ingresos, ya que con ello se persigue regular y fomentar ciertas actividades o sectores económicos (régimen simplificado), matizando los objetivos de las leyes tributarias entre las demandas del interés público, ya que ello se ve reflejado en las etapas de formación de la ley en comento, por así advertirse del Dictamen de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos, Tercera, pues se tomó en cuenta ***“que el fin último de todo sistema tributario es obtener los recursos suficientes para financiar las principales necesidades en materia de servicios***

e infraestructura pública, la evaluación del sistema fiscal debe realizarse, no sólo en función de los aspectos en que pueda mejorarse la eficiencia y la equidad, sino, especialmente en función de su capacidad para generar los intereses necesarios para el sano financiamiento del gasto público”, por tanto, es evidente que los supuestos a que se contraen las fracciones en estudio (VI, VII y VIII), son consecuencia del esquema diseñado por el legislador para dichas personas (aquéllas 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); esto es, se trata de diversas categorías de contribuyentes que no se encuentran en iguales situaciones jurídicas a la de la quejosa, y por ende, el tratamiento otorgado por la Ley de Ingresos relativa para efectos de la devolución del monto del impuesto especial sobre producción y servicios que tuvieran derecho a acreditar en términos de la fracción VII, en lugar de efectuar el acreditamiento a que el mismo se refiere, no puede ser el mismo.

El propio órgano colegiado estableció que es inexacto que el artículo 15, fracciones VI y VII, de la Ley de Ingresos de la Federación, vigente en el ejercicio de mil novecientos noventa y nueve, viole el principio de equidad, pues si los sujetos pasivos pagan un impuesto al activo a cargo mediante el acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios, es claro que lo llevaron a cabo a través de un derecho de crédito, que realizaron por concepto de impuesto sobre producción y servicios acreditable al adquirir diesel, ya que el impuesto no fue realmente

sufragado en efectivo, sino que éste se hace cuando el contribuyente entera el crédito fiscal mediante el estímulo fiscal, por tanto, es claro que a través del acreditamiento se pagó el impuesto al activo, situación que también hizo extinguir la obligación fiscal, en términos del artículo 25 del Código Fiscal de la Federación, que autoriza el acreditamiento de estímulos fiscales como una forma de pago de otros impuestos federales, dentro de los que se encuentra el impuesto al activo.

Luego, si bien el pago del impuesto al activo se hizo a través del acreditamiento, también lo es que el legislador federal decidió que, conforme al inciso a), segundo párrafo de la fracción VII del artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación, vigente para el ejercicio de mil novecientos noventa y nueve en ningún caso procederá la devolución de las cantidades a que se refiere este inciso", quien en uso de su atribución constitucional determina en qué casos es factible el acreditamiento del impuesto sobre producción y servicios al adquirir diesel, de ahí que no exista un trato fiscal inequitativo, ya que se está ante una situación fiscal especial (método de aplicación estricta previsto en el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación), establecida expresamente por el legislador.

A lo anterior se agrega, dijo el Tribunal, que el impuesto al activo del ejercicio mil novecientos noventa y nueve que pretendió recuperar la quejosa, sólo una parte se da como resultado de un pago (sentido estricto), y la diferencia se da como producto del acreditamiento que le permite el estímulo fiscal como un beneficio y, por tanto, no es posible que aquél se le devuelva, porque sería

como devolverle parte del dinero que pagó por el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, lo que prohíbe el artículo 15 de referencia en sus fracciones VI y VII, inciso a), lo cual sería contrario a la naturaleza del contexto de acreditamiento, porque de ser así, sería tanto como otorgarle un doble beneficio, pretensión que como se indicó, fue prevista por el legislador, esto es, los supuestos a que se contraen las fracciones del precepto tildado de inconstitucional son consecuencia del esquema diseñado por el legislador para diversas categorías de contribuyentes que no se encuentran en iguales situaciones jurídicas, y por ende, el tratamiento otorgado por la Ley de Ingresos relativa para efectos de la devolución del monto del impuesto especial sobre producción y servicios que tuvieran derecho a acreditar no puede ser el mismo.

II. En cuanto al tema de proporcionalidad, el órgano colegiado asentó que si los sujetos pasivos efectuaron el acreditamiento del impuesto al activo, a través del acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios, es claro que enteraron aquél a través de un derecho de crédito, el cual pagaron por concepto de impuesto sobre producción y servicios acreditable al adquirir diesel, de lo que resulta que el impuesto no fue realmente hecho en efectivo, sino que éste es realizado cuando el contribuyente entera el crédito fiscal a través del estímulo fiscal, por tanto, es evidente que lo determinado por el legislador deriva de una potestad tributaria del Estado, pues respeta el derecho del particular de que a través del acreditamiento pague el impuesto al activo, lo cual es acorde con

el principio de proporcionalidad en estudio ya que no se verá incrementada su carga impositiva.

III. Finalmente, en cuanto a las garantías de audiencia y seguridad jurídica consagradas en el artículo 14 constitucional, el Colegiado señaló que era inexacto que el artículo 15 de referencia en sus fracciones VI y VII, inciso a), las infringiera, pues al respecto basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14 constitucional, el cual no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.

Además, agregó, es inexacto que en la especie se pretenda coartar el derecho de la quejosa de defender una devolución que resulta legal, ya que se le pretende privar del derecho de solicitar la devolución de cantidades a que tiene derecho, pues si se atiende a que el principio de legalidad tributaria está referido a que el legislador establezca los elementos constitutivos de las contribuciones con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, el hecho de que el artículo 15 fracciones VI y VII, de la Ley de Ingresos de la Federación, vigente para el ejercicio de mil novecientos noventa y nueve, establezca que en ningún caso procederá la devolución del saldo a favor del impuesto al activo, en la parte del

acreditamiento del impuesto especial de sobre producción y servicios, ello no produce falta de certeza jurídica en relación con la mecánica del acreditamiento.

QUINTO. La quejosa recurrente aduce en sus agravios, en síntesis, que:

a) El Tribunal Colegiado de Circuito realizó un indebido análisis de los conceptos de violación, pues, contrariamente a lo por él argumentado, el precepto reclamado sí otorga un tratamiento inequitativo a los contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias, puesto que no es justificación válida para otorgar un tratamiento desigual a situaciones iguales el que algunos no sean contribuyentes de los sectores agrícola, ganadero, pesquero y minero, y que no realicen el pago de sus obligaciones tributarias a través de efectivo, pues en ambos casos se trata de contribuyentes que adquieren diesel de Petróleos Mexicanos, además de que en la misma medida extinguen sus obligaciones de pago del impuesto, siendo irrelevante el medio utilizado para extinguirlo.

Agrega que, de confirmarse el criterio del Tribunal Colegiado, el tratamiento inequitativo que otorga la disposición legal reclamada sería del todo contraproducente para el desarrollo del país, al prohibir a un contribuyente del sector ferroviario, como es la quejosa, la devolución del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios que tuvo derecho a acreditar, o bien, la devolución de lo pagado en exceso en términos de la Ley del Impuesto al Activo.

Al respecto, la recurrente formula una serie de consideraciones a efecto de evidenciar que el sistema ferroviario constituye una actividad primaria del Estado que resulta de vital importancia para el país, con base en la Ley Reglamentaria del Servicio Ferroviario, el Plan Nacional de Desarrollo, el Programa Sectorial de Comunicaciones y Transportes y la Norma Oficial Mexicana-076-SCT2-2003, que contiene los Lineamientos para el Uso de los Servicios de Interconexión y de Terminal entre los Concesionarios Ferroviarios Mexicanos, para concluir que lo establecido por el referido Tribunal, en cuanto a que “en ningún caso procederá la devolución de las cantidades” (saldo a favor del impuesto al activo), puede provocar una desincentivación de dicha actividad ferroviaria.

b) El Tribunal del conocimiento actuó ilegalmente al considerar que la disposición reclamada no transgrede la garantía de proporcionalidad tributaria por el sólo hecho de no violar la de equidad, sin analizar los planteamientos relacionados con aquélla, desconociendo que el acreditamiento al Impuesto al Activo puede dar lugar al nacimiento de un derecho a recuperar el saldo excedente que se generó conforme al cuarto párrafo del artículo 9 de la ley que regula ese tributo, por lo que se obliga a la quejosa a no contribuir conforme a su real capacidad contributiva; además de que dicho tribunal sostiene que el pago de dicho impuesto solicitado en devolución fue cubierto mediante el acreditamiento contemplado en la disposición legal reclamada, lo cual no constituye justificación válida para otorgar un trato inequitativo, y mucho menos para obligar a la quejosa a contribuir de manera ajena a su capacidad contributiva, de donde deriva lo

desproporcional de la norma cuestionada, pues ésta no respeta el derecho para recuperar excedente del acreditamiento efectuado en contra del impuesto al activo, el cual es susceptible de ser devuelto en términos del referido artículo 9.

c) El Tribunal Colegiado realizó un indebido análisis del concepto de violación relacionado con las garantías de audiencia y seguridad jurídica, pues la transgresión respectiva no se hizo depender de que no se le haya otorgado el derecho de combatir un gravamen, sino lo que se alegó fue que dichas garantías se transgreden porque la prohibición de solicitar la devolución del excedente que resulte, una vez acreditado el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios contra la contribución respectiva, no establece un procedimiento o mecanismo que dé oportunidad a los contribuyentes de defender sus derechos. Es decir, como esa prohibición encierra la presunción de que en el caso de permitirse la devolución de un saldo a favor beneficiaría a los contribuyentes al obtener devoluciones indebidas, entonces debe darse la oportunidad de defenderse a los sectores agrícola, ganadero, pesquero y minero que adquieran diesel, a efecto de que puedan destruir dicha presunción.

SEXTO. El presente recurso de revisión es improcedente y, por ende, debe desecharse.

Los artículos 107, fracción IX, de la Constitución Federal; 83, fracción V, de la Ley de Amparo y, 10, fracción III y 21, fracción III, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, estatuyen:

“ARTÍCULO 107. 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 establezcan 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; [...]*”.**

“ARTÍCULO 83. Procede el recurso de revisión: [...]

V. Contra las resoluciones que en materia de amparo directo pronuncien los Tribunales Colegiados de Circuito, cuando decidan sobre la constitucionalidad de leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República de acuerdo con la fracción I del artículo 89 constitucional y

reglamentos de leyes locales expedidos por los gobernadores de los Estados, o cuando establezcan la interpretación directa de un precepto de la Constitución.

La materia del recurso se limitará, exclusivamente, a la decisión de las cuestiones propiamente constitucionales, sin poder comprender otras. [...]

“ARTICULO 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;”

“ARTICULO 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...”

De la interpretación de los artículos antes transcritos se desprende que las sentencias dictadas por los Tribunales Colegiados de Circuito en amparo directo no admiten recurso alguno, pues son determinaciones definitivas, emitidas por un órgano terminal; sin embargo, tal regla tiene las siguientes excepciones:

1. Cuando el Tribunal Colegiado resuelva, entre otros aspectos sobre la constitucionalidad de leyes federales;

2. En el supuesto de que el citado tribunal establezca la interpretación directa de un precepto de la Constitución Federal, o

3. Cuando habiéndose planteado en la demanda de garantías alguno o ambos de los dos temas antes citados, dicho órgano jurisdiccional haya omitido su estudio.

Pero además, la procedencia del recurso, de acuerdo con el precepto constitucional transcrito, está sujeta a que en esas hipótesis se advierta, a juicio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y conforme a acuerdos generales, que la resolución que llegare a dictarse entrañe la fijación de un criterio de importancia y trascendencia.

En esa tesitura, no se reúnen los indicados requisitos de procedencia del recurso de revisión en amparo directo en aquellos casos en los que, en relación con el tema de constitucionalidad planteado, exista jurisprudencia de esta Suprema Corte, cuando no se hayan expresado agravios o cuando, habiéndose expresado, sean ineficaces, inoperantes, inatendibles o insuficientes, en términos de lo previsto en los incisos a) y b) de la fracción II del punto Segundo del Acuerdo Plenario 5/1999, con apoyo además en la jurisprudencia 2a./J. 149/2007, publicada en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXVI, agosto de dos mil siete, página seiscientos quince, que a la letra indica:

“REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. REQUISITOS PARA SU PROCEDENCIA. Del artículo 107, fracción IX, de la Constitución Federal, y del Acuerdo 5/1999, emitido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en ejercicio de la facultad conferida por

el artículo 94, séptimo párrafo, constitucional, así como de los artículos 10, fracción III, y 21, fracción III, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, se advierte que al analizarse la procedencia del recurso de revisión en amparo directo debe verificarse, en principio: 1) la existencia de la firma en el escrito u oficio de expresión de agravios; 2) la oportunidad del recurso; 3) la legitimación procesal del promovente; 4) si existió en la sentencia un pronunciamiento sobre la constitucionalidad de una ley o la interpretación directa de un precepto de la Constitución, o bien, si en dicha sentencia se omitió el estudio de las cuestiones mencionadas, cuando se hubieren planteado en la demanda de amparo; y, 5) si conforme al Acuerdo referido se reúne el requisito de importancia y trascendencia. Así, conforme a la técnica del amparo basta que no se reúna uno de ellos para que sea improcedente, en cuyo supuesto será innecesario estudiar si se cumplen los restantes”.

De acuerdo con todo lo expuesto, se advierte que en el caso no se surten los supuestos de procedencia del recurso de revisión, pues los agravios expuestos por la recurrente son inoperantes.

En efecto, es inoperante por novedoso el agravio reseñado en el inciso a) del considerando anterior, en la parte que la

recurrente aduce que el sistema ferroviario constituye una actividad primaria del Estado que resulta de vital importancia para el país, pues, por una parte, no constituye un tema propiamente constitucional, ya que no se confronta una norma legal con la constitución y, por otro, todo lo relacionado con ese tema no fue planteado ante el Tribunal Colegiado y, por ende, no procede analizarlo en esta instancia constitucional, ya que no existe propiamente agravio alguno que dé lugar a modificar o revocar la resolución recurrida. Al respecto se comparte la siguiente tesis de la Primera Sala de este Alto Tribunal:

“AGRAVIOS INOPERANTES. LO SON AQUELLOS QUE SE REFIEREN A CUESTIONES NO INVOCADAS EN LA DEMANDA Y QUE, POR ENDE, CONSTITUYEN ASPECTOS NOVEDOSOS EN LA REVISIÓN. En términos del artículo 88 de la Ley de Amparo, la parte a quien perjudica una sentencia tiene la carga procesal de demostrar su ilegalidad a través de los agravios correspondientes. En ese contexto, y atento al principio de estricto derecho previsto en el artículo 91, fracción I, de la ley mencionada, resultan inoperantes los agravios referidos a cuestiones no invocadas en la demanda de garantías, toda vez que al basarse en razones distintas a las originalmente señaladas, constituyen aspectos novedosos que no tienden a combatir los fundamentos y motivos establecidos en la sentencia recurrida, sino que introducen nuevas cuestiones que no fueron abordadas en el fallo

combatido, de ahí que no exista propiamente agravio alguno que dé lugar a modificar o revocar la resolución recurrida.” (Novena Época. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXII, Diciembre de 2005. Tesis: 1a./J. 150/2005. Página: 52).

Por otro lado, los demás agravios expuestos en el aludido inciso a) del considerando anterior, relacionados con el tema de equidad, son inoperantes porque no combaten las consideraciones que sobre el particular efectuó el Tribunal Colegiado del conocimiento, pues éste, para desestimar los conceptos de violación relativos, consideró que:

a) Si bien los contribuyentes que se dedican a las actividades agropecuarias y silvícolas pueden solicitar la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios que tuvieran derecho a acreditar, en lugar de efectuar el acreditamiento, lo cierto es que dicha devolución se encuentra acotada por el propio legislador, pues serán únicamente aquéllas 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.

b) Se atiende al monto de la devolución y al régimen simplificado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a efecto de solicitar aquélla.

c) De lo anterior se advierte que los beneficios otorgados a las personas ahí señaladas obedece a fines extrafiscales consistentes en proteger e impulsar el desarrollo de las personas (físicas y morales) con pocos ingresos, ya que con ello se persigue regular y fomentar ciertas actividades o sectores económicos (régimen simplificado), matizando los objetivos de las leyes tributarias entre las demandas del interés público, ya que ello se ve reflejado en las etapas de formación de la ley en comento.

d) Si los sujetos pasivos pagan un impuesto al activo a cargo a través del acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios, es claro que lo llevaron a cabo mediante un derecho de crédito, que realizaron por concepto de impuesto sobre producción y servicios acreditable al adquirir diesel, ya que el impuesto no fue realmente sufragado en efectivo, sino que éste se hace cuando el contribuyente entera el crédito fiscal con motivo del estímulo fiscal, por tanto, es claro que con el acreditamiento se pagó el impuesto al activo, situación que también hizo extinguir la obligación fiscal, en términos del artículo 25 del Código Fiscal de la Federación, que autoriza el acreditamiento de estímulos fiscales como una forma de pago de otros impuestos federales, dentro de los que se encuentra el impuesto al activo.

e) Luego, si bien el pago del impuesto al activo se hizo a través del acreditamiento, también lo es que el legislador federal decidió que, conforme al inciso a), segundo párrafo de la fracción VII del artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación, vigente

para el ejercicio de mil novecientos noventa y nueve en ningún caso procederá la devolución de las cantidades a que se refiere este inciso", quien en uso de su atribución constitucional determina en qué casos es factible el acreditamiento del impuesto sobre producción y servicios al adquirir diesel, de ahí que no exista un trato fiscal inequitativo, ya que se está ante una situación fiscal especial (método de aplicación estricta previsto en el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación), establecida expresamente por el legislador.

f) A lo anterior se agrega, que el impuesto al activo del ejercicio mil novecientos noventa y nueve que pretendió recuperar la quejosa, sólo una parte se da como resultado de un pago (sentido estricto), y la diferencia se da como producto del acreditamiento que le permite el estímulo fiscal como un beneficio y, por tanto, no es posible que aquél se le devuelva, porque sería como devolverle parte del dinero que pagó por el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, lo que prohíbe el artículo 15 de referencia en sus fracciones VI y VII, inciso a), lo cual sería contrario a la naturaleza del contexto de acreditamiento, porque de ser así, sería tanto como otorgarle un doble beneficio, pretensión que como se indicó, fue prevista por el legislador, esto es, los supuestos a que se contraen las fracciones del precepto tildado de inconstitucional son consecuencia del esquema diseñado por el legislador para diversas categorías de contribuyentes que no se encuentran en iguales situaciones jurídicas, y por ende, el tratamiento otorgado por la Ley de Ingresos relativa para efectos de la devolución del monto del

impuesto especial sobre producción y servicios que tuvieran derecho a acreditar, no puede ser el mismo.

Frente a las anteriores consideraciones, la parte recurrente se limita a manifestar, además de los argumentos relacionados con la importancia del sector ferroviario, antes desestimados, que el Tribunal Colegiado realizó un indebido análisis de los conceptos de violación, para insistir enseguida en el trato inequitativo que, según ella, otorga el precepto legal cuestionado a quienes no sean contribuyentes de los sectores agrícola, ganadero, pesquero y minero y que no realicen el pago de sus obligaciones tributarias a través de efectivo; pero sin redargüir las razones esenciales externadas por dicho Tribunal, en cuanto a que no existe trato inequitativo porque los beneficios otorgados a dichos contribuyentes beneficiados obedece a fines extrafiscales, y que no es posible la devolución porque sería como devolverle parte del dinero que pagó por el impuesto especial sobre producción y servicios, consideración ésta que incluso se apoya en una jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, respecto de la cual nada dice tampoco (en los agravios) la recurrente. Por tanto, al no combatirse, dichas consideraciones deben declararse firmes para seguir rigiendo la sentencia impugnada.

Al respecto resultan aplicables la tesis de esta Segunda Sala y la jurisprudencia de la Tercera Sala de la anterior estructura de la Suprema Corte de Justicia que enseguida se transcriben:

“AGRAVIOS INOPERANTES EN LA REVISIÓN. SON AQUELLOS QUE REITERAN LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN, ABUNDAN SOBRE ELLOS O LOS COMPLEMENTAN, SIN COMBATIR LAS CONSIDERACIONES DE LA SENTENCIA RECURRIDA. Conforme al artículo 88 de la Ley de Amparo, el recurrente debe expresar los agravios que le causa la sentencia impugnada, lo que se traduce en que tenga la carga, en los casos en que no deba suplirse la queja deficiente en términos del artículo 76 Bis de la ley de la materia, de controvertir los razonamientos jurídicos sustentados por el órgano jurisdiccional que conoció del amparo en primera instancia. Consecuentemente, son inoperantes los agravios que en el recurso de revisión reiteran los conceptos de violación formulados en la demanda, pues no cumplen con el requisito de combatir las consideraciones de la sentencia recurrida.”
(Novena Época. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIX, Febrero de 2009. Tesis: 2a. IX/2009. Página: 467).

“AGRAVIOS INOPERANTES. LO SON AQUELLOS QUE NO COMBATEN LAS CONSIDERACIONES DE LA SENTENCIA RECURRIDA Y NO SE DA NINGUNO DE LOS SUPUESTOS DE SUPLENCIA DE LA DEFICIENCIA DE LOS MISMOS. Si en la sentencia recurrida el Juez de Distrito expone diversas

consideraciones para sobreseer en el juicio y negar el amparo solicitado respecto de los actos reclamados de las distintas autoridades señaladas como responsables en la demanda de garantías, y en el recurso interpuesto lejos de combatir la totalidad de esas consideraciones el recurrente se concreta a esgrimir una serie de razonamientos, sin impugnar directamente los argumentos expuestos por el juzgador para apoyar su fallo, sus agravios resultan inoperantes; siempre y cuando no se dé ninguno de los supuestos de suplencia de la deficiencia de los mismos, que prevé el artículo 76 bis de la Ley de Amparo, pues de lo contrario, habría que suplir esa deficiencia, pasando por alto la inoperancia referida.” (Apéndice 1917-1995, Tomo VI, Primera Parte, tesis 36, página 23).

Similar consideración (inoperancia) debe efectuarse en cuanto a los agravios relacionados con el tema de proporcionalidad. Al respecto debe decirse que el Tribunal del conocimiento no desestimó el concepto de violación relativo con base en que, por resultar infundado el de equidad, también lo fuera el de proporcionalidad, como inexactamente lo aduce la inconforme. Lo que estableció dicho órgano jurisdiccional fue que si los sujetos pasivos efectuaron el acreditamiento (pago) del impuesto al activo, a través del acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios, es claro que enteraron aquél a través de un derecho de crédito, de lo que resulta que el impuesto no fue realmente hecho en efectivo, por tanto, es

evidente que lo determinado por el legislador deriva de una potestad tributaria del Estado, pues respeta el derecho del particular de que a través del acreditamiento pague el impuesto al activo, lo cual es acorde con el principio de proporcionalidad, ya que no se verá incrementada su carga impositiva.

La anterior consideración demuestra que el recurrente atribuye al Tribunal Colegiado consideraciones que no formuló, puesto que éste no desestimó el tema de proporcionalidad con base en las consideraciones relacionadas con el de equidad, por un lado y, por otro, que el propio órgano jurisdiccional sí examinó lo relacionado con la cuestión de proporcionalidad, pues dio las razones de porqué considera que no se verá incrementada la carga impositiva del quejoso, aspecto que tampoco combate éste, pues se limita a reproducir los argumentos expuestos en vía de conceptos de violación, de donde deriva la inoperancia de los agravios.

No se soslaya que si bien los argumentos del Tribunal en uno y otro casos (proporcionalidad y equidad) fueron similares, fue porque de esa misma manera los planteó la quejosa, pues las violaciones a las garantías de equidad y proporcionalidad las apoyó en la prohibición que le impone el precepto legal cuestionado de solicitar la devolución del monto respectivo del impuesto especial sobre producción y servicios.

En relación con lo anterior, resulta aplicable, además de las tesis antes invocadas, la siguiente:

“AGRAVIOS EN LA REVISIÓN. SON INOPERANTES CUANDO SE DIRIGEN A COMBATIR CONSIDERACIONES LEGALES QUE NO SE FORMULARON EN LA SENTENCIA RECURRIDA. Cuando lo que se ataca, mediante los agravios expresados, constituyen aspectos que no fueron abordados en la sentencia recurrida para sobreseer en el juicio, otorgar o negar la protección constitucional, deben desestimarse tales agravios por inoperantes puesto que no se desvirtúa la legalidad del fallo a revisión; a menos de que sea el quejoso quien recurre la sentencia y se esté en alguna de las hipótesis del artículo 76 bis de la Ley de Amparo, en cuyo caso deberá suplirse la deficiencia de la queja.” (Apéndice 1917-1995, Tomo VI, Primera Parte, tesis 32, página 21).

Finalmente, también resulta inoperante lo aducido en cuanto a las garantías de audiencia y seguridad jurídica, pues la recurrente pretende evidenciar un indebido análisis de los conceptos de violación relativos, con base en que la transgresión respectiva no se hizo depender de que no se le hubiera otorgado el derecho de combatir el gravamen, sino de que la prohibición apuntada encierra la presunción de que en el caso de permitirse la devolución de un saldo a favor beneficiaría a los contribuyentes al obtener devoluciones indebidas, por lo que entonces debe darse a los sectores o contribuyentes afectados la oportunidad de destruir tal presunción.

La inoperancia de lo anterior radica en que, en su demanda de amparo, el quejoso alegó que el hecho de que sólo se permitiera a ciertos contribuyentes solicitar la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios respondía a un fin extrafiscal, consistente en que los contribuyentes obtuvieran devoluciones indebidas.

El quejoso alega que lo anterior es violatorio de su garantía de audiencia, pues no se le permite contrariar la presunción derivada de la ley consistente en que todos los contribuyentes pretenderían abusar de la devolución de impuestos derivada del acreditamiento del impuesto especial sobre la producción y servicios.

Por su parte, el Tribunal Colegiado de Circuito al estimar, medularmente que la Ley sí otorga el derecho a combatir la fijación de gravamen una vez que ha sido determinado, sin pronunciarse sobre el supuesto fin extrafiscal que alega el quejoso.

En este contexto, el agravio es inoperante, porque no combate la determinación en que el Tribunal Colegiado de Circuito basa su resolución, que consiste en que sí se otorga la oportunidad de controvertir la situación alegada por el quejoso una vez que se determina el crédito fiscal, sin que el quejoso establezca porqué no basta ese recurso para colmar su garantía de audiencia, sino que sólo reitera que no se otorga oportunidad de revertir la supuesta presunción de que los contribuyentes abusaran.

Por tanto, por inatacada, debe seguir subsistiendo la consideración del Tribunal Colegiado, la cual tiene sustento además en la tesis siguiente:

“AUDIENCIA, GARANTÍA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA, NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA. Teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley, no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.” (Séptima Época. Instancia: Pleno. Jurisprudencia. Fuente: Apéndice 2000. Tomo I. Tesis: 110. Página: 141).

Una razón adicional que torna inoperantes la totalidad de los agravios, radica en la circunstancia de que la quejosa recurrente pretende que se declare la inconstitucionalidad de la norma impugnada, con el objeto de obtener la devolución del excedente del acreditamiento efectuado en contra del impuesto al activo, siendo que esta Segunda Sala ya determinó en jurisprudencia obligatoria que ello no es procedente. Dicho criterio, el que incluso invocó el Tribunal Colegiado, dispone:

“ACTIVO. ES IMPROCEDENTE LA DEVOLUCIÓN DEL SALDO A FAVOR DEL IMPUESTO RELATIVO, EN LA PARTE DEL ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS QUE PREVÉ EL ARTÍCULO 15, FRACCIONES VI Y VII, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN 1999 Y 2001. De conformidad con el artículo citado, los contribuyentes de los sectores agrícola, ganadero, pesquero y minero que adquieran diesel para su consumo final, siempre que no sea para uso automotriz en vehículos que se destinen al transporte de personas o efectos a través de carreteras o caminos, tienen derecho al estímulo fiscal consistente en el acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios que hayan pagado por su adquisición, contra el impuesto sobre la renta que tengan a su cargo o sus retenciones efectuadas a terceros, contra el impuesto al activo o contra el impuesto al valor

agregado. Por su parte, el artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo, establece que los contribuyentes tienen derecho a la devolución del saldo a favor de ese impuesto, siempre que se satisfagan los siguientes requisitos: a) que el impuesto sobre la renta sea el efectivamente pagado; b) que el monto de la devolución no sea mayor a la diferencia entre ambos impuestos; c) que la cantidad respectiva no se haya devuelto con anterioridad; y, d) que la devolución se solicite en el ejercicio en que se presenta la declaración que refleja por primera vez dicho excedente. Ahora bien, aun cuando es cierto que los contribuyentes pueden enterar el impuesto al activo a través del acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios que prevé el artículo 15, fracciones VI y VII, de la Ley de Ingresos de la Federación vigente en 1999 y 2001, también lo es que si con motivo de ello tienen saldo a favor, no tienen derecho a su devolución, toda vez que conforme al segundo párrafo del inciso a) de la fracción VII del mencionado artículo 15, en ningún caso procede la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios.” (Novena Época. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XX, Septiembre de 2004. Tesis: 2a./J. 122/2004. Página: 107).

Finalmente, no resulta ocioso señalar que esta Segunda Sala ya estableció el criterio de que el artículo cuestionado no es violatorio de la garantía de equidad, como se advierte de la ejecutoria dictada el veinticuatro de mayo de dos mil seis, en el amparo directo en revisión 1490/2005, que en la parte que interesa es como sigue:

“...DÉCIMO PRIMERO. Antes de dar contestación a los conceptos de violación sintetizados, es necesario conocer el contenido de las fracciones VI, VII y VIII, del artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación, vigente en los ejercicios de mil novecientos noventa y nueve, dos mil y dos mil uno, cuyo texto en lo conducente, es el mismo en todos esos años.

El artículo 15 de la ley de referencia, establece cuáles serán los estímulos fiscales durante los ejercicios fiscales; y en lo que nos interesa, las fracciones VI, VII y VIII, literalmente establecen lo siguiente:

“Artículo 15. En materia de estímulos fiscales, durante el ejercicio fiscal de . . . se estará a lo siguiente:

(. . .)

VI. Se otorga este beneficio a los contribuyentes de los sectores agrícola, ganadero, pesquero y minero que adquieran diesel para su consumo final y siempre que dicho combustible no sea para uso automotriz en

vehículos que se destinen al transporte de personas o efectos a través de carreteras o caminos, consistente en permitir el acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios que Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios hayan causado por la enajenación de este combustible, siempre que se utilice exclusivamente como combustible en:

- a) Maquinaria fija de combustión interna, maquinaria de flama abierta y locomotoras.*
- b) Vehículos marinos y en maquinaria utilizada en las actividades de acuacultura.*
- c) Tractores, motocultores, combinadas, empacadoras de forraje, revolvedoras, desgranadoras, molinos, cosechadoras o máquinas de combustión interna para aserrío, bombeo de agua o generación de energía eléctrica, que se utilicen en actividades de siembra, cultivo y cosecha de productos agrícolas; cría y engorda de ganado, aves de corral y animales; cultivo de los bosques o montes, así como en la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos.*
- d) Vehículos de baja velocidad o bajo perfil, que por sus características no estén autorizados para circular por sí mismos en carreteras federales o concesionadas, y siempre que se cumplan los requisitos que mediante reglas de carácter general establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.*

VII. Para efectos de lo dispuesto en la fracción anterior, las personas que adquieran diesel para su consumo final en los términos de dicha fracción, estarán a lo siguiente:

a) Podrán acreditar únicamente el impuesto especial sobre producción y servicios que Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios hayan causado por la enajenación del diesel, para estos efectos, el monto que dichas personas podrán acreditar será el que se señale expresamente y por separado en el comprobante correspondiente.

En los casos en que el diesel se adquiera de agencias o distribuidores autorizados, el impuesto que las personas antes mencionadas 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 Petróleos Mexicanos 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. En ningún caso procederá la devolución de las cantidades a que se refiere este inciso.

b) Las personas que utilicen el diesel en las actividades agropecuarias o silvícolas señaladas en el inciso c), fracción VI de este artículo, 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 anterior.

Tratándose de la enajenación de diesel que se utilice para consumo final en los términos del beneficio mencionado, Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios o sus agencias o distribuidores autorizados, deberán desglosar expresamente y por separado en el comprobante correspondiente el impuesto especial sobre producción y servicios que Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios hubieran causado por la enajenación de que se trate.

Para efectos de esta fracción las personas que tengan derecho a efectuar el acreditamiento a que la misma se refiere, deberá efectuarse contra el impuesto sobre la renta que tenga el contribuyente a su cargo o las retenciones del mismo efectuadas a terceros, el impuesto al activo o el impuesto al valor agregado, que se deba enterar utilizando la forma oficial que mediante reglas de carácter general dé a conocer la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

VIII. 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 del presente artículo, podrán solicitar la devolución del monto del impuesto especial sobre producción y servicios que tuvieran derecho a acreditar en términos de la fracción VII que antecede, en lugar de efectuar el

acreditamiento a que el mismo se refiere, siempre que cumplan con lo dispuesto en esta fracción.

Las personas a que se refiere el párrafo anterior que podrán solicitar la devolución, serán únicamente aquéllas 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.

(. . .)”

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 Petróleos Mexicanos 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 adquiriera 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 Petróleos Mexicanos 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 podemos advertir 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, los cuales son distintos en cada uno de los ordenamientos legales (Ley de Ingresos de la Federación) vigentes de los años de mil novecientos noventa y nueve, dos mil y dos mil uno; lo cual se detallará más adelante.

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.

Hay diversos elementos que nos permiten delimitar el 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 Federal, 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.

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.

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

“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.”

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 esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 144, tomo XVII, mayo de dos mil tres, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, cuyo rubro y texto dicen:

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. 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. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva

de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.”

Una vez sentado lo anterior, se procede a dar contestación a los conceptos de violación sintetizados en el considerando décimo de la presente resolución, los cuales resultan infundados en una parte e inoperantes en la otra, de acuerdo a las siguientes consideraciones.

En el concepto de violación sintetizado en el inciso A), la quejosa afirma que el artículo 15, fracción VII, inciso a), segundo párrafo, de la Ley de Ingresos de la Federación, en relación con las fracciones VI y VIII, del mismo precepto legal, es violatorio de la garantía de equidad tributaria al no permitir la devolución de las cantidades que se acrediten contra el impuesto especial sobre producción y servicios, en virtud de que la fracción VIII del mismo artículo, permite a las personas que se dediquen a las actividades agropecuarias o silvícolas y que adquieran diesel para su consumo final, la devolución de los montos erogados por concepto del referido impuesto especial sobre producción y servicios que se tuviera derecho a acreditar.

Asimismo, señala la quejosa que la fracción VI del artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación, en relación con las reglas misceláneas otorgan un beneficio a los contribuyentes que adquieran diesel para su consumo final, consistente en permitir el acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios; sin embargo, la fracción VII del referido artículo limita ese beneficio, al establecer que no procederá en ningún caso la devolución de las cantidades a que se refiere ese inciso, es decir, a las relativas al impuesto especial sobre producción y servicios; además, no obstante

lo anterior, la fracción VIII del multicitado artículo 15, sí permite la devolución de las cantidades erogadas por concepto de impuesto especial sobre producción y servicios que tuvieran derecho a acreditar, solamente para aquellos contribuyentes pertenecientes al sector agropecuario o silvícola, lo que resulta inequitativo, ya que el estímulo fiscal de referencia fue otorgado para todos los contribuyentes, sin importar el sector al que pertenezcan.

Son infundados los anteriores argumentos, ya que 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:

EJERCICIO FISCAL DE 1999

Personas físicas

- \$490.00 mensuales por cada persona
- \$980.00 mensuales en régimen simplificado

Personas morales

- \$490.00 mensuales por cada socio o asociado, sin que exceda en su totalidad de \$4,898.00 mensuales.
- \$980.00 mensuales por cada socio o asociado, sin que exceda en su totalidad de \$9,796.00 mensuales, en régimen simplificado.

...

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 Petróleos Mexicanos 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.

...”

En las anotadas condiciones, ante lo inoperante de los agravios, se impone desechar el presente recurso de revisión.

SÉPTIMO. 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, en mérito de las conclusiones alcanzadas en el considerando que antecede, procede declararlo sin materia, en tanto que la pretensión de la parte adherente, se encuentra satisfecha.

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 expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO. Se desecha el recurso de revisión a que este toca se refiere.

SEGUNDO. Se declara sin materia el recurso de 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 Mariano Azuela Güitrón, Genaro David Góngora Pimentel, Sergio Salvador Aguirre Anguiano y el Ministro Presidente José Fernando Franco González Salas. Ausente la señora Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos, por atender comisión oficial.

Firman el Ministro Presidente y el Ministro Ponente, con el Secretario de Acuerdos que autoriza y da fe.

MINISTRO PRESIDENTE

JOSÉ FERNANDO FRANCO GONZÁLEZ SALAS

MINISTRO PONENTE

MARIANO AZUELA GÜITRÓN

SECRETARIO DE ACUERDOS

LIC. MARIO EDUARDO PLATA ÁLVAREZ

*Esta hoja corresponde al Amparo Directo en Revisión 826/2009.- Quejoso: *********, que se falló el día ocho de julio de dos mil nueve, en el sentido siguiente: "**Primero.-**Se desecha el recurso de revisión a que este toca se refiere. - **Segundo.-**Se declara sin materia el recurso de revisión adhesiva." **Conste.***

heI204/IUEA0POPpWabDaF7Ie+rxuVk4p+XlpmUkijk=