

Inconstitucional, condicionar el acreditamiento del IEPS al hecho de que no se haya modificado el estado, la forma o la composición de los bienes que se enajenen. Jurisprudencia de la Segunda Sala de la SCJN

De acuerdo con el artículo 1o. de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), están obligadas al pago de este impuesto las personas físicas y las morales que realicen los actos o las actividades siguientes:

1. La enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación definitiva de los bienes señalados en la propia ley.
2. La prestación de los servicios señalados en la misma ley.

Conforme al artículo 4o. de la Ley del IEPS, los contribuyentes pagarán el impuesto a cargo sin que proceda acreditamiento alguno contra dicho pago, salvo en la adquisición de los bienes que se indican a continuación:

1. Bebidas con contenido alcohólico y cerveza.
2. Refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes, concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes.
3. Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos automáticos, eléctricos o mecánicos.

También procederá el acreditamiento del impuesto pagado por el propio contribuyente en la importación de los bienes siguientes:

1. Bebidas con contenido alcohólico y cerveza.
2. Cigarros, puros y otros tabacos labrados.
3. Gasolinas.
4. Diesel.
5. Refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes, concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes.

6. Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos automáticos, eléctricos o mecánicos.

Asimismo, las personas físicas y morales que adquieran alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables, así como los importadores de estos bienes, podrán acreditar el impuesto pagado por la enajenación o importación de los mismos, contra el que causen por la enajenación de bebidas alcohólicas. Cuando los bienes citados sean utilizados para la elaboración de productos distintos a las bebidas alcohólicas, podrán acreditar el gravamen contra el impuesto sobre la renta que les resulte a cargo.

Al respecto, en el mismo artículo 4o. se estipula que se entiende por impuesto acreditable un monto equivalente al del IEPS efectivamente trasladado al contribuyente o el propio impuesto que él hubiera pagado con motivo de la importación, en el mes al que corresponda; sin embargo, para que sea acreditable el impuesto, deberán reunirse los siguientes requisitos:

1. Que se trate de contribuyentes que causen el impuesto en relación con el que se pretenda acreditar, en términos de la Ley del IEPS y que corresponda a bienes o a servicios por los que se deba pagar el impuesto.
2. Que los bienes se enajenen sin haber modificado su estado, forma o composición, salvo que se trate de bebidas alcohólicas a granel o de sus concentrados.
3. Que el impuesto haya sido trasladado expresamente al contribuyente y conste por separado en los comprobantes fiscales.
4. Que el impuesto acreditable y el impuesto a cargo contra el cual se efectúe el acreditamiento correspondan a bienes de la misma clase.

Con respecto al requisito del punto 2 anterior, algunos contribuyentes han considerado que atenta contra el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha sostenido reiteradamente que el principio de proporcionalidad tributaria radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, y aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada. De esta forma, para que un gravamen sea proporcional deberá existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en cuenta que todos los presupuestos de hecho 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.

Considerando estos razonamientos, la Segunda Sala de la SCJN emitió recientemente una tesis de jurisprudencia en el sentido de que lo dispuesto por el artículo 4o., fracción II, de la Ley del IEPS, transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, al condicionar el acreditamiento del impuesto en el caso de la enajenación de refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes, concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes, a que no se haya modificado su estado, forma o composición, situación que no refleja la verdadera capacidad contributiva de las personas, pues esa condición constituye un elemento ajeno a la mecánica de acreditamiento. Además, los legisladores no expusieron las razones que justifiquen la existencia de tal condición.

Por lo anterior y dada la importancia de esta tesis de jurisprudencia, a continuación se transcribe su texto:

PRODUCCION Y SERVICIOS. LA FRACCION II DEL ARTICULO 4o. DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, AL CONDICIONAR EL ACREDITAMIENTO DEL TRIBUTO AL HECHO DE QUE NO SE HAYA MODIFICADO EL ESTADO, FORMA O COMPOSICION DE LOS BIENES QUE SE ENAJENEN, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. La citada fracción, al disponer que para que sea acreditable el impuesto especial sobre producción y servicios los bienes deben enajenarse sin haber modificado su estado, forma o composición, salvo que se trate de bebidas alcohólicas y sus concentrados, transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior, porque esa condición constituye un elemento ajeno a la mecánica de acreditamiento. Además, tal determinación legislativa tampoco encuentra su razón de ser en el proceso legislativo que le dio origen, lo cual motiva que se desconozca la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo, al impedirle efectuar el acreditamiento de los bienes que enajena, concretamente de los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes que utilicen edulcorantes distintos al azúcar de caña, en tanto que la obtención de dichas bebidas requiere, necesariamente, que los indicados concentrados sean modificados para obtener el producto final, alterando así el monto de la obligación tributaria a su cargo y vinculándolo a enterar al fisco un gravamen que, como se dijo, no es fiel reflejo de su capacidad contributiva. En este tenor el efecto de la protección federal concedida consiste en que al contribuyente se le permita efectuar el acreditamiento del tributo por la adquisición de los bienes a que se refieren los incisos G) y H) de la fracción I del artículo 2o. de la ley señalada, así como el pagado por el propio contribuyente en la importación de dichos bienes, aun cuando hayan variado su estado, forma o composición.

Precedentes: Amparo en revisión 1274/2003. Bonafont, S.A. de C.V. y otra. 26 de marzo de 2004. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: María Dolores Omaña Ramírez.

Amparo en revisión 2630/2003. Nueva Wal-Mart de México, S. de R.L. de C.V. y otra. 7 de mayo de 2004. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: María Dolores Omaña Ramírez.

Amparo en revisión 296/2004. Embotelladora de Cuautla, S.A. de C.V. 11 de junio de 2004. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Rolando Javier García Martínez.

Amparo en revisión 1043/2004. Dulco, S.A. de C.V. 18 de agosto de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel; en su ausencia hizo suyo el asunto Juan Díaz Romero. Secretario: Luciano Valadez Pérez.

Amparo en revisión 129/2005. Bebidas Mundiales, S.A. de C.V. y otras. 15 de abril de 2005. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Luciano Valadez Pérez.

Tesis de jurisprudencia 129/2005. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del catorce de octubre de dos mil cinco.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo XXII, noviembre de 2005, página 51.