

AMPARO EN REVISIÓN 441/2015
RECURRENTES: [REDACTED]

PONENTE: MINISTRO JAVIER LAYNEZ POTISEK
SECRETARIO DE ESTUDIO Y CUENTA: JORGE JIMÉNEZ JIMÉNEZ

Ciudad de México, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, después de haber deliberado en la sesión pública del día _____, emite la siguiente:

S E N T E N C I A

Mediante la que se resuelven los autos relativos al juicio de amparo en revisión **441/2015**, interpuesto por [REDACTED] y [REDACTED] (las quejas en adelante), por conducto de su representante legal, así como por el **Presidente de la República**, por conducto de su delegado, y por la **Cámara de Diputados** del Congreso de la Unión, a través de la Subdirectora de Amparos, contra la sentencia dictada el 28 de septiembre de 2014 por el Juez Quinto de Distrito del Centro Auxiliar de la Quinta Región, en el juicio de amparo indirecto [REDACTED] del índice del Juzgado Tercero de Distrito en Materia de Amparo y de Juicios Federales en el Estado de Baja California.

HECHOS

I. CIRCUNSTANCIAS DEL CASO

1. De la revisión efectuada a las constancias de autos, destacan los siguientes hechos:
2. Las quejas son sociedades mercantiles constituidas conforme a las disposiciones legales de la República Mexicana, cuyos objetos sociales son los que a continuación se indican:
3. [REDACTED], entre otros, tiene como objeto social el establecimiento y operación de tiendas de autoservicio, tiendas de abarrotes de tipo almacén que se especializan en artículos de alimentación, así como la compra, venta, importación, exportación, distribución, consignación y comercialización en general de todo tipo de productos alimenticios y bebidas.¹

¹ Según se hizo constar en el inciso a) del capítulo de PERSONALIDAD de la escritura pública [REDACTED] de 17 de septiembre de 2012. Juicio de amparo indirecto [REDACTED], tomo I, fojas 247 a 259.

4. Por su parte, [REDACTED] tiene como objeto social toda clase de actos de comercio; representaciones y comisiones en general; compra y venta, por cuenta propia o ajena, de cualquier clase de mercancías; importación y exportación de cualquier clase de mercancías y todos los que sean anexos y conexos con dichos fines.²
5. El 11 de diciembre de 2013, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, en cuyo artículo tercero se reformaron, entre otros, los artículos 1, 2, fracción I, inciso j), y 3, fracciones XXVI a XXXVI, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios relativos a **gravar la enajenación e importación de alimentos no básicos con una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos.**
6. El 26 de diciembre de 2013, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, en cuyo artículo 3.3 del Capítulo 3 denominado "*Del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios*", se estableció el estímulo fiscal a los importadores o enajenantes de chicles o gomas de mascar que estén obligados a pagar el impuesto especial sobre producción y servicios, de conformidad con el artículo 2, fracción I, inciso J), numeral 2 de la ley correspondiente.
7. El 30 de diciembre de 2013, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014 y su anexo 19, estableciéndose en sus reglas I.5.1.2, I.5.1.3 y I.5.1.5, aspectos relacionados con la **tasa aplicable a los alimentos no básicos** con base en la información de la etiqueta, alimentos de consumo básico y concepto de botanas.
8. Los días 3 y 6 de enero de 2014, las quejas, respectivamente, importaron diversos alimentos considerados con alta densidad calórica, por los cuales realizaron el pago del impuesto especial sobre producción y servicios.³

II. PROCEDIMIENTO

² Lo cual se asentó en el inciso a) del capítulo de PERSONALIDAD de la escritura pública [REDACTED] de 4 de febrero de 2003. *Ibíd.*, fojas 260 a 264.

³ *Ibíd.*, fojas 266 a 302.

9. **Demanda de amparo.** Las quejas promovieron juicio de amparo indirecto por escrito presentado el 24 de enero de 2014, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito de Amparo y de Juicios Federales en el Estado de Baja California contra las siguientes autoridades responsables y actos reclamados⁴:

10. **a)** A las Cámaras de Diputados y Senadores del Congreso de la Unión y al Presidente de la República, reclamó en el ámbito de sus respectivas competencias la discusión, aprobación, expedición, promulgación y orden de expedición del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado el 11 de diciembre de 2013, en específico los **artículos 1, 2, fracción I, inciso J), 3, fracciones XXV a XXXVI, 4, 5, 5-A, 10, 11, 14, 19, fracciones I, II, VI y VIII, todos de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, así como cuarto transitorio de dicho decreto.**
11. **b)** Al Presidente de la República atribuyeron el Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado el 26 de diciembre de 2013, en específico el **artículo 3.3 del Capítulo 3 denominado “Del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios”.**
12. **c)** Al Jefe del Servicio de Administración Tributaria atribuyeron la expedición de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicada el 30 de diciembre de 2013, en específico las **reglas 1.5.1.2, 1.5.1.3 y 1.5.1.5.**
13. Las quejas señalaron que se violaron los derechos contenidos en los artículos 1, 4, 13, 14, 16, 25, 26, 28, 31, fracción IV, 73, fracciones XVI, numeral 3, y XXIX, numeral 5, 124 y 133 de la Constitución Federal; 25 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos; 11 y 12 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; 33, 34 y 45 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos, así como 11, 24 y 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos; narró los antecedentes de los actos reclamados y expresó los conceptos de violación que estimó pertinentes.⁵

⁴ Ibídem, fojas 5 a 16.

⁵ Ibídem, fojas 16 a 244.

14. **Trámite de la demanda de amparo.** Conoció de la demanda la Juez Tercero de Distrito en Materia de Amparo y de Juicios Federales en el Estado de Baja California, quien el 27 de enero de 2014, la registró con el número de juicio [REDACTED] y requirió a las quejas para que manifestaran si era su deseo o no señalar como responsables al Secretario de Gobernación Federal y al Secretario de Hacienda y Crédito Público, y las apercibió que de no hacerlo, en su caso, se continuaría con el trámite del juicio en la forma propuesta inicialmente.⁶
15. Por escrito presentado el 31 de enero de 2014, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito de Amparo y de Juicios Federales en el Estado de Baja California, las quejas ampliaron la demanda y al Secretario de Gobernación Federal reclamaron el refrendo promulgatorio del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado el 11 de diciembre de 2013; asimismo, al Secretario de Hacienda y Crédito Público reclamaron el refrendo del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado el 26 de diciembre de 2013.⁷
16. El 4 de febrero de 2014, la juez del conocimiento admitió a trámite la demanda y ordenó a las autoridades responsables que rindieran sus informes justificados.⁸
17. Seguido el trámite del juicio, el 16 de junio de 2014, la Juez Tercero de Distrito en Materia de Amparo y de Juicios Federales en el Estado de Baja California inició la audiencia constitucional y el 17 del mismo mes y año en cumplimiento a la circular CAR 3/CNNO/2014 suscrita por el Secretario Ejecutivo de Carrera Judicial, Adscripción y Creación de Nuevos Órganos del Consejo de la Judicatura Federal, ordenó remitir el asunto a la Oficina de Correspondencia Común del Centro Auxiliar de la Quinta Región con residencia en Culiacán, Sinaloa, para su asignación al órgano jurisdiccional auxiliar al que le correspondería dictar la sentencia.⁹
18. **Sentencia del juicio de amparo.** El 25 de septiembre de 2014, el Juez Quinto de Distrito del Centro Auxiliar de la Quinta Región dictó sentencia en la que resolvió por una parte sobreseer **en el juicio** y por otra **negar el amparo** solicitado respecto de unas normas reclamadas y **concederlo**

⁶ Ibídem, fojas 306 y 307.

⁷ Ibídem, fojas 309 a 311.

⁸ Ibídem, fojas 313 y 314.

⁹ Juicio de amparo indirecto [REDACTED], tomo II, fojas 887 y 888.

únicamente por lo que hace al artículo 4, fracción II, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.¹⁰

19. **Interposición de los recursos de revisión.** Inconformes con la sentencia, por escrito presentado el 22 de octubre de 2014, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito de Amparo y de Juicios Federales en el Estado de Baja California, **las quejas, por conducto de su representante legal**, interpusieron recurso de revisión¹¹, al respecto, el 23 de octubre del mismo año, la juez que conoció del asunto les requirió para que exhibieran las copias faltantes para correr traslado, apercibiéndoles que en caso de incumplimiento el recurso se tendría por no interpuesto¹²; previo cumplimiento a lo requerido, el 30 de octubre de 2014, tuvo por interpuesto el citado recurso de revisión y ordenó enviarlo a la superioridad que debería conocer del mismo.¹³
20. Por otra parte, por oficio presentado el 31 de octubre de 2014 en el juzgado del conocimiento, el **Presidente de la República**, por conducto de su delegado, interpuso recurso de revisión¹⁴, el cual, el mismo día la juez de distrito acordó enviarlo a la superioridad que debería resolverlo.¹⁵
21. Asimismo, la **Cámara de Diputados**, por conducto de la Subdirectora de Amparos, interpuso recurso de revisión mediante oficio presentado el 3 de noviembre de 2014 ante el juzgado de origen¹⁶ y en acuerdo de la misma fecha la juez del conocimiento determinó su envío a la superioridad que debería conocer del asunto.¹⁷
22. El 31 de marzo de 2015, la Juez Tercero de Distrito en Materia de Amparo y de Juicios Federales en el Estado de Baja California, al advertir que el expediente se encontraba integrado, tuvo por interpuestos los recursos de revisión hechos valer y en cumplimiento al Acuerdo General número 6/2014 de 31 de marzo de 2014 del Pleno de este Alto Tribunal ordenó remitir los autos así como el escrito y oficios de expresión de agravios.¹⁸
23. **Trámite del amparo en revisión ante esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.** Por oficio número 21713 de 31 de marzo de 2015, signado por la Juez Tercero de Distrito en Materia de Amparo y de Juicios Federales en el Estado de Baja California, recibido en la Oficina de

¹⁰ Ibídem, fojas 891 a 975.

¹¹ Toca de amparo en revisión 441/2015, fojas 4 a 137.

¹² Juicio de amparo indirecto [REDACTED], tomo II, foja 1135.

¹³ Ibídem, foja 1138.

¹⁴ Toca de amparo en revisión 441/2015, fojas 138 a 154.

¹⁵ Juicio de amparo indirecto [REDACTED], tomo II, foja 1158.

¹⁶ Toca de amparo en revisión 441/2015, fojas 155 a 185.

¹⁷ Juicio de amparo indirecto [REDACTED], tomo II, foja 1191.

¹⁸ Ibídem, foja 1219.

Certificación Judicial y Correspondencia de este Alto Tribunal el 8 de abril del mismo año, se remitieron los autos del juicio de amparo [REDACTED] del órgano referido, el escrito y oficios de expresión de agravios así como la certificación relativa a las fechas de notificación de la sentencia recurrida y presentación de los referidos recursos.¹⁹

24. El 13 de abril de 2015, el Presidente de este Alto Tribunal tuvo por recibidos los autos y ordenó el registro del toca bajo el número **AR-441/2015** y determinó lo siguiente²⁰:
25. **a)** Señaló que en virtud de que los recursos se interpusieron en tiempo y forma procedía **admitirlos** conforme a lo establecido en el Acuerdo 6/2014 del Tribunal Pleno publicado el 8 de abril de 2014.
26. **b)** Indicó que en relación con el problema de constitucionalidad sobre el que versa el asunto, fueron radicados en este Alto Tribunal diversos amparos en revisión, señalando los números correspondientes.
27. **c)** Estableció que el 31 de marzo de 2014 se determinó crear la comisión número 68, para estudiar los asuntos en los que subsiste el problema de constitucionalidad del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado el 11 de diciembre de 2013 y se designó al Ministro Juan N. Silva Meza como encargado de supervisar y aprobar la elaboración de los proyectos respectivos, así como se ordenó reservar el turno del asunto hasta la emisión del criterio correspondiente.
28. **Interposición de la revisión adhesiva.** El Subprocurador Fiscal Federal de Amparos por conducto del director general de amparos contra actos administrativos y en suplencia del director general de amparos contra leyes, en representación del Presidente de la República, quien tiene el carácter de autoridad responsable en el juicio de amparo que dio origen al amparo en revisión a que este toca se refiere, interpuso recurso de revisión adhesiva por oficio recibido en la Oficina de Certificación Judicial y Correspondencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, el 29 de abril de 2015, el cual se admitió en acuerdo de 6 de mayo del mismo año; además se ordenó reservar el asunto sin que ello implicara la

¹⁹ Toca de amparo en revisión 441/2015, fojas 2 y 3.

²⁰ Toca de amparo en revisión 441/2015, fojas 194 a 198.

suspensión del procedimiento, hasta en tanto se emitiera el criterio acerca del problema sobre el que versa.²¹

29. **Creación de nueva comisión.** En sesión privada de 8 de febrero de 2016 el Tribunal Pleno aprobó la creación y asignación de 7 nuevas Comisiones de Secretarios de Estudio y Cuenta derivadas de la número 68, dentro de las cuales se encuentra la Comisión 79 “Impuesto Especial sobre Producción y Servicios 2014”, a fin de analizar entre otros, el tema de enajenación de alimentos no básicos con alta densidad calórica, quedando como encargado el Ministro Javier Laynez Potisek.²²
30. **Asignación.** El 29 de marzo de 2016, en virtud de la determinación antes referida, el Presidente de este Alto Tribunal acordó que este asunto corresponde a la Comisión 79 por lo que ordenó su remisión a la misma.²³
31. **Órgano encargado de la resolución.** Por oficio número SGA/MFEN/1363/2016 de 13 de junio de 2016, el Secretario General de Acuerdos de este Alto Tribunal informó que en sesión privada de la misma fecha se determinó que los asuntos asignados a las Comisiones Fiscales de Secretarios de Estudio y Cuenta, incluida la número 79, serían resueltos por la Sala de la adscripción del Ministro encargado.
32. **Turno y avocamiento.** Por acuerdo de -- de septiembre de 2016, el Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ordenó que el presente asunto se turnara al Ministro Javier Laynez Potisek; por lo cual esta Segunda Sala se avocó al conocimiento del mismo por acuerdo de -- de septiembre de 2016, dictado por el Presidente de la misma (se ajustará en engrose).
33. **Publicación del proyecto de resolución.** De conformidad con lo dispuesto en los artículos 73 y 184 de la Ley de Amparo, el proyecto de resolución se publicó en la misma fecha en que se listó para verse en sesión.

ASPECTOS PROCESALES

III. COMPETENCIA

34. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer y resolver los recursos de revisión principales así como adhesivo.²⁴

²¹ Ibídem, fojas 256 a 289.

²² Lo que se dio a conocer mediante el oficio SGA/MFEN/348/2016 de 9 de febrero de 2016, signado por el Secretario General de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.

²³ Toca de amparo en revisión 441/2015, foja 310.

IV. OPORTUNIDAD Y LEGITIMACIÓN

35. Los recursos de revisión principales interpuestos por las quejas²⁵, el Presidente de la República²⁶ y por la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión²⁷, así como el adhesivo²⁸, se interpusieron oportunamente y por parte legítima²⁹, respectivamente.

²⁴ De conformidad con lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 81, fracción I, inciso e), de la Ley de Amparo; y 21, fracción II, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, con relación a lo previsto en los puntos Primero y Segundo, fracción III, del Acuerdo General 5/2013, del Pleno de este Alto Tribunal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 21 de mayo de 2013, toda vez que se promueve contra una sentencia dictada por un Juez de Distrito en un juicio de amparo indirecto en materia administrativa, en el que se reclamó la inconstitucionalidad del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado el 11 de diciembre de 2013, en específico los artículos 1º, 2, fracción I, inciso J), 3, fracciones XXV a XXXVI, 4, 5, 5-A, 10, 11, 14, 19, fracciones I, II, VI y VIII, todos de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, así como cuarto transitorio de dicho decreto; del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado el 26 de diciembre de 2013, en específico el artículo 3.3 del Capítulo 3 denominado “Del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios” y de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicada el 30 de diciembre de 2013, en específico las reglas 1.5.1.2, 1.5.1.3 y 1.5.1.5, y no resulta necesaria la intervención del Pleno de este Alto Tribunal.

²⁵ La sentencia recurrida fue notificada personalmente al representante legal de las quejas el 8 de octubre de 2014 (juicio de amparo indirecto ██████████, tomo II, foja 996) y surtió sus efectos al día hábil siguiente: jueves 9 de octubre de 2014. En consecuencia, el plazo de 10 días para la interposición del recurso previsto en el artículo 86 de la Ley de Amparo empezó a correr a partir del viernes 10 de octubre y concluyó el jueves 23 del mismo mes y año, descontándose los días inhábiles, a saber, 11, 12, 18 y 19 de octubre de 2014, por ser sábados y domingos, respectivamente, de conformidad con el artículo 19 de la Ley de Amparo. Por lo tanto, si ese recurso se interpuso el miércoles 22 de octubre de 2014, ante la Oficina de correspondencia Común de los Juzgados de Distrito de amparo y de Juicios Federales en el Estado de Baja California (toca de amparo en revisión 441/2015, foja 4), es evidente que tal interposición se hizo oportunamente.

²⁶ La sentencia recurrida fue notificada al Presidente de la República por conducto de su delegado el 20 de octubre de 2014 (juicio de amparo indirecto ██████████, tomo II, foja 1194, vuelta) surtiendo sus efectos desde ese momento, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 31, fracción I, de la Ley de Amparo. En consecuencia, el plazo de 10 días para la interposición del recurso previsto en el artículo 86 de la Ley de Amparo empezó a correr a partir del martes 21 de octubre y concluyó el lunes 3 de noviembre del mismo año, descontándose los días inhábiles, a saber, 25 y 26 de octubre, así como 1 y 2 de noviembre, todos de 2014, por ser sábados y domingos, respectivamente, de conformidad con el artículo 19 de la Ley de Amparo. Por lo tanto, si dicho recurso se interpuso el viernes 31 de octubre de 2014, ante la Oficialía de Partes del Juzgado Tercero de Distrito de amparo y de Juicios Federales en el Estado de Baja California (toca de amparo en revisión 441/2015, foja 138), es evidente que tal interposición se hizo oportunamente.

²⁷ La sentencia recurrida fue notificada a la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión el 17 de octubre de 2014 (juicio de amparo indirecto ██████████, tomo II, foja 1193) surtiendo sus efectos desde ese momento, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 31, fracción I, de la Ley de Amparo. En consecuencia, el plazo de 10 días para la interposición del recurso previsto en el artículo 86 de la Ley de Amparo empezó a correr a partir del lunes 20 de octubre y concluyó el viernes 31 del mismo mes y año, descontándose los días inhábiles, a saber, 25 y 26 de octubre de 2014, por ser sábado y domingo, respectivamente, de conformidad con el artículo 19 de la Ley de Amparo. Por lo tanto, si ese recurso se interpuso el jueves 30 de octubre de 2014, ante la Oficina de Correos del Servicio Postal Mexicano (toca de amparo en revisión 441/2015, foja 191, vuelta), es evidente que tal interposición se hizo oportunamente.

²⁸ El Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió el auto de 13 de abril de 2015, el cual fue notificado a la autoridad adherente el miércoles 22 de abril de 2015 (ibídem, foja 211), surtiendo sus efectos desde ese momento, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 31, fracción I, de la Ley de Amparo. En consecuencia, el plazo de 5 días para la interposición del recurso empezó a correr a partir del jueves 23 y concluyó el miércoles 29 de abril, en términos de lo dispuesto por el artículo 19 de dicha ley, pues fueron inhábiles los días 25 y 26 de abril, por ser sábado y domingo, respectivamente. Por lo tanto, si el recurso de mérito se interpuso el miércoles 29 de abril de 2015, ante la Oficina de Certificación Judicial y Correspondencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación (ibídem, foja 287 vuelta), es evidente que tal interposición se hizo oportunamente.

²⁹ Tanto el representante legal de las quejas, como el delegado del Presidente de la República y la Subdirectora de Amparos de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, se encuentran legitimados para interponer los recursos de revisión principales, al haberseles reconocido el carácter correspondiente en el juicio de amparo de origen, al primero en proveído de 27 de enero de 2014 (juicio de amparo indirecto ██████████, tomo I, fojas 306 y 307), al segundo el 20 de marzo de 2014 (ibídem, tomo II, foja 621), y a la tercera el 28 de febrero de 2014 (ibídem, tomo I, foja 567); por su parte, el Subprocurador Fiscal Federal de Amparos por conducto del Director general de amparos contra actos administrativos y en suplencia del Director general de amparos contra leyes, en

V. PROCEDENCIA

36. Los recursos de revisión principales interpuestos tanto por las quejas³⁰ como por las autoridades responsables Presidente de la República y Cámara de Diputados del Congreso de la Unión³¹, así como la revisión adhesiva³², son procedentes.

VI. CUESTIONES NECESARIAS PARA RESOLVER EL ASUNTO

37. A continuación se hace referencia a los conceptos de violación, la sentencia recurrida y los agravios formulados en los recursos de revisión.
38. **Demanda de amparo.** Las quejas formularon 12 conceptos de violación en los que plantearon la inconstitucionalidad de las normas reclamadas; los argumentos respectivos se sintetizarán en el apartado de estudio correspondiente cuando sea necesario.
39. **Sentencia recurrida.** En las consideraciones de la sentencia recurrida el juez de distrito auxiliar determinó lo que a continuación se señala, en lo que interesa para la resolución del presente asunto:
40. **Considerando tercero.** Determinó que son **inexistentes** los actos consistentes en la orden de expedición, discusión y aprobación del numeral 3.3 del capítulo 3 del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, atribuidos al Presidente de la República, así como la discusión, aprobación y expedición de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, en cuanto a las reglas combatidas, que se atribuyó al Jefe del Servicio de Administración

representación del Presidente de la República se encuentran legitimado para interponer el recurso de revisión adhesiva, al habersele reconocido el carácter correspondiente en el juicio de amparo de origen en el referido auto de 20 de marzo de 2014.

³⁰ En virtud de que se interpone contra una sentencia dictada en la audiencia constitucional por un Juez de Distrito en la que se analizó la constitucionalidad del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado el 11 de diciembre de 2013, en específico los artículos 1º, 2, fracción I, inciso J), 3, fracciones XXV a XXXVI, 4, 5, 5-A, 10, 11, 14, 19, fracciones I, II, VI y VIII, todos de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios así como artículo cuarto transitorio; del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado el 26 de diciembre de 2013, en específico el artículo 3.3 del Capítulo 3 denominado "Del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios" y de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicada el 30 de diciembre de 2013, en específico las reglas 1.5.1.2, 1.5.1.3 y 1.5.1.5. De modo que se surten los extremos del punto tercero, en relación con el segundo, fracción III, del Acuerdo General Plenario 5/2013.

³¹ Dado que en la sentencia recurrida se concedió el amparo por lo que hace al artículo 4, fracción II, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, norma en la que ambas autoridades intervinieron en su emisión, por lo que conforme al artículo 87, párrafo primero, de la Ley de Amparo, los medios de defensa interpuestos son procedentes para impugnar esa decisión.

³² En virtud de que el Presidente de la República obtuvo resolución favorable en el juicio de amparo de origen ya que en los restantes actos que le fueron reclamados se negó el amparo a las quejas, resulta procedente su adhesión en términos del artículo 82 de la ley de la materia.

Tributaria, por lo que respecto de tales actos consideró procedente **sobreseer** en el juicio de amparo.

41. **Considerando quinto.** Consideró **fundada** la causa de **improcedencia** planteada por los Secretarios de Gobernación y de Hacienda y Crédito Público, prevista en el artículo 61, fracción XXIII, en relación con el 108, fracción III, ambos de la Ley de Amparo, en virtud de que únicamente se les reclamó el refrendo de los decretos impugnados, respectivamente, sin que se les atribuyera por vicios propios, por lo que carecen de la calidad de autoridades responsables.
42. **Considerando sexto.** Estimó **infundadas** las restantes causas de improcedencia planteadas, en específico, las siguientes:
 43. **I.** Las Cámaras de Diputados y de Senadores, el Presidente de la República y la Agente del Ministerio Público Federal adscrita a ese juzgado hicieron valer las siguientes causales:
 44. **a)** Ausencia de interés jurídico para reclamar los decretos impugnados porque las quejas no se ubica en el supuesto normativo (artículo 61, fracción XII).
 45. **b)** Falta de perjuicio por ser normas heteroaplicativas, por lo que la afectación se dará hasta el entero del primer pago mensual del impuesto o hasta la declaración fiscal anual (artículo 61, fracción XXIII, en relación con el inciso b) de la fracción I del artículo 107).
 46. **c)** Omisión de formular conceptos de violación contra los artículos 1 y 19, fracción VIII, de la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios (artículo 61, fracción XXXIII, en relación con el 108, fracción VIII).
 47. **d)** No se demostró ubicarse en situación análoga, semejante, equiparable o idéntica a la establecida en el Decreto que compila diversos beneficios fiscales reclamado, por lo que las quejas están excluidas de observar sus efectos.
 48. **II.** El Jefe del Servicio de Administración Tributaria planteó las siguientes causales de improcedencia respecto de las reglas I.5.1.2, I.5.1.3 y I.5.1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal:
 49. **a)** Falta de interés jurídico para reclamarlas porque no establecen obligación adicional alguna a los contribuyentes pues solo explican y detallan lo establecido en el artículo 2, fracción I, inciso j), de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (artículo 61, fracción XII).

50. **b)** No se pueden concretar los efectos de la concesión de amparo porque las reglas reclamadas no imponen obligaciones a las quejas (artículo 61, fracción XXII, en relación con el 77, fracción I).
51. **c)** Se reclama la emisión de las reglas por existir un perjuicio económico y no jurídico (artículo 61, fracción XII).
52. **d)** Las reglas combatidas constituyen actos consumados de manera irreparable (artículo 61, fracción, XVI, de la Ley de Amparo).
53. **e)** Omisión de agotar el principio de definitividad porque en contra de las reglas procede el juicio contencioso administrativo (artículo 61, fracción XX,).
54. Asimismo, estableció que de forma oficiosa no se advirtieron más causas de improcedencia.
55. **Considerando séptimo.** Analizó los conceptos de violación en los que las quejas planteó la violación relacionada con los fines extrafiscales por carecer de sustento para motivar las reformas; legalidad tributaria y seguridad jurídica; igualdad y equidad tributaria; proporcionalidad tributaria; irretroactividad de la ley; alimentación; libre competencia y competencia; libertades fundamentales del individuo; legalidad; desarrollo integral de las personas (derecho de seguridad económica, distribución equitativa de la riqueza y del ingreso, y a tener sistemas impositivos adecuados y equitativos); Protección de la Honra y de la Dignidad; igualdad; equidad tributaria y trato no discriminatorio; libre competencia y competencia; subordinación jerárquica y reserva de ley, en relación con el principio de legalidad; supremacía constitucional y principio pro homine; relacionados con los artículos 1, 2, fracción I, inciso j), 3, fracciones XXV a XXXVI, 5, 5-A, 10, 11, 14, 19, fracciones I, II, VI, VIII, y cuarto transitorio, fracción I, incisos a) y b), de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios; el numeral 3.3 del capítulo 3, del Decreto que Compila Diversos Beneficios Fiscales y Establece Medidas de Simplificación Administrativa así como las reglas I.5.1.2, I.5.1.3 y I.5.1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2014, los cuales calificó de **infundados e inoperantes**; las consideraciones que manifestó para tal efecto se sintetizarán al realizar el estudio de fondo.
56. **Considerando octavo.** Estudió los argumentos en los que se planteó la violación al principio de proporcionalidad tributaria, respecto del artículo 4 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, mismos

que calificó como **fundados**; de igual forma las consideraciones expuestas para ello serán sintetizadas en el estudio de fondo.

57. **Considerando noveno.** Estableció que la concesión del amparo consiste en permitir a las quejasas efectuar el acreditamiento del tributo por la adquisición de los bienes previstos por el artículo 2, fracción I, inciso J), de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, así como el pagado en la importación respectiva, aun cuando se haya modificado su estado, forma o composición.
58. Por lo tanto, resolvió lo siguiente:
59. **I) Sobreseyó en el juicio** respecto del numeral 3.3 del capítulo 3 del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, en cuanto a la orden de expedición, discusión y aprobación atribuidas al Presidente de la República, y el refrendo reclamado a los Secretarios de Gobernación y de Hacienda y Crédito Público; además, respecto del refrendo atribuido a dichos Secretarios por lo que hace al Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos; se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, en concreto respecto de los preceptos impugnados; asimismo respecto de la discusión, aprobación y expedición de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, en cuanto a las reglas combatidas.
60. **II) Negó el amparo** respecto de los artículos 1, 2, fracción I, inciso j), 3, fracciones XXV a XXXV, 5, 5-A, 10, 11, 14, 19, fracciones I, II, VI y VIII, y cuarto transitorio, fracción I, incisos a) y b), de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; y 3.3 del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, así como de las reglas 1.5.1.2, 1.5.1.3 y 1.5.1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014.
61. **III) Concedió el amparo** respecto del artículo 4, fracción II, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.
62. **Recurso de revisión principal de las quejasas.** Formularon 13 agravios, los cuales consistieron, fundamentalmente, del primero al décimo segundo en controvertir las razones por las que se declararon infundados sus conceptos de violación y se les negó el amparo (temas de

constitucionalidad), y en el décimo tercero expusieron que se dejaron de analizar diversos argumentos planteados en la demanda de amparo.

63. **Revisión principal del Presidente de la República.** Esgrimió 5 agravios, en los cuales, en el primero planteó que no se tomó en cuenta que respecto del artículo 4, fracción II, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios se actualiza una causa de improcedencia; en los agravios segundo al cuarto contravirtió las razones por las que se concedió el amparo (temas de constitucionalidad), y en el quinto expuso que se aplicó indebidamente una jurisprudencia de este Alto Tribunal.
64. **Revisión principal de la Cámara de Diputados.** Planteó un solo agravio en el que formuló argumentos por los que combatió la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 4, fracción II, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.
65. **Revisión adhesiva.** Resulta innecesario referir los agravios formulados por el Subprocurador Fiscal Federal de Amparos por conducto del Director general de amparos contra actos administrativos y en suplencia del Director general de amparos contra leyes, en representación del Presidente de la República, dado el sentido de la presente ejecutoria.

VII. ESTUDIO DE FONDO

66. **Estudio de fondo.** La metodología para el análisis de los agravios formulados implica que se examinen de diversa a la que fueron planteados. En primer lugar se analizarán los agravios formulados en **los recursos de revisión interpuestos por la Cámara de Diputados y el Presidente de la República**, relativos a la actualización de causales de improcedencia del juicio de amparo, en la medida que su estudio es de orden previo y preferente. Por analogía resultan aplicables las tesis aislada 2a. XLIII/96³³ y 2a. LXIV/2007³⁴, y las jurisprudencias P./J. 69/97³⁵ y 2a./J. 153/2012 (10a.)³⁶.

³³ Novena Época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo III, junio de 1996, página 373, de rubro: “**REVISIÓN ADHESIVA. SI EN ELLA SE PLANTEA LA IMPROCEDENCIA DEL JUICIO DE GARANTÍAS, DEBEN ANALIZARSE PREVIAMENTE LOS AGRAVIOS A LOS EXPRESADOS EN LA REVISIÓN PRINCIPAL**”.

³⁴ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXV, junio de 2007, página 348, de rubro: “**REVISIÓN ADHESIVA EN AMPARO DIRECTO. LOS AGRAVIOS TENDIENTES A DEMOSTRAR LA INOPERANCIA DE LOS PLANTEAMIENTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD, SON DE ESTUDIO PREFERENTE**”.

³⁵ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo VI, septiembre de 1997, página 117, de rubro: “**REVISIÓN ADHESIVA. CUANDO EN SUS AGRAVIOS SE PLANTEA LA IMPROCEDENCIA DEL JUICIO DE GARANTÍAS, ÉSTOS DEBEN ANALIZARSE PREVIAMENTE A LOS EXPRESADOS EN LA REVISIÓN PRINCIPAL**”.

³⁶ Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro XV, diciembre de 2012, tomo 1, página 834, de rubro: “**REVISIÓN ADHESIVA. QUIEN LA HACE VALER PUEDE EXPRESAR AGRAVIOS RELATIVOS A LA PROCEDENCIA DE LA PRINCIPAL**”.

67. Enseguida se analizarán los agravios **de las quejas, de la Cámara de Diputados y del Presidente de la República**, referentes al fondo del asunto, tanto por lo que se refiere a la temática sobre la cual versó la concesión de amparo como por lo que hace a los restantes temas por lo cuales se negó la protección federal.

CAUSALES DE IMPROCEDENCIA

68. En una porción del agravio **primero** del recurso de revisión de la Cámara de Diputados y en el agravio **segundo** del Presidente de la República, alegan, en esencia, que la quejosa carece de interés jurídico para impugnar las normas reclamadas.
69. La Cámara de Diputados alega que la jurisprudencia 2a./J. 129/2005³⁷, con fundamento en la cual el juez de amparo concedió la tutela federal a las quejas, no guarda relación alguna con ellas, pues no demostraron tener interés jurídico para reclamar su inconstitucionalidad.
70. Lo anterior, porque las quejas solo acreditaron ser importadoras de algunos de los bienes contenidos en el artículo 2, fracción I, inciso J), de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (Ley del IEPS en seguida).
71. Además, contrario a lo que resolvió el juez de Distrito, las quejas no demostraron haber enajenado ninguno de los bienes contemplados en el referido artículo, por lo que es lógico inferir que dicha norma no les genera perjuicio alguno, al no estar situada dentro de su hipótesis legal.
72. Por tanto, si las quejas no demostraron con alguno de los medios de prueba que permite la ley que se les haya prohibido acreditar algún bien enajenado (sic), al haber modificado su estado, forma o composición, es obvio que carece de interés jurídico y debe sobreseerse en el juicio con fundamento en el artículo 61, fracción XII, de la Ley de Amparo.
73. Por su parte, el Ejecutivo Federal aduce, en síntesis, que el juez de amparo pasó por alto que las quejas no señalan que productos enajenan e ilegalmente concedió el amparo sin previamente demostrar que el impuesto que pretenden acreditar es el que pagaron, ello porque resultaría incongruente permitir el acreditamiento del impuesto pagado por la adquisición de insumos para la producción de alimentos no

³⁷ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXII, noviembre de 2005, página 51, de rubro: “**PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 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 COMPOSICIÓN DE LOS BIENES QUE SE ENAJENEN, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA**”.

considerados para el pago del impuesto en atención a la naturaleza misma del bien y finalidad u objeto perseguido por el impuesto con cada tipo de bienes o servicios.

74. Lo anterior, en la medida en que las quejas no especificaron cuál es la naturaleza del impuesto acreditable que considera se le está prohibiendo acreditar y en relación a la enajenación del tipo de productos o bienes que generó el impuesto a cargo, lo que permitiría determinar si es procedente o no su reclamo.
75. Los agravios sintetizados resultan **inoperantes e infundados**.
76. Es **inoperante** el argumento de la Cámara de Diputados relativo a que no tiene relación con las quejas la jurisprudencia 2a./J. 129/2005, en la que se basó el juez de Distrito para concederle el amparo a las quejas contra el artículo 4, fracción II, de la Ley del IEPS. Asimismo, es **inoperante** el argumento del Presidente de la República referente a que las quejas debieron acreditar la naturaleza jurídica del impuesto acreditable.
77. Lo anterior, en razón de que la aplicabilidad o no de dicha jurisprudencia, al igual que la naturaleza del impuesto acreditable, involucra cuestiones que son propias del estudio de fondo del asunto, por lo que si giran bajo la premisa de evidenciar la inviability del juicio de amparo deben desestimarse. A este respecto es aplicable la jurisprudencia P./J. 135/2001³⁸.
78. Ello con independencia de que al verificar las consideraciones del juez de amparo para concederles la tutela federal a las quejas, se examinarán tales argumentos.
79. Por otra parte, carece de razón tanto la Cámara de Diputados como el Presidente de la República cuando esgrimen, respectivamente, que las quejas no demostraron con ningún medio de prueba legal que se prohiba el acreditamiento del impuesto, al modificar el estado forma o composición de alguno de los bienes considerados alimentos no básicos gravados por el impuesto, y que el juez de amparo pasó por alto que no señalaron que productos enajenan.
80. Lo **infundado** de sus planteamientos reside en que, de distinta forma a lo que alegan, las quejas sí acreditaron con medio de prueba su interés

³⁸ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XV, enero de 2002, página 5, de rubro: "IMPROCEDENCIA DEL JUICIO DE AMPARO. SI SE HACE VALER UNA CAUSAL QUE INVOLUCRA EL ESTUDIO DE FONDO DEL ASUNTO, DEBERÁ DESESTIMARSE".

jurídico para impugnar las normas reclamadas, así como el juez de amparo no pasó por alto de que forma acreditaron tal presupuesto procesal.

81. En efecto, el juez de amparo tomó en consideración que la quejosa [REDACTED], allegó al juicio, entre otras instrumentales, la copia certificada de los pedimentos de importación [REDACTED] y [REDACTED], de 3 de enero de 2014, con los que acreditó la importación de chocolate relleno, en barra sin rellenar, en barra y galleta cubierta con chocolate; de igual forma, la impetrante de amparo [REDACTED], aportó como prueba, entre otras, el pedimento de importación [REDACTED], de 6 de enero de 2014, mediante la cual acreditó la importación de coco en hojuelas, preparación de puré para papá, chocolate variedad, salsas preparadas, entre otros, documentales en los que aparece el pago del impuesto especial sobre producción y servicios.
82. Medios de convicción que el juez de Distrito valoró en términos de los artículos 129, 133, 202, 203 y 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles, para acreditar el pago del impuesto respectivo y, por ende, que las quejas se situaban en los supuestos de los preceptos reclamados, así como su primer acto de aplicación, sin que fuera necesaria la presentación de la declaración anual, como lo afirmaban, las autoridades recurrentes.
83. Además, señaló que las quejas impugnaban el artículo Cuarto Transitorio del decreto reclamado como unidad normativa conjuntamente con los numerales 1, 2, fracción I, inciso J), 3, fracciones XXV a XXXVI, 4, 5, 5-A, 10, 11, 14 y 19, fracciones I, II, VI y VII, de la Ley del IEPS.
84. En esa tesitura se advierte que el juez de amparo no pasó por alto, como lo afirman las autoridades recurrentes, cuales son los productos que importan –no enajenan– las quejas para poder impugnar los preceptos reclamados, por lo que no se actualiza la causal de improcedencia relativa a la falta de interés jurídico.
85. Por otra parte, en el agravio **primero** el Ejecutivo Federal alega, en lo fundamental, que la sentencia recurrida resulta ilegal, dado que el juez de amparo no tomó en cuenta que se surte la causal de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XXI, de la Ley de Amparo, respecto al artículo 4, fracción II, de la Ley del IEPS, pues han cesado sus efectos.
86. Lo anterior porque en el concepto de violación cuarto de la demanda de amparo de las quejas se alegó la inconstitucionalidad del referido artículo 4, fracción II, de la Ley del IEPS, por transgredir el principio de

proporcionalidad tributaria, y el juez de Distrito concedió el amparo para el efecto de que se les permitiera efectuar el acreditamiento en la adquisición de bienes a que se refiere el artículo 2, fracción I, inciso J), del mismo ordenamiento impositivo.

87. Sin embargo, han cesado los efectos del artículo 4, fracción II, aludido, dado que el 13 de marzo de 2014 se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF desde ahora), la primera resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014 (RFM enseguida), la cual permite el acreditamiento del impuesto, por lo que procede se revoque la sentencia y se sobresea en el juicio al actualizarse la causal de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción XXI, en relación con el diverso 63, fracción V, ambos de la Ley de Amparo.
88. Entonces, si se les concedió el amparo a las quejas porque el artículo 4, fracción II, de la Ley del IEPS, limita el derecho que tienen al acreditamiento, y resulta que mediante la regla I.5.2.12³⁹. de la primera resolución de modificaciones de la RMF para 2014, se les permite ejercer dicho derecho al acreditamiento, dejó de producirse la afectación que les irrogaba en su esfera jurídica, por lo que resulta improcedente el juicio.
89. Así, la sentencia recurrida deviene ilegal, dado que los efectos para los cuales se concedió el amparo desnaturalizan el medio de control constitucional de leyes, toda vez que no se ordena restituir en el goce del derecho violado, consistente en que se permita el acreditamiento a las quejas, el cual se autoriza mediante la regla de la RMF invocada.
90. El referido agravio es **infundado**.
91. De diversa forma a lo que alega el Presidente de la República, en la especie no se actualiza la causal de inviabilidad prevista en el artículo 61, fracción XXI, de la Ley de Amparo, respecto al artículo 4, fracción II, de la Ley del IEPS, ya que no han cesado sus efectos jurídicos.
92. Es cierto que la autoridad fiscal federal está facultada normativamente en términos de los artículos 14, fracción III, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria (Ley del SAT en lo que sigue) y 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación (CFF en adelante) para emitir

³⁹ “**Acreditamiento del IEPS en la enajenación de bienes modificados**

I.5.2.12. Para los efectos del artículo 4 de la Ley del IEPS, tratándose de los bienes a que se refieren los incisos H), I) y J) de la fracción I del artículo 2 de dicho ordenamiento, que sean objeto de modificación de su estado, forma o composición, por cuya enajenación se deba pagar el IEPS, el IEPS pagado en la importación o el que le haya sido trasladado al contribuyente en la adquisición de dichos bienes, podrá ser acreditado contra el IEPS que deba pagarse por la enajenación de los bienes modificados en su estado, forma o composición, siempre y cuando se cumplan los demás requisitos que establece el ordenamiento mencionado”.

reglas generales administrativas. Al respecto es aplicable por analogía la jurisprudencia 2a./J 85/2013⁴⁰.

93. Empero, el hecho de que la autoridad fiscal pretenda subsanar irregularidades del legislador federal, como lo es la relativa a la limitante al acreditamiento, mediante la regla I.5.2.12. de la primera resolución de modificaciones de la RMF para 2014, no puede convalidar el posible vicio de inconstitucionalidad que contiene el artículo 4, fracción II, de la Ley del IEPS, ya que el juez de Distrito lo advirtió con base en la jurisprudencia 2a./J. 129/2005, además de que la citada Ley constituye una norma jerárquicamente superior que rige y es vigente, y que sólo puede ser modificada, reformada o derogada, si se cumplen todos los requisitos previstos por el artículo 72 de la Constitución. Estas consideraciones encuentran fundamento en la tesis aislada 2a. IV/2004⁴¹. Asimismo es aplicable la tesis aislada 1a. CXIII/2011⁴².
94. De esa forma y contrario a lo que alega la autoridad recurrente, no se desnaturaliza al juicio de amparo como medio de control constitucional de la leyes, porque los efectos del precepto combatido no dejan de tener efectos legales por el solo hecho de la emisión de la regla general mencionada, con independencia de que permitan el acreditamiento del impuesto, ya que no es posible dejar de tomar en cuenta que la emisión de la referida regla de la RFM para 2014 es susceptible de modificarse unilateralmente en cualquier momento por parte de la autoridad fiscal, lo cual le acarrea un carácter de mutable o carente de fijeza.
95. Una vez superados los aspectos procesales de la acción de amparo ahora es momento de examinar el fondo del asunto. Para tal efecto debe precisarse que conforme a la jurisprudencia P./J. 77/99⁴³, el examen del derecho a la legalidad tributaria es previo a los demás de justicia fiscal, dado que de no respetarse, no es factible proceder al análisis de la proporcionalidad y equidad de una contribución cuyos elementos no están expresamente establecidos en una ley formal y material.

⁴⁰ Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro XXIII, agosto de 2013, tomo 2, página: 1051, de rubro: **“REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR EMITIDAS POR EL JEFE DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. SU FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN”**.

⁴¹ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XIX, marzo de 2004, página 382, de rubro: **“RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL. EL HECHO DE QUE LAS AUTORIDADES FISCALES PRETENDAN SUBSANAR ALGUNA IRREGULARIDAD DEL LEGISLADOR FEDERAL A TRAVÉS DE AQUÉLLA, NO CONVALIDA EL VICIO DE INCONSTITUCIONALIDAD QUE PUDIERA TENER LA LEY”**.

⁴² Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXXIV, julio de 2011, página 304, de rubro: **“NORMA REGLAMENTARIA. CON SU EMISIÓN NO PUEDE SUBSANARSE ALGUNA IRREGULARIDAD DEL LEGISLADOR FEDERAL QUE CONVALIDE EL VICIO DE INCONSTITUCIONALIDAD QUE PUDIERA TENER LA LEY”**.

⁴³ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo X, agosto de 1999, página 20, de rubro: **“LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL”**.

96. Así, en el estudio de fondo en primer término se analizarán los agravios tercero y décimo segundo en los que se impugnan las consideraciones de la sentencia recurrida al desestimar los conceptos de violación segundo y décimo segundo, por los que se hizo valer la violación al principio de **legalidad tributaria y seguridad jurídica**, para después atender a los agravios relativos a cuestiones de **competencia legislativa y ley privativa** (noveno), **irretroactividad de la ley** (primero y concepto de violación quinto) **finés extrafiscales** (segundo), **equidad tributaria** (cuarto y décimo primero) y **proporcionalidad tributaria** (quinto) (primero en una parte de la Cámara de Diputados), **derecho a la alimentación** (sexto), **libre concurrencia o competencia** (séptimo) **libertad de decisión** (octavo), **derecho al desarrollo integral** (décimo), en el estudio de cada uno de los anteriores agravios también se analizará, respectivamente, el relativo a **omisiones respecto a dichos temas** (décimo tercero).

LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA

97. En el **agravio segundo**, en síntesis, aducen las quejasas recurrentes que la sentencia impugnada resulta ilegal en razón de que, contrariamente a lo que se resolvió, los preceptos reclamados no señalan de manera clara cuáles son los alimentos cuya enajenación o importación será gravada.
98. Lo anterior, en la medida en que los artículos reclamados introducen conceptos confusos e indeterminables para determinar el objeto en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (Ley del IEPS en adelante).
99. Sin embargo, el juez inferior perdió de vista lo expuesto, limitándose a señalar que los elementos del impuesto se encuentran previstos en la Ley del IEPS, pero no advirtió que el señalamiento general y sin precisión del objeto del impuesto, genera una falta de certeza jurídica en relación a si determinado producto se encuentra o no gravado.
100. Ese hecho deja abierta la posibilidad de que sea la autoridad administrativa la que genere la configuración del objeto del impuesto, siendo imprevisible su causación, lo que resulta arbitrario, pues pueden encuadrar determinados alimentos en cualquiera de los supuestos señalados en el artículo 3 de la Ley del IEPS, no obstante que los mismos no se encuentren expresamente previstos en la Ley.
101. Para tal efecto, señalan las quejasas recurrentes que podría darse el caso de considerar botana cualquier producto por el simple hecho de

estar elaborado con base en harinas, semillas, tubérculos, cereales, granos y frutas, de conformidad con el artículo 3, fracción XXVI de la Ley del IEPS, al señalar que cualquiera de dichos productos **pueden** estar fritos, horneados y explotados o tostados y adicionados con sal. Así, cualquiera de los productos mencionados se puede hornear o tostar, y con independencia de ello, la ley lo grava, **pues el verbo rector es “poder” y no “estar”**.

102. Adicionalmente, la ilegalidad de la sentencia recurrida se advierte porque el juez de Distrito dejó de advertir que el legislador genera incertidumbre jurídica a los contribuyentes al establecer el objeto del impuesto, pues por lo que se refiere al concepto “botanas” no obstante que se encuentra definido en el artículo 3, fracción XXVI, de la Ley del IEPS, se reitera en la regla 1.5.1.2. de la resolución miscelánea fiscal para 2014, sin embargo, el concepto que dicha regla establece va más allá del previsto legalmente, lo que confirma la falta de claridad de dicha disposición.
103. Incluso, la sentencia recurrida resulta ilegal en atención a que el juez federal también dejó de advertir que las disposiciones impugnadas facultan a la autoridad administrativa para que emita una lista aclarando que alimentos son a los que se refiere el legislador, la cual no guarda estabilidad y puede ser modificada a su arbitrio.
104. También el juez de amparo dejó de advertir que la falta de claridad en el objeto del impuesto llevaron a la autoridad administrativa no solo a emitir la regla de la resolución miscelánea fiscal combatida, sino a emitir el “Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa”, publicado en el DOF el 26 de diciembre de 2013, mediante el cual se otorga un estímulo a los importadores o enajenantes de chicles o gomas de mascar que no estén gravados por la Ley del IEPS, siendo que dichos productos no se encuentran definidos por el legislador como alimentos “no básicos”.
105. Confirman la inseguridad jurídica que se produce que la misma autoridad administrativa no tiene certeza de que sí y que no está gravado por el impuesto, dado que al emitir el citado Decreto beneficiando a un producto que supuestamente está gravado por el artículo 2, fracción I, inciso J, numeral 2 de la Ley del IEPS, cuando el citado producto que no está dentro los conceptos a los que el legislador señala como “alimentos no básicos”.
106. Por otra parte, alegan que es incorrecto lo señalado por el juez de Distrito en cuanto a que la atribución otorgada al Servicio de Administración Tributaria (SAT enseguida) se encuentra regulada a la condición de que

los alimentos considerados de consumo básico sean de tal importancia para la población, con la finalidad de no ocasionar un deterioro económico en el poder adquisitivo de los consumidores finales y de forma particular de los sectores vulnerables, incluso áreas productivas del País. Al respecto es aplicable la tesis aislada P. XXI/2003⁴⁴.

107. Además, que las reglas de las resoluciones misceláneas fiscales pueden llegar a establecer obligaciones a los contribuyentes, lo que se robustece con el criterio de la tesis aislada P. LV/2004⁴⁵; ello es ilegal ya que resulta irrelevante si la atribución otorgada al SAT está regulada con la condición de establecer qué alimentos se consideran de consumo básico cuando sean de tal importancia para la población, con la finalidad de no ocasionar un deterioro económico en el poder adquisitivo de los consumidores finales, en virtud de que con independencia de que el SAT llegue a realizar un análisis respecto de qué productos decide gravar y cuáles no, se le está autorizando fijar la base del impuesto a través de un ordenamiento que no es la ley del impuesto establecido.
108. Asimismo, que la justificación de que existan cláusulas habilitantes, es que hay aspectos técnicos que solo son conocidos por expertos a quien corresponde especificarlas, pero en el caso no se cumple dicha justificación ya que el experto al que se faculta para definir los alimentos “básicos” es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del SAT y no a la Secretaría de Salud, lo cual resulta ilógico ya que las características de los alimentos no son un tema fiscal.
109. Por ello las tesis invocadas por el juez federal no resultan aplicables al caso porque únicamente se refieren a cláusulas habilitantes y a que la resolución miscelánea fiscal puede llegar a establecer obligaciones a los contribuyentes, pero no establecen que en virtud de las cláusulas habilitantes la autoridad tributaria puede determinar los elementos del tributo ni que dichos elementos puedan estar contenidos en la resolución miscelánea fiscal, ya que éstos deben contenerse forzosamente en la ley respectiva.
110. Además, que no hay alimentos más importantes para la población ya que la importancia de los mismos deriva de las circunstancias de los individuos, por lo que no convalida la violación que se aduce por el hecho

⁴⁴ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVIII, diciembre de 2003, página 9, de rubro: “**CLÁUSULAS HABILITANTES. CONSTITUYEN ACTOS FORMALMENTE LEGISLATIVOS.**”.

⁴⁵ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XX, septiembre de 2004, página 15, de rubro: “**RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL. LAS REGLAS QUE CONTIENE PUEDEN LLEGAR A ESTABLECER OBLIGACIONES A LOS CONTRIBUYENTES, YA QUE NO CONSTITUYEN CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN SINO DISPOSICIONES DE OBSERVANCIA GENERAL.**”.

de que el SAT emita una lista de alimentos que de forma arbitraria consideró como básicos, pues dicha lista no se encuentra justificada.

111. Finalmente, resulta incorrecto lo establecido por el juez de Distrito en cuanto a que si bien la regla fiscal establece cuáles son los alimentos de consumo básico que no quedan comprendidos para el pago del IEPS, ello no implica que la autoridad administrativa legisle en materia de salud, pues la norma donde se establece cuáles son los alimentos cuya enajenación o importación está gravada y la regla fiscal, solamente definen cuáles productos estarán considerados de consumo básico dada su importancia en la alimentación de la población y quedarán liberados de la carga tributaria, lo cual indiscutiblemente corresponde a la autoridad hacendaria.
112. Agregan, que el juez federal estableció que el hecho imponible objeto del tributo comprende tanto la enajenación en territorio nacional como la importación de productos no básicos con alta densidad calórica, por lo que la autoridad administrativa está facultada para emitir las normas generales respectivas en las que detalle los alimentos que se consideran de consumo básico, ya que las reglas para la enajenación e importación corresponden a las materias fiscal y aduanero.
113. También, que el juez de Distrito pierde de vista que si bien la autoridad administrativa puede emitir reglas relativas a la enajenación e importación de productos no básicos con alta densidad calórica, al ser materias fiscales y aduaneras, no cuenta con facultades para legislar en materia de salud, lo cual realiza indebidamente al definir lo que debe entenderse por alimentos de consumo básico y determinar qué productos son importantes para la alimentación de la población.
114. En el agravio **décimo segundo**, de manera abreviada, aducen las quejas recurrentes que es ilegal la sentencia combatida, pues contrario a lo que resolvió el juez de amparo, las reglas reclamadas al exceder lo dispuesto en el artículo 2, fracción I, inciso J), de la Ley del IEPS, trasgreden el principio de reserva y primacía de ley, ya que delimitan el objeto del impuesto que corresponde una facultad reservada al legislador.
115. En efecto, la Suprema Corte se ha pronunciado en tal sentido al declarar inconstitucional el artículo 40 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 16 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo. Por lo que de igual forma que lo resuelto en dichos precedentes, en el caso, las reglas reclamadas, introducen aspectos que inciden directamente sobre uno de los elementos esenciales del impuesto (objeto).

116. Además, resulta ilegal lo resuelto por el juez de Distrito al sostener que las reglas impugnadas no transgreden los invocados principios, en razón de que no puede dejarse a cargo del SAT la determinación de uno de los elementos del tributo, ya que abordan materias reservadas a la ley y van más allá de lo dispuesto en ésta.
117. En el agravio **décimo tercero** las quejas recurrentes hacen valer, en síntesis, que el juez de Distrito omitió el análisis de diversos argumentos, entre ellos, los contenidos en el concepto de violación segundo relativos a que las cláusulas habilitantes no siempre resultan constitucionalmente válidas, pues en el caso se violan derechos fundamentales sin fundamentación objetiva, al dejar en manos de la autoridad fiscal la determinación del objeto del impuesto y las disposiciones normativas reclamadas introducen conceptos confusos e indeterminables para definir los elementos del impuesto, como lo es el objeto mismo.
118. Los sintetizados agravios resultan **infundados e inoperantes**.
119. En principio, cabe señalar que en la sentencia recurrida el juez federal consideró **infundado** el concepto de violación relativo a la transgresión del principio de legalidad tributaria a partir de las siguientes consideraciones.
120. Estableció que si bien la Ley del IEPS estableció que la autoridad tributaria, mediante reglas de carácter general, dará a conocer aquellos alimentos de consumo básico que no quedaron comprendidos en el citado inciso; ello no vulnera el principio de legalidad tributaria, toda vez que sí se encuentra precisada en la norma cuáles son los alimentos cuya enajenación o importación será gravada.
121. Además, que la atribución otorgada al SAT se encuentra regulada a la condición de que los alimentos que se consideren de consumo básico, sean de tal importancia para la población, ello con la finalidad de no ocasionar un deterioro económico en el poder adquisitivo de los consumidores finales y particularmente de los sectores vulnerables o incluso áreas productivas del país, por ello fue correcto determinar cuáles son los productos que por su importancia pueden liberarse de la carga tributaria, en tanto que era necesario hacerlo para fijar el objeto del tributo y que un mismo producto puede variar en su precio dependiendo de múltiples factores y hasta dejar de constituir un alimento de consumo básico de importancia en la alimentación de la población o por el contrario, incorporarse a ese grupo.

122. El juez federal calificó infundado el planteamiento de las quejas relativo a que la autoridad administrativa no tiene facultades para legislar en materia de salubridad, en virtud de que consideró que el Jefe del SAT está facultado para expedir las disposiciones administrativas necesarias para aplicar eficazmente la legislación fiscal y aduanera, facultades que están consignadas en los artículos 14, fracción III, de la Ley del SAT y 103, fracción VIII, del CFF, preceptos legales que señalan además, que el Jefe del SAT está facultado para publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes.
123. Indicó que si bien la regla fiscal establece cuáles son los alimentos de consumo básico que no quedan comprendidos para el pago del impuesto que nos ocupa; esta circunstancia no implica que la autoridad administrativa legisle en materia de salud, pues es en la norma donde se establece cuáles son los alimentos cuya enajenación o importación está gravada y, la regla fiscal, solamente define cuáles productos estarán considerados de consumo básico dada su importancia en la alimentación de la población, los cuáles precisamente por su relevancia quedarán liberados de la carga tributaria, materia que indiscutiblemente corresponde a la autoridad hacendaria.
124. Agregó que debe recordarse que el hecho imponible objeto del tributo, comprende tanto la enajenación en territorio nacional, como la importación de productos no básicos con alta densidad calórica; por ello, es evidente que la autoridad administrativa está facultada para emitir la norma de carácter general detallando la relación de alimentos que se considerarán de consumo básico, pues las reglas para la enajenación e importación corresponden a las materias fiscal y aduanera.
125. Determinó que es constitucionalmente correcto que el legislador permita a la autoridad tributaria regular y precisar cuáles serán los alimentos que deben incluirse como no básicos, considerando siempre su importancia en la alimentación de la población, sin que ello implique que la autoridad administrativa regule cuestiones de salud, pues sólo detalló acorde a la naturaleza del tributo las que deberían comprenderse en la base del impuesto.
126. Por lo que hace a lo señalado por las quejas en cuanto a que el SAT se extralimita en sus funciones al establecer en la resolución miscelánea fiscal elementos esenciales de las contribuciones y que la regla reclamada fija excepciones al objeto del impuesto regulado en la ley relativa, lo que se traduce en una incidencia directa en la configuración

del objeto del impuesto previsto en la ley, ante lo cual se exceden los principios de reserva de ley y subordinación jerárquica inmersos en el artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal.

127. Estableció que aun cuando en la Ley del IEPS ni en alguna otra, se define qué debe entenderse por alimentos básicos o no básicos, en el último párrafo del inciso J) de la fracción I del artículo 2 de la citada Ley, se faculta al SAT a determinar cuáles son los alimentos básicos que no serán gravados, lo cual está definido por la doctrina como reserva de ley absoluta y relativa y sobre ello este Alto Tribunal ha establecido que en tratándose de legalidad tributaria la reserva de ley es relativa, ya que no debe ser regulada totalmente por una ley formal y materialmente legislativa, pues basta con que los elementos esenciales de la contribución solamente estén descritos en ella para que puedan ser pormenorizadas en una norma complementaria.
128. Asimismo, indicó que aun cuando en la Ley del IEPS, se estableció que la autoridad tributaria daría a conocer aquellos alimentos de consumo básico, que no quedaron comprendidos en la norma de que se trata, no se vulnera el principio de legalidad tributaria, toda vez que se encuentra precisada en el artículo 2, fracción I, inciso j), numerados del 1 al 9, de dicha Ley cuáles son los alimentos cuya enajenación o importación será gravada y la atribución otorgada a la Administración Tributaria se encuentra condicionada a que los alimentos que se consideren de consumo básico, sean de tal importancia para la población y no ocasionen un deterioro económico en el poder adquisitivo de los consumidores finales y sectores vulnerables.
129. Además, que esas disposiciones tampoco transgreden los principios de reserva de ley y subordinación jerárquica contenidos en el artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal, ya que las facultades de la autoridad administrativa para emitir las reglas de carácter general están consignadas en los artículos 14, fracción III, de la Ley del SAT y 103, fracción VIII, del CFF, por lo cual la autorización conferida a la autoridad administrativa para publicar las reglas generales, no contraviene lo dispuesto en la Constitución Federal debido a que el Congreso de la Unión puede expedir normas en las que autorice a los secretarios de Estado para dictar reglas técnico-operativas dentro del ámbito de su competencia.
130. En ese contexto, carecen de razón las quejas recurrentes cuando aducen que contrariamente a lo que resolvió el juez de amparo, los preceptos reclamados no señalan claramente cuáles son los alimentos

cuya enajenación e importación se encuentra gravada con el impuesto especial sobre producción y servicios.

131. En efecto, del análisis del artículo 2, fracción I, inciso J)⁴⁶, de la Ley del IEPS se advierte claramente **cuáles son los alimentos cuya enajenación o importación se encuentra gravada con el impuesto**. El mencionado precepto en las porciones normativas aludidas es diáfano en señalar que los actos o actividades de enajenación o importación de **alimentos no básicos** que se mencionan **con una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor**, se les aplicará la tasa del 8%.

132. De esa forma, contrario a lo que aducen las quejas recurrentes no existe violación al principio de legalidad tributaria, en razón de que el objeto del impuesto (enajenación o importación de los **alimentos no básicos con una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor**) se encuentra definido claramente en el texto legal.

133. Tampoco asiste razón a las quejas recurrentes cuando aducen que el impuesto en análisis establece conceptos confusos e indeterminables. Para arribar a esta conclusión basta imponerse de lo dispuesto en el artículo 3, fracciones XXV a XXXVI⁴⁷, de la Ley del IEPS para constatar

⁴⁶ “**Artículo 2.** Al valor de los actos o actividades que a continuación se señalan, se aplicarán las tasas y cuotas siguientes:

I. En la enajenación o, en su caso, en la importación de los siguientes bienes:

[...]

J) Alimentos no básicos que se listan a continuación, con una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos 8%

1. Botanas.

2. Productos de confitería.

3. Chocolate y demás productos derivados del cacao.

4. Flanes y pudines.

5. Dulces de frutas y hortalizas.

6. Cremas de cacahuete y avellanas.

7. Dulces de leche.

8. Alimentos preparados a base de cereales.

9. Helados, nieves y paletas de hielo.

Cuando los alimentos mencionados cumplan con las disposiciones relativas a las especificaciones generales de etiquetado para alimentos, los contribuyentes podrán tomar en consideración las kilocalorías manifestadas en la etiqueta. Tratándose de alimentos que no tengan la etiqueta mencionada, se presumirá, salvo prueba en contrario, que tienen una densidad calórica igual o superior a 275 kilocalorías por cada 100 gramos.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, dará a conocer los alimentos de consumo básico, considerando su importancia en la alimentación de la población, que no quedan comprendidos en este inciso”.

⁴⁷ “**Artículo 3.** Para los efectos de esta Ley se entiende por:

[...]

XXV. Densidad calórica, a la cantidad de energía, expresada en kilocalorías por cada 100 gramos de alimento, que se obtiene al multiplicar las kilocalorías que contiene el alimento por cien y el resultado dividirlo entre los gramos de la porción de que se trate.

XXVI. Botanas, los productos elaborados a base de harinas, semillas, tubérculos, cereales, granos y frutas sanos y limpios que pueden estar fritos, horneados y explotados o tostados y adicionados de sal, otros ingredientes y aditivos para alimentos, así como las semillas para botanas, que son la parte del fruto comestible de las plantas o árboles, limpia, sana, con o sin cáscara o cutícula, frita, tostada u horneada, adicionada o no de otros ingredientes o aditivos para alimentos.

XXVII. Productos de confitería, los dulces y confites. Quedan comprendidos los caramelos, el dulce imitación de mazapán, gelatina o grenetina, gelatina preparada o jaletina, malvavisco, mazapán, peladilla, turrón, entre otros.

que el legislador no obstante que no se encuentra obligado a definir todos los términos y palabras utilizadas en la ley, en aras de salvaguardar el principio de legalidad tributaria, estableció conceptos de los distintos alimentos no básicos enumerados en el diverso artículo 2, fracción I, inciso J) del ordenamiento invocado, de los cuales se advierte que resultan de fácil comprensión para la mayoría de la población, con lo cual no solo se satisface el principio de legalidad tributaria, sino que también el diverso de seguridad jurídica, puesto que los contribuyentes del impuesto mencionado saben a qué atenerse respecto de la regulación impositiva de que se trata. Al respecto es aplicable la tesis aislada P. XI/96⁴⁸ y la jurisprudencia 1a./J. 139/2012⁴⁹.

134. En ese orden de ideas, el objeto del impuesto especial sobre producción y servicios establecido en los numerales impugnados, no resulta genérico e impreciso, ni, por ende, produce incertidumbre jurídica en los contribuyentes del mismo respecto a cuáles son los alimentos no básicos que se encuentran gravados.
135. Ciertamente, el hecho de que el último párrafo del inciso J) de la fracción I del artículo 2 de la Ley del IEPS, establezca la facultad a cargo del SAT para que mediante reglas de carácter general dé a conocer los alimentos de consumo básico, considerando su importancia en la alimentación, que no queden comprendidos en dicho inciso, responde a la habilitación normativa que le concedió el legislador para que atendiendo a la complejidad de la materia gravable, se considere **no objeto, de no**

XXVIII. Chocolate, al producto obtenido por la mezcla homogénea de cantidades variables de pasta de cacao, o manteca de cacao, o cocoa con azúcares u otros edulcorantes, ingredientes opcionales y aditivos para alimentos, cualquiera que sea su presentación.

XXIX. Derivados del cacao, la manteca de cacao, pasta o licor de cacao, torta de cacao, entre otros.

XXX. Flan, dulce que se hace con yemas de huevo, leche y azúcar, y se cuaja a baño María, dentro de un molde generalmente bañado de azúcar tostada. Suele llevar también harina, y con frecuencia se le añade algún otro ingrediente, como café, naranja, vainilla, entre otros.

XXXI. Pudín, dulce que se prepara con bizcocho o pan deshecho en leche y con azúcar y frutas secas.

XXXII. Dulces de frutas y de hortalizas, a los productos tales como ates, jaleas o mermeladas, obtenidos por la cocción de pulpas o jugos de frutas u hortalizas con edulcorantes, adicionados o no de aditivos para alimentos. Comprende las frutas y hortalizas cristalizadas o congeladas.

XXXIII. Crema de cacahuete o avellanas, la pasta elaborada de cacahuates o avellanas, tostados y molidos, generalmente salada o endulzada.

XXXIV. Dulces de leche, comprende, entre otros, la cajeta, el jamoncillo y natillas.

XXXV. Alimentos preparados a base de cereales, comprende todo tipo de alimento preparado a base de cereales, ya sea en hojuelas, aglomerados o anillos de cereal, pudiendo o no estar añadidos con frutas o saborizantes.

XXXVI. Helados, al alimento elaborado mediante la congelación, con agitación de una mezcla pasteurizada compuesta por una combinación de ingredientes lácteos, que puede contener grasas vegetales permitidas, frutas, huevo, sus derivados y aditivos para alimentos”.

⁴⁸ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo III, febrero de 1996, página 169, de rubro: “**LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTÍA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTÉ OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TÉRMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY**”.

⁴⁹ Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro XVI, enero de 2013, tomo 1, página 437, de rubro: “**SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE**”.

causación o de no sujeción⁵⁰ del impuesto especial sobre producción y servicios, la enajenación o importación de los alimentos de consumo básico que contengan una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos.

136. En los últimos años, el Estado ha experimentado un gran desarrollo en sus actividades administrativas, lo que ha provocado transformaciones en su estructura y funcionamiento, y ha sido necesario dotar a funcionarios ajenos al Poder Legislativo de atribuciones de naturaleza normativa para que aquél enfrente eficazmente situaciones dinámicas y altamente especializadas.
137. Esta situación ha generado el establecimiento de mecanismos reguladores denominados “cláusulas habilitantes”, que constituyen actos formalmente legislativos a través de los cuales el legislador habilita a un órgano del Estado, principalmente de la administración pública, para regular una materia concreta y específica, precisándole bases y parámetros generales y que encuentran su justificación en el hecho de que el Estado no es un fenómeno estático, pues su actividad no depende exclusivamente de la legislación para enfrentar los problemas que se presentan, ya que la entidad pública, al estar cerca de situaciones dinámicas y fluctuantes que deben ser reguladas, adquiere información y experiencia que debe aprovechar para afrontar las disyuntivas con agilidad y rapidez.
138. Además, la adopción de esas cláusulas tiene por efecto esencial un fenómeno de ampliación de las atribuciones conferidas a la administración y demás órganos del Estado, las cuales le permiten actuar expeditamente dentro de un marco definido de acción, susceptible de control a través del principio de legalidad; en la inteligencia de que el establecimiento de dicha habilitación normativa debe realizarse en atención a un equilibrio en el cual se considere el riesgo de establecer disposiciones que podrían propiciar la arbitrariedad, como generar situaciones donde sea imposible ejercer el control estatal por falta de regulación adecuada, lo que podría ocurrir de exigirse que ciertos aspectos dinámicos se normen a través de una ley. Las anteriores consideraciones se encuentran cristalizadas en la tesis aislada P. XXI/2003⁵¹.

⁵⁰ Como se verá en su oportunidad en esta ejecutoria en los pronunciamientos de esta Suprema Corte se ha hecho un uso indiscriminado de los términos no causación, no objeto o no sujeción, para referirse a lo que no se encuentra gravado por el objeto de un tributo y, por ende, se considera como un beneficio.

⁵¹ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVIII, diciembre de 2003, página 9, de rubro: “CLÁUSULAS HABILITANTES. CONSTITUYEN ACTOS FORMALMENTE LEGISLATIVOS”.

139. Si bien el establecimiento de cláusulas habilitantes se ha originado principalmente en el ámbito del derecho administrativo, ello no quiere decir que en otros ámbitos no se haya presentado. Por lo que aquí importa, esta Suprema Corte ha tenido ocasión de advertir su existencia tanto en el ámbito del derecho presupuestario⁵² como en el del derecho tributario.

140. En cuanto al ámbito del derecho tributario, este Supremo Tribunal se ha pronunciado en torno a que el fundamento constitucional de tales cláusulas habilitantes reside en los artículos 73, fracción XXX y 90 de la Ley Fundamental, que prevén, por una parte, la facultad (residual e implícita) del Congreso de la Unión para expedir toda clase de leyes que estime necesarias con el objeto de hacer efectivas las facultades que se le atribuyen y que le son propias, e incluso, para hacer efectivas todas las demás facultades concedidas por el mismo texto constitucional a los Poderes de la Unión y, por otra, que la Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el mismo Congreso, que regulará la distribución de los negocios del orden administrativo y definirá las bases generales de creación de los órganos administrativos. En este sentido es aplicable la tesis aislada 1a. XXII/2012 (10a.)⁵³.

141. En ese contexto, esta Suprema Corte también se ha pronunciado respecto a que el artículo 14, fracción III, de la Ley del SAT, resulta ser la cláusula habilitante para que el mencionado Servicio emita las reglas generales administrativas que conforman la resolución miscelánea fiscal. Además, ha validado la constitucionalidad de dicho precepto a la luz de los principios de legalidad y seguridad jurídica. Cobran aplicación al caso las tesis aisladas 1a. XXIII/2012 (10a.)⁵⁴ y 1a. XXIV/2012 (10a.)⁵⁵.

⁵² Al respecto consúltese la jurisprudencia 2a./J. 97/2008, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXVII, junio de 2008, página 404, de rubro: “**PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2006. SU ARTÍCULO 9, FRACCIÓN III, CONSTITUYE UNA CLÁUSULA HABILITANTE**”.

⁵³ Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro V, febrero de 2012, tomo 1, página 649, de rubro: “**CLÁUSULAS HABILITANTES. SU FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL RESIDE EN LOS ARTÍCULOS 73, FRACCIÓN XXX, Y 90 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS**”.

⁵⁴ Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro V, febrero de 2012, tomo 1, página 664, de rubro: “**SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. EL ARTÍCULO 14, FRACCIÓN III, DE LA LEY RELATIVA (PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 15 DE DICIEMBRE DE 1995), CONSTITUYE UNA CLÁUSULA HABILITANTE QUE AUTORIZA A DICHO ÓRGANO DESCONCENTRADO PARA EMITIR REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS**”.

⁵⁵ Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro V, febrero de 2012, tomo 1, página 665, de rubro: “**SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. EL ARTÍCULO 14, FRACCIÓN III, DE LA LEY RELATIVA (PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 15 DE DICIEMBRE DE 1995), QUE AUTORIZA AL PRESIDENTE DE DICHO ÓRGANO DESCONCENTRADO PARA EMITIR REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA**”.

142. Cabe señalar que la consecuencia o el producto final del ejercicio de las facultades normativas conferidas en una cláusula habilitante lo constituyen las denominadas reglas generales administrativas, sobre las cuales también este Tribunal Constitucional ha tenido oportunidad de pronunciarse. Al respecto, debe destacarse que ha considerado que existen diferencias entre dichas reglas, los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes dictadas por el Presidente de la República⁵⁶; que la cláusula habilitante con fundamento en la cual se expiden no constituye una delegación de facultades legislativas⁵⁷ ni tampoco que pugna con el principio de distribución de atribuciones de los órganos públicos⁵⁸ y que las reglas emitidas con base en la Ley Aduanera no transgreden los artículos 89, fracción I, y 92 de la Constitución⁵⁹.
143. En materia tributaria el ordenamiento que compendia todas las reglas generales es la resolución miscelánea fiscal que se emite por el SAT. Dichas reglas, según lo ha interpretado esta Suprema Corte en la tesis aislada P. LV/2004⁶⁰, pueden llegar a establecer obligaciones a los contribuyentes, ya que no constituyen criterios de interpretación sino disposiciones de observancia general, lo que revela su carácter normativo, pues su finalidad consiste en precisar la regulación normativa establecida en leyes y reglamentos expedidos por el legislador y el Presidente de la República con el objetivo de lograr su eficaz aplicación, por lo que tales reglas se encuentran sujetas, entre otros, a los principios de reserva de ley, primacía de la misma y seguridad jurídica. Así, este Alto Tribunal en más de una ocasión ha verificado el apego o no a tales

⁵⁶ Tesis aislada P. XV/2002, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XV, abril de 2002, página 6, de rubro: “**REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS EXPEDIDAS POR LOS SECRETARIOS DE ESTADO EN USO DE UNA FACULTAD AUTORIZADA POR EL CONGRESO DE LA UNIÓN. DIFERENCIAS CON LOS REGLAMENTOS, DECRETOS, ACUERDOS Y ÓRDENES DICTADAS POR EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA**”.

⁵⁷ Tesis aislada P. XII/2002, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XV, abril de 2002, página 8, de rubro: “**REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS. LA FACULTAD DEL CONGRESO DE LA UNIÓN PARA HABILITAR A LAS SECRETARÍAS DE ESTADO A FIN DE EXPEDIRLAS, NO CONSTITUYE UNA DELEGACIÓN DE FACULTADES LEGISLATIVAS**”.

⁵⁸ Tesis aislada P. XIV/2002, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XV, abril de 2002, página 9, de rubro: “**REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS. LAS DICTADAS EN EJERCICIO DE UNA FACULTAD CONFERIDA POR LA LEY A UNA SECRETARÍA DE ESTADO, NO PUGNAN CON EL PRINCIPIO DE DISTRIBUCIÓN DE ATRIBUCIONES ENTRE LOS ÓRGANOS DEL PODER PÚBLICO**”.

⁵⁹ Tesis aislada P. XIII/2002, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XV, abril de 2002, página 5, de rubro: “**REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS. EL ARTÍCULO 36, FRACCIÓN I, INCISO A), DE LA LEY ADUANERA, VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS, QUE AUTORIZA A LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO PARA EXPEDIRLAS EN MATERIA DE IMPORTACIÓN, NO CONTRAVIENE LOS ARTÍCULOS 89, FRACCIÓN I, Y 92 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL**”.

⁶⁰ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XX, septiembre de 2004, página 15, de rubro: “**RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL. LAS REGLAS QUE CONTIENE PUEDEN LLEGAR A ESTABLECER OBLIGACIONES A LOS CONTRIBUYENTES, YA QUE NO CONSTITUYEN CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN SINO DISPOSICIONES DE OBSERVANCIA GENERAL**”.

principios, tal y como dan cuenta las jurisprudencias 2a./J 111/2004⁶¹, P./J. 107/2006⁶², 2a./J. 202/2010⁶³ y 2a./J. 80/2012 (10a.)⁶⁴.

144. En esa tesitura, la habilitación legal contenida en el último párrafo del inciso J de la fracción I del artículo 2 de la Ley del IEPS, responde a que en el proceso legislativo de creación del impuesto sujeto a escrutinio constitucional, concretamente en el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados a la iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal, el legislador diseñó el hecho imponible tomando en cuenta los siguientes motivos:

[...]

En ese contexto, se destaca que una forma de identificar a aquellos alimentos que aumentan el riesgo de padecer sobrepeso y obesidad es a través de la densidad calórica, que expresa la cantidad de energía por unidad de peso de los alimentos o de la dieta en general. La unidad de medida de la densidad calórica son las kilocalorías (Kcal) por 100 gramos (g) y se calcula con base en el contenido de kilocalorías y el peso de una porción de alimento, información que se encuentra disponible en las etiquetas de los alimentos, de acuerdo con lo establecido por la Norma Oficial Mexicana NOM-051-SCFI/SSA1-2010, “Especificaciones generales de etiquetado para alimentos y bebidas no alcohólicas preenvasados- Información comercial y sanitaria”, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de abril de 2010. Así, por ejemplo, si un paquete de alimento de 42 gramos tiene 222 kilocalorías, usando una regla de tres simple, se calcula la densidad calórica como:

$$\begin{array}{l} 222 \text{ Kcal} - 42 \text{ g.} \\ ? \text{ Kcal}/100\text{g} - 100 \text{ g.} \\ 222 \times 100 / 42 = 22200/42 = 529 \text{ Kcal}/100 \end{array}$$

Es conveniente destacar que para determinar los gramos de un alimento basta pesarlo y para calcular sus kilocalorías es necesario conocer la composición de macro nutrimentos que tiene cada alimento, es decir, cuánta grasa, cuántos hidratos de carbono y cuántas proteínas contienen por los gramos del alimento, o por 100 gramos del producto ³/₄ información que se obtiene de la etiqueta de los productos según lo establecido por la NOM-051, antes referida ³/₄ y aplicar el

⁶¹ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XX, septiembre de 2004, página 226, de rubro: “**PEDIMENTO DE IMPORTACIÓN. LA REGLA 3.26.10 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 1998, ASÍ COMO SUS ANEXOS 19 Y 22, AL SEÑALAR LOS DATOS QUE DEBE CONTENER AQUÉL, CUYA OMISIÓN O MANIFESTACIÓN FALSA O INEXACTA DAN LUGAR A QUE SE ACTUALICE LA CONDUCTA INFRACTORA PREVISTA EN LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 184 DE LA LEY ADUANERA, RESPETAN EL CONTEXTO LEGAL Y REGLAMENTARIO QUE RIGE SU EMISIÓN**”.

⁶² Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIV, octubre de 2006, página 7, de rubro: “**VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 4o., FRACCIÓN II, INCISOS C) Y D), PUNTO 3, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (DECRETO PUBLICADO EL 1o. DE DICIEMBRE DE 2004)**”.

⁶³ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXXIII, enero de 2011, página 1111, de rubro: “**RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2000. LA REGLA 5.2.2. EXCEDE LO DISPUESTO TANTO POR EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN COMO POR LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO POR LO QUE CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE PRIMACÍA DE LEY**”.

⁶⁴ Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro XI, agosto de 2012, tomo 1, página 855, de rubro: “**RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2007. SU REGLA 4.5. RESPETA EL PRINCIPIO DE SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA**”.

Factor de Atwater, creado por Wilbur Olin Atwater y que es utilizado desde el siglo XIX a nivel mundial para los efectos indicados. Este sistema utiliza un mismo factor para los diferentes substratos de energía (grasa, proteína e hidratos de carbono) independientemente de qué alimento sea, a saber: 4 Kcal/g para proteína, 4 Kcal/g para hidratos de carbono y 9 Kcal/g para grasa. A continuación se presenta un ejemplo del cálculo de las kilocalorías de un producto:

	Por porción (30g)		Por 100g	
	(g)	(Kcal)	(g)	(Kcal)
Energía		153		510
Grasa	7.3	7.3 X9=65.7	24.3	24.3 X9= 219
Carbohidratos	19.8	19.8 X4=79.2	66	66 X4= 264
Proteínas	2.0	2.0 X4=8	6.6	6.6 X4=26.6
Total	29.1 g	152.9 Kcal/30g		509.6 Kcal/100g

Para convertir los gramos de proteína, grasa y carbohidratos se utiliza el factor de Atwater 9 Kcal/g para grasa, 4 Kcal/g carbohidrato y 4 Kcal/g para proteínas. Entre los alimentos con baja densidad calórica se encuentran las legumbres, verduras y frutas, que también contienen cantidades altas de micronutrientes (vitaminas y minerales) y de fibra dietética. Los alimentos con alta densidad calórica típicamente tienen un contenido elevado de grasas y/o azúcares, contienen poca agua o fibra y a menudo contienen concentraciones bajas de micronutrientes. Ejemplos de estos últimos son alimentos con alto contenido de aceite, alimentos procesados y con grasa y azúcares adicionados.

Existe evidencia científica sólida, basada en ensayos clínicos aleatorizados (estudios considerados como los ideales para aportar evidencia convincente) y en estudios observacionales prospectivos que concluyen que si en la dieta se incluyen alimentos con alta densidad calórica, mismos que son altos en grasa y azúcar, se puede llegar a desarrollar sobrepeso y obesidad. Lo anterior, no solamente porque se aumenta el consumo de calorías, sino porque los alimentos que tienen una elevada densidad calórica tienen un menor efecto en el control de saciedad. Asimismo, la Organización Mundial de la Salud (OMS o WHO) reconoce que el consumo de alimentos de alta densidad calórica constituye un factor de riesgo para el desarrollo de obesidad y enfermedades crónicas.

[...]

Los alimentos pueden clasificarse de acuerdo a su consumo y relevancia en la dieta de los mexicanos, así como de acuerdo a su uso de manera internacional para formular recomendaciones alimentarias y que se encuentran en concordancia con las guías alimentarias de México y con la Norma Oficial Mexicana NOM 043 SSA2- 2012 “Servicios básicos de salud. Promoción y educación para la salud en materia alimentaria. Criterios para brindar orientación”, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 22 de enero de 2013.

Aunado a esto, actualmente existen esfuerzos realizados por instituciones y dependencias gubernamentales que se dirigen a disminuir el problema de sobrepeso, de obesidad y de enfermedades crónicas asociadas a éstas que aquejan al país, entre los que se encuentran los relativos a la orientación alimentaria, para los que se ha utilizado la categorización de alimentos, ya que se sabe que al agrupar alimentos por sus características nutricionales se vuelve más sencillo dar recomendaciones y orientación a los consumidores y a los productores de alimentos.

La referida clasificación divide a los alimentos en dos grandes grupos: alimentos básicos y alimentos no básicos. Cada grupo tiene a su vez grupos de alimentos que se asemejan en contenido nutricional y tipo de alimentos. En el grupo de alimentos básicos se incluyen productos que se usan en más de 20 países de 5 continentes para dar orientación alimentaria y que contribuyen de manera significativa a la ingesta de nutrientes esenciales como son fibra, hierro, calcio y vitaminas, entre otros. Por su parte, los productos no básicos son alimentos que no proveen una cantidad importante de nutrientes esenciales y tienen potencial para ser innovados y, por lo general, contienen grandes cantidades de sodio y azúcar.

[...]

En cuanto a la densidad calórica de alimentos incluidos en la dieta, de acuerdo con lo concluido por los expertos convocados por la OMS en el reporte técnico 916 los alimentos de baja densidad calórica —que típicamente contienen fibra y son de gran volumen, generalmente por su contenido de agua— son considerados como un factor probable en la disminución del riesgo de sobrepeso y obesidad, mientras que los alimentos de alta densidad calórica son considerados como un factor de riesgo de la ganancia de peso, el sobrepeso y la obesidad. Por ejemplo, en promedio las verduras tienen densidades calóricas alrededor de 35 Kcal/100 g, las frutas de alrededor de 50 Kcal/100 g, los platillos tradicionales no fritos y con bajas cantidades de grasas tienen alrededor de 150 Kcal/100 g, mientras que las botanas y postres procesados tienen densidades alrededor de 400-450 Kcal/100 g. A partir de esta revisión de la evidencia, el grupo de expertos recomendó limitar el consumo de alimentos de alta densidad calórica.

En ese sentido, considerando las recomendaciones de la OMS y del WCRF sobre la urgencia de disminuir el consumo de alimentos y productos con alta densidad calórica, se definieron los alimentos con alta densidad calórica como aquéllos cuyo contenido energético sea de 275 kilocalorías por cada 100 gramos o mayor.

En este sentido, son alimentos no básicos con alta densidad calórica las frituras, los productos de confitería como los dulces y las gelatinas, los chocolates y los demás productos derivados del cacao, los flanes y pudines, los dulces de frutas y hortalizas, las cremas de cacahuete y de avellanas, los dulces de leche, los alimentos preparados a base de cereales, así como los helados, nieves y paletas de hielo, ya que contienen una gran cantidad de kilocalorías por gramo de alimento, mientras que otros alimentos, como las frutas y verduras, son de baja densidad calórica, ya que proveen pocas kilocalorías por gramo, por lo que se plantea que los productos primeramente citados, que tienen mayor densidad calórica, que se consumen de manera importante en el país y no representan una fuente importante en la dieta de nutrientes esenciales, sean objeto del gravamen que se propone⁶⁵.

[...]

145. De los motivos manifestados por el legislador se concluye que fue enfático en gravar **alimentos no básicos a partir de su densidad calórica, cuya unidad de medida son las kilocalorías por 100 gramos,**

⁶⁵ Cámara de Diputados, *Gaceta Parlamentaria*, año XVI, número 3887-IX, 17 de octubre de 2013, pp. CCLXVII a CCLXXIII.

y que se calcula con base en el contenido de kilocalorías y el peso de una porción de alimento.

146. Sin embargo, dada la complejidad de la materia gravable (enajenación o importación de **alimentos** en general y **no básicos** en particular) del impuesto especial sobre producción y servicios previsto en el artículo 2, fracción I, inciso J), de la ley relativa, el parámetro de 275 kilocalorías o más que utilizó el legislador en la praxis también se presenta, en algunos casos, en tratándose de **alimentos básicos** que no buscó someter a imposición.
147. En efecto, como el mismo legislador lo manifestó en la citada exposición de motivos, **“cada grupo [de alimentos básicos y no básicos] tiene a su vez grupos de alimentos que se asemejan en contenido nutricional y tipo de alimentos”**. Esta afirmación del legislador encuentra sentido en la lógica de la complejidad de la materia a gravar (enajenación o importación de alimentos no básicos), pues eligió el parámetro mencionado tomando en cuenta la información técnica y científica manifestada por distintas organizaciones expertas en el tema con la finalidad de sustentar constitucional y legalmente el establecimiento del impuesto.
148. Además, debe partirse de que no existen clasificaciones absolutas para efectos de determinar la pertenencia de un alimento a una u otra (básicos o no básicos), ya que es un hecho notorio que ello depende de una multiplicidad de factores, tales como la situación geográfica, el clima o la cultura de una población, entre otros, sino que el legislador hizo alusión a dicha clasificación en aras de simplificar el establecimiento del impuesto. Tan es así que, por ejemplo, en el caso que se analiza, los alimentos de consumo básico que no se encuentran gravados por el impuesto, se dieron a conocer por el SAT a partir de su importancia en la alimentación de la población mexicana.
149. Confirma la complejidad de la materia gravable del impuesto que se examina, que con anterioridad a la citada exposición de motivos y a los preceptos legales que aquí se impugnan, existieron distintas iniciativas por parte de integrantes de grupos parlamentarios de la Cámara de Diputados que propusieron el establecimiento de un impuesto similar al que se analiza con un diseño del hecho imponible a partir de estándares o parámetros relativos al contenido de sodio, de grasas, o de azúcares en los alimentos⁶⁶, o a su escaso nivel nutricional⁶⁷.

⁶⁶ Iniciativa que reforma y adiciona diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, presentada por Rabindranath Salazar Solorio, del Grupo Parlamentario del Partido de la Revolución Democrática (PRD), presentada en México, DF, el 23 de abril de 2013.

150. No obstante ello, el legislador finalmente se decantó por la elección del parámetro antes mencionado (densidad calórica cuya unidad de medida son las kilocalorías por 100 gramos, que se calcula con base en el contenido de kilocalorías y el peso de una porción de alimento) y la clasificación aludida (alimentos básicos y no básicos), lo que revela el intento por regular de manera más adecuada y con mayores elementos tanto técnicos como científicos la materia que se busca gravar, incluso, como se verá en su oportunidad, esta elección también es combatida por las quejas recurrentes a través del principio de razonabilidad de la medida impositiva.

151. Por tal motivo, puede concluirse que si lo que se pretende someter a tributación con el impuesto que se analiza es la enajenación o importación de **alimentos no básicos** tomando en cuenta su densidad calórica de 275 kilocalorías o más, pero esta densidad también puede presentarse en alimentos básicos que no buscaron gravarse, es irrefutable que éstos deben considerarse **no objeto, que no causan o que no están sujetos al tributo.**

152. Así, atendiendo a la complejidad de la materia gravable del impuesto que se tilda de inconstitucional y a que existen alimentos básicos que pueden contener una densidad calórica de 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos, por lo que se podría entender que quedan gravados con el referido impuesto, el legislador estimó necesario establecer una cláusula habilitante a favor del SAT para que éste diera a conocer, mediante reglas de carácter general, cuáles son los alimentos básicos que no son objeto del impuesto a partir de su importancia en el consumo de la población.

153. Pero tal y como subyace en los argumentos formulados a título de agravios por parte de las quejas, aquí surgen distintas interrogantes, tales como: **a)** ¿cuál es la materia concreta y específica que regula la cláusula habilitante que se analiza?; **b)** ¿cuáles son las bases o parámetros generales a los que se encuentra sujeta dicha cláusula habilitante?; **c)** ¿cuál es la dinámica del fenómeno tributario que no se pretende gravar?; **d)** ¿cuáles serían los problemas que se presentarían de no establecerse la referida cláusula?; **e)** ¿la administración tributaria es competente y capaz para regular la dinámica y fluctuación del fenómeno que no se quiere someter a imposición? O en una sola

⁶⁷ Iniciativa que reforma y adiciona diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, a cargo de la diputada Lizbeth Eugenia Rosas Montero, del Grupo Parlamentario del Partido de la Revolución Democrática (PRD), presentada en México D.F., el 8 de octubre de 2013.

pregunta f) ¿cuál es el marco de acción definido en la cláusula habilitante establecida en el artículo 2, fracción I, inciso J), de la Ley del IEPS?

154. Pues bien, la materia concreta y específica que regula la cláusula habilitante prevista en el artículo 2, fracción I, inciso J), de la Ley del IEPS, son la enajenación o importación de **alimentos básicos (a)**.
155. Las bases o parámetros generales a los que se encuentra sujeta dicha cláusula habilitante, son, además de los que por lo general rigen a ese tipo de facultamientos normativos (legalidad, reserva de ley, entre otros), los relativos a **la importancia en la alimentación de la población que tienen los alimentos básicos (b)**.
156. La dinámica del fenómeno tributario que no se pretende gravar es la relativa a la enajenación o importación de aquellos **alimentos básicos** que aun teniendo una densidad calórica de 275 kilocalorías o más, no se deben entender gravados por el impuesto, dada su importancia en la alimentación de la población **(c)**.
157. Los problemas que se presentarían de no haberse establecido la referida cláusula es que se pudiera entender que la enajenación o importación de los alimentos básicos sí está gravada con el impuesto, por lo que si el SAT es el que determina cuáles son los alimentos básicos que no quedan comprendidos en el mismo, también se podría entender que está delimitando el objeto del impuesto, además de que se estaría otorgando un trato disímil a alimentos no básicos y básicos, lo cual no es así **(d)**.
158. La administración tributaria cuenta con competencia legal y técnica para regular la dinámica y fluctuación del fenómeno tributario (enajenación o importación de alimentos básicos) que no se quiere someter a imposición a partir de la cláusula habilitante que estableció el legislador, pues de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1, 2 y 3 de la Ley del SAT, dicho Servicio es el órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP en lo que sigue) con carácter de autoridad fiscal encargado de la recaudación de las contribuciones con autonomía técnica y de gestión.
159. Al respecto, cabe señalar que el SAT al emitir las reglas I.5.1.2⁶⁸, I.5.1.3⁶⁹ y I.5.1.5⁷⁰, de la resolución miscelánea fiscal para 2014, relativas a la tasa

⁶⁸ “**I.5.1.2.** Para los efectos del artículo 2, fracción I, inciso j) penúltimo párrafo de la Ley del IEPS, la aplicación de la tasa correspondiente se efectuará con base en la información de las kilocalorías manifestadas en el etiquetado de alimentos, de conformidad con la Norma Oficial Mexicana NOM-051-SCFI/SSA1-2010, “Especificaciones generales de etiquetado para alimentos y bebidas no alcohólicas preenvasados- Información comercial y sanitaria”, publicada en el DOF el 5 de abril de 2010”.

aplicable a los alimentos no básicos con fundamento en la información de la etiqueta, a cuáles son los alimentos de consumo básico que no debían quedar gravados por la Ley del IEPS y a qué es lo que no queda comprendido en el concepto de botanas, respectivamente, tomó en consideración la información contenida en la Norma Oficial Mexicana NOM-051-SCFI/SSA1-2010, que establece las Especificaciones generales de etiquetado para alimentos y bebidas no alcohólicas preenvasados-información comercial y sanitaria, publicada en el DOF el 5 de abril de 2010.

160. Además, en la exposición de motivos de creación del impuesto que se analiza, el mismo legislador tomó en cuenta la diversa Norma Oficial Mexicana NOM 043 SSA2-2012, de Servicios básicos de salud. Promoción y educación para la salud alimentaria. Criterios para brindar orientación, publicada en el DOF el 22 de enero de 2013. Regulación normativa que sin lugar a dudas fue un elemento más que se consideró por el SAT para emitir las señaladas reglas.
161. En el referido marco de acción se definió por el legislador la intervención normativa del SAT para el efecto de señalar los alimentos básicos que **no son objeto**⁷¹, **que no causan**⁷² o **que no están sujetos**⁷³ al impuesto establecido en el artículo 2, fracción I, inciso J), de la Ley del IEPS.

⁶⁹ “**I.5.1.3.** Para los efectos del artículo 2, fracción I, inciso J), último párrafo de la Ley del IEPS, considerando su importancia en la alimentación de la población, se entenderán alimentos de consumo básico que no quedan comprendidos en lo dispuesto por el inciso J) antes citado, los siguientes:

A. Cadena del trigo:

I. Tortilla de harina de trigo, incluyendo integral.

II. Pasta de harina de trigo para sopa sin especias, condimentos, relleno, ni verduras.

III. Pan no dulce: bolillo, telera, baguette, chapata, virote y similares, blanco e integral, incluyendo el pan de caja.

IV. Harina de trigo, incluyendo integral.

V. Alimentos a base de cereales de trigo sin azúcares, incluyendo integrales.

B. Cadena del maíz:

I. Tortilla de maíz, incluso cuando esté tostada.

II. Harina de maíz.

III. Nixtamal y masa de maíz.

IV. Alimentos a base de cereales de maíz sin azúcares.

C. Cadena de otros cereales:

I. Alimentos a base de cereales para lactantes y niños de corta edad.

II. Alimentos a base de otros cereales sin azúcares, incluyendo integrales.

III. Pan no dulce de otros cereales, integral o no, incluyendo el pan de caja”.

⁷⁰ “**I.5.1.5.** Para efectos de lo dispuesto por el artículo 3o., fracción XXVI, de la Ley del IEPS, se consideran como botanas aquellas semillas que estén fritas, tostadas u horneadas, adicionadas o no de otros ingredientes para alimentos, por lo que no quedan comprendidas las semillas en estado natural, sin que pierdan tal carácter por el hecho de haberse sometido a un proceso de secado, limpiado, descascarado, despepitado o desgranado, siempre que no se les adicione ingrediente alguno”.

⁷¹ Un pronunciamiento de esta Suprema Corte en donde se utiliza el término “no objeto” es la jurisprudencia P./J. 107/2006, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIV, octubre de 2006, página 7, de rubro: “**VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 4o., FRACCIÓN II, INCISOS C) Y D), PUNTO 3, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (DECRETO PUBLICADO EL 1o. DE DICIEMBRE DE 2004)**”.

⁷² El término “no causación” se ha utilizado con más frecuencia en los pronunciamientos de esta Corte, por ejemplo, un caso que resulta paradigmático del indistinto uso de dicho término con el de “no sujeción”, es la jurisprudencia 2a./J. 14/94, Octava Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Núm. 82, octubre de 1994, página 16, de rubro: “**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA METROPOLITANA. EL ARTÍCULO 5o. DE SU**

162. Esta Suprema Corte en la tesis aislada P. LXXVIII/96⁷⁴, sostuvo, en esencia, que los principios establecidos, entre otros, en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, rigen no sólo tratándose de exenciones de impuestos, sino también de los supuestos de **no causación** de los tributos, dado que la justicia en la imposición sólo puede alcanzarse si el legislador observa los requisitos de generalidad y abstracción, así como conservar el esquema de igualdad de las cargas públicas que pesan sobre los particulares, de manera que al crear el supuesto generador de la obligación tributaria **no se conduzca con fines discriminatorios, caprichosos o arbitrarios, sino conforme a criterios objetivos que sean relevantes y tengan significación frente al objeto y fin de la ley impositiva, lo que se logra cuando el legislador, al considerar el objeto generador de la obligación tributaria, declara excluidos de la causación a supuestos en que se desarrollen actividades que estime no convenientes considerar en el nuevo tributo por razones de orden económico, de orden social, de naturaleza política o de orden público.**

163. Ahora, el principio de legalidad en materia tributaria *in nuce* consiste en que en una ley formal y material se establezcan los elementos esenciales del tributo (sujeto, objeto, base, tasa, época de pago y exenciones), de tal

LEY ORGÁNICA QUEDÓ DEROGADO POR EL ARTÍCULO 14 DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 1985"; además de la tesis aislada P. LXXVIII/96 que enseguida se citará, también se encuentran en materia del impuesto que se analiza, en las jurisprudencias: 1a./J. 64/2006, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIV, noviembre de 2006, página 162, de rubro: **"PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 8o., FRACCIÓN I, INCISO D), DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004)"** y 1a./J. 45/2007, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXV, mayo de 2007, página 556, de rubro: **"PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 7o., ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, AL DAR UN TRATO FISCAL DIVERSO A QUIENES TIENEN COMO ACTIVIDAD COMERCIAL CENTRAL Y DEFINITORIA LA VENTA DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS, RESPECTO DE LOS QUE SÓLO LO HACEN COMO COMPLEMENTO DE UNA ACTIVIDAD DIFERENTE, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004)"**.

⁷³ El término "no sujeción" se ha utilizado en las jurisprudencias: 2a./J. 112/2000, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XII, diciembre de 2000, página 418, de rubro: **"UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO. EL BENEFICIO TRIBUTARIO QUE ESTABLECE EN SU FAVOR EL ARTÍCULO 17 DE SU LEY ORGÁNICA FUE DEROGADO MEDIANTE EL ARTÍCULO 14 DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 1985, POR LO QUE TAL INSTITUCIÓN CARECE DE INTERÉS JURÍDICO PARA IMPUGNAR EN EL JUICIO DE AMPARO LOS NUMERALES DE LAS POSTERIORES LEYES DE INGRESOS, QUE EN TÉRMINOS GENERALES DEROGAN LAS DISPOSICIONES QUE CONTEMPLAN BENEFICIOS DE LA NATURALEZA MENCIONADA"**; P./J. 34/2002, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVI, agosto de 2002, página 900, de rubro: **"CONTROVERSIA CONSTITUCIONAL. EL ARTÍCULO 10, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO LIBRE Y SOBERANO DE VERACRUZ-LLAVE, QUE ESTABLECE UN RÉGIMEN FISCAL DE NO SUJECCIÓN TRIBUTARIA A FAVOR DE LA UNIVERSIDAD VERACRUZANA, CONTRAVIENE LO DISPUESTO EN LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 115 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL"** y 2a./J. 177/2004, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XX, diciembre de 2004, página 387, de rubro: **"IMPUESTO SOBRE EROGACIONES POR REMUNERACIÓN AL TRABAJO PERSONAL PRESTADO BAJO LA DIRECCIÓN Y DEPENDENCIA DE UN PATRÓN. EL ARTÍCULO 32 DE LA LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE MICHOACÁN, VIGENTE EN 2003, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA"**.

⁷⁴ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo III, mayo de 1996, página 112, de rubro: **"IMPUESTOS. LAS REGLAS SOBRE SU NO CAUSACIÓN ESTÁN SUJETAS A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE GENERALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS"**.

modo que no quede margen para la arbitrariedad de la autoridad exactora ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el contribuyente pueda, en todo momento, conocer de forma cierta su obligación de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante⁷⁵.

164. La interpretación del principio de legalidad tributaria en la jurisprudencia de esta Suprema Corte ha evolucionado para sostener que tiene un carácter relativo, aplicable únicamente a los elementos cuantitativos del tributo (base o tasa), lo que implica que basta un acto normativo primario del legislador que marque un límite de contenido para que el resto de circunstancias válidamente puedan abordarse por otras fuentes normativas, dentro de éstas, en primer lugar, el reglamento y, en subsecuentes lugares, por ejemplo, en las reglas generales administrativas. Al respecto son aplicables las tesis aisladas P. CXLVIII/97⁷⁶ y P. XLII/2006⁷⁷.
165. También se ha señalado por este Tribunal Constitucional que el solo hecho de que la autoridad fiscal tenga injerencia en la circunstancia relativa al cálculo de un elemento de las contribuciones no implica *per se* que se violente el principio de legalidad tributaria, pues basta que en la ley se establezca un procedimiento o mecanismo que dicha autoridad debe seguir con precisión atendiendo al fenómeno a cuantificar, que se impida su actuación arbitraria y el contribuyente sepa a qué atenerse. Estas consideraciones se contienen en la jurisprudencia 2a./J. 111/2000⁷⁸.
166. Es más, el alcance del principio de legalidad tributaria en relación con el grado de definición de los elementos del tributo implica que este Supremo Tribunal ha declarado contrarios al mismo aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos mencionados; de ahí que el

⁷⁵ Al respecto es aplicable la jurisprudencia, Séptima Época, Semanario Judicial de la Federación, volumen 91-96, primera parte, página 173, de rubro: “**IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL**”.

⁷⁶ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo VI, noviembre de 1997, página 78, de rubro: “**LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY**”.

⁷⁷ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIII, mayo de 2006, página 15, de rubro: “**LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN**”.

⁷⁸ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XII, diciembre de 2000, página 392, de rubro: “**LEGALIDAD TRIBUTARIA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL CÁLCULO DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA NO CONLLEVA, NECESARIAMENTE, UNA TRANSGRESIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL**”.

legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público. Este criterio se encuentra contenido en la jurisprudencia P./J. 106/2006⁷⁹.

167. Precisando el alcance del principio de legalidad cuando el legislador habilita a una autoridad administrativa para establecer el valor de un factor que incide en el monto de la base gravable o en la cuantía de una obligación, esta Suprema Corte ha sostenido que debe distinguirse si la actividad encomendada a quien la aplica, se limita a recabar un dato que deriva del mercado (primer supuesto), o bien constituye un valor que por la naturaleza del fenómeno a cuantificar implica, necesariamente, que un órgano técnico con base en los datos observados a lo largo del tiempo, y del análisis comparativo que realice de éstos, obtenga el valor que trasciende al monto de la respectiva obligación tributaria (segundo supuesto). En el primer caso no existe violación al citado principio, en la medida que el valor se fija por el mercado, por lo que la autoridad solo captura dicho valor de la realidad económica. En cambio, en el segundo supuesto, para cumplir con el mencionado principio, sí es necesario que se prevea un procedimiento para obtener dicho valor, dadas las variaciones del mismo en el tiempo y para obtenerlo no basta levantar un dato en un mismo momento, sino es necesario realizar un ejercicio de comparación, por lo que para acotar el arbitrio de la autoridad en dicho ejercicio debe preverse el procedimiento respectivo. Estas consideraciones encuentran sustento en la jurisprudencia 2a./J. 155/2006⁸⁰.

168. En el asunto que se examina, la enajenación o importación de alimentos de consumo básico que, atendiendo a su importancia en la alimentación de la población, no son objeto, no causan o no se encuentran gravados por el impuesto especial sobre producción y servicios, previsto en el

⁷⁹ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIV, octubre de 2006, página 5, de rubro: “**LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO**”.

⁸⁰ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIV, noviembre de 2006, página 196, de rubro: “**LEGALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE CUANDO EL LEGISLADOR FACULTA A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA PARA ESTABLECER EL VALOR DE UN FACTOR DE ACTUALIZACIÓN QUE INCIDE EN EL MONTO DE LA BASE GRAVABLE O EN LA CUANTÍA DE UNA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ACCESORIA**”.

último párrafo del inciso J) de la fracción I del artículo 2 de la Ley del IEPS, cumple con el principio de legalidad en materia tributaria.

169. Ello es así, porque el legislador en el **párrafo primero** del mencionado inciso y artículo estableció que el **objeto del impuesto** que se analiza lo constituye la enajenación o importación de **alimentos no básicos**, y en el **párrafo último** de la misma fracción y artículo, declaró expresamente excluidos o no comprendidos en dicho objeto, que no causan o que no se encuentran sujetos, la enajenación o importación de **alimentos de consumo básico, atendiendo a su importancia en la alimentación de la población**, señalando que de ello se haría cargo el SAT mediante reglas generales.
170. De esa forma, el acto normativo primario que permite cumplir con el principio de reserva de ley en materia tributaria se encuentra contenido en el citado último párrafo del inciso J) de la fracción I del artículo 2 de la Ley del IEPS, pues es en dicho fragmento normativo que el legislador marcó el límite de contenido de los supuestos no objeto, no causación o no sujeción del impuesto, consistente en la enajenación o importación de alimentos de consumo básico atendiendo a su importancia en la alimentación de la población.
171. En efecto, como se dijo, debido a la complejidad de la materia gravable (enajenación e importación de alimentos no básicos) el legislador habilitó normativamente al SAT para que diera a conocer, atendiendo a su importancia en la alimentación en la población, cuáles son los alimentos que serán de consumo básico y que no quedan gravados con el impuesto. Pero aquí surge la interrogante consistente en dilucidar ¿quién y cómo se determina el consumo y quién y cómo se determinan los alimentos básicos y su importancia en la alimentación de la población?
172. Respecto al primer cuestionamiento, debe señalarse que conforme a lo dispuesto en el artículo 26, apartado B, párrafos primero y segundo⁸¹, de la Constitución, el Estado cuenta con un Sistema Nacional de Información Estadística y Geográfica (sistema NIEGI en lo que sigue) cuyos datos serán considerados oficiales, siendo de uso obligatorio los contenidos en dicho sistema para la Federación, Entidades Federativas y Municipios. La

⁸¹ “Artículo. 26.

[...]

B. El Estado contará con un Sistema Nacional de Información Estadística y Geográfica cuyos datos serán considerados oficiales. Para la Federación, estados, Distrito Federal y municipios, los datos contenidos en el Sistema serán de uso obligatorio en los términos que establezca la ley.

La responsabilidad de normar y coordinar dicho Sistema estará a cargo de un organismo con autonomía técnica y de gestión, personalidad jurídica y patrimonio propios, con las facultades necesarias para regular la captación, procesamiento y publicación de la información que se genere y proveer a su observancia.

[...]”.

responsabilidad de normar y coordinar dicho Sistema está a cargo de un organismo con autonomía técnica y de gestión, personalidad jurídica y patrimonio propios, con las facultades necesarias para regular la captación, procesamiento y publicación de la información que se genere y proveer a su observancia.

173. La ley secundaria que regula el referido precepto y porción constitucional es la Ley del Sistema Nacional de Información Estadística y Geografía (Ley del sistema NIEGI desde ahora), la cual establece en su artículo 1o, fracciones I y II⁸², que tiene por objeto, entre otros, regular el sistema NIEGI, y la organización y funcionamiento del Instituto Nacional de Información Estadística y Geografía (INEGI en adelante). La finalidad del sistema NIEGI, de conformidad con el artículo 3⁸³ de dicha ley, es suministrar a la sociedad y al Estado información de calidad, pertinente, veraz y oportuna⁸⁴, a efecto de coadyuvar al desarrollo nacional. Siendo sus principios la accesibilidad, transparencia, objetividad e independencia.

174. El INEGI es el órgano encargado de dar a conocer la información de calidad generada por el sistema NIEGI⁸⁵, la cual, como el texto constitucional lo dispone, es oficial y de uso obligatorio para las

⁸² “**Artículo 1.** La presente Ley, reglamentaria del Apartado B del artículo 26 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es de orden público, de interés social y de observancia general en toda la República, y tiene por objeto regular:

I. El Sistema Nacional de Información Estadística y Geográfica;

[...]

III. La organización y el funcionamiento del Instituto Nacional de Estadística y Geografía, y

[...].”

⁸³ “**Artículo 3.** El Sistema Nacional de Información Estadística y Geográfica, tiene la finalidad de suministrar a la sociedad y al Estado Información de calidad, pertinente, veraz y oportuna, a efecto de coadyuvar al desarrollo nacional.

Serán principios rectores del Sistema los de accesibilidad, transparencia, objetividad e independencia”.

⁸⁴ Dentro de la información de calidad que tiene por objetivo dar a conocer el INEGI, el artículo 2 de la Ley del sistema NIEGI, establece los siguientes tipos:

“**Artículo 2.** Para efectos de esta Ley se entenderá por:

[...]

III. Información Estadística: al conjunto de resultados cuantitativos o datos que se obtienen de las Actividades Estadísticas y Geográficas en materia estadística, tomando como base los datos primarios obtenidos de los Informantes del Sistema sobre hechos que son relevantes para el conocimiento de los fenómenos económicos, demográficos y sociales, así como sus relaciones con el medio ambiente y el espacio territorial.

IV. Información Geográfica: al conjunto organizado de datos espaciales georreferenciados, que mediante símbolos y códigos genera el conocimiento acerca de las condiciones físico-ambientales, de los recursos naturales y de las obras de naturaleza antrópica del territorio nacional.

V. Información: Información Estadística y Geográfica de interés nacional.

VI. Información de Interés Nacional: a la Información que se determine como tal en términos de lo dispuesto en los artículos 77, fracción II y 78 de esta Ley.

[...].”

⁸⁵ Ello tal y como se concluye de los siguientes preceptos:

“**Artículo 53.** El Instituto tendrá como objetivo prioritario, realizar las acciones tendientes a lograr que la Información de Interés Nacional se sujete a los principios enunciados en el artículo 3 de esta Ley.

Artículo 54. El Instituto, conforme a los principios constitucionales que rigen al Sistema, realizará las acciones tendientes a lograr:

I. La adecuación conceptual de la Información de Interés Nacional, a las necesidades que el desarrollo económico y social del país impongan;

II. Que la Información sea comparable en el tiempo y en el espacio, y

III. La adecuación de los procedimientos estadísticos y geográficos a estándares internacionales, para facilitar su comparación”.

autoridades mencionadas. Al respecto cabe señalar que el artículo 6⁸⁶ de la Ley del sistema NIEGI reitera ese carácter y uso pormenorizándolo a la información de interés nacional. El artículo 77, fracción II⁸⁷, de la invocada Ley establece quién determina el carácter de la información de interés nacional y el diverso artículo 78⁸⁸ del mismo ordenamiento prescribe cuáles son los criterios para ello.

175. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 59⁸⁹ de la Ley del sistema NIEGI, el INEGI cuenta con facultades exclusivas para producir y dar a conocer información de interés nacional. Así, de conformidad con el último párrafo del citado numeral, el INEGI emitió la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares para 2012, como un instrumento mediante el cual se mide el consumo. Dentro de las principales categorías y variables para medir el consumo se encuentra la relativa al gasto corriente monetario⁹⁰, cuya categoría 1 corresponde a alimentos, bebidas y tabaco.

⁸⁶ “**Artículo 6.** La Información de Interés Nacional será oficial y de uso obligatorio para la Federación, los estados, el Distrito Federal y los municipios.

Sin perjuicio de lo señalado en el párrafo anterior, las Unidades podrán producir y dar a conocer información pública oficial adicional a la Información de Interés Nacional”.

⁸⁷ “**Artículo 77.** Corresponderá a la Junta de Gobierno, como órgano superior de dirección del Instituto, el despacho de los asuntos siguientes:

[...]

II. Determinar la Información que se considerará de Interés Nacional de conformidad con lo dispuesto en el artículo 78 de la presente Ley;

[...]

⁸⁸ “**Artículo 78.** Además de los temas señalados en las fracciones I a III del artículo 59 del presente ordenamiento, sólo podrá considerarse Información de Interés Nacional para efectos de esta Ley, la que satisfaga los cuatro criterios siguientes:

I. Se trate de los siguientes temas, grupos de datos o indicadores: población y dinámica demográfica; salud; educación; empleo; distribución de ingreso y pobreza; seguridad pública e impartición de justicia; gobierno; vivienda; sistema de cuentas nacionales; información financiera; precios; trabajo; ciencia y tecnología; atmósfera; biodiversidad; agua; suelo; flora; fauna; residuos peligrosos y residuos sólidos; marco de referencia geodésico; límites costeros, internacionales, estatales y municipales; datos de relieve continental, insular y submarino; datos catastrales, topográficos, de recursos naturales y clima, y nombres geográficos, o bien se trate de temas que sean aprobados por unanimidad por el Consejo Consultivo Nacional, incluyendo aquéllos que deban conocer los Subsistemas a que se refiere el último párrafo del artículo 17 de este ordenamiento;

II. Resulte necesaria para sustentar el diseño y la evaluación de las políticas públicas de alcance nacional;

III. Sea generada en forma regular y periódica, y

IV. Se elabore con base en una metodología científicamente sustentada.

Sin perjuicio de lo anterior, también podrá ser considerada como Información de Interés Nacional la que resulte necesaria para prevenir y, en su caso, atender emergencias o catástrofes originadas por desastres naturales, y aquella que se deba generar en virtud de un compromiso establecido en algún tratado internacional”.

⁸⁹ “**Artículo 59.** El Instituto tendrá las siguientes facultades exclusivas:

I. Realizar los censos nacionales;

II. Integrar el sistema de cuentas nacionales, y

III. Elaborar los índices nacionales de precios siguientes:

a. Índice Nacional de Precios al Consumidor, e

b. Índice Nacional de Precios Productor.

Las denominaciones censo nacional o cuentas nacionales no podrán ser empleadas en el nombre ni en la propaganda de registros, encuestas o enumeraciones distintas a las que practique el Instituto. Cualquier contravención a lo dispuesto en este párrafo se sancionará en términos de lo dispuesto en el Título Cuarto de esta Ley.

El Instituto podrá producir cualquier otra Información de Interés Nacional cuando así lo determine la Junta de Gobierno, sujeto a la disponibilidad presupuestaria con la que cuente, conforme a lo señalado en el último párrafo del artículo 83 de esta Ley”. (**Énfasis** y **subrayado** añadidos)

⁹⁰ “**2. Gasto corriente monetario**

176. Por lo que se refiere a los alimentos y bebidas se clasifican a su vez, en consumidos dentro del hogar y consumidos fuera del hogar. Dentro de los primeros se mencionan, entre otros, a los cereales y al tubérculo⁹¹.

177. Así, la respuesta a la primera interrogante formulada consiste en que es el INEGI quien determina, en términos generales, el consumo a través de la citada encuesta.

178. Por lo que se refiere a la segunda pregunta, conforme a lo previsto en el artículo 81⁹² de la Ley General de Desarrollo Social vigente en 2013⁹³, el

El gasto del hogar es el desembolso que un hogar tiene que realizar para atender sus necesidades y cumplir con sus compromisos. El gasto corriente da cuenta de los gastos realizados regularmente en el hogar para la adquisición de su canasta de consumo, además del gasto regular no destinado al consumo. Bajo este concepto no se considera el gasto que modifica el patrimonio del hogar o el de cualquiera de los integrantes de éste.

El gasto de consumo en la ENIGH 2012 se mide tomando en cuenta el valor de compra de los bienes y servicios; así, el gasto reportado corresponde al valor de los bienes adquiridos, independientemente de que éstos hayan sido pagados o no en el periodo de referencia.

En los tabulados de la ENIGH tradicional, es costumbre presentar el gasto corriente desagregado en gasto corriente monetario y gasto corriente no monetario, siendo este último igual al ingreso corriente no monetario. En la nueva construcción de la ENIGH, bajo el apartado de gasto se presenta únicamente el gasto corriente monetario, ya que el ingreso corriente no monetario ya no se presenta por separado, sino que se incluye en cada uno de los diferentes rubros de ingreso.

El gasto corriente monetario es, entonces, la suma de los gastos regulares que directamente hacen los hogares en bienes y servicios para su consumo.

Por su composición, el gasto corriente monetario de los hogares se agrupa en nueve categorías: 1. Alimentos, bebidas y tabaco;

[...]

⁹¹

la Nacional de Ingresos y Gastos en los Hogares 2012. ENIGH. Nueva construcción de ingresos y gastos, 2013

D. Esquema del gasto corriente monetario de los hogares

Gasto corriente monetario = alimentos, bebidas y tabaco + vestido y calzado + vivienda y servicios de conservación, energía eléctrica y combustibles + artículos y servicios para la limpieza, cuidados de la casa, enseres domésticos y muebles, cristalería, utensilios domésticos y blancos + cuidados de la salud + transporte; adquisición, mantenimiento, accesorios y servicios para vehículos; comunicaciones + servicios de educación, artículos educativos, artículos de esparcimiento y otros gastos de esparcimiento + cuidados personales, accesorios y efectos personales y otros gastos diversos + transferencias de gasto	
1.1 Alimentos, bebidas y tabaco	
1.1.1 Alimentos, bebidas consumidas dentro del hogar	
a) Cereales	
[...]	
g) Tubérculo	
h) Verduras, legumbres, leguminosas y semillas	
i. Verduras, legumbres, leguminosas y semillas	
ii. Verduras y legumbres frescas procesadas	
iii. Leguminosas	
iv. Semillas a granel y envasadas	
i) Frutas frescas y procesadas	
i. Frutas procesadas	
ii. Frutas frescas	
j) Azúcares y mieles	
k) Café, té y chocolate	
l) Especies y aderezos	
m) Otros alimentos diversos y servicios de molino	
n) Bebidas	
i. Bebidas no alcohólicas	
ii. Bebidas alcohólicas	
1.1.2 Alimentos, bebidas consumidas fuera del hogar	

⁹² “**Artículo 81.** El Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social es un organismo público descentralizado, con personalidad jurídica, patrimonio propio, autonomía técnica y de gestión de conformidad con la Ley Federal de las Entidades Paraestatales. Tiene por objeto normar y coordinar la evaluación de las Políticas y Programas de Desarrollo Social, que ejecuten las dependencias públicas, y establecer los lineamientos y criterios para la definición, identificación y medición de la pobreza, garantizando la transparencia, objetividad y rigor técnico en dicha actividad”.

Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social (CONEVAL, en lo que sigue), es un organismo público descentralizado con personalidad jurídica y patrimonio propios, autonomía técnica y de gestión, de conformidad con la Ley Federal de Entidades Paraestatales, cuyo objeto es normar y coordinar la evaluación de las políticas y programas de desarrollo social que ejecuten las dependencias públicas, así como establecer lineamientos y criterios para la definición, identificación y medición de la pobreza, garantizando la transparencia, objetividad y rigor técnico de dicha actividad.

179. Conforme al artículo 36, fracción VIII⁹⁴, de la LGDS, el CONEVAL establece lineamientos y criterios para los referidos efectos, los cuales son obligatorios para las autoridades que participan en la ejecución de los programas de desarrollo social. En la elaboración de tales lineamientos y criterios, el CONEVAL utilizará la información que genera el INEGI, independientemente de otros datos que estime convenientes, entre ellos, el indicador consistente en el acceso a la alimentación.
180. Con base en la facultad mencionada, el CONEVAL emitió la canasta alimentaria rural y la canasta alimentaria urbana, en ambas clasifica los alimentos a partir de las siguientes variables: grupo, nombre, consumo (gramos por día), precio (por kilo o litro), costo diario y costo mensual.
181. Por lo que se refiere a la variable de clasificación consistente en el grupo de alimentos tanto en la canasta alimentaria rural⁹⁵ como en la urbana⁹⁶

⁹³ Por reforma constitucional publicada el 10 de febrero de 2014, en el DOF, se introdujo en el apartado C del artículo 26 constitucional al Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social; sin embargo, las normas reclamadas entraron en vigor con anterioridad a dicha inclusión, esto es, el 1 de enero del mismo año.

⁹⁴ “**Artículo 36.** Los lineamientos y criterios que establezca el Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social para la definición, identificación y medición de la pobreza son de aplicación obligatoria para las entidades y dependencias públicas que participen en la ejecución de los programas de desarrollo social, y deberá utilizar la información que genere el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática, independientemente de otros datos que se estime conveniente, al menos sobre los siguientes indicadores:

[...]

VII. Acceso a la alimentación;

[...].”

⁹⁵

Canasta Alimentaria Rural a precios de :			dic-13		
Grupo	Nombre	Consumo (grx/día)	Precio x kg/L	Costo diario	Costo mensual
		1,354.3		\$ 28.93	\$868.03
Maíz	Maíz en grano	79.2	5.1 \$	0.36 \$	10.73
	Tortilla de maíz	217.9	13.4 \$	2.93 \$	87.91
Trigo	Pasta para sopa	7.8	26.3 \$	0.21 \$	6.17
	Galletas dulces	3.1	45.0 \$	0.14 \$	4.18
	Pan blanco	11.2	26.8 \$	0.30 \$	9.00
	Pan de dulce	18.0	30.3 \$	0.59 \$	20.72
Aroz	Aroz en grano	14.0	14.5 \$	0.20 \$	6.08

[...].

los clasifican, entre otros, a partir de los criterios consistentes en: maíz, trigo, arroz y otros cereales.

182. Así, a partir de la información, datos y estadísticas referidos, emitidos tanto por el INEGI como por el CONEVAL, el SAT emitió la resolución miscelánea fiscal para 2014, pues al analizar la regla I.5.1.3., se advierte que para dar a conocer cuáles son los alimentos de consumo básico considerando su importancia en la alimentación de la población, tomó en cuenta los elementos antes referidos (información, datos y estadísticas), ya que utilizó 3 criterios fundamentales para ello, consistentes en: la cadena de trigo (apartado A), la cadena de maíz (apartado B) y la cadena de otros cereales (apartado C), **criterios que, en esencia, son iguales a los que utilizó el CONEVAL para determinar la canasta alimentaria.**

183. Es así que la respuesta a la segunda cuestión consiste en que es el INEGI y el CONEVAL quienes determinan cuáles son los alimentos básicos atendiendo a los criterios antes mencionados y es de esta forma que el SAT los da a conocer considerando su importancia en la población, a partir de los datos, información y estadísticas formuladas por aquellos organismos, por lo que su actividad se limita a levantar un dato que se proporciona por ellos.

184. Por ello, la injerencia de la autoridad fiscal en dar a conocer los alimentos de consumo básico que no se encuentran comprendidos en el artículo 2, fracción I, inciso J), de la Ley del IEPS, no implica que se conculque el principio de legalidad tributaria, dado que la determinación de cuáles son los alimentos básicos que no son objeto, no causan o no están sujetos al impuesto, si bien inciden en el elemento objetivo de dicho beneficio tributario, también lo es que la actividad encomendada a dicha autoridad para tal efecto se limita a recabar información, datos y estadísticas proporcionada por autoridades como el INEGI y el CONVENAL, y a partir de ello determina su importancia en la alimentación de la población y dar a conocer los alimentos de consumo básico que no se entenderán comprendidos en el impuesto, lo cual, como se dijo, encuentra justificación en la medida en que el parámetro para gravar aquellos

96

Canasta Alimentaria Urbana a precios de:		dic-13			
Grupo	Nombre	Consumo (gr/día)	Precio x kg/L	Costo diario	Costo mensual
		1,592.5		\$ 40.56	\$ 1,216.68
Maíz	Tortilla de maíz	155.4	13.7	\$ 2.12	\$ 63.65
	Pasta para sopa	5.6	26.4	\$ 0.15	\$ 4.47
Trigo	Pan blanco	26.0	28.5	\$ 0.74	\$ 22.23
	Pan de dulce	34.1	48.3	\$ 1.65	\$ 49.52
	Pan para sándwich, hamburguesas,	5.6	43.5	\$ 0.24	\$ 7.28
Arroz	Arroz en grano	9.2	16.3	\$ 0.15	\$ 4.51
Otros cereales	Cereal de maíz, de trigo, de arroz, de avena	3.6	54.4	\$ 0.20	\$ 5.92
[...].					

alimentos, consistente en una densidad calórica de 275 kilocalorías o más, en la práctica también puede llegar a presentarse en el caso de alimentos básicos, lo que implica que el legislador estimó no conveniente gravar por razones de orden público, consistentes en implementar políticas públicas de salud que combatan el sobrepeso, la obesidad y las enfermedades crónicas no transmisibles (diabetes mellitus tipo 2, hipertensión arterial, dislipidemias, enfermedad coronaria, enfermedad, vascular cerebral, osteoartritis, así como cánceres de mama, esófago, colon, endometrio, riñón, entre otras) que se pueden derivar del consumo de alimentos no básicos con la mencionada densidad calórica.

185.A mayor abundamiento, como se dijo, de los alimentos de consumo básico establecidos en la regla I.5.1.3. de la resolución miscelánea fiscal para 2014, esta Suprema Corte advierte como hecho notorio, en términos del artículo 88 del Código Federal de Procedimientos Civiles (CFPC en lo que sigue), su importancia en la alimentación de la población mexicana, dado que se enlistan a partir de 3 criterios fundamentales, a saber: la cadena de trigo (apartado A), la cadena de maíz (apartado B) y la cadena de otros cereales (apartado C). Dentro del primer apartado, por mencionar algunos, destacan, en su fracción III, el pan no dulce, entendiéndose por tal, el bolillo, la telera, el baguette, la chapata, el virote y similares, blanco e integral, incluido el pan de caja; y dentro del segundo apartado, por hacer referencia a uno de los más importantes, en su fracción II, a la tortilla. Alimentos que sin lugar a dudas y sin ser necesario elemento de convicción alguno que lo acredite, se consideran de consumo básico para la población mexicana, pues partiendo del principio ontológico de la prueba, lo ordinario se presume (tanto el pan no dulce como la tortilla de maíz son alimentos básicos de importancia en la alimentación de la población mexicana) y lo extraordinario se prueba (que no lo fueran tendría que acreditarse). En este sentido es aplicable la jurisprudencia 1a. CCCXCVI/2014 (10a.)⁹⁷.

186.Incluso esta Suprema Corte ha validado constitucionalmente una regulación normativa similar en el caso del mismo impuesto especial sobre producción y servicios establecido en el artículo 2-A⁹⁸ de la ley

⁹⁷ Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 12, noviembre de 2014, tomo I, página 706, de rubro: “CARGA DE LA PRUEBA. SU DISTRIBUCIÓN A PARTIR DE LOS PRINCIPIOS LÓGICO Y ONTOLÓGICO”.

⁹⁸ “Artículo 2-A. Las personas que enajenen gasolina o diesel en territorio nacional estarán sujetas a las tasas y cuotas siguientes:

I. La tasa aplicable en cada mes para la enajenación de gasolinas o diesel será la que resulte para cada agencia de ventas de Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios conforme a lo siguiente:

a) El precio de referencia ajustado por calidad, cuando proceda, que se determine para el combustible de que se trate de acuerdo con el inciso f) de esta fracción, se adicionará con el costo de manejo y el costo neto de transporte a la agencia de ventas de que se trate en el periodo comprendido del día 26 del segundo mes anterior al día 25 del

relativa, en el que la SHCP tiene intervención para fijar, mediante reglas de carácter general, la tasa aplicable a la enajenación de gasolina o diesel. Ciertamente, el Pleno de este Alto Tribunal al resolver la acción de inconstitucionalidad 29/2008 sostuvo las siguientes consideraciones:

[...]

Del análisis del referido procedimiento se advierte que al contrario de lo sostenido por la actora, la atribución conferida a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en la fracción I del artículo 2o. A de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, para fijar la tasa respectiva no permite a aquélla fijarla discrecionalmente y sí prevé el procedimiento para que la autoridad hacendaria arribe al resultado respectivo.

En efecto, aun cuando el complejo procedimiento antes narrado implique que, por una parte, la referida dependencia tome en cuenta determinados valores y que, por otra parte, aplique operaciones aritméticas consistentes esencialmente en sumas, restas, multiplicaciones y divisiones, no impide reconocer que los supuestos normativos contenidos en el mencionado numeral impiden la actuación arbitraria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y brindan un marco jurídico que de manera razonable, atendiendo a la naturaleza del fenómeno a cuantificar, permite a los sujetos pasivos del tributo tener

mes inmediato anterior a aquél por el que se calcule la tasa, sin incluir, en este último caso, el impuesto al valor agregado.

b) Se multiplicará por el factor de 1.0 para las gasolinas y el diesel para uso automotriz, para uso industrial de alto y bajo azufre y para uso en vehículos marinos, el monto que se obtenga de adicionar al margen comercial que haya fijado Petróleos Mexicanos a los expendios autorizados por el combustible de que se trate en el periodo citado, los costos netos de transporte del combustible de la agencia de ventas de que se trate al establecimiento del expendedor incurridos durante dicho periodo, sin incluir, en ambos casos, el impuesto al valor agregado.

c) Se multiplicará por el factor de 0.9091 para las gasolinas y el diesel para uso automotriz, para uso industrial de alto y bajo azufre y para uso en vehículos marinos, el precio de venta al público, del combustible de que se trate vigente en la zona geográfica correspondiente en el periodo citado, cuando la enajenación se realice con tasa del impuesto al valor agregado de 10%.

Se multiplicará por el factor de 0.8696 para las gasolinas y el diesel para uso automotriz, para uso industrial de alto y bajo azufre y para uso en vehículos marinos, el precio de venta al público, del combustible de que se trate vigente en la zona geográfica correspondiente en el periodo citado, cuando la enajenación se realice con tasa del impuesto al valor agregado de 15%.

d) El monto que resulte conforme al inciso c) anterior se disminuirá con las cantidades obtenidas conforme a los incisos a) y b) de esta fracción.

e) La cantidad determinada conforme al inciso d) anterior se dividirá entre el monto que se obtuvo conforme al inciso a) de esta fracción y el resultado se multiplicará por 100. El porcentaje que se obtenga será la tasa aplicable al combustible de que se trate que enajene la agencia correspondiente durante el mes por el que se calcula la tasa.

f) El precio de referencia para cada uno de los combustibles a que se refiere el inciso a) de esta fracción, será el promedio de las cotizaciones del día 26 del segundo mes anterior al día 25 del mes inmediato anterior a aquél por el que se calcula la tasa, convertidas a pesos con el promedio del tipo de cambio de venta del dólar de los Estados Unidos de América que publica el Banco de México en el Diario Oficial de la Federación, como sigue:

1. Gasolinas: el promedio del precio spot de la gasolina regular sin plomo vigente en la Costa del Golfo de los Estados Unidos de América.

2. Diesel para uso automotriz de alto azufre: el promedio del precio spot "fuel oil" número 2, 0.2% de azufre y 34° API, vigente en la Costa del Golfo de los Estados Unidos de América.

3. Diesel para uso automotriz y diesel para uso industrial de bajo azufre: el promedio del precio spot "fuel oil" número 2 LS, 0.05% de azufre, vigente en la Costa del Golfo de los Estados Unidos de América.

4. Diesel para uso industrial de alto azufre: el promedio del precio spot "fuel oil" número 2, 0.2% de azufre y 34° API, vigente en la Costa del Golfo de los Estados Unidos de América.

5. Diesel para uso en vehículos marinos en la Costa del Golfo: el promedio del precio spot "fuel oil" número 2, 0.2% de azufre y 34° API, vigente en Houston, Texas, de los Estados Unidos de América.

6. Diesel para uso en vehículos marinos de la Costa del Pacífico: el promedio del precio spot "fuel oil" número 2 LS, 0.05% de azufre, vigente en Los Ángeles, California, de los Estados Unidos de América.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general, dará a conocer los elementos para determinar los precios de referencia, los ajustes por calidad, los costos netos de transporte, el margen comercial y el costo de manejo a los expendios autorizados a que se refiere esta fracción. La citada dependencia realizará mensualmente las operaciones aritméticas para calcular las tasas aplicables para cada combustible y en cada agencia de ventas de Petróleos Mexicanos y las publicará en el Diario Oficial de la Federación”.

conocimiento sobre las consecuencias jurídicas de su conducta en el caso de enajenar los combustibles materia de esa regulación.

Para arribar a esta conclusión es menester destacar, en primer lugar, que en la citada fracción I, se vincula a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a realizar determinados cálculos respecto de la operaciones realizadas por cada agencia de ventas de Petróleos Mexicanos respecto de específicos combustibles y atendiendo a valores de diversas operaciones comerciales, cuyo monto constituye un valor económico derivado de las fuerzas del mercado.

Así, destacan, por un lado, los valores del mercado consistentes en el precio de referencia, los precios spot, los costos netos de transporte y de manejo y los precios de venta al público, valores que se obtendrán del mercado por la referida dependencia, siendo la realidad económica que se debe valorar, y no la voluntad de la propia dependencia, la que determina la trascendencia de esos valores económicos al porcentaje al que finalmente ascenderá la tasa respectiva.

Por otro lado, si bien los referidos valores por sí solos no determinarán el porcentaje de la tasa en comento, ello no impide reconocer que en la norma impugnada se prevén las diversas operaciones aritméticas que la autoridad hacendaria realizará para obtener la tasa aplicable, señalándose qué valores serán objeto de una adición, cuáles de una multiplicación y en qué supuestos se restarán o se dividirán.

En ese orden de ideas, dado que la norma impugnada prevé un procedimiento complejo indicando qué valores económicos se recogerán del mercado, el periodo que se tomará en cuenta, así como las operaciones aritméticas a las que se someterán aquéllos, debe estimarse que con tal regulación se acata el principio de reserva de ley previsto en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Por otra parte, cabe agregar que el hecho de que se haya facultado a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para expedir reglas de carácter general mediante las cuales dé a conocer los elementos para determinar los referidos valores económicos no implica dejar en manos de esa dependencia el cálculo de las tasas respectivas ya que, en todo caso, las disposiciones que al efecto se emitan deberán limitarse a precisar los términos en los que se obtendrán del mercado los respectivos valores económicos.

[...]

187. En el contexto referido e inversamente a lo que aducen las quejas recurrentes, el precepto y porción normativa impugnados no dejan abierta la posibilidad de que sea la autoridad fiscal la que genere la configuración del objeto del impuesto; por el contrario, fue el legislador el que, como se vio, estableció que los alimentos básicos, dependiendo de su importancia en la alimentación de la población, no son objeto, no causan o no se encuentran gravados con el impuesto y solo sea el SAT el que dé a conocer cuáles serán tales alimentos con base en la información que recabó para tal fin.

188. Por lo expuesto, devienen **inoperantes** los restantes argumentos relativos a que la autoridad fiscal puede encuadrar determinados alimentos en cualquiera de los supuestos señalados en el artículo 3 de la Ley del IEPS, no obstante que los mismos no se encuentren expresamente previstos en la Ley.
189. Además, resultan **inoperantes** todos los argumentos formulados en el agravio **décimo tercero**, referentes a que el juez de Distrito omitió el análisis de diversos argumentos, entre ellos, los contenidos en el concepto de violación segundo por los que hizo valer que las cláusulas habilitantes no siempre resultan constitucionalmente válidas, pues en el caso se violan derechos fundamentales sin fundamentación objetiva, al dejar en manos de la autoridad fiscal la determinación del objeto del impuesto y que las disposiciones normativas reclamadas introducen conceptos confusos e indeterminables para definir los elementos del impuesto, como lo es el objeto mismo.
190. Lo anterior, dado que la premisa de la que parten tales argumentos es falsa, ya que, como se ha visto, la autoridad fiscal no fija el objeto del impuesto sino solo establece el no objeto, la no causación o no sujeción de los alimentos básicos, atendiendo a su importancia en la alimentación de la población tomando en consideración la información, datos y estadísticas oficiales proporcionada por el INEGI y el CONVENAL. Al respecto es aplicable la jurisprudencia 2a./J 108/2012⁹⁹.
191. Por otra parte pero en el mismo orden de ideas, resulta **infundado** el argumento referente a que el juez de amparo dejó de advertir que el impuesto impugnado genera incertidumbre jurídica al establecer el objeto del impuesto, pues el concepto “botanas” no obstante que se encuentra definido en el artículo 3, fracción XXVI, de la Ley del IEPS, se reitera en la regla 1.5.1.2. de la resolución miscelánea fiscal para 2014, sin embargo, el concepto que dicha regla establece va más allá del previsto legalmente, lo que confirma la falta de claridad de dicha disposición.
192. Lo infundado del referido argumento reside en que la simple comparación del concepto botanas establecido tanto en el artículo 3, fracción XXVI¹⁰⁰,

⁹⁹ Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro XIII, octubre de 2012, tomo 3, página 1326, de rubro: “AGRAVIOS INOPERANTES. LO SON AQUELLOS QUE SE SUSTENTAN EN PREMISAS FALSAS”.

¹⁰⁰ “Artículo 3. Para los efectos de esta Ley se entiende por:

[...]

XXVI. Botanas, los productos elaborados a base de harinas, semillas, tubérculos, cereales, granos y frutas sanos y limpios que pueden estar fritos, horneados y explotados o tostados y adicionados de sal, otros ingredientes y aditivos para alimentos, así como las semillas para botanas, que son la parte del fruto comestible de las plantas o árboles, limpia, sana, con o sin cáscara o cutícula, frita, tostada u horneada, adicionada o no de otros ingredientes o aditivos para alimentos.

[...]”

de la Ley del IEPS, como en la regla I.5.1.5.¹⁰¹ –no I.5.1.2. como lo señalan las quejas recurrentes– de la resolución miscelánea fiscal para 2014, permite concluir que se trata de un mismo concepto, ya que el previsto en la fracción legal señalada se estableció por el legislador con la finalidad de explicitar cuál es uno de los alimentos no básicos que se encuentran gravados por el impuesto y el dispuesto en la regla general mencionada únicamente lo complementa, pormenoriza y detalla.

193. Ciertamente, el concepto botanas previsto en el artículo 3, fracción XXVI, de la Ley del IEPS, hace referencia a la elaboración de las mismas a partir de determinados ingredientes (harinas, semillas, tubérculos, cereales, granos y frutos) con ciertas características (sanos y limpios) que se encuentren sujetos a algún proceso (fritos, horneados o tostados) en el que se les adicione otros ingredientes o aditivos para alimentos (sal u otros), o cuando uno de esos ingredientes (semillas) de las botanas, sea parte de un alimento (fruto comestible de plantas o árboles), con los mismos elementos mencionados (características, procesos y adiciones).
194. Por su parte, el concepto de botanas previsto en la regla 5.1.1.5., de la resolución miscelánea fiscal para 2014, se refiere específicamente a uno de los ingredientes con los cuales se pueden elaborar (semillas) y a los distintos procesos a los que se les puede sujetar (fritas, tostadas u horneadas) se adicionen o no de otros ingredientes para alimentos. Así, al referirse la citada regla a que dentro del concepto botanas no quedan comprendidas las semillas en estado natural, sin que pierdan esa característica por someterse a algún proceso (limpiado, descascarado, despepitado o desgranado) con la condición de que no se les adicione ingrediente alguno, lo único que está haciendo es complementar, pormenorizar o detallar lo dispuesto en el artículo 3, fracción XXVI, de la Ley del IEPS respecto a uno de los ingredientes (semillas) con los que se elaboran las botanas, pues precisa que no se entenderán botanas las semillas en estado natural sometidas a algún proceso en el que no se les adicione ingrediente alguno, lo cual es congruente con el objeto del gravamen, al recaer sobre alimentos no objeto del mismo.
195. Tampoco asiste razón a las quejas recurrentes al aducir que la facultad de la autoridad administrativa para que emita una lista determinando cuáles son los alimentos básicos que no se encuentran comprendidos por el impuesto, no guarda estabilidad y puede ser modificada a su arbitrio.

¹⁰¹ “I.5.1.5. Para efectos de lo dispuesto por el artículo 3o., fracción XXVI, de la Ley del IEPS, se consideran como botanas aquellas semillas que estén fritas, tostadas u horneadas, adicionadas o no de otros ingredientes para alimentos, por lo que no quedan comprendidas las semillas en estado natural, sin que pierdan tal carácter por el hecho de haberse sometido a un proceso de secado, limpiado, descascarado, despepitado o desgranado, siempre que no se les adicione ingrediente alguno”.

196. Lo infundado del planteamiento sintetizado se encuentra en que, como se vio, la estabilidad de los alimentos básicos que no quedan comprendidos por el impuesto, no queda al arbitrio del SAT, sino el dar a conocer los mismos está condicionada a su importancia en la alimentación de la población mexicana, de manera que es precisamente ese límite de contenido el que permite saber a qué atenerse por parte de los contribuyentes del impuesto, con lo que se satisface el derecho a la seguridad jurídica.
197. De igual forma, carecen de razón las quejas recurrentes cuando alegan que existe falta de claridad en el objeto del impuesto, pues la autoridad administrativa no solo emitió las reglas de la resolución miscelánea fiscal, sino también el “Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa”, publicado DOF el 26 de diciembre de 2013, mediante el cual se otorga un estímulo fiscal a los importadores o enajenadores de chicles que no estén gravados por la Ley del IEPS, cuando dichos productos no se encuentran definidos por el legislador como alimentos “no básicos”, por lo que no existe certeza de qué sí y qué no se encuentra gravado con el impuesto.
198. Lo expuesto, porque como se dijo, el objeto del impuesto es claro al gravar la enajenación o importación de alimentos no básicos enlistados en un catálogo (*numerus clausus*) cerrado con una densidad calórica de 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos a una tasa del 8%. Ahora, de diversa forma a lo que arguyen las quejas recurrentes, la emisión del mencionado decreto cuyo artículo 3.3.¹⁰² establece que se otorga un estímulo a los importadores o enajenantes de chicles o gomas de mascar que estén obligados al pago del impuesto especial sobre producción y servicios, consistente en un beneficio fiscal de 100% de dicho impuesto, no implica que dichos productos (chicles o gomas de mascar) no estén gravados por el referido impuesto; por el contrario, sí se encuentran gravados por el mismo al estar inmersos en el concepto de productos de confitería establecido en los artículos 2, fracción I, inciso J), numeral 2 y 3, fracción XXVII¹⁰³, de la Ley del IEPS.

¹⁰² “**Artículo 3.3.** Se otorga un estímulo fiscal a los importadores o enajenantes de chicles o gomas de mascar que estén obligados a pagar el impuesto especial sobre producción y servicios, de conformidad con el artículo 2o., fracción I, inciso J), numeral 2 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

El estímulo fiscal consiste en una cantidad equivalente al 100% del impuesto especial sobre producción y servicios que deba pagarse en la importación o enajenación del producto antes mencionado, y sólo será procedente en tanto no se traslade al adquirente cantidad alguna por concepto del citado impuesto en la enajenación de dicho bien. El estímulo fiscal será acreditable contra el impuesto especial sobre producción y servicios que deba pagarse por las citadas actividades.

El impuesto causado por la importación del producto a que se refiere el primer párrafo de este artículo, en cuyo pago se haya aplicado el estímulo fiscal previsto en el presente artículo, no dará derecho al acreditamiento previsto en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios”.

¹⁰³ “**Artículo 3.** Para los efectos de esta Ley se entiende por:

[...]

XXVII. Productos de confitería, los dulces y confites. Quedan comprendidos los caramelos, el dulce imitación de mazapán, gelatina o grenetina, gelatina preparada o jaletina, malvavisco, mazapán, peladilla, turrón, entre otros.

199. En efecto, del considerando del mencionado decreto se advierte que el Ejecutivo Federal manifestó como motivos para otorgar el beneficio de que se trata, los siguientes:

[...]

Que a partir de 2014 la importación y la enajenación de chicles y gomas de mascar estarán afectas al pago del impuesto al valor agregado, así como al impuesto especial sobre producción y servicios **por ser productos de confitería**, cuando tengan una densidad calórica igual o mayor de 275 kilocalorías por cada 100 gramos, **por lo que se estima conveniente otorgar un beneficio fiscal que permita que dichos productos sólo queden afectos al pago del impuesto al valor agregado, con el propósito de que tengan condiciones que les permitan ser competitivos en el mercado, dado que la mayoría de los alimentos no están afectos al pago del impuesto al valor agregado;**

[...]

(Énfasis y subrayado añadidos)

200. Así, y como se dijo, la importación o enajenación de chicles o gomas de mascar sí se encuentra gravada por el impuesto de mérito, al ubicarse dichos productos en el concepto de productos de confitería cuando cumplan con la densidad calórica exigida, por lo que el Ejecutivo Federal estimó necesario establecer dicho beneficio, por estar ya gravados por la Ley del IVA, lo que no incide en el ámbito del principio de legalidad tributaria. Por ello, y también de manera opuesta a lo que alegan las quejas recurrentes, sí existe certeza respecto a qué sí y a qué no se encuentra gravado por el impuesto.
201. También resulta infundado el argumento de las quejas recurrentes relativo a que el hecho de que el legislador haya otorgado a la autoridad fiscal la facultad de configurar el objeto del impuesto a partir de que determinará qué elementos estarán exentos, considerando los alimentos de consumo básico según su importancia en la alimentación de la población, transgrede el principio de legalidad tributaria y seguridad jurídica.
202. Ello es así, porque el legislador no otorgó al SAT la facultad de configurar el objeto del impuesto, sino inversamente a lo que señala, lo que estableció fue la habilitación legal para dar a conocer el no objeto, no causación o no sujeción del impuesto, ya que la referida autoridad fiscal solo da a conocer cuáles son los alimentos básicos, atendiendo a su importancia en la alimentación de la población mexicana.

[...]"

203. En consecuencia, no es factible concluir, como lo pretenden las quejas recurrentes, que el último párrafo del inciso J) de la fracción II del artículo 2 de la Ley del IEPS dispone que el SAT establecerá cuáles son los alimentos exentos del impuesto.
204. A mayor abundamiento, este Tribunal Constitucional precisa que existen diferencias entre las figuras tributarias de exención y no sujeción. La exención se ha entendido por esta Suprema Corte como “una excepción a la regla general de causación del tributo”¹⁰⁴. La exención requiere de dos normas, la que establece el hecho imponible, es decir, la que establece el impuesto, y la que dispone, por alguna razón, que no obstante que se actualice ese hecho no se debe pagar el tributo, esto es, la que exenta del mismo; la exención, por lo general, se manifiesta de forma positiva. La exención libera de la obligación material de pago pero en algunos casos subsisten otro tipo de deberes formales, por ejemplo, los informativos. En cambio, la no sujeción, no causación o no objeto se ha entendido como un aspecto o materia que no se encuentra inmersa en el hecho imponible, sino que se sitúa fuera de éste, por lo que no debe pagarse la contribución. La no sujeción por regla general no requiere de una norma que la establezca, aunque existe la posibilidad de que ello sea así por razones de la materia gravable, esto es, la no sujeción se expresa, a menudo, de manera negativa. La no sujeción no implica el cumplimiento de obligación material o formal alguna.
205. En consecuencia y con base en el anterior ejercicio distintivo, como se vio, el artículo 2, fracción I, inciso J), último párrafo de la Ley del IEPS no establece ningún supuesto de exención, sino hipótesis de no objeto, de no causación o de no sujeción del impuesto.
206. Es igualmente **infundado** el argumento relativo a que es ilegal que se haya desestimado el concepto de violación por el que se hizo valer que el SAT carece de facultades para emitir un pronunciamiento en materia de nutrición y salud, como lo es el referente a dar a conocer los alimentos básicos que no se encuentran gravados, en la medida en que ello corresponde al Presidente de la República, al Consejo de Salubridad General, a la Secretaría de Salud y los gobiernos de las Entidades Federativas y Distrito Federal (ahora Ciudad de México).
207. Lo expuesto, porque con independencia de la razón manifestada por el juez inferior, consistente en que los preceptos impugnados establecen el objeto del impuesto y la sola habilitación del legislador justifican la intervención del SAT, como se vio, esta Suprema Corte considera que la

¹⁰⁴ Séptima Época, tesis aislada, Semanario Judicial de la Federación, volumen 181-186, primera parte, página 55, de rubro: “EXENCIÓN DE IMPUESTOS”.

intervención de la autoridad recaudadora de impuestos se limita a recoger y dar a conocer un dato, consistente en los alimentos básicos que no se encuentran gravados con el impuesto, lo que implica que, como se dijo, en atención al fenómeno tributario que no se desea gravar por el legislador, sea precisamente dicha autoridad fiscal la que cuenta con la competencia legal y técnica para tal efecto, sin que ello implique que no tome en cuenta lo determinado, por ejemplo, por la Secretaría de Salud o alguna otra dependencia.

208. Finalmente, es infundado el agravio **décimo segundo**, pues de igual forma que lo antes dicho, con independencia de las razones que manifestó el juez de Distrito, las reglas generales administrativas no transgreden el principio de reserva y primacía de ley, pues se insiste y se reitera, no delimitan el objeto del impuesto, sino por el contrario, por una parte, pormenorizan, detallan o complementan el mismo –caso de la regla I.5.1.5– y, por otra, se refieren a supuestos no objeto, de no causación o de no sujeción del gravamen, tales como los alimentos básicos, atendiendo a su importancia en la alimentación, que no deben considerarse gravados por el impuesto.

209. Por tales razones, no resultan aplicables los precedentes que citan las quejas recurrentes en apoyo de sus agravios, relativos a la inconstitucionalidad de los artículos 40 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta¹⁰⁵ y 16 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo¹⁰⁶, dado que en el caso que se analiza la regulación normativa contenida en las reglas generales administrativas de la resolución miscelánea fiscal para 2014 que se impugnan, no se establece modificación alguna al objeto ni a la base del impuesto ni aborda elemento alguno del mismo, por lo que no va más allá de lo dispuesto en la Ley del IEPS y por ende, no transgreden el principio de legalidad tributaria.

COMPETENCIA LEGISLATIVA Y LEY PRIVATIVA

210. En el agravio **noveno** las quejas recurrentes aducen, en esencia, que la sentencia recurrida es ilegal al declarar infundado el concepto de violación relativo a poner de manifiesto que el Congreso de la Unión carece de facultades para establecer el impuesto que se impugna, dado

¹⁰⁵ Tesis aislada 2a. XCVI/2005, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXII, septiembre de 2005, página 539, de rubro: “**RENTA. EL ARTÍCULO 40 DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY**”.

¹⁰⁶ Jurisprudencia 2a./J. 178/2010, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXXII, diciembre de 2010, página 179, de rubro: “**ACTIVO. EL ARTÍCULO 16 DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY Y DE SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA DE LA NORMA**”.

que las consideraciones que vertió el juez de amparo para tal efecto, resultan ilegales.

211. El juez de amparo resolvió que el artículo 73, fracción XXIX, constitucional, únicamente tiene como función enunciar, más no limitar los tributos que corresponden a la Federación, por lo que el hecho de que el legislador ordinario haya incluido un impuesto a la enajenación e importación de alimentos con un alto contenido calórico, no torna inconstitucionales los preceptos que lo establecen.
212. Sin embargo, a decir de las quejas recurrentes el anterior criterio resulta ilegal porque el artículo 73, fracción XXIX, constitucional, de ninguna manera se puede interpretar como un listado enunciativo sino más bien limitativo de facultades exclusivas del legislador, ya que dicho precepto sí establece un listado limitativo, pues conforme al artículo 124 de la Constitución se encuentran reservadas al legislador, por lo que no pueden ser ejercidas por las Entidades Federativas.
213. Así, conforme al artículo 73, fracción XXIX, constitucional, no se advierte que el Congreso de la Unión tenga facultades para establecer un impuesto especial sobre producción y servicios respecto a la enajenación o importación de alimentos no básicos, por lo que, contrario a lo que resolvió el juez de amparo, no puede servir como fundamento para acreditar la competencia para establecerlo.
214. Por otra parte, también alegan las revisionistas que el juez de Distrito señala que el Poder Legislativo cuenta con facultades para gravar la enajenación o importación de alimentos no básicos con contenido calórico de 275 kilocalorías o más, con fundamento en el artículo 73, fracción VII, constitucional, el cual es más que suficiente para establecer dicho impuesto.
215. Sin embargo, lo anterior es ilegal porque el legislador estableció el impuesto a los alimentos con alto contenido calórico en los términos de las disposiciones reclamadas justificándolo en un presunto fin extrafiscal, consistente en combatir la obesidad y el sobrepeso, lo que implica que el fin perseguido con el impuesto no busca cubrir el presupuesto.
216. En efecto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 73, fracción VII, de la Constitución, existe una facultad impositiva concurrente entre la Federación y las Entidades Federativas, no obstante ello en la exposición de motivos del impuesto el legislador manifestó que no tiene un fin recaudatorio, sino exclusivamente extrafiscal, por lo que no se destina a cubrir el presupuesto.

217. Por otra parte, alegan las quejas recurrentes que es ilegal la sentencia que recurren al desestimar el concepto de violación que hicieron valer relativo a la transgresión del artículo 13 constitucional, por el que plantearon que los preceptos reclamados constituyen una ley privativa.

218. Ello porque contrario a lo que resolvió el juez de amparo las disposiciones reclamadas no cumplen con el requisito de generalidad que exige el artículo 13 constitucional, lo que se evidencia al acreditarse diversas inequidades en las que incurren los preceptos impugnados sin justificación alguna a aquellos contribuyentes que son importadores, productores o distribuidores de alimentos con un alto contenido calórico, esto es, la Ley del IEPS es una ley privativa porque grava solo a un sector específico de la población, perdiendo la característica de generalidad, sin que exista justificación.

219. Los resumidos agravios son **inoperantes e infundados**.

220. En principio cabe señalar que en la sentencia recurrida el juez de Distrito desestimó el concepto de violación noveno a partir de las siguientes consideraciones:

221. Estableció que el Pleno de este Alto Tribunal ha determinado que el artículo 73 constitucional, fracción XXIX, quinto numeral, solo contiene un catálogo enunciativo pero no limitativo de los tributos que en forma exclusiva puede imponer la Federación con participación de las entidades federativas, lo cual significa que al incluir el legislador en la Ley del IEPS la enajenación e importación de los productos previstos en el artículo 2, fracción I, inciso J), no conduce a estimarlo inconstitucional pues si bien es cierto, nuestra Constitución en el artículo 73, fracción XXIX, quinto numeral, establece la facultad exclusiva para que el Congreso de la Unión imponga contribuciones especiales sobre las materias ahí enumeradas, entre las que no figura la referente a la enajenación e importación de los productos referidos, ello no significa que el Poder Legislativo Federal carezca de atribuciones para imponer contribuciones respecto a la enajenación e importación de ese tipo de bienes, ya que tal facultad deriva del contenido de la fracción VII del artículo 73 de la Constitución Federal.

222. Además, que la Ley del IEPS no limita a establecer contribuciones sobre algunas de las materias que enumera el artículo 73, fracción XXIX, numeral quinto, constitucional (energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, etcétera), de tal manera que en dicha ley impositiva deban contenerse

forzosa y necesariamente todas las contribuciones sobre las materias acabadas de enumerar ni mucho menos está prohibido gravar una materia que no aparece en el citado numeral quinto.

223. Ello debido a que el Congreso Federal tiene atribuciones para establecer los tributos que sean necesarios para cubrir el presupuesto, de ahí que no exista inconveniente legal alguno para que en la mencionada ley ordinaria se establezca una contribución que grave la enajenación e importación de ese tipo de bienes.

224. Por lo que hace al planteamiento de que se está en presencia de una ley privativa, el juez federal indicó que las normas reclamadas no menoscaban o suprimen un derecho incorporado en la esfera jurídica de los gobernados, sino que el pago del tributo se establece esencialmente para desincentivar el consumo de estos productos con el propósito de combatir la obesidad, que se ha convertido en un problema de salud pública; de ahí que, como dichos preceptos no mencionan individualmente a una o varias personas, ni disponen que la obligación desaparezca una vez aplicada al caso concreto, sino que se refiere a todos los contribuyentes que realicen dicha actividad, es decir, rige para todos aquellos que se colocan en esa condición, resulta evidente que cumplen con los principios de generalidad, abstracción e impersonalidad de la ley y, por tanto, no violan el artículo 13 constitucional, pues no desaparece ni se agota después de su aplicación sino que permanece su existencia tantas veces lleve a cabo la actividad en el futuro.

225. Ahora, de diversa forma a lo que plantean las quejas recurrentes, el juez de amparo en ningún momento resolvió que el artículo 73, fracción XXIX, de la Constitución otorga una competencia enunciativa más no limitativa en materia tributaria, sino que la citada porción normativa establece facultades exclusivas, pero que ello no implica que sean las únicas, de acuerdo con lo dispuesto en la fracción VII del mismo precepto constitucional.

226. Por ende, si el agravio de las quejas recurrentes combate una consideración que no se formuló en la sentencia recurrida, es inconcuso que deviene **inoperante**, en la medida en que no logra desvirtuar la legalidad del fallo. Al respecto es aplicable la jurisprudencia 3a./J. 16/91¹⁰⁷.

¹⁰⁷ Octava Época, Semanario Judicial de la Federación, tomo VII, abril de 1991, página 24, de rubro: “AGRAVIOS EN LA REVISIÓN. SON INOPERANTES CUANDO SE DIRIGEN A COMBATIR CONSIDERACIONES LEGALES QUE NO SE FORMULARON EN LA SENTENCIA RECURRIDA”.

227. Por otra parte, es **infundado** el argumento referente a que los preceptos reclamados al perseguir un fin extrafiscal, consistente en el combate a la obesidad y sobrepeso, de acuerdo con la exposición de motivos de su creación, implica que no se destine a cubrir el presupuesto, como lo mandata el artículo 73, fracción VII, constitucional.

228. Lo anterior en razón de que la premisa de partida de las quejas recurrentes es inexacta y, consecuentemente, su conclusión también, dadas las siguientes consideraciones.

229. Esta Suprema Corte ha realizado una precisión conceptual a efecto de acotar los ámbitos en que pueden contemplarse la vinculación entre fines fiscales y extrafiscales, distinguiendo entre las contribuciones –medios– para allegarse de recursos y éstos en sí mismos. Las contribuciones tienen fines fiscales y extrafiscales. Los recursos derivados de esas contribuciones siempre tendrán un fin distinto al fiscal. Estas razones encuentran fundamento en la jurisprudencia 1a./J. 111/2007¹⁰⁸.

230. En adición a lo expuesto también debe distinguirse entre los fines fiscales o extrafiscales de la contribución y el destino presupuestal de los recursos que se obtienen por concepto de contribuciones. En efecto, de conformidad con el artículo 73, fracción VII, constitucional, el Congreso de la Unión tiene la facultad para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. Esa necesidad en el establecimiento de la contribución responde, por lo general, a exigencias fácticas de carácter social, económico o de política pública que requieren ser satisfechas mediante la obtención de recursos, lo que implica que tanto las contribuciones –con independencia de sus fines fiscales o no– como los recursos que se obtienen de ellas deben destinarse a cubrir el presupuesto de egresos, pues éste es el instrumento normativo a través del cual se realiza el gasto público, cuyo fundamento se encuentra en los artículos 31, fracción IV, y que se rige por los principios previstos en el artículo 134 de la Constitución, siendo su contenido esencial atender al bien común y a la justicia social. Esta interpretación se robustece con lo dispuesto en el artículo 126 constitucional que prescribe una prohibición para realizar pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o en una ley posterior.

231. Así, lo errado del planteamiento de las quejas recurrentes se encuentra en que confunden el fin –ciertamente– extrafiscal (combatir la obesidad y el sobrepeso) que persigue el impuesto establecido en las disposiciones

¹⁰⁸ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIV, septiembre de 2011, página 506, de rubro: “FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES”.

combatidas, con el destino de los recursos que se recauden por aquél, que en su opinión, no se dirigen **a cubrir el presupuesto**, como lo mandata el artículo 73, fracción VII, constitucional.

232. Contrariamente a lo que aducen las quejas recurrentes, los recursos que se recauden por concepto del impuesto especial sobre producción y servicios a los alimentos no básicos con alta densidad calórica, sí se encuentran destinados a cubrir el presupuesto, tal y como se advierte de los anexos 12¹⁰⁹ y 17¹¹⁰ del Presupuesto de Egresos de la Federación para 2014 (PEF en lo que sigue) en los que se establece que una parte de los recursos que se previeron recaudar en la Ley de Ingresos de la Federación para el mismo ejercicio (LIF en adelante), se destinan a la prevención de la obesidad entre hombres, mujeres, niños, niñas y adolescentes.
233. Por otra parte, tampoco asiste razón a las quejas recurrentes cuando aducen que es ilegal la sentencia recurrida al desestimar el concepto de violación por el que se hizo valer la transgresión al artículo 13 constitucional, por constituir la Ley del IEPS una norma privativa.
234. Para arribar a la anterior conclusión conviene tener en cuenta que el juez de amparo desestimó dicho motivo de queja con base en las siguientes consideraciones:
235. Citó el artículo 13 constitucional y señaló que por ley privativa debe entenderse aquella que carece de los requisitos de generalidad, abstracción e impersonalidad que toda norma debe contener, es decir, aquellas cuyas disposiciones solo regulan una situación concreta respecto a una persona o personas determinadas de antemano y que desaparece después de su aplicación.
236. Por lo que estimó que para que una ley no sea privativa es necesario que se aplique sin distinción de especie o persona a todos los supuestos que previene y debe subsistir aun después de aplicarse a un caso determinado. Al respecto citó la jurisprudencia 2a./J. 137/2004¹¹¹.
237. Así, concluyó que los preceptos reclamados no constituyen una ley privativa puesto que se aplican sin distinción alguna a todos los individuos

¹⁰⁹ “ANEXO 12. EROGACIONES PARA LA IGUALDAD ENTRE MUJERES Y HOMBRES (pesos), rubro 12. Salud. Prevención contra la obesidad \$312,120.136”.

¹¹⁰ “ANEXO 17. RECURSOS PARA LA ATENCIÓN DE NIÑAS, NIÑOS Y ADOLESCENTES (pesos), rubro 12. Salud. Prevención contra la obesidad \$14,000,000”.

¹¹¹ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XX, septiembre de 2004, página 305, de rubro: “PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO NO CONSTITUYE UNA LEY PRIVATIVA, AL NO AGOTARSE UNA VEZ QUE HA SIDO APLICADA A LOS CONTRIBUYENTES EN LOS SUPUESTOS QUE CONTEMPLA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002)”.

que se ubican en el mismo supuesto jurídico y no desaparecen después de su aplicación, sino se trata de normas especiales.

238. En ese contexto, resulta **inoperante** el agravio formulado por las quejas recurrentes en la medida en que únicamente impugna las consideraciones manifestadas por el juez de Distrito a partir de que no se cumple el principio de generalidad por parte de las disposiciones impugnadas, al acreditarse diversas inequidades que no encuentran justificación alguna, sin que combata todas y cada una de las razones que expuso el juez de amparo. Al respecto es aplicable la jurisprudencia 1a./J. 19/2012 (9a.)¹¹².
239. En el agravio **décimo tercero** las quejas recurrentes aducen, en síntesis, que el juez de amparo fue omiso al estudiar el concepto de violación noveno en el apartado relativo a que, suponiendo sin conceder que las disposiciones reclamadas no sean una ley privativa proscrita por el artículo 13 constitucional, tales disposiciones violan el artículo 124 de la Constitución.
240. Es **fundado** el agravio antes reseñado, dado que del análisis y cotejo de la sentencia recurrida se advierte que el juez de Distrito no emitió pronunciamiento alguno por el cual se ocupara del mencionado argumento del concepto de violación, por lo que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 93 de la Ley de Amparo, este Alto Tribunal procede al estudio del concepto de violación cuyo estudio omitió el juez inferior.
241. En el concepto de violación **noveno** apartado **D**, las quejas manifiestan, abreviadamente, que el artículo 73, fracción XXIX, numeral 5, de la Constitución, dispone de manera expresa la facultad que tiene el Congreso de la Unión para establecer contribuciones especiales sobre determinadas materia y actividades.
242. Sin embargo, dentro de aquéllas no se encuentra la relativa al impuesto previsto en las disposiciones reclamadas, el cual, en todo caso, debe entenderse reservada a las Entidades Federativas, por lo que el Congreso de la Unión carece de facultades para establecerlo.
243. El referido concepto de violación es **infundado**.

¹¹² Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro XIII, octubre de 2012, tomo 2, página 731, de rubro: “AGRAVIOS INOPERANTES. SON AQUELLOS QUE NO COMBATEN TODAS LAS CONSIDERACIONES CONTENIDAS EN LA SENTENCIA RECURRIDA”.

244. Ello es así dado que las quejas parten de una premisa inexacta, consistente en que al no ubicarse el contenido de los preceptos reclamados en ninguno de los supuestos previstos en el artículo 73, fracción XXIX, constitucional, la facultad para emitir tales preceptos recae en el artículo 124 constitucional a favor de las Entidades Federativas; empero, no es éste artículo el fundamento constitucional para emitir las disposiciones impugnadas, sino, como se vio, el juez de Distrito y esta Suprema Corte lo confirmó, el fundamento constitucional con el cual se emitieron los preceptos reclamados es el artículo 73, fracción VII, constitucional; por ende, si la premisa es errónea también su conclusión.

IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY

245. En el agravio **quinto**, en lo fundamental, las quejas aducen que indebidamente el juez federal sostuvo que en materia de contribuciones no opera la teoría de los derechos adquiridos, ya que el legislador ordinario está facultado para modificar el quántum de la deducción y cuando la incrementa no afecta situaciones anteriores y que es inexacto que en materia fiscal los contribuyentes tengan el derecho adquirido a no pagar o, en su caso, a contribuir siempre de la misma base o tasa, puesto que la obligación de contribuir al gasto público deriva del artículo 31, fracción IV, constitucional.

246. Señalan que en la demanda de amparo no argumentaron que es violatorio del principio de irretroactividad, el hecho de que las enajenaciones o importaciones de los bienes que se realicen a partir del 1 de enero de 2014 se encuentren gravadas por el IEPS, como lo estudio el juez de Distrito de forma inadecuada, sino que lo realmente aducido es que es violatorio el hecho de gravar la enajenación de bienes llevadas a cabo con anterioridad a la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas, únicamente por el hecho de que los bienes sean entregados o cobradas las contraprestaciones después de los 10 días de entrada en vigor de las disposiciones.

247. Aducen, que el hecho imponible del tributo se realiza con la enajenación de los bienes señalados por la ley, por lo que si dichos bienes no se encontraban grabados en el momento en el que se efectuó la enajenación, los contribuyentes cuentan con el derecho adquirido a que dicha enajenación no se encuentre gravada, no obstante que el cobro se lleve a cabo una vez vigente la nueva norma.

248. Los resumidos agravios son **infundados**.

249. En principio cabe señalar que en la sentencia recurrida el juez de Distrito desestimó el concepto de violación quinto a partir de las siguientes consideraciones:

250. El juez de Distrito determinó que en materia de contribuciones no opera la teoría de los derechos adquiridos, ya que el legislador ordinario está facultado para modificar el quántum de la deducción y cuando la incrementa es claro que no afecta situaciones anteriores y que tratándose de materia fiscal, es inexacto que el particular tenga el derecho adquirido a no pagar o en su caso, a contribuir siempre sobre una misma base o tasa, puesto que las contribuciones derivan de una obligación consignada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, sin que éstas constituyan un bien que ingrese al patrimonio del sujeto obligado.
251. Que las quejas no pueden apoyarse en una simple expectativa de derecho o en una pretensión de que se realice una situación determinada, pues el legislador modifica las leyes conforme a las necesidades de un interés común más no en beneficio de una individualidad; máxime que en el caso, no se trata de un derecho adquirido.
252. Además, que para determinar si existe violación al principio de no retroactividad de la ley, previsto en el artículo 14, primer párrafo, de la Constitución, debe examinarse si la parte quejosa cuenta con un derecho adquirido con anterioridad a la vigencia de una norma y precisar cuáles de las consecuencias jurídicas de dicho acto se produjeron durante la vigencia de la ley anterior, las que no pueden ser afectadas por la aplicación de la norma actual, situación a la que únicamente se constriñe la imposibilidad de afectación por un acto sustentado en la ley en vigor.
253. Asimismo, que en el asunto, si los preceptos jurídicos impugnados establecen que a partir del primero de enero de dos mil catorce, se pagará el impuesto especial sobre producción y servicios por la enajenación de alimentos no básicos, así como su importación; productos que, con anterioridad no se encontraban gravados, esto no es violatorio de la garantía de irretroactividad, porque como sujetos pasivos de la relación tributaria, no es posible reclamar como un derecho adquirido que con anterioridad a la reforma a la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, tales productos no pagaran impuestos.
254. También estableció que la autoridad legislativa puede modificar los lineamientos para la recaudación de las contribuciones, ya que tiene que

atender a las cambiantes necesidades económicas y sociales, entre otras, del país; motivo por el cual se encuentra facultada para modificar las bases de esa recaudación, siempre que lo considere conveniente, atendiendo a la situación imperante y dentro de la órbita de sus facultades constitucionales.

255. El aludido agravio resulta **infundado** en virtud de que además de lo señalado por el juez de Distrito y con independencia de ello, no asiste razón a las quejas por lo siguiente.
256. El artículo Cuarto Transitorio, fracción I¹¹³, del decreto por el que se reformó la Ley del IEPS no conculca el derecho a la irretroactividad en razón de que no rige situaciones acontecidas con anterioridad a su vigencia ni viola derechos adquiridos.
257. El principio de irretroactividad de la ley se ha analizado por este Tribunal Constitucional a partir de dos teorías. La primera de los componentes de la norma y la segunda de los derechos adquiridos. Respecto a esta última, en términos generales, esta Suprema Corte ha establecido que no es idónea en materia tributaria en atención a que los contribuyentes no tienen el derecho adquirido a pagar siempre sobre una misma base o tasa, porque contribuir a los gastos públicos es una obligación de todos consagrada en la Constitución y no un derecho adquirido. A este respecto es aplicable la jurisprudencia P./J. 105/99¹¹⁴.

¹¹³ “**ARTÍCULO CUARTO.** En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Tercero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

I. Tratándose de la enajenación de bienes o de la prestación de servicios, que se hayan celebrado con anterioridad a la fecha de la entrada en vigor del presente Decreto, las contraprestaciones correspondientes que se cobren con posterioridad a la fecha mencionada, estarán afectas al pago del impuesto especial sobre producción y servicios de conformidad con las disposiciones vigentes en el momento de su cobro.

No obstante lo anterior, los contribuyentes podrán acogerse a lo siguiente:

a) Tratándose de la enajenación de bienes o de la prestación de servicios que con anterioridad a la fecha de la entrada en vigor del presente Decreto hayan estado afectas a una tasa del impuesto especial sobre producción y servicios menor a la que deban aplicar con posterioridad a la fecha mencionada, se podrá calcular el impuesto especial sobre producción y servicios aplicando la tasa que corresponda conforme a las disposiciones vigentes con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del presente Decreto, siempre que los bienes o los servicios se hayan entregado o proporcionado antes de la fecha mencionada y el pago de las contraprestaciones respectivas se realice dentro de los diez días naturales inmediatos posteriores a dicha fecha.

b) En el caso de la enajenación de bienes o de la prestación de servicios que con anterioridad a la fecha de la entrada en vigor del presente Decreto no hayan estado afectas al pago del impuesto especial sobre producción y servicios y que con posterioridad a la fecha mencionada queden afectas al pago de dicho impuesto, no se estará obligado al pago del citado impuesto, siempre que los bienes o los servicios se hayan entregado o proporcionado antes de la fecha mencionada y el pago de las contraprestaciones respectivas se realice dentro de los diez días naturales inmediatos posteriores a dicha fecha.

Se exceptúa del tratamiento establecido en los incisos anteriores a las actividades que se lleven a cabo entre contribuyentes que sean partes relacionadas de conformidad con lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre la Renta, sean o no residentes en México.

[...]

¹¹⁴ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo X, noviembre de 1999, página 27, de rubro: “**CONTRIBUCIONES. LAS LEYES QUE LAS INCREMENTAN NO VIOLAN LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD**”.

258. De acuerdo con la teoría de los componentes de la norma, según lo dispuesto en las jurisprudencias P./J. 87/97¹¹⁵ y P./J. 123/2001¹¹⁶, toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose, así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstas; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo.

259. Lo anterior acontece, por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, compuestos por diversos actos parciales. De esta forma, para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica.

260. Al respecto cabe señalar que, generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis:

261. **a)** Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar el principio de irretroactividad, atento a que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida.

262. **b)** El caso en que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva.

263. **c)** También puede suceder que la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia, no dependa de la realización de los supuestos previstos en esa ley, ocurridos después de que la nueva disposición entró en vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo, ya sea por el establecimiento de un plazo o término específico, o simplemente porque

¹¹⁵ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo VI, noviembre de 1997, página 7, de rubro: “**IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA**”.

¹¹⁶ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XIV, octubre de 2001, página 16, de rubro: “**RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA**”.

la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada; en este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, por la razón sencilla de que éstas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley.

264. **d)** Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar el principio de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva. En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan.

265. Ahora, como lo ha determinado esta Suprema Corte en la tesis aislada 1a. CXV/2013 (10a.)¹¹⁷ y la doctrina más autorizada al respecto (Albert Hensel), el hecho imponible consiste en el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en las normas tributarias materiales y cuya concreta concurrencia (realización del hecho imponible) provoca la aplicación de determinadas consecuencias jurídicas. El hecho imponible es el reflejo del concreto “hecho de la realidad”. Sólo cuando se constate la existencia de hechos de la vida jurídica o económica que puedan subsumirse en los presupuestos de hecho habrá nacido una obligación tributaria; sólo entonces llega a nacer el crédito tributario del Estado. Así, la actualización del hecho imponible tiene como consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria que se traduce en el pago del tributo o contribución.

266. Los elementos del hecho imponible son dos: el **objetivo** y **subjetivo**. El elemento **objetivo** se divide a su vez en tres aspectos: el **material**, el **espacial** y el **temporal**. El aspecto **material** reside en el supuesto fáctico que releva la riqueza que se quiere gravar y que origina el nacimiento de la obligación tributaria. El aspecto **espacial** se refiere al lugar en donde se aplicará la ley que establece el hecho imponible. El aspecto **temporal** gira en torno al momento en que nace o surge la obligación tributaria, a partir de cuándo produce sus efectos y cuál es la ley aplicable para su cumplimiento.

¹¹⁷ Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro XIX, abril de 2013, tomo 1, página 960, de rubro: “**HECHO IMPONIBLE Y SUPUESTO NORMATIVO DE RETENCIÓN. CONCEPTOS DE**”.

267. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, fracción I¹¹⁸, de la Ley del IEPS están obligadas al pago del impuesto especial sobre producción y servicios las personas físicas y morales que realicen los actos o actividades consistentes en la enajenación en territorio nacional, o, en su caso, la importación de los bienes señalados en la Ley. Para lo que importa de los alimentos no básicos. En el mencionado precepto y porción normativa encontramos uno de los hechos imponible genéricos del referido impuesto¹¹⁹, consistente en que los citados sujetos (personas físicas y morales, elemento **subjetivo**) realicen un determinado acto (enajenación o importación, **aspecto material** del elemento objetivo) de un concreto bien (alimentos no básicos, **aspecto material** del elemento **objetivo**) en un específico lugar (territorio nacional, aspecto **espacial** del elemento **objetivo**).

268. Sin embargo, el referido hecho imponible no se agota, ni con mucho, en el referido numeral, pues el legislador estableció en el artículo 10, párrafo primero,¹²⁰ de la Ley del IEPS que, entre otros supuestos, en el caso de enajenación de bienes a los que se refiere dicha ley (alimentos no básicos) el impuesto se causa en el momento en que se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de lo cobrado (aspecto **temporal** del elemento **objetivo**). Es decir, se tiene la obligación de pagar el impuesto especial sobre producción y servicios por parte de los contribuyentes cuando éstos enajenen o importen alimentos no básicos previstos en el artículo 2, fracción I, inciso J) de la Ley del IEPS, en el momento que cobren las contraprestaciones por tales actos y sobre el monto de lo cobrado.

¹¹⁸ “**Artículo 1o.** Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que realicen los actos o actividades siguientes:

I. La enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación de los bienes señalados en esta Ley. Para efectos de la presente Ley se considera importación la introducción al país de bienes.

[...].”

¹¹⁹ El otro hecho imponible genérico del aludido impuesto es el previsto en la fracción II del artículo 1º de dicha ley, relativo a la prestación de servicios. Los hechos imponibles específicos vendrían a ser los supuestos en los cuales se grava la enajenación o importación de determinados bienes en particular (en el caso de alimentos no básicos previstos en el artículo 2º, fracción I, inciso J) o la prestación de determinados servicios.

¹²⁰ “**Artículo 10.** En la enajenación de los bienes a que se refiere esta Ley, el impuesto se causa en el momento en el que se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de lo cobrado. Cuando las contraprestaciones se cobren parcialmente, el impuesto se calculará aplicando a la parte de la contraprestación efectivamente percibida, la tasa que corresponda en términos del artículo 2o. de esta Ley. Por las enajenaciones de cerveza en las que el impuesto se pague aplicando la cuota a que se refiere el artículo 2o.-C de esta Ley, el impuesto se calculará por los litros que hayan sido pagados con el monto de las contraprestaciones efectivamente percibidas. Tratándose de la cuota por enajenación de cigarros u otros tabacos labrados a que se refieren los párrafos segundo y tercero del inciso C) de la fracción I del artículo 2o. de esta Ley, se considerará la cantidad de cigarros efectivamente cobrados y, en el caso de otros tabacos labrados, la cantidad de gramos efectivamente cobrados. Por las enajenaciones de los bienes a que se refieren los incisos G) y H) de la fracción I del artículo 2o. de esta Ley, el impuesto se causa en el momento en que se cobren las contraprestaciones. Por las enajenaciones de los bienes a que se refiere la fracción II del artículo 2o.-A de esta Ley, el impuesto se causa en el momento en que se cobren las contraprestaciones.

[...].”

269. Así, de forma opuesta a lo que arguyen las quejas recurrentes, la configuración del hecho imponible del impuesto especial sobre producción y servicios no es compleja sino simple, dado que **la obligación tributaria de pago surge hasta el momento en que se paguen las contraprestaciones por la enajenación o importación de los alimentos no básicos señalados**, esto es, de modo inmediato se actualiza el supuesto y la consecuencia establecidos en los artículos 1, fracción I, y 10, párrafo primero, de la Ley del IEPS (hipótesis establecida en el inciso **a**) de las jurisprudencias P./J. 87/97 y P./J. 123/2001, antes citadas), pues la regla general de ordinario es que una vez que se enajenan o importan alimentos no básicos previstos en el artículo 2, fracción I, inciso J), de la invocada ley, es que sea inmediato el cobro de las contraprestaciones respectivas.
270. Ahora, el artículo Cuarto Transitorio, fracción I, del decreto reclamado, en su primer párrafo establece que en el caso de la enajenación de bienes (en el caso alimentos no básicos) o prestación de servicios que se hayan celebrado con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del decreto por el que se reformó la citada Ley del IEPS, esto es, del 1 de enero de 2014, estarán afectas al pago del impuesto especial sobre producción y servicios de conformidad con las disposiciones vigentes en el momento de su cobro.
271. Si bien es cierto que en una primera lectura del párrafo primero de la fracción I del artículo Cuatro Transitorio del decreto reclamado podría interpretarse en el sentido de que despliega sus efectos hacia acontecimientos surgidos con anterioridad a su entrada en vigor, no menos cierto lo es que en realidad no es así, pues lo que establece el citado precepto únicamente versa sobre el momento en el cual surge, de acuerdo a la configuración del hecho imponible, la obligación de pago del impuesto y la ley que resulta aplicable.
272. En efecto, el mismo artículo Cuarto Transitorio, fracción I, que se analiza, establece que no obstante dicha interpretación, existe la posibilidad de que los contribuyentes se acojan a dos opciones.
273. La primera, contenida en el inciso a), relativa a la enajenación de bienes o a la prestación de servicios que con anterioridad al 1 de enero de 2014, hayan estado afectas a una tasa menor del impuesto a la que deben aplicar a partir de esa fecha, por lo que se podrá calcular el impuesto aplicando la tasa que corresponda conforme a las disposiciones vigentes con anterioridad al 1 de enero de 2014, con la condición de que los bienes o servicios se hayan entregado o proporcionado antes de la fecha mencionada y el pago de las contraprestaciones correspondientes se

realice dentro de los 10 días naturales inmediatos posteriores a esa fecha.

274. La segunda, que es la que interesa en esta litis constitucional, contenida en el inciso b), referente a la enajenación de bienes o a la prestación de servicios que con anterioridad al 1 de enero de 2014, no hayan estado afectas al impuesto y que con posterioridad a esa fecha queden afectas al impuesto, **no se estará obligado al pago del citado impuesto, siempre y cuando los bienes o servicios se hayan entregado o proporcionado antes del 1 de enero de 2014 y el pago de las contraprestaciones respectivas se realice dentro de los 10 días naturales inmediatos posteriores a esa fecha.**¹²¹
275. En ese orden de ideas, no asiste razón a las quejas cuando alegan que el artículo Cuarto Transitorio, fracción I, del decreto reclamado definió una situación que provoca el nacimiento de la obligación de pagar el impuesto especial sobre producción y servicios por la enajenación de alimentos no básicos prevista en el artículo 2, fracción I, inciso J), de la Ley del IEPS, en tanto que dicha norma de tránsito es terminante en establecer que no se tiene obligación de pagar el impuesto por los contribuyentes.
276. Lo único que hace el referido precepto es precisar cuáles son las disposiciones vigentes en el momento del cobro de las contraprestaciones, teniendo en cuenta las situaciones que se presentan en el tráfico mercantil, que implica que existen casos en los que se enajenaron o importaron alimentos no básicos haciendo su entrega antes de la entrada en vigor del decreto reclamado (1 de enero de 2014) pero quedaron pendientes de cobro las contraprestaciones respectivas, por lo que si dada la configuración del hecho imponible del impuesto, la obligación de pago del impuesto surge cuando se cobren las contraprestaciones por la enajenación o importación de alimentos, resulta apegado al principio de irretroactividad de la ley que si se realizan antes de la entrada en vigor del decreto y en el lapso de 10 días siguientes a la entrega de tales alimentos, no existe razón alguna para pagar el impuesto, porque el decreto reclamado rige hacia el futuro; pero si por el contrario, no obstante que se entregaron los alimentos no básicos con anterioridad a la entrada en vigor del decreto reclamado, pero el cobro de dichas contraprestaciones se realiza una vez iniciada su vigencia (1 de enero de 2014), entonces también resulta acorde con el citado principio que se deba pagar el impuesto, pues durante el ámbito de vigencia del decreto se originó la obligación de pago del mismo.

¹²¹ Las dos opciones mencionadas no son susceptibles de ejercerse por parte de contribuyentes que se consideren partes relacionadas en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

277. Por lo expuesto y contrariamente a lo que esgrimen las quejas, el artículo Cuarto Transitorio, fracción I, del decreto reclamado no es inconstitucional, porque, como se vio, no afecta situaciones jurídicas preexistentes ni sus consecuencias, ya que no existió ningún principio de ejecución durante la vigencia de una ley anterior.
278. Asimismo, sí resulta aplicable la jurisprudencia 1a./J. 98/2011, porque a pesar del matiz que señalan las quejas, relativo a la aplicación de la tasa, lo cierto es que la problemática abordada resulta similar, toda vez que si en ese caso se analizó una norma de tránsito cuyo diseño normativo es equivalente al que aquí se examina¹²², por la que se estableció una tasa diversa a la prevista con anterioridad, es decir, que aumentó la tasa, con lo que resulta que ésta es nueva y, en consecuencia, es equiparable a lo dispuesto en el artículo Cuarto Transitorio, fracción I, del decreto reclamado, por el que se precisa lo relativo a la aplicación del nuevo impuesto sobre alimentos no básicos.
279. De igual forma, el que se haya actualizado el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible (enajenación o importación) bajo la vigencia de la Ley del IEPS anterior a 2014, no implica que haya nacido la obligación de pago del impuesto, pues como se vio, ésta surge hasta el momento en que se cobre la respectiva contraprestación.
280. Finalmente, sostener la postura antes indicada tampoco implica el que un contribuyente tenga una cuenta por cobrar por la contraprestación de una enajenación de alimentos no básicos que entregó en 2011 y que al cobrarla en 2014 se encuentre gravada con el nuevo impuesto, ya que el precepto de tránsito que se analiza establece que la contraprestación se realice en el lapso de 10 días siguientes a la entrega de tales alimentos, lo que implica el principio de inmediatez para efectos de no pagar el tributo al no entrar en el ámbito de vigencia del decreto reclamado.

¹²² Decreto por el que se establecen las obligaciones que podrán denominarse en Unidades de Inversión; y reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el DOF el 7 de diciembre de 2009.

“**ARTÍCULO OCTAVO.** En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Séptimo de este Decreto, se estará a lo siguiente:

[...]

III. Tratándose de la enajenación de bienes, de la prestación de servicios o del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, que se hayan celebrado con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del presente Decreto, las contraprestaciones correspondientes que se cobren con posterioridad a la fecha mencionada, estarán afectas al pago del impuesto al valor agregado de conformidad con las disposiciones vigentes en el momento de su cobro.

No obstante lo señalado en el párrafo anterior, los contribuyentes podrán acogerse a lo siguiente:

a. Tratándose de la enajenación de bienes y de la prestación de servicios que con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del presente Decreto hayan estado afectas a una tasa del impuesto al valor agregado menor a la que deban aplicar con posterioridad a la fecha mencionada, se podrá calcular el impuesto al valor agregado aplicando la tasa que corresponda conforme a las disposiciones vigentes con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del presente Decreto, siempre que los bienes o los servicios se hayan entregado o proporcionado antes de la fecha mencionada y el pago de las contraprestaciones respectivas se realice dentro de los diez días naturales inmediatos posteriores a dicha fecha.

[...]

FINES EXTRAFISCALES

281. En el agravio **primero**, de manera destacada, las quejas recurrentes aducen que la sentencia recurrida es ilegal porque el juez de Distrito llevó a cabo un incorrecto análisis del primer concepto de violación planteado, pues los antecedentes legislativos de los actos reclamados, así como los supuestos fines extrafiscales del impuesto, resultan insuficientes para justificar las violaciones a los derechos fundamentales previstos en la Constitución y Tratados internacionales, por lo que tales actos se encuentran indebidamente fundados y motivados de conformidad con el artículo 16 en relación con el diverso 25 de la Constitución.

282. Sin embargo, el juez de amparo no señaló nada respecto al principio fundamental de fundamentación y motivación legislativa prevista en el citado artículo 16 constitucional, ya que analizó el concepto de violación que propuso desde la perspectiva del principio de legalidad, por ende, resulta incongruente la sentencia recurrida.

283. De la misma forma es incorrecto que el juez de Distrito haya resuelto que los dispositivos impugnados no son inconstitucionales, ya que el ingreso recaudado por concepto de alimentos no básicos es destinado a cubrir el gasto público, toda vez que indebidamente examinó el concepto de violación primero, pues en éste hizo valer que no guarda relación el monto que se previó recaudar por dicho impuesto en la LIF para 2014 con el gasto autorizado en el PEF para el mismo año, por concepto de prevención de la obesidad, ya que no se destina ni el 6% de lo recaudado para combatir dicha enfermedad, por lo que tiene una finalidad recaudatoria y no extrafiscal.

284. Lo anterior, porque en el artículo 1 de la LIF para 2014 se prevé recaudar por concepto del impuesto reclamado la cantidad de \$5,600,000,000, supuestamente para combatir los problemas de salud generados por la obesidad, sin embargo, en el PEF para el mismo año, concretamente en los anexos 12 y 17, solo se destinan \$312,120.136 y \$14,000,000. Aspecto argumentativo éste que no se analizó por el juez de amparo.

285. Por otra parte, manifiestan las quejas recurrentes que es ilegal que el juez de amparo resuelva que las disposiciones reclamadas no son inconstitucionales por el simple hecho de que la motivación de las mismas manifestada por el Congreso de la Unión se refiera a inhibir el consumo alimentos calóricos como factor determinante en el sobrepeso y obesidad, problemas considerados de salud pública.

286. Ello porque el juez de amparo realizó un indebido examen del concepto de violación que formuló, al omitir realizar un test de proporcionalidad de la medida por la cual se estableció el impuesto impugnado en las disposiciones reclamadas, con la finalidad de que se cerciorara que no solo persigue una finalidad constitucionalmente legítima como lo es la salud pública, sino verificar con las pruebas aportadas, si dicha medida está fundada y motivada por resultar apta para lograr el fin buscado y, además, que resulta proporcional.
287. Así, es ilegal que el juez de amparo haya resuelto que basta con que el Congreso de la Unión tenga facultad para legislar una relación social que requiere ser regulada para que se cumpla con el derecho a la legalidad y seguridad jurídica previstos en el artículo 16 constitucional, pues era necesario que realizara el test de proporcionalidad mencionado.
288. En ese orden de ideas precisan las quejas recurrentes que de haber realizado el test de proporcionalidad el juez de amparo hubiera advertido que dicha medida impositiva no resulta idónea para la consecución del supuesto fin extrafiscal pretendido, dado que el juez de amparo validó los preceptos impugnados a partir de que persiguen como fin desalentar o inhibir el consumo de productos con un alto contenido calórico y prevenir enfermedades como el sobrepeso y la obesidad, pero no realizó un análisis constitucional de la motivación de dicha medida legislativa, ello porque el impuesto resulta inadmisibles para legitimar (fundar y motivar) el fin extrafiscal, dado que del análisis de sus elementos esenciales debe advertirse una relación instrumental idónea para alcanzar el objetivo buscado, es decir, una relación medio-fin.
289. Respecto a dicha relación instrumental, no basta, como lo hizo el juez de amparo, que en teoría se busque el fin mencionado con fundamento en los artículos 4 y 25 de la Constitución, pues ello no es suficiente para justificar constitucionalmente el impuesto, dado que no existe razonabilidad entre ese fin y el medio (impuesto), porque ni las autoridades responsables ni la ciencia aportan elementos técnicos y objetivos para concluir que la ingesta de alimentos calóricos constituye un factor de riesgo determinante, como lo adujo el juez de Distrito, para la obesidad o sobrepeso.
290. Es más, contrariamente a lo que resolvió el juez de amparo, las quejas recurrentes acreditaron con medio de convicción, mismo que no se valoró, que el sobrepeso y la obesidad no responde a la ingesta de cierto tipo de alimentos, sino que se encuentra íntimamente relacionada con diversos factores causantes del desequilibrio energético. Así, el juez inferior lejos de valorar la prueba ofrecida, pretende que acredite un

hecho negativo, pues a foja 67 de la sentencia resuelve que no se ofreció prueba al respecto.

291. Así, de diversa forma a lo resuelto por el juez de amparo, las principales causas del desequilibrio energético se encuentran en el sedentarismo y la falta de actividad física que genera que las energías consumidas no sean compensadas o aprovechadas, lo que provoca sobrepeso y obesidad.
292. También, de los elementos esenciales del impuesto impugnado se advierte que resulta muy cuestionable la idoneidad y proporcionalidad de la medida legislativa que lo establece a efecto de combatir la obesidad y el sobrepeso.
293. En efecto, de los estudios que se aportaron al juicio de origen se concluye que no existen elementos técnicos y objetivos que permitan afirmar que la ingesta de cierto tipo de productos se encuentra relacionada con el problema de obesidad y sobrepeso que se busca proteger con el fin extrafiscal pretendido, ni mucho menos si por su contenido nutricional los productos objeto del impuesto se califican como alimentos.
294. Ciertamente, en el juicio de origen se acreditó que los productos objeto de gravamen contienen diversos nutrientes, y éstos colaboran a la correcta alimentación, incluso como lo que debe entenderse por dieta correcta de acuerdo con la NOM-043.SSA2-2012, por lo que los productos que gravan los preceptos reclamados son alimentos que aportan nutrimentos y su sola ingesta no está relacionada directamente con la obesidad y sobrepeso.
295. Por otra parte, la medida impositiva no es proporcional con el fin extrafiscal buscado, porque como se señaló, la recaudación estimada en la LIF para 2014 no guarda relación con lo que se destina al combate de la obesidad y sobrepeso, ya que ni el 6% de la misma se destina a ese fin, por lo que resulta evidente el ávido fin recaudatorio.
296. No es obstáculo a lo expuesto que el juez de Distrito haya resuelto que la obesidad y el sobrepeso son consecuencia de distintos factores y los preceptos combatidos forman parte de una medida adoptada por el legislador para obtener el fin extrafiscal mencionado.
297. Ello, porque la fundamentación y motivación del fallo del juez de primera instancia no se sustenta en elementos técnicos y objetivos, dado que se limita a replicar que los alimentos gravados son un factor de riesgo para la obesidad y sobrepeso, asumiendo como verdaderas e irrefutables las

consideraciones expuestas en la exposición de motivos, sin tomar en cuenta los argumentos y pruebas que se ofrecieron para desvirtuarlas.

298. Incluso se evidencia la falta de fundamentación y motivación de la medida impositiva, con el hecho de que las supuestas fuentes técnicas citadas por el Congreso de la Unión en la exposición de motivos, carecen de existencia, como se probó con las copias certificadas de la Secretaría de Salud en las que se confirma tal hecho, y con base en las que se sostuvo que los alimentos calóricos son la causa de la obesidad en nuestro país.
299. Máxime que se acreditó en el juicio de origen que todo alimento proporciona diversos nutrientes, los cuales no pueden ser jerarquizados, luego entonces ningún alimento en razón de sus nutrientes puede ser considerado “bueno”, “malo”, o de “alto” o “bajo” contenido nutrimental, ni mucho menos “básico” o “no básico”.
300. En diverso orden de ideas, alegan las quejas recurrentes que carece de sustento jurídico que el juez de Distrito resuelva que el legislador basó su estudio referente al límite de 275 kilocalorías por cada 100 gramos, como parámetro adecuado para gravar alimentos con alta densidad calórica en soportes científicos.
301. Lo anterior, porque no existe sustento científico ni objetivo a través del cual el legislador pueda sustentar que el problema del sobrepeso y la obesidad son causados por los productos con alta densidad calórica, por lo que ello evidencia que lejos de cumplir el fin extrafiscal buscado, al diseñar el objeto del impuesto, se limita a referir componentes alimenticios que nada tienen que ver con los problemas de obesidad y sobrepeso.
302. Al respecto, como se señaló en la demanda de amparo, existe consenso internacional en recomendar una dieta de 2000 calorías diarias al valor de referencia para la población promedio, pero no una recomendación de densidad calórica de 275 kilocalorías o más por 100 gramos. Los requerimientos de energía según el informe técnico de la Organización Mundial de la Salud, invocado incorrectamente por el juez inferior, pueden variar de acuerdo con la edad, el sexo o los niveles de actividad física.
303. En efecto, no existe fundamento científico o técnico para afirmar que el punto de corte de 275 kilocalorías por cada 100 gramos o más es un parámetro adecuado para gravar alimentos considerando su importancia en el sobrepeso y obesidad, ¿qué sucede con un alimento de 274 kilocalorías por cada 100 gramos?, ¿es más saludable?, ¿incide en

menor medida en el peso corporal?, ¿qué sucede cuando el contenido calórico por porción de referencia es menor a la densidad calórica atribuida al alimento?

304. Las anteriores preguntas evidencian el grado de confusión del legislador en el manejo de varios conceptos. Los alimentos gravados no contienen una gran cantidad de kilocalorías por gramo de alimento. La densidad calórica y el contenido calórico no son sinónimos o equivalentes, este último se calcula en función de la porción de referencia. En ningún momento en la exposición de motivos el legislador propone gravar alimentos en función de su contenido calórico ni propone parámetro para ello, ni nada que vincule el objeto del impuesto al combate a la obesidad. Ni el legislador ni mucho menos el juez de amparo sustentan el impuesto en estadísticas de frecuencia de consumo y aporte calórico en la dieta, como para afirmar que los alimentos gravados se consumen de manera importante en el país, ni tampoco que no representan fuente importante de nutrientes esenciales.
305. No es óbice a lo expuesto que el legislador señale la existencia de la NOM 043 SSA2-2012, de Servicios básicos de salud. Promoción y educación para la salud alimentaria. Criterios para brindar orientación, pues incluso en dicha normativa queda claro que los nutrimentos de los alimentos se encuentran comúnmente definidos, entre otras cosas, en función de que proporcionan energía, es decir, todo nutrimento proporciona energía.
306. Los sintetizados agravios resultan, por una parte, **infundados e inoperantes** y, por otra, **fundados**, pero insuficientes para revocar la sentencia sujeta a revisión.
307. En principio cabe hacer referencia de manera sucinta y sustancial a las consideraciones que manifestó el juez inferior en la sentencia recurrida para desestimar el concepto de violación primero formulado por las quejas recurrentes.
308. El juez de amparo estableció que el constituyente goza de libertad configurativa y en ese aspecto basta con un mínimo de razonabilidad para que la reforma colme los requisitos constitucionales, por lo que el análisis constitucional debe ser poco estricto, pues de lo contrario existiría una invasión a sus atribuciones en detrimento del principio de división de poderes, pues quién mejor que el legislador para establecer una política en salud, por lo que debe privilegiarse el principio de buena fe legislativa y tenerse como ciertos los fines perseguidos por la reforma, sin que fuere necesario que exhibieran estudios científicos pues es un hecho notorio y

verdad sabida, que los productos que regulan los artículos reclamados, lejos de aportar los nutrientes necesarios tienden a fomentar el sobrepeso; aunado a que las quejas no aportaron ningún estudio que contradiga lo anterior pues si bien exhibieron la opinión de expertos, no puede dársele valor alguno en la medida de que no cumple con los requisitos para ser considerado un dictamen pericial.

309. Además, que no se debe pasar por alto que el impuesto tiene una función disuasiva e indirectamente combate el problema de la obesidad en México, pues si bien seguramente seguirán consumiéndose, es probable que por el aumento de precio se realice en menor medida; cumpliéndose así el objetivo que persigue y que tampoco es la única causa de obesidad en el país, al restringirse el consumo de dichos productos, en la misma medida se evitará que por ese factor específico se eleve la tasa de las personas que tienen ese padecimiento.
310. Indicó que este Alto Tribunal ha sostenido que el principio de legalidad tributaria consiste en que las contribuciones sean establecidas mediante un acto legislativo y que los elementos esenciales de aquéllas también se encuentren consignados en la ley, y que dicho principio se actualiza cuando se establecen en un acto material y formalmente legislativo todos aquellos elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución e impida el comportamiento arbitrario de las autoridades que participen en su recaudación y que generen certidumbre sobre qué hecho se encuentra gravado, es decir, el procedimiento que permita conocer las cargas tributarias que le corresponden al gobernado en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o pretenda ubicarse, por lo que si bien todo tributo debe estar establecido en una ley formal y materialmente legislativa, el principio de legalidad tributaria no exige al legislador definir los términos o palabras empleadas en la configuración del tributo pues basta con que en la norma estén previstos sus elementos esenciales.
311. Asimismo, el juez de Distrito consideró **inoperante** el argumento relativo a que no está justificado que el presupuesto de ingresos por concepto de impuesto especial sobre producción y servicios guarde relación con el presupuesto autorizado para la salud en prevención a la obesidad, en virtud de que no se destinará ni el 6% de lo recaudado para combatir dicha enfermedad; es ineficaz, ya que las quejas hacen depender la inconstitucionalidad de la norma a partir de situaciones o circunstancias hipotéticas que no pueden ser objeto de análisis; lo anterior se estima así debido a que esos argumentos no constituyen una razón propia de la norma, ni de sus circunstancias generales, por ende, no puede ser sujeto a análisis constitucional.

312. Ello, porque a su consideración la inconstitucionalidad de una norma de observancia general, como es el acto reclamado, no depende de la situación particular en que se ubique el gobernado; sino de las características propias del decreto y las circunstancias o consecuencias universales que de ella deriven contrastadas a la luz de los principios constitucionales, dado el carácter impersonal, general y abstracto de la ley.

313. Ahora, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que no asiste razón a las quejas recurrentes cuando aducen que la sentencia impugnada es ilegal porque el juez llevó a cabo un incorrecto análisis de su primer concepto de violación, ya que tanto de los antecedentes legislativos manifestados como los fines extrafiscales que se buscan con el impuesto, se advierte que no ocasionan que se transgreda derecho fundamental alguno, de manera que las disposiciones legales impugnadas se encuentran debidamente fundadas y motivadas, por lo que no se violan los artículos 16 y 25 constitucionales.

314. En efecto, al margen de que el juez de amparo inició su estudio haciendo referencia al principio de legalidad tributaria y al fundamento de los fines extrafiscales en el artículo 25 constitucional, analizó correctamente el concepto de violación primero que hicieron valer las quejas recurrentes, pues acudió a la exposición de motivos de la iniciativa por la cual se crearon las disposiciones impugnadas que contienen el impuesto para justificar que el proceder del legislador se encuentra debidamente fundado y motivado. Si bien es cierto que ésta conclusión no se hizo explícita por el juzgador, no menos lo es que ello se advierte de manera implícita al analizar la sentencia recurrida. Por ende, ésta no resulta incongruente.

315. Por otra parte, resulta sustancialmente fundado el argumento de las quejas recurrentes relativo a que el juez de amparo indebidamente examinó el concepto de violación primero, pues en éste hizo valer que no guarda relación el monto que se previó recaudar por dicho impuesto en la LIF para 2014 con el gasto autorizado en el PEF para el mismo año, por concepto de prevención de la obesidad, ya que no se destina ni el 6% de lo recaudado para combatir dicha enfermedad, por lo que tiene una finalidad recaudatoria y no extrafiscal.

316. Lo anterior, es así pues la respuesta a dicho planteamiento por parte del juzgador primario, como se vio, consistió en considerar inoperante dicho concepto de violación a partir de que se hacía valer de su situación particular.

317. Por tanto, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 93 de la Ley de Amparo, este Alto Tribunal procede al estudio del argumento que indebidamente examinó el juez de amparo, el cual resulta **infundado**.
318. De manera divergente a lo que señalan las peticionarias de amparo, el hecho de que no exista identidad entre el monto que se pretendió recaudar por concepto del impuesto que se analiza, previsto en el artículo 1 de la LIF para 2014, y el monto establecido en los anexos 12 y 17 del PEF para el mismo año, destinado a la previsión de la obesidad y el sobrepeso, que en opinión de las quejas es menos del 6% de aquél, no implica que las disposiciones reclamadas resulten inconstitucionales, pues ese simple hecho no cambia el fin extrafiscal del impuesto ni viola precepto constitucional alguno.
319. El fin extrafiscal del impuesto contenido en las disposiciones impugnadas consiste, como lo expresó el legislador y este Tribunal Constitucional, en el combate al sobrepeso y obesidad, por lo que se creó el impuesto que se impugna para inhibir el consumo de alimentos no básicos con alta densidad calórica. Esta conclusión se deriva del dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados a la iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal, en el que el legislador manifestó:

Impuesto a alimentos no básicos con alta densidad calórica.

QUINTA. La que dictamina, adicionalmente a las medidas propuestas para combatir el sobrepeso y obesidad, considera necesario reforzar dichas propuestas mediante un gravamen que inhiba el consumo de alimentos no básicos con alta densidad calórica¹²³.

[...]

320. Ahora, cabe señalar que conforme a la jurisprudencia P./J. 18/91¹²⁴, las contribuciones además del propósito fiscal o recaudatorio para sufragar el gasto público pueden tener servir accesoriamente como instrumentos eficaces de política pública que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según se consideren útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los derechos fundamentales que rigen el tributo.
321. Así, conforme a la tesis aislada P. CIV/99¹²⁵ la existencia de un fin extrafiscal, entendido éste como un objetivo distinto al recaudatorio que

¹²³ Cámara de Diputados, *Gaceta Parlamentaria*, año XVI, número 3887-IX, 17 de octubre de 2013, p. CCLXIV.

¹²⁴ Octava época, jurisprudencia P./J. 18/91, *Semanario Judicial de la Federación*, tomo VII, junio de 1991, página 52, de rubro: “**CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES**”.

¹²⁵ Novena época, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, tomo X, diciembre de 1999, página 15, de rubro: “**CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA**

se pretende alcanzar con el establecimiento de una determinada contribución no puede convertirse en un elemento aislado que justifique la violación a los principios de justicia tributaria consagrados por el artículo 31, fracción IV de la Ley Fundamental. Los fines extrafiscales son exclusivamente otros elementos que debe analizar el órgano de control para determinar la constitucionalidad o no de un determinado precepto.

322. Además, de acuerdo con la jurisprudencia 1a./J. 46/2005, esta Suprema Corte estableció que corresponde al legislador manifestar expresamente los fines extrafiscales en el proceso legislativo de creación de una contribución¹²⁶.
323. En ese orden de ideas, la finalidad extrafiscal buscada con el impuesto contenido en las disposiciones reclamadas *per se* implica que lo que se buscó no es propiamente recaudar ingresos, sino establecer una medida legislativa para combatir la obesidad y el sobrepeso; sin embargo, ello no conlleva a que el legislador no haya previsto recaudar ingresos en razón de que, por definición, toda contribución tiene inmersa esa finalidad. Esta conclusión se robustece si se atiende a que el impuesto busca inhibir o desincentivar –de alguna manera– el consumo de ciertos alimentos (no básicos) con alta densidad calórica, por lo que en la medida en que se cumpla esta finalidad, en teoría los ingresos a recaudar serían menores; en cambio, no obstante ella, de no cumplirse los ingresos a recaudar serían mayores.
324. Con base en lo expuesto, la estructura del impuesto especial sobre producción y servicios a los alimentos no básicos con una densidad calórica de 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos, se encuentra impregnada de la finalidad extrafiscal antes referida, ya que el legislador consideró conveniente gravar la enajenación o importación de dichos alimentos para que se disminuya su consumo por parte de la población mexicana, tomando en cuenta el referido parámetro en kilocalorías, esto es, la base imponible del gravamen permite modular la carga tributaria del contribuyente, pues al valor de la enajenación o importación de esos alimentos, se le aplicará la tasa del 8%.
325. De esa forma, pues, el legislador busca, por una parte, desde un punto de vista negativo, inhibir o desincentivar el consumo de alimentos no

VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICAS DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS”.

¹²⁶ Novena época, jurisprudencia 1a./J. 46/2005, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXI, mayo de 2005, página 157, de rubro: “FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES”.

básicos con el referido contenido calórico y, por otra, desde una perspectiva positiva, persuadir a la población mexicana de llevar una dieta correcta¹²⁷, que conforme al punto 3.22 de la NOM 043 SSA2-2012, de “Servicios básicos de salud. Promoción y educación para la salud alimentaria. Criterios para brindar orientación”, publicada en el DOF el 22 de enero de 2013, es aquella que cumple con las siguientes características: equilibrada, inocua, suficiente, variada y adecuada¹²⁸.

326. Así, inversamente a lo que alegan las quejas recurrentes, el impuesto contenido en las disposiciones impugnadas no tiene como finalidad principal la fiscal, sino solo de manera secundaria busca recaudar ingresos, pues su principal finalidad es extrafiscal, consistente en combatir la obesidad y el sobrepeso a través de un gravamen a los alimentos no básicos con densidad calórica de 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos.
327. Por otra parte, el derecho a que la contribución se destine al gasto público previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, y los principios que rigen el régimen del gasto público establecidos en el numeral 134 de la misma Ley Fundamental, no tienen el alcance de que exista identidad o correspondencia absoluta entre el monto que se previó recaudar en la LIF y el monto que se destina a distintos gastos específicos contenidos en el PEF.
328. En efecto, los principios que rigen el correcto ejercicio del gasto público son: **a)** Legalidad, en tanto que debe estar prescrito en el Presupuesto de Egresos o, en su defecto, en una ley expedida por el Congreso de la Unión, lo cual significa la sujeción de las autoridades a un modelo normativo previamente establecido; **b)** Honradez, pues implica que no debe llevarse a cabo de manera abusiva, ni para un destino diverso al programado; **c)** Eficiencia, en el entendido de que las autoridades deben disponer de los medios que estimen convenientes para que el ejercicio del gasto público logre el fin para el cual se programó y destinó; **d)** Eficacia, ya que es indispensable contar con la capacidad suficiente para

¹²⁷ “**3.22 Dieta correcta:** a la que cumple con las siguientes características: completa, equilibrada, inocua, suficiente, variada y adecuada”.

¹²⁸ “**3.22.1 Completa.-** que contenga todos los nutrientes. Se recomienda incluir en cada comida alimentos de los 3 grupos.

3.22.2 Equilibrada.- que los nutrientes guarden las proporciones apropiadas entre sí.

3.22.3 Inocua.- que su consumo habitual no implique riesgos para la salud porque está exenta de microorganismos patógenos, toxinas, contaminantes, que se consuma con mesura y que no aporte cantidades excesivas de ningún componente o nutrimento.

3.22.4 Suficiente.- que cubra las necesidades de todos los nutrientes, de tal manera que el sujeto adulto tenga una buena nutrición y un peso saludable y en el caso de los niños o niñas, que crezcan y se desarrollen de manera correcta.

3.22.5 Variada.- que de una comida a otra, incluya alimentos diferentes de cada grupo.

3.22.6 Adecuada.- que esté acorde con los gustos y la cultura de quien la consume y ajustada a sus recursos económicos, sin que ello signifique que se deban sacrificar sus otras características”.

lograr las metas estimadas; e) Economía, en el sentido de que el gasto público debe ejercerse recta y prudentemente, lo cual implica que los servidores públicos siempre deben buscar las mejores condiciones de contratación para el Estado; y, f) Transparencia, para permitir hacer del conocimiento público el ejercicio del gasto estatal. La interpretación de dichos principios se encuentra contenida en la tesis aislada 1a. CXLV/2009¹²⁹.

329. Sin embargo, ninguno de los invocados principios tiene el alcance que pretenden darle las quejas recurrentes, ya que ello implicaría coartar la facultad del legislador para señalar el destino de ingresos fiscales a específicos gastos y la facultad del Ejecutivo Federal para poder ejecutar el gasto público, pues en ambos casos traería como consecuencia etiquetar –por utilizar una expresión– los ingresos derivados de contribuciones al fin que se buscó con su establecimiento, lo que haría prácticamente nula la facultad de ejercer y ejecutar el gasto público conforme a los planes y programas presupuestales establecidos.
330. Por lo antes expuesto, el solo hecho de que el Congreso de la Unión haya manifestado como motivación de las disposiciones reclamadas el fin extrafiscal de inhibir el consumo de alimentos calóricos como uno de los factores que generan el sobrepeso y la obesidad, sí resulta ser un elemento para juzgar su constitucionalidad.
331. En lo que sí aciertan las quejas recurrentes es que el juez de amparo realizó un indebido examen del concepto de violación que formuló, al omitir realizar un test de proporcionalidad de la medida por la cual se estableció el impuesto impugnado en las disposiciones reclamadas, con la finalidad de que se cerciorara que no solo persigue una finalidad constitucionalmente legítima como lo es la salud pública, sino verificar con las pruebas aportadas, si dicha medida está fundada y motivada por resultar apta para lograr el fin buscado y, además, que resulta proporcional.
332. En consecuencia, esta Suprema Corte procede a realizar el test de proporcionalidad a la medida impositiva prevista en los numerales reclamados.
333. El principio de proporcionalidad, como instrumento metodológico, es un procedimiento interpretativo para la resolución de conflictos entre los

¹²⁹ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXX, septiembre de 2009, página 2712, de rubro: “GASTO PÚBLICO. EL ARTÍCULO 134 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS ELEVA A RANGO CONSTITUCIONAL LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, EFICIENCIA, EFICACIA, ECONOMÍA, TRANSPARENCIA Y HONRADEZ EN ESTA MATERIA”.

contenidos esenciales de las disposiciones normativas fundamentales, que encuentra asidero constitucional en los diversos principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso, previstos en los artículos 1, 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

334. Dicho principio opera principal, mas no exclusivamente, cuando se aduce la violación al principio de igualdad o equidad tributaria como manifestación específica de éste, pues en ese caso se requiere llevar a cabo, en primer lugar, un juicio de igualdad mediante la equiparación de supuestos de hecho que permitan verificar si existe o no un trato injustificado, esto a partir de un término de comparación, en la medida en que el derecho a la igualdad es fundamentalmente instrumental y siempre se predica respecto de alguien o algo.
335. Así, para verificar si el tratamiento desigual establecido por el legislador resulta constitucionalmente válido, en segundo lugar, el principio de proporcionalidad se conforma de tres criterios, de conformidad con la jurisprudencia 1a./J. 55/2006¹³⁰, consistentes en: a) que la distinción legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; b) que la distinción establecida resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin y, c) la distinción debe ser proporcional, es decir, no es válido alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional.
336. Ahora, en materia tributaria esta Suprema Corte estableció en la jurisprudencia 1a./J. 84/2006¹³¹, que la intensidad del escrutinio constitucional, a la luz de los principios democrático y de división de poderes, no es de carácter estricto, sino flexible o laxo, en razón de que el legislador cuenta con una amplia libertad en la configuración normativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo que a fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el mencionado, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada.

¹³⁰ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIV, septiembre de 2006, página 75, de rubro: **“IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL”**.

¹³¹ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIV, noviembre de 2006, página 29, de rubro: **“ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES”**.

337. Esto es así, puesto que en materia tributaria, por una parte, se encuentran los derechos fundamentales de los contribuyentes pero, por otra, existe la obligación fundamental de éstos de contribuir a los gastos públicos del Estado, la cual se justifica en la solidaridad social, económica y política de todos los contribuyentes. Pero además el Estado no solo tiene el poder tributario para establecer las contribuciones que considere necesarias para cubrir el presupuesto y, consecuentemente, los gastos públicos, sino también cuenta con la facultad económico coactiva para recaudar en la vía ejecutiva la obligación tributaria con la finalidad de satisfacer las necesidades individuales y colectivas de la comunidad. El equilibrio o armonización entre los referidos derechos y obligaciones es el que justifica el escrutinio constitucional en los términos arriba referidos. En tal sentido es aplicable la tesis aislada 1a. CII/2012 (10a.)¹³²

338. Consecuentemente, la aplicación del principio de proporcionalidad por parte de la Suprema Corte en su carácter de Tribunal Constitucional, implica que el cumplimiento de los criterios que lo integran **requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación**, es decir, basta que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; la elección del medio para cumplir tal finalidad no conlleva a exigirle al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo y no máximo de idoneidad y, finalmente, debe existir una correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables. Estas consideraciones se encuentran reflejadas en la tesis aislada 1a. LIII/2012 (10a.)¹³³.

339. Bajo las directrices antes mencionadas cabe señalar que en la exposición de motivos de la medida impositiva que se tilda de inconstitucional, el legislador manifestó las siguientes razones para su emisión:

[...]

La Secretaría de Salud ha señalado que la epidemia de sobrepeso y obesidad es un problema de gran magnitud en México y muestra de ello es que

¹³² Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro VIII, mayo de 2012, tomo 1, página 1108, de rubro: “OBLIGACIÓN DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS Y OBLIGACIÓN FISCAL. SUS DIFERENCIAS”.

¹³³ Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro VII, abril de 2012, tomo 1, página 882, de rubro: “TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. EN ATENCIÓN A LA INTENSIDAD DEL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS MISMAS, SU APLICACIÓN POR PARTE DE LA SUPREMA CORTE REQUIERE DE UN MÍNIMO Y NO DE UN MÁXIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN”.

actualmente nuestro país ocupa el segundo lugar de prevalencia mundial de obesidad después de los Estados Unidos de América.

Los datos de la Secretaría de Salud reflejan que, de 1980 a la fecha, la prevalencia de sobrepeso y obesidad en México se ha triplicado, ya que 39.5% de los hombres y mujeres tienen sobrepeso y 31.7% obesidad, es decir, poco más del 70% de la población adulta tiene una masa corporal inadecuada. Además, esta epidemia registra una elevada tasa de crecimiento entre la población infantil, lo que se ha traducido también en una alta prevalencia de sobrepeso y obesidad entre la población escolar de preescolar y primaria de todo el país y entre adolescentes.

El problema de sobrepeso y obesidad se ha acentuado en México debido a la rapidez de su incremento y el efecto negativo que ejerce sobre la salud de la población que la padece, ya que aumenta significativamente el riesgo de padecer enfermedades crónicas no transmisibles como la diabetes mellitus tipo 2, hipertensión arterial, dislipidemias, enfermedad coronaria, enfermedad vascular cerebral, osteoartritis, así como cánceres de mama, esófago, colon, endometrio y riñón, entre otras.

Así, considerando que la alta prevalencia de sobrepeso y obesidad representan un problema de salud pública de gran magnitud en México y que es fundamental contar con una política de Estado para lograr cambios en los patrones de alimentación y actividad física de la sociedad mexicana, la Secretaría de Salud ha instrumentado el “Acuerdo Nacional para la Salud Alimentaria: Estrategia contra el sobrepeso y la obesidad”, el cual tiene como propósito contribuir a la sustentabilidad del desarrollo nacional para revertir la epidemia de sobrepeso y obesidad, mediante el mejoramiento de la oferta y el acceso a alimentos favorables para la salud.

En el “Acuerdo Nacional para la Salud Alimentaria: Estrategia contra el sobrepeso y la obesidad” se establecen las actividades y acciones a cargo de las dependencias y entidades públicas federales con el fin de contribuir en el logro de determinados objetivos, entre los que se encuentran: disminuir el consumo de azúcares y otros edulcorantes calóricos añadidos en los alimentos, disminuir el consumo diario de grasas saturadas en la dieta, reducir al mínimo las grasas trans de origen industrial y disminuir el consumo diario de sodio.

De acuerdo con los datos de la Secretaría de Salud, en 2005 se registraron 159,754 defunciones relacionadas con enfermedades como diabetes mellitus, enfermedades isquémicas del corazón, enfermedad cerebro-vascular, cardiopatía hipertensiva y tumor maligno de la mama.

Asimismo, la Secretaría de Salud en el “Acuerdo Nacional para la Salud Alimentaria: Estrategia contra el sobrepeso y la obesidad”, señala que el costo directo estimado que representa la atención médica de las enfermedades atribuibles al sobrepeso y la obesidad asciende a por lo menos 42,246 millones de pesos.

Además de los costos que significan para el sector salud la atención de las enfermedades atribuibles al sobrepeso y la obesidad, debe considerarse que existen otros costos indirectos asociados, entre los cuales se encuentran aquéllos relacionados con la muerte prematura y la reducción en la productividad laboral atribuibles al sobrepeso y la obesidad, así como los problemas financieros que enfrentan las familias al tener que asumir gastos catastróficos, lo que impide que el Estado pueda garantizar el derecho a la protección a la salud en cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 4o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ante la magnitud de este problema y su evidente crecimiento, se considera que cualquier esfuerzo cuyo propósito sea disminuir los efectos negativos que esta epidemia tiene en las personas que la padecen, así como los costos que genera su atención, debe ser analizado no solamente desde una política netamente de salud pública; es por ello que se ha considerado que una medida de carácter fiscal coadyuvaría con los propósitos mencionados. En este sentido, en la presente iniciativa se propone establecer un gravamen dentro de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios con una tasa del 10% a la enajenación e importación de determinados productos cuya ingesta se encuentra asociada al sobrepeso y obesidad, a efecto de desalentar su consumo por los altos costos sociales que representan las enfermedades antes señaladas¹³⁴.

340. Ahora, de lo anterior y como se ha puesto de relieve en esta ejecutoria, **la finalidad constitucionalmente válida y objetiva** que se buscó con su establecimiento responde a **implementar una medida legislativa mediante la cual se combata el sobrepeso y la obesidad**, finalidad inmediata que encuentra asidero en el artículo 4, párrafos tercero y cuarto¹³⁵, de la Constitución, ya que la finalidad mediata que se busca con dicha medida legislativa consiste en que el Estado garantice a toda persona **el derecho a una alimentación nutritiva, suficiente y de calidad**, además de que a través de esa medida el Estado busca hacer efectivo **el derecho a la protección de la salud de la población**, pues éste es una responsabilidad social del Estado conforme a la jurisprudencia P./J. 136/2008¹³⁶. Así, puede concluirse que el primer derecho (a la alimentación) es parte del segundo derecho (a la protección de la salud) y ambos a su vez integran el derecho a un nivel de vida adecuado. Estas consideraciones encuentran sustento en la tesis aislada 1a. CCCLIII/2014 (10a.)¹³⁷.

341. Una vez acreditado el cumplimiento del primer requisito del test de proporcionalidad, ahora es momento de verificar la idoneidad de la medida legislativa como segundo requisito del mismo. Al respecto, cabe

¹³⁴ Cámara de Diputados, *Gaceta Parlamentaria*, año XVI, número 3887-IX, 17 de octubre de 2013, pp. CCLXIV a CCLXVII.

¹³⁵ “**Artículo 4.** El varón y la mujer son iguales ante la ley. Esta protegerá la organización y el desarrollo de la familia.

[...]

Toda persona tiene derecho a la alimentación nutritiva, suficiente y de calidad. El Estado lo garantizará.

Toda persona tiene derecho a la protección de la salud. La Ley definirá las bases y modalidades para el acceso a los servicios de salud y establecerá la concurrencia de la Federación y las entidades federativas en materia de salubridad general, conforme a lo que dispone la fracción XVI del artículo 73 de esta Constitución.

[...]

¹³⁶ Novena Época, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, tomo XXVIII, octubre de 2008, página 61, de rubro: “**SALUD. EL DERECHO A SU PROTECCIÓN CONFORME AL ARTÍCULO 4o., TERCER PÁRRAFO, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, ES UNA RESPONSABILIDAD SOCIAL**”.

¹³⁷ Décima Época, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, libro 11, octubre de 2014, tomo I, página 599, de rubro: “**DERECHO A ACCEDER A UN NIVEL DE VIDA ADECUADO. SU PLENA VIGENCIA DEPENDE DE LA COMPLETA SATISFACCIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES PROPIOS DE LA ESFERA DE NECESIDADES BÁSICAS DE LOS SERES HUMANOS**”.

señalar que en el diseño del sistema tributario el legislador cuenta con un amplio –más no ilimitado– margen de configuración legislativa, respetando en todo momento los derechos fundamentales contenidos, entre otros preceptos, en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución. En tal sentido son aplicables la jurisprudencia 1a./J. 159/2007¹³⁸ y la tesis aislada 2a. LXXX/2008¹³⁹.

342. La medida impositiva contenida en los artículos reclamados, consistente en el establecimiento de un gravamen al valor de la enajenación o importación de alimentos no básicos con densidad calórica de 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos, al cual se le aplicará la tasa del 8%, **resulta ser un medio idóneo, apto y adecuado para cumplir con la finalidad constitucionalmente válida antes mencionada.**
343. En efecto, dentro del abanico de posibilidades a disposición del legislador, se advierte que en aras de combatir la obesidad y el sobrepeso consideró necesario establecer una medida impositiva que permitiera desincentivar el consumo de alimentos no básicos con alta densidad calórica, para lo cual tomó como parámetro las kilocalorías en un rango de 275 o más, con lo cual busca paliar, cuando menos, las distintas enfermedades que se asocian o derivan del consumo de dichos alimentos, pero sobre todo prevenir su consumo excesivo.
344. La medida impositiva establecida, como lo resolvió el juez de amparo, **es solo una** de las medidas a cargo del Estado mexicano que contribuye a alcanzar el fin constitucionalmente válido antes señalado, pues como se ha precisado, en criterio de esta Suprema Corte el derecho a la protección de la salud de la población es una responsabilidad social que implica no solo medidas de carácter concreto y específico mediante el establecimiento de mecanismos necesarios para que todas las personas tengan acceso a los servicios de salud una vez que presenten algún padecimiento patológico o enfermedad, sino también medidas preventivas, tales como el desarrollo de una política pública en materia de salud alimentaria que vía impositiva inhiba o desincentive –de algún modo– el consumo de dichos alimentos para que, en la medida de lo posible, no se generen o, cuando menos, se disminuyan las enfermedades asociadas o derivadas del consumo de alimentos con esas características (diabetes mellitus tipo 2, hipertensión arterial, dislipidemias, enfermedad coronaria, enfermedad vascular cerebral,

¹³⁸ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXVI, diciembre de 2007, página 111, de rubro: “**SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES**”.

¹³⁹ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXVII, junio de 2008, página 447, de rubro: “**JUSTICIA TRIBUTARIA. NATURALEZA CONSTITUCIONAL DE SUS PRINCIPIOS**”.

osteoartritis, así como cánceres de mama, esófago, colon, endometrio y riñón, entre otras).

345. Es cierto que el combate a la obesidad y al sobrepeso pasa por el tamiz de una política pública integral que se conforme por una serie de medidas en distintos ámbitos, por ejemplo, en el comercial, en el educativo, en el de salud, entre otros, como incluso lo puso de relieve el legislador en la exposición de motivos de la citada medida impositiva, al referirse, entre otros instrumentos normativos, al “Acuerdo Nacional para la Salud Alimentaria: estrategia contra el sobrepeso y la obesidad”; a la NOM-051-SCFI/SSA1-2010, que establece las “Especificaciones generales de etiquetado para alimentos y bebidas no alcohólicas preenvasados-información comercial y sanitaria”, publicada en el DOF el 5 de abril de 2010, o a la NOM 043 SSA2-2012, de “Servicios básicos de salud. Promoción y educación para la salud alimentaria. Criterios para brindar orientación”, publicada en el DOF el 22 de enero de 2013; incluso, esta Suprema Corte advierte que con anterioridad a la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas se emitió la NOM-008-SSA3-2010 para el “Tratamiento Integral del Sobrepeso y la Obesidad”, publicada en el DOF el 4 de agosto de 2010, y con posterioridad a ella se emitió el “Acuerdo mediante el cual se establecen Lineamientos Generales para el Expendio y distribución de Alimentos y Bebidas preparados y procesados en las escuelas del Sistema Educativo Nacional”, publicado en el DOF el 16 de mayo de 2014¹⁴⁰.
346. Es más esta Suprema Corte no puede dejar de tomar en consideración los distintos programas que como políticas públicas en materia alimentaria, de salud y educativa se han implementado por parte de distintas autoridades del Estado mexicano, como el implementado por el Instituto Mexicano del Seguro Social, a través del denominado checate-midete-muevete, que consiste proporcionar a la población herramientas e información para crear hábitos saludables en la población; o el presidido por la Secretaría de Desarrollo Social para hacer efectivo el Sistema Nacional contra el Hambre (Sin Hambre), creado mediante decreto presidencial publicado en el DOF el 22 de enero de 2013, que tiene como objetivos, entre otros, el relativo a conseguir cero hambre a partir de una alimentación y nutrición adecuada de las personas en pobreza multidimensional extrema o carente de acceso a la alimentación; o, finalmente, el Acuerdo mediante el cual se establecen los lineamientos

¹⁴⁰ De especial relevancia resulta destacar lo establecido en el Título V, Capítulo Único, de las Prohibiciones y Sanciones, punto décimo octavo que establece: “**Decimoctavo.** Queda prohibida la preparación, expendio y distribución de alimentos y bebidas en las escuelas del Sistema Educativo Nacional, que por representar una f fuente de azúcares simples, harinas refinadas, grasas o sodio, no cumplan con los criterios nutrimentales del Anexo Único del presente Acuerdo y, en consecuencia, no favorezcan la salud de los educandos y la pongan en riesgo”. (Énfasis y subrayado añadidos)

generales para el expendio y distribución de alimentos y bebidas preparadas y procesadas en las escuelas del Sistema Educativo Nacional, publicado en el DOF el 16 de mayo de 2014, que tiene por objeto, entre otros, dar a conocer los criterios nutrimentales de alimentos y bebidas preparados y procesados que se deberán expendir y distribuir en las escuelas del citado sistema, así como destacar los alimentos y bebidas referidos que, en su caso, se deberán prohibir para su expendio y distribución en las citadas escuelas. Regulación normativa esta última que incluso se analizó por esta Segunda Sala al resolver el amparo en revisión 104/2016.

347. Pero también es cierto que el combate a estos problemas no solo es posible sino también viable a partir del establecimiento de medidas impositivas.

348. Efectivamente, tanto la Organización Mundial de la Salud (OMS en adelante) en la “Estrategia mundial sobre régimen alimentario, actividad física y salud”¹⁴¹, como la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) en la “obesidad y la economía de la prevención”¹⁴² han recomendado la utilización de medidas fiscales para combatir la obesidad y el sobrepeso. Recomendaciones que pueden valorarse como

¹⁴¹ “Las políticas nacionales relativas a los alimentos y a la agricultura deben ser compatibles con la protección y la promoción de la salud pública. Cuando sea necesario, los gobiernos deben estudiar la posibilidad de aplicar políticas que faciliten la adopción de dietas sanas. La política en materia de alimentos y nutrición ha de abarcar también las cuestiones de la inocuidad de los alimentos y la sostenibilidad de la seguridad alimentaria. Debe alentarse a los gobiernos a que examinen las políticas relativas a los alimentos y a la agricultura para determinar los posibles efectos sanitarios en el suministro de alimentos.

1) Promoción de **productos alimenticios acordes con una dieta saludable**. Como resultado del creciente interés de los consumidores en la salud y de la mayor conciencia de los gobiernos sobre los beneficios de una nutrición saludable, algunos gobiernos han adoptado medidas, incluido el establecimiento de incentivos comerciales, para promover el desarrollo, la producción y la comercialización de productos alimenticios que contribuyan a una dieta saludable y estén en conformidad con las recomendaciones nacionales e internacionales en materia de alimentación. Los gobiernos podrían considerar la posibilidad de adoptar medidas adicionales para promover la reducción del contenido de sal de los alimentos elaborados, el uso de aceites hidrogenados y el contenido de azúcar de las bebidas y los refrigerios.

2) **Políticas fiscales.**

Los precios influyen en las decisiones de los consumidores. Las políticas públicas pueden influir en los precios mediante la aplicación de **impuestos**, la concesión de subvenciones o la fijación directa de precios como medios para promover la alimentación sana y la actividad física durante toda la vida. Varios países utilizan **medidas fiscales**, incluidos los impuestos, para facilitar la disponibilidad y la asequibilidad de diversos alimentos; algunos utilizan fondos públicos y subvenciones para lograr que las comunidades pobres puedan acceder a los establecimientos recreativos y deportivos. Al evaluar esas medidas es preciso examinar también el riesgo de provocar efectos no intencionales en poblaciones vulnerables”. (**Énfasis** y **subrayado** añadidos) Visible en: extranet.who.int/iris/restricted/bitstream/10665/43037/1/924359222X_spa.pdf, fecha de consulta 20 de junio de 2016

¹⁴² “¿Qué pueden hacer los gobiernos y los mercados para fomentar una salud mejor?

Los gobiernos pueden ayudar a la gente a cambiar su estilo de vida haciendo disponibles nuevas opciones saludables o haciendo las ya existentes más accesibles y asequibles. Alternativamente, pueden usar la persuasión, educación e información para hacer las opciones saludables más atractivas. Este enfoque es más costoso y más difícil de realizar y monitorear. Un enfoque más duro, a través de reglamentación y **medidas fiscales**, es más transparente pero afecta a todos los consumidores indiscriminadamente, así que puede tener costos políticos y de bienestar social. Puede también ser difícil de organizar y hacer cumplir y tener efectos regresivos”. (**Énfasis** y **subrayado** añadidos). Visible en: www.oecd.org/centrodemexico/medios/46077041.pdf, fecha de consulta 20 de junio de 2016

fuerza de interpretación en los términos de la tesis aislada P. XXXVI/2009¹⁴³.

349. Por ello, el legislador en la exposición de motivos de la medida impositiva analizada, manifestó lo siguiente:

[...]

Este grupo de alimentos estará gravado cuando su densidad calórica sea de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos, con lo cual se promovería que los consumidores elijan de entre aquéllos que representan un menor riesgo para la salud, asimismo se incentivaría a la industria a adecuar sus productos mediante la disminución de grasas y azúcares.

Si bien el tipo de productos con las características mencionadas podría ser más amplio, ya que constantemente se introducen más productos al mercado, se detectan nuevas consecuencias de su ingesta o los organismos de salud actualizan las recomendaciones sobre su consumo, **se estima que es posible dar un primer paso para combatir los citados efectos nocivos, mediante el establecimiento de un gravamen a este grupo de alimentos no básicos** con escaso valor nutricional cuyo consumo regular por el promedio de la población está asociado a las citadas enfermedades.

Ahora bien, con motivo del gravamen que se propone crear en esta iniciativa, se hace necesario modificar diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, entre éstas se deben citar los siguientes:

Se adiciona un inciso J) a la fracción I del artículo de 2o. de la ley de la materia para establecer la lista de los alimentos gravados cuando tengan una densidad calórica de 275 kilocalorías o superior por cada 100 gramos. También se establece que la tasa aplicable será del 5%.

De esta forma quedarán gravados en toda la cadena comercial la enajenación de los productos listados, así como su importación. El impuesto trasladado será acreditable a efecto de evitar el afecto acumulativo o en cascada, de forma tal que sólo se gravará el incremento de valor de estos bienes en cada etapa de la cadena comercial.

A efecto de facilitar la aplicación del impuesto se establece que cuando los alimentos gravados cumplan con la norma oficial mexicana relativa a las especificaciones generales de etiquetado para alimentos, los contribuyentes podrán tomar en consideración las kilocalorías manifestadas en la etiqueta.

Tratándose de alimentos que no tengan la etiqueta mencionada, se presumirá, salvo prueba en contrario, que tienen una densidad calórica igual o superior a 275 kilocalorías por cada 100 gramos.

Los servicios de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, que se realicen con motivo de la enajenación de los citados bienes, serán objeto del impuesto por lo que se propone el artículo

¹⁴³ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXX, julio de 2009, página 91, de rubro: **“RENTA. LOS COMENTARIOS AL MODELO DE CONVENIO FISCAL SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, EMITIDOS POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS, SON UNA FUENTE DE INTERPRETACIÓN DE LAS DISPOSICIONES DE LOS TRATADOS BILATERALES QUE SE CELEBREN CON BASE EN AQUÉL, EN MATERIA DEL IMPUESTO RELATIVO”**.

2o, fracción II, inciso A) y para que apliquen las reglas de retención a que se refiere el artículo 5o.-A, se propone también reformar el artículo¹⁴⁴.

[...]

(Énfasis y subrayado añadidos)

350. Además, como se ha visto en esta ejecutoria, la idoneidad de la medida impositiva también se acredita atendiendo al parámetro objetivo que eligió el legislador para gravar los alimentos no básicos, consistente en un rango superior a las 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos y al diseño del hecho imponible, el cual, como se dijo, se encuentra impregnado del fin extrafiscal buscado, al gravar el valor de la enajenación o importación de los citados alimentos.
351. En consecuencia, en razón de que el test de proporcionalidad en materia tributaria es de carácter laxo o débil, se advierte que la medida impositiva enjuiciada es idónea para cumplir el fin constitucionalmente objetivo y válido señalado, por lo que no es dable exigirle al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad).
352. Por lo que se refiere a la **necesidad de la medida impositiva impugnada, esta Segunda Sala considera que se satisface en el presente caso**, en razón de que, atendiendo a la finalidad mediata que se busca con su establecimiento, el Estado debe agotar los instrumentos a su alcance para hacer efectivo el derecho a la alimentación nutritiva, suficiente y de calidad, así como el derecho a la protección de la salud de la población, para lo cual el sistema tributario puede ser, como se dijo, uno de los medios para tal efecto, sin que ello implique que sea el único, toda vez que, como se ha visto, el Estado mexicano ha emitido distintos ordenamientos (NOM's y Acuerdos) en distintos ámbitos (salud y educación) con la finalidad de establecer una política pública de salud que combata la obesidad y el sobrepeso mediante el impuesto que se examina.
353. Es cierto que el legislador se pudo haber decantado por otra opción alternativa o equivalente distinta a la medida impositiva contenida en los preceptos impugnados; sin embargo, dado que la intensidad del control constitucional en materia fiscal es débil o laxa, no se advierte que la elección del legislador, dentro de los posibles medios normativos a su alcance, afecte en grado predominante o superior los derechos

¹⁴⁴ Cámara de Diputados, *Gaceta Parlamentaria*, año XVI, número 3887-IX, 17 de octubre de 2013, pp. CCLXXIII a CCLXXIV.

fundamentales de los contribuyentes a la legalidad tributaria, seguridad jurídica o invada competencias de otros órganos, entre otros, como se ha visto y se verá más adelante en esta ejecutoria.

354. Además, este Tribunal Constitucional no cuenta con un estándar para verificar la necesidad de la medida legislativa a la luz de otras opciones normativas en sede jurisdiccional, dado que la elección de la medida que se examina cae dentro del ámbito de la política pública de salud que el Estado deseé implementar a través del sistema tributario, la cual incluso, como se vio, se recomendó por parte de organismos internacionales (OMS y OCDE). En cuanto a este último aspecto por analogía es aplicable la tesis aislada P. XXXIX/2011¹⁴⁵.
355. De esa forma, la medida impositiva impugnada sí resulta necesaria en el entorno relativo al combate al sobrepeso y obesidad como posibles causas de las enfermedades crónicas no transmisibles, aunado a que las revisionistas no precisan cuáles serían los otros medios menos gravosos para cumplir con la finalidad inmediata perseguida con la medida que se enjuicia, lo que impide a este Supremo Tribunal pronunciarse al respecto.
356. Finalmente, por lo que se refiere a la **ponderación o proporcionalidad en sentido estricto** de la medida impositiva que se analiza, también debe señalarse que se cumple, en atención a que existe una correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado.
357. Ello es así, pues atendiendo a las ventajas y desventajas que produce la medida impositiva implementada, se advierte que dentro de las primeras permite inhibir o desincentivar el consumo de alimentos no básicos con densidad calórica de 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos, con lo que se busca disminuir, cuando no evitar, enfermedades crónicas no transmisibles y con ello lograr la protección del derecho a la salud de la población mexicana; también persuade a ésta de llevar una dieta correcta (equilibrada, inocua, suficiente, variada y adecuada) lo que permite cumplir con el derecho a la alimentación nutritiva, suficiente y de calidad. Dentro de las segundas inevitablemente que pueden mencionarse que incide sobre los hábitos alimenticios de la población o en el incremento en los precios de los alimentos no básicos enlistados, sin embargo, estas desventajas no son de tal entidad ni se encuentran por encima de la

¹⁴⁵ Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro I, octubre de 2011, tomo 1, página 595, de rubro: “POLÍTICA TRIBUTARIA. LAS RAZONES Y CONSIDERACIONES EXPRESADAS EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE UN TRIBUTO, SE ENCUENTRAN INMERSAS EN EL CAMPO DE AQUÉLLA, POR LO QUE NO ESTÁN SUJETAS AL ESCRUTINIO CONSTITUCIONAL EN SEDE JURISDICCIONAL”.

importancia de la realización de la finalidad (mediata e inmediata) de la medida impositiva analizada. O en otros términos, las ventajas que se obtienen con la intervención fiscal del Estado justifican los sacrificios o desventajas que la misma ocasiona.

358. Además, no hay que olvidar que los alimentos en México no se encuentran gravados por la Ley del IVA, cuya tasa es de 16%, como sí ocurre en otros países como Chile o Argentina, por lo que la medida que se analiza no resulta excesiva o desproporcionada.

359. Por lo explicitado, es notoria la relación de precedencia que existe entre el fin constitucionalmente válido perseguido con el establecimiento de los preceptos reclamados (combatir el sobrepeso y la obesidad) y el medio elegido para tal efecto (impuesto a la enajenación o importación de alimentos no básicos con densidad calórica de 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos), por lo que cumple con el test de proporcionalidad.

360. En ese contexto, la medida impositiva establecida por el legislador en los numerales combatidos se encuentra debidamente fundada y motivada en los términos del artículo 16 constitucional, al satisfacer todos los requisitos del test de proporcionalidad.

361. Por otra parte, no es ilegal que el juez de amparo haya resuelto que basta con que el Congreso de la Unión tenga facultades para legislar una relación social que requiere ser regulada para que se cumpla con el derecho a la legalidad y seguridad jurídica, ya que atendió al concepto de fundamentación y motivación legislativa, y si bien es cierto que no realizó el test de proporcionalidad a la medida impositiva impugnada, también lo es que este Alto Tribunal lo realizó y verificó que se cumple con todos y cada uno de los requisitos que lo integran.

362. De igual forma, no asiste razón a las quejas recurrentes cuando aducen que no existe una relación instrumental entre la finalidad extrafiscal buscada y la medida impositiva, pues como se ha visto, sí existe proporcionalidad entre ambas, atendiendo a los motivos técnicos, objetivos y científicos a los que hizo alusión el legislador en la exposición de motivos, ya que, contrario a lo que esgrime las quejas recurrentes, la ingesta de alimentos con alta densidad calórica sí constituye uno –solo uno– de los factores de riesgo determinante para la obesidad y el sobrepeso.

363. Tampoco tienen razón las quejas recurrentes cuando alegan que acreditaron con medio de prueba, el cual no se valoró por el juez de amparo, que el sobrepeso y la obesidad no responden a la ingesta de

cierto tipo de alimentos, sino que se encuentra íntimamente relacionada con diversos factores causantes del desequilibrio energético.

364. Lo anterior, porque si bien es cierto que la obesidad y el sobrepeso son consecuencia de diversos factores, la adición de la medida impositiva impugnada es solo una medida adoptada por el legislador, por lo que esta determinación no se contrapone con el argumento de las quejas, sino que lo confirma, pero es insuficiente para concederle razón en atención a lo expuesto precedentemente.
365. Además, contrariamente a lo que señalan las quejas recurrentes, no se evidencia la falta de fundamentación y motivación de la medida impositiva analizada, dado que las fuentes técnicas citadas por el Congreso de la Unión sí existen.
366. Es cierto que existen, además del consumo de alimentos no básicos con alto contenido calórico, otros factores que pueden provocar el sobrepeso y la obesidad, tales como el sedentarismo y la falta de actividad física que pueden generar que las energías consumidas no sean compensadas o aprovechadas, pero ello no implica que la medida impositiva contenida en los preceptos reclamados no se encuentre justificada constitucionalmente por las razones expresadas.
367. Es más, como se vio, los elementos del impuesto resultan acordes con la idoneidad y proporcionalidad de la medida impositiva analizada a efecto de combatir el sobrepeso y la obesidad, toda vez que, de diversa forma a lo que aducen las quejas recurrentes, sí existen elementos técnicos, científicos y objetivos que permitan concluir que la ingesta de alimentos con alta densidad calórica se relaciona con dichas enfermedades, así como los productos gravados por el impuesto sí califican como alimentos.
368. En efecto, como se vio, el legislador fue exhaustivo en justificar con opiniones técnicas y científicas de organismos internacionales (OMS y OCDE) y autoridades nacionales (Secretaría de Salud) que el consumo de alimentos con alta densidad calórica es uno –solo uno se insiste– de los factores que se encuentran directamente vinculados con la obesidad y sobrepeso, así como que los productos gravados sí se consideran como alimentos no básicos.
369. Por ello, el solo hecho de que los alimentos no básicos contengan distintos nutrientes que, consumidos aisladamente en pequeñas porciones y no en su conjunto, puedan colaborar a una dieta correcta, en los términos de la NOM-043 SSA2-2012, no implica que no se encuentren

directamente relacionados con la obesidad y el sobrepeso, como lo puso de relieve el legislador, por lo que válida y constitucionalmente se encuentra facultado para gravarlos en aras de conseguir la finalidad de combatir dichas enfermedades.

370. Así, es verdad que el legislador está jerarquizando el consumo de alimentos, pero ello no se encuentra fuera de su ámbito de actuación cuando tiene la obligación de hacer efectivos los derechos a la alimentación nutritiva, suficiente y de calidad, y a la protección de la salud de la población. Es más, ese proceder lo ha venido desempeñando el Estado mexicano al emitir las distintas NOM's y Acuerdos a los que se ha hecho referencia, en los que establece el tipo de alimentos que por su contenido nutricional deben consumirse por la población mexicana. Sin embargo, ello en modo alguno implica que se califique a un alimento de "bueno", "malo", "de alto" o "de bajo" contenido nutricional, sino con base en elementos técnicos y científicos se busca incidir en los hábitos alimenticios de la población con la finalidad de cumplir los citados derechos.

371. Así, esta Suprema Corte valida que no carece de sustento jurídico que el legislador haya basado la emisión de los preceptos reclamados en distintos estudios relativos al límite de 275 kilocalorías por cada 100 gramos, como parámetro adecuado para gravar alimentos con alta densidad calórica en soportes científicos.

372. Ello es así, porque conforme a la exposición de motivos de los preceptos reclamados se advierte que la elección del legislador es racional y exhaustiva en contar con elementos técnicos y científicos para establecer el invocado parámetro, lo que, como se ha dicho, resulta constitucional a la luz del test de proporcionalidad que se ha realizado, sin que el control constitucional que se realiza a la medida impositiva que se analiza tenga el alcance suficiente para verificar, en términos científicos y técnicos, si el invocado parámetro resulta el más adecuado, ya que no debe olvidarse que lo único que se le exige al legislador en materia tributaria es que su proceder cumpla con los mínimos de los cánones constitucionales que rigen su actuación, sin que sea necesario que el producto legislativo que emita se encuentre fundamentado y motivado en grado extremo que implique que lo que no haya tomado en cuenta, por intrascendente o insignificante que parezca, conduzca a declarar inconstitucional la ley.

373. En consecuencia, resultan **inoperantes** los restantes argumentos del agravio que se examina, relativos a que existe consenso internacional en recomendar una dieta de 2000 calorías por día, y a todas las

interrogantes que plantean las quejas con base en que el parámetro elegido por el legislador no resulta el más idóneo.

EQUIDAD TRIBUTARIA

374. En los agravios **tercero** y **décimo tercero**, en síntesis, las quejas recurrentes alegan que el juez de amparo omitió todos y cada uno de los argumentos que hicieron valer en el concepto de violación **tercero** de su demanda de amparo, por lo que la sentencia recurrida viola el principio de exhaustividad.
375. Lo anterior, porque hizo valer la transgresión al principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, a partir de los siguientes argumentos:
376. **a)** Alimentos “no básicos” con densidad calórica de 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos frente al resto de alimentos que no se encuentran comprendidos en el listado a que hace referencia el precepto legal impugnado.
377. **b)** Alimentos supuestamente “no básicos” con densidad calórica de 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos frente al resto de alimentos “no básicos” con la misma densidad calórica.
378. **c)** Alimentos “no básicos” con densidad calórica de 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos contenidos en la lista expedida por el SAT frente aquéllos que no lo están.
379. **d)** Alimentos “no básicos” con densidad calórica de 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos frente a las bebidas saborizadas.
380. **e)** Alimentos “no básicos” con densidad calórica de 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos frente al estímulo otorgado a los importadores o enajenantes de chicle o goma de mascar que estén obligados a pagar el impuesto combatido.
381. Así, el juez de amparo únicamente resolvió lo relativo a los dos argumentos –incisos **c)** y **e)**– antes reproducidos sin pronunciarse respecto de los tres argumentos restantes –**a)**, **b)** y **d)**–.
382. De esa forma, contrario a lo que resolvió el juez de Distrito no existe ningún motivo válido que justifique el trato diferenciado entre los contribuyentes que realizan la importación o enajenación de alimentos básicos a que se refieren los preceptos impugnados y que se encuentran

en la lista que emite el SAT mediante reglas de carácter general, y los contribuyentes que importan o enajenan los alimentos no básicos pero que no se encuentran en la citada lista, por no haberlos considerado importantes para alimentación de la población y no responden al fin extrafiscal de combate a la obesidad y sobrepeso. Ello no obstante que ambos contribuyentes se encuentran en situaciones comparables.

383. Al respecto, contrario a la que resolvió el juez de amparo, el hecho de que el SAT de manera arbitraria considere que ciertos alimentos son importantes para la alimentación de la población no es una justificación razonable para un trato desigual. Es más no existe un mínimo de justificación, pues el hecho de establecer un impuesto especial a determinados alimentos no conlleva al combate del sobrepeso y la obesidad, ya que estas enfermedades se originan por otro tipo de factores.

384. Por lo expuesto las disposiciones impugnadas resulta inequitativas al otorgar un trato diferenciado por el simple hecho de que la autoridad fiscal discrecionalmente estime que determinados alimentos resultan importantes a la alimentación de la población y que, por ende, quienes los enajenen no pagan el impuesto combatido, toda vez que no existen unos alimentos más importantes que otros.

385. Lo anterior, porque no existe sustento que justifique una distinción entre alimentos de consumo básico y los que no lo son según su importancia en la alimentación ni por densidad calórica, ya que el juez de amparo perdió de vista que el fin buscado por la medida impositiva es el combate a la obesidad y el sobrepeso, pero éstas no es consecuencia del consumo de determinados alimentos o de otros, sino del desequilibrio energético, así como del sedentarismo y la falta de actividad física

386. En el agravio **décimo primero**, la recurrente alega, en esencia, que la sentencia recurrida es ilegal, dado que no existe justificación para convalidar la desigualdad que se produce con el decreto por el que se establece un estímulo a los enajenantes o importadores de chicles o gomas de mascar, consistente en una cantidad equivalente al 100% del impuesto especial sobre producción y servicios, y los enajenantes o importadores de alimentos no básicos sujetos a dicho impuesto.

387. Ello porque el decreto impugnado señala que se otorga el estímulo mencionado con la finalidad de que los sujetos del mismo no se encuentren ante una situación de doble gravamen, pues pagan el impuesto al valor agregado y el impuesto especial sobre producción y

servicios, lo que no hacen los contribuyentes de este último impuesto que enajenan o importan alimentos no básicos.

388. Sin embargo, contrario a lo que se señaló en el citado decreto, tanto los enajenantes de chicles o gomas de mascar como la quejosa se encuentran en igualdad de circunstancias, pues ésta también está sujeta a la tasa de 16% del Impuesto al Valor Agregado, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 de la ley del citado impuesto.
389. Así, no existe razón objetiva que justifique la distinción entre los sujetos antes señalados, por lo que si la quejosa enajena alimentos no básicos de alto contenido calórico listados en el inciso J) de la fracción II del artículo 2 de la Ley del IEPS, debió hacerse extensivo el estímulo fiscal otorgado en el decreto combatido, lo cual no sucedió en el caso, contraviniéndose el artículo 31, fracción IV, constitucional.
390. Los citados argumentos resultan, por una parte, **fundados** pero insuficientes para revocar la sentencia que se revisa y, por otra, **infundados**.
391. Para estar en condiciones de justificar la anterior conclusión conviene tener en cuenta las razones que manifestó el juez de amparo al desestimar el concepto de violación tercero.
392. Después de establecer en qué consiste la equidad tributaria, el juez de amparo sostuvo que la distinción entre los alimentos en los puntos del inciso J) de la fracción I del artículo 2 de la Ley del IEPS y aquéllos que sean producto del ejercicio de la atribución que se consignó en el último párrafo de dicho inciso, no resulta injustificada, dado que obedece a la importancia en la alimentación de la población.
393. De ahí que atender a la importancia de la alimentación que pueden tener determinados productos, permite satisfacer el mínimo vital de sus integrantes y, por tanto, la medida adoptada por el legislador, es constitucionalmente válida, más aun cuando no toda desigualdad supone una violación si existe una justificación objetiva y razonable, no obstante que los alimentos básicos y no básicos pudieran contener una cantidad igual o mayor de calorías.
394. En el caso el decreto por el que se otorga un estímulo fiscal a quienes enajenen gomas de mascar obedeció a la circunstancia de que actualmente esa actividad se gravó con el impuesto al valor agregado, lo

que antes no sucedía, y en aras de fomentar la competitividad económica y no generar recesión se adoptó dicha medida.

395. En cuanto a las bebidas saborizadas, acorde con la exposición de motivos de las normas reclamadas, la diferencia de trato se justifica pues el impuesto no grava toda la cadena comercial, sino se aplica a únicamente al importador, fabricante o productor, incluso la exención solo se concede solo a aquellos productos que cuenten con registro sanitario como medicamentos, ya que se trata de bebidas saborizadas que tienen como categoría sanitaria como medicamentos, productos con fines terapéuticos de rehidratación al organismo, o bien, alimentos con proteínas de alto valor nutritivo.
396. Así, como puede verse, resultan **infundados** los argumentos contenidos en el agravio **tercero** relativos a que el juez de amparo omitió el estudio de todos los conceptos de violación que formularon las quejas, dado que éstas incluso admiten que únicamente se pronunció respecto a 2 de los 5 que hicieron valer.
397. Por otra parte, resultan sustancialmente **fundados** los argumentos relativos a que el juez de amparo omitió el estudio de los argumentos contenidos en el inciso **a)** antes sintetizados, dado que del análisis que se realice a la sentencia recurrida se advierte que el juez inferior en momento alguno se pronunció respecto a la referida temática, por lo que con fundamento en el artículo 93 de la Ley de Amparo, esta Suprema Corte procede al estudio de dicho argumento.
398. Los motivos de queja reseñados resultan **infundados**.
399. Contrariamente a lo que esgrimen las quejas en el argumento sintetizado en el inciso **a)**, no se viola el principio de equidad tributaria por parte de la medida impositiva que se examina, toda vez que el trato diferenciado que existe entre los contribuyentes que enajenan o importan alimentos no básicos con densidad calórica de 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos y el resto de contribuyentes que enajenen o importen alimentos con diversas características (no básicos y básicos que no se encuentren en la lista establecida en el artículo 2, fracción I, inciso J), se encuentra justificado constitucionalmente, como a continuación se procede a demostrar.
400. Para comenzar debe señalarse que para llevar a cabo un juicio de igualdad o equidad tributaria es necesario contar con un término de comparación, es decir, con algún parámetro que permita medir a las personas, objetos o magnitudes entre las cuales se afirma existe un trato

desigual, en razón de que el derecho a la igualdad es fundamentalmente instrumental y siempre se predica respecto de algo.

401. La carga argumentativa de proponer el término de comparación no implica que éste no sea idóneo, sino que debe permitir que efectivamente se advierta la existencia de algún aspecto homologable, semejante o análogo entre los elementos que se comparan.
402. Así, en caso de no proporcionarse el término de comparación para medir un trato disímil o que éste no sea idóneo, el concepto de violación que se haga valer devendría en inoperante. Al respecto, resulta aplicable la tesis aislada 1a. CXLIX/2012 (10a.)¹⁴⁶
403. Asimismo, debe precisarse que para analizar la constitucionalidad de una norma tributaria, a la luz del principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, es necesario determinar si el impuesto es de carácter directo o indirecto.
404. En el caso de los impuestos directos, dicho análisis debe realizarse a partir de la comparación entre sujetos, es decir, cuando dos contribuyentes se ubican en diversas situaciones se verificará si el tratamiento diferenciado, otorgado por el legislador, es razonable y objetivo, para que no se dé una transgresión al citado principio; y para los impuestos indirectos su examen puede justificarse, no a partir de los sujetos pasivos, sino de la existencia de supuestos en los cuales el órgano de control constitucional pueda valorar la equidad de la ley, con el fin de cerciorarse de que el órgano legislativo esté cumpliendo con el mencionado principio.
405. Atendiendo a la anterior distinción es válido –excepcionalmente– que el estudio de la equidad se haga en atención a los bienes sobre los que incide la tributación y no sobre los sujetos, ya que para cierto tipo de impuestos indirectos la vulneración al citado principio puede materializarse en la configuración del hecho imponible, por medio de una discriminación a determinados productos o actividades sobre las que el legislador puede incidir y dejar fuera de la tributación a otros, que por sus características sean muy similares o inclusive idénticos, pero que por virtud de la configuración del tributo queden exentos de su pago o, en

¹⁴⁶ Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro XI, agosto de 2012, tomo 1, página 488, de rubro: “IGUALDAD. SON INOPERANTES LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN EN LOS QUE SE ALEGUE VIOLACIÓN A DICHO PRINCIPIO, SI EL QUEJOSO NO PROPORCIONA EL PARÁMETRO O TÉRMINO DE COMPARACIÓN PARA DEMOSTRAR QUE LA NORMA IMPUGNADA OTORGA UN TRATO DIFERENCIADO”.

algunos casos, fuera del supuesto de sujeción. Estas consideraciones encuentran sustento en la tesis aislada 1a. XCII/2012 (10a.)¹⁴⁷.

406. En la especie, las peticionarias de amparo proponen como término de comparación, por una parte, a los contribuyentes que enajenan o importan alimentos “no básicos” con densidad calórica de 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos, gravados por la medida tributaria prevista en los numerales combatidos y, por otra parte, al resto de contribuyentes que enajenan o importan alimentos –no básicos y básicos– sin el mencionado contenido calórico y que no se encuentran previstos en el artículo 2, fracción I, inciso J), de la Ley del IEPS-
407. Así, el término de comparación propuesto resulta idóneo en la medida en que permite advertir que es homologable la situación de los sujetos mencionados por el hecho de enajenar o importar alimentos con una u otra característica, es decir, atendiendo a que el impuesto que se analiza es de carácter indirecto, el término de comparación versa sobre objetos y no sujetos, de modo que a partir de tal situación es factible llevar a cabo un juicio de igualdad en el que se analice si el trato desigual entre la enajenación o importación de los referidos objetos (alimentos no básicos y el resto de alimentos) encuentra justificación alguna o no a la luz de la Constitución para lo cual es necesario realizar un test de proporcionalidad.
408. Ese ejercicio constitucional ya se realizó por parte de esta Suprema Corte en párrafos anteriores y arrojó como resultado la conformidad de la medida impositiva prevista en los numerales reclamados a la Constitución, de manera que en esta parte de la sentencia únicamente se hará referencia a los elementos que integran el test de proporcionalidad en el caso concreto y al resultado del mismo con el objetivo de evidenciar la justificación constitucional del trato desigual denunciado.
409. El fin constitucionalmente válido que se busca con el impuesto contenido en las disposiciones reclamadas, consiste en **implementar un medida legislativa mediante la cual se combata el sobrepeso y la obesidad**, finalidad inmediata que encuentra asidero en el artículo 4, párrafos tercero y cuarto, de la Constitución, ya que la finalidad mediata que se busca con dicha medida legislativa consiste en que el Estado garantice a toda persona **el derecho a una alimentación nutritiva, suficiente y de calidad**, además de que a través de esa medida el Estado busca hacer efectivo **el derecho a la protección de la salud de la población**.

¹⁴⁷ Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro VIII, mayo de 2012, tomo 1, página 1098, de rubro: “IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS. SUS DIFERENCIAS, A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA”.

410. El medio elegido por el legislador (impuesto) **resulta idóneo** atendiendo al parámetro objetivo que eligió el legislador para gravar los alimentos no básicos, consistente en un rango superior a las 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos y al diseño del hecho imponible, el cual, como se dijo, se encuentra impregnado del fin extrafiscal buscado, al gravar el valor de la enajenación o importación de los citados alimentos.

411. Asimismo, la medida impositiva que se analiza **es necesaria** dado que es solo una de las herramientas a cargo del Estado para alcanzar el fin constitucionalmente válido antes señalado, pues no solo se encuentra dentro de las facultades del legislador hacer efectivos los derechos a la alimentación y a la protección de la salud a través de los instrumentos a su alcance, sino que el uso de dicha medida fiscal fue sugerido por parte de organismos internacionales (OCDE y OMS).

412. Finalmente, la medida tributaria impugnada también resulta **proporcional**, pues atendiendo a las ventajas (inhibir o desincentivar el consumo de alimentos básicos para evitar enfermedades crónicas no transmisibles; hacer efectivo el derecho a la alimentación nutritiva, suficiente y de calidad y proteger el derecho a la salud de la población) que se obtienen con el establecimiento de dicha medida se puede advertir que se justifican los sacrificios o desventajas (incidencia en hábitos alimenticios o incremento de precios) que se producen con la misma.

413. A partir del resultado obtenido con el test de proporcionalidad se justifica constitucionalmente el trato diferenciado entre los alimentos no básicos y el resto de alimentos que no se encuentran contenidos en el artículo 2, fracción I, inciso J), de la Ley del IEPS, desde la perspectiva del principio de equidad tributaria, pues el hecho de que el legislador no haya incluido el resto de los alimentos en el referido precepto y porción normativa, encuentra razón en que el criterio de selección que utilizó para establecer como tales a los alimentos no básicos, responde a un parámetro objetivo como lo es la densidad calórica que expresa la cantidad de energía por unidad de peso de los alimentos o de la dieta en general, y que se mide en kilocalorías, lo que resulta ser un estándar válido para justificar el trato discrepante señalado, ya que se encuentra sustentado científica y técnicamente, como se puso de relieve precedentemente.

414. Por otra parte, resultan **infundados** los argumentos contenidos en el inciso **b)** y **d)** antes reseñados.

415. Lo anterior es así, pues respecto al argumento compendiado en el inciso **b)** el juez de amparo no omitió su análisis en la sentencia recurrida, dado que lo estudió conjuntamente con el diverso argumento previsto en el inciso **c)**.
416. Como se vio, el juez de amparo resolvió que la distinción entre los alimentos en los puntos del inciso J) de la fracción I del artículo 2 de la Ley del IEPS y aquéllos que sean producto del ejercicio de la atribución que se consignó en el último párrafo de dicho inciso, no resulta injustificada, dado que obedece a la importancia en la alimentación de la población.
417. De ahí que atender a la importancia de la alimentación que pueden tener determinados productos, permite satisfacer el mínimo vital de sus integrantes y, por tanto, la medida adoptada por el legislador, es constitucionalmente válida, más aun cuando no toda desigualdad supone una violación si existe una justificación objetiva y razonable, no obstante que los alimentos básicos y no básicos pudieran contener una cantidad igual o mayor de calorías.
418. Ahora, contrario a lo sostenido por las recurrentes, como lo resolvió el juez de amparo, sí existe un motivo o fin válido que justifique el trato diferenciado entre los contribuyentes que realizan la enajenación o importación de alimentos no básicos y básicos.
419. En efecto, como se ha visto a lo largo de esta ejecutoria, el fin buscado con el establecimiento de la medida impositiva que se enjuicia, consiste en inhibir el consumo de alimentos no básicos que son uno de los factores de la obesidad y sobrepeso, y que generan enfermedades crónicas no transmisibles. Asimismo, la medida impositiva mencionada resulta idónea y necesaria para cumplir con el fin mencionado. De igual forma, la medida impositiva resulta proporcional dado que existe una relación de precedencia en ella y el fin buscado, pues las ventajas de su establecimiento justifican las desventajas que con la misma se ocasionan.
420. Así, como también se vio al analizar la medida impositiva contenida en los preceptos impugnados a la luz del principio de legalidad tributaria, la facultad del SAT de dar a conocer los alimentos básicos que no se encuentran gravados por el impuesto especial sobre producción y servicios, es decir, que no son objeto, no causan o no están sujetos al mismo, se encuentra acotada por la importancia que tienen en la alimentación de la población mexicana, parámetro que permite hacer medible la actuación de la autoridad recaudatoria, en razón de que, como también se vio, lo único que realiza es recabar un dato con base en

la información y estadísticas formuladas por el INEGI y el CONEVAL en las que se revelan los patrones de consumo de alimentos por parte de la población, dentro los cuales se encuentran, sin lugar a dudas, los alimentos básicos que dio a conocer el SAT en la regla I. 5.1.3. de la resolución miscelánea fiscal para 2014.

421. Así, el parámetro para distinguir entre alimentos no básicos objeto del impuesto y alimentos básicos que no se encuentran gravados, no obstante que como se dijo ambos tipos de alimentos pueden contener la densidad calórica en el rango de 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos, consistente en su importancia en el consumo de la población mexicana, resulta razonable a la luz de la finalidad constitucionalmente válida que se persigue con el establecimiento del impuesto, lo que permite justificar la distinción de trato denunciada, pues contribuye a que únicamente causen el impuesto los alimentos no básicos enlistados por el legislador y el SAT únicamente dé a conocer los alimentos básicos que no se encuentran gravados por el mismo atendiendo a su importancia en el consumo de la población mexicana.
422. En consecuencia, las disposiciones impugnadas no resultan inequitativas al otorgar un trato diferenciado entre alimentos no básicos y alimentos básicos para efectos del impuesto especial sobre producción y servicios.
423. En el mismo orden de ideas, son **infundados** los argumentos que hace valer la recurrente relacionados con la temática referida en el inciso **d)**.
424. En principio cabe señalar que el juez de Distrito no omitió el estudio del argumento sintetizado en el inciso **d)**, por el contrario, procedió a su estudio desestimándolo por las razones mencionadas.
425. Además, en oposición a lo argüido por la recurrente, no resulta ilegal el criterio manifestado por el juez de amparo para validar el trato diferenciado entre los alimentos “no básicos” con densidad calórica de 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos y las bebidas saborizadas.
426. De inicio debe señalarse que tanto la enajenación o importación de **alimentos no básicos** previsto en el inciso J) de la fracción I del artículo 2 de la Ley del IEPS como de **bebidas saborizadas** previstas en el inciso G) de la misma fracción y artículo, se encuentran gravadas por el impuesto especial sobre producción y servicios, los primeros con la tasa del 8% y las segundas con una cuota de \$1 por cada litro, ambos sobre el valor de la enajenación o importación.

427. Ahora, si el objeto del impuesto que se analiza es gravar la enajenación o importación de alimentos no básicos o bebidas saborizadas con la finalidad de inhibir su consumo como medida para combatir el sobrepeso y la obesidad, el principio de equidad tributaria no exige que el legislador aplique la misma tasa o la misma cuota o, en su caso, que modifique tanto la tasa como la cuota a la que están sujetos dichos alimentos para igualarla, pues aun cuando ambos objetos pudieran considerarse en una situación similar u homologable a la luz del término de comparación alimentos no básicos *lato sensu* (sólidos y líquidos), lo cierto es que no se encuentran en la misma hipótesis de causación, por lo que el tratamiento diferenciado de unos y otros se justifica constitucionalmente.
428. En efecto, el principio de equidad tributaria exige que los contribuyentes de un impuesto **que se encuentran en una misma hipótesis de causación**, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio **el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes**, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales. Estas consideraciones se encuentran contenidas en la jurisprudencia P./J. 24/2000¹⁴⁸.
429. En el caso del gravamen previsto en el inciso G) de la fracción I del artículo 2 de la Ley del IEPS, el legislador diseñó el hecho imponible en atención a la materia gravable, es decir, bebidas saborizadas –que por definición son líquidas– por lo que consideró que para poder gravar su consumo de mejor modo, resultaba conveniente atender al parámetro que sirve para medirlas, consistente en la unidad de medida “litro”, por ello estableció que la cuota aplicable a la enajenación o importación de bebidas saborizadas será de \$1 peso por litro. O en otras palabras el legislador estableció un impuesto específico a partir del citado parámetro.
430. En cambio, en el supuesto del impuesto establecido en inciso J) de la fracción I del artículo 2 de la Ley del IEPS, el legislador diseñó el hecho

¹⁴⁸ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XI, marzo de 2000, página 35, de rubro: “IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL”.

imponible en atención a la materia gravable, es decir, alimentos no básicos –generalmente en estado sólido o semisólido–, por lo que estimó gravar su consumo a partir del parámetro consistente en su densidad calórica de 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos, de manera que atendiendo a ello resulta más conveniente gravar su enajenación o importación aplicándole una tasa de 8%, es decir, el legislador estableció un impuesto *ad valorem*.

431. Por tales motivos, no es posible que a los alimentos no básicos y a las bebidas saborizadas se les trate de manera igual, esto es, aplicando una misma tasa o una misma cuota para ambos productos, sino por el contrario, no solo resulta conveniente sino obligatorio para el legislador diseñar el hecho imponible atendiendo a las especificidades de la materia gravable, es decir, creando categorías impositivas, pues de esa forma se podrá gravar de mejor manera la enajenación o importación de dichos productos, sin que resulte relevante el fin extrafiscal que se busca con ambos gravámenes, ya que para alcanzarlo no es factible dejar en tener en cuenta las diferencias entre alimentos no básicos y bebidas saborizadas.
432. Corroboramos lo dicho que incluso en la misma Ley del IEPS en su artículo 2-C establece el gravamen a la enajenación o importación de una bebida (cerveza) a partir del impuesto que resulte mayor entre aplicar **una tasa** que depende de su graduación alcohólica –que va del 26.5% si tiene hasta 14 grados Gay Lusac (apartado 1), pasando por el 30% si tiene de 14 hasta 20 grados Gay Lusac (apartado 2) o 53% si tiene más 20 grados Gay Lusac (apartado 3)– **o una cuota** de \$3 pesos por cada litro de la bebida enajenada o importada, lo que da cuenta de que la aplicación de una tasa o una cuota se puede hacer a manera de disyuntiva –o una u otra– con la condición de que el impuesto que se pague sea el que resulte mayor, esto es, solo aplicando una de ellas, pero de esta consideración no se desprende la conclusión contraria, consistente en que a los alimentos no básicos no se les debió establecer una tasa, sino una cuota, pues la elección de una tasa o una cuota reside en el amplio margen de configuración que tiene el legislador en el diseño del sistema fiscal, además de que, como se dijo, resulta más razonable que a los alimentos se les aplique una tasa (coeficiente porcentual) que una cuota (unidad de medida de las calorías, por ejemplo).
433. Adicionalmente, la distinción de trato entre los alimentos no básicos y las bebidas saborizadas, también se justifica si se atiende a que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8, fracción I, inciso f) de la Ley del IEPS, no se pagará el impuesto por las enajenaciones de bebidas

saborizadas en restaurantes, bares y otros lugares en donde se proporcionen servicios de alimentación y bebidas.

434. Ello, porque como el Ejecutivo Federal lo manifestó en la exposición de motivos¹⁴⁹ de creación del impuesto especial sobre producción y servicios a las bebidas saborizadas, en ese supuesto no se está propiamente ante una enajenación de las mismas, sino ante una prestación de servicios que se encuentra gravada por el impuesto al valor agregado.
435. Así, existe una razón justificada para excluir la enajenación de bebidas saborizadas en los lugares señalados del pago del impuesto especial sobre producción y servicios, en virtud de que en estricto sentido no se trata de enajenación, sino de prestación de servicios, sin que se soslaye el fin extrafiscal que se buscó con la implementación del referido impuesto, atento a que al momento de prestarse los servicios de alimentos y bebidas saborizadas, éstas al haberse adquirido por el prestador de servicios causaron el impuesto mencionado por parte del enajenante de las mismas, con lo que el precio de los servicios prestados se incrementará en virtud del traslado del impuesto y, por ende, el precio de éstos servirá como medida para inhibir o desincentivar el consumo de bebidas saborizadas.
436. Así, si bien es cierto que asiste razón a la recurrente cuando afirma que es incorrecto que el juez federal haya resuelto que la medida fiscal sobre alimentos no básicos que se analiza se dirige a productores, no menos lo es que esa errónea afirmación no implica que deba revocarse la sentencia sujeta a revisión, ya que como se ha visto el trato diferenciado entre alimentos no básicos y bebidas saborizadas se encuentra justificado constitucionalmente.
437. Por otra parte, el agravio **décimo primero** formulado resulta **infundado** por las siguientes consideraciones:
438. Las razones del juez de amparo para validar el tratamiento desigual argüido por la recurrente resultan legales al tenor de las siguientes consideraciones:
439. Debe destacarse que en el caso del argumento que se analiza, la quejosa propone un término de comparación que resulta idóneo, en virtud de que compara un alimento no básico (chicles o gomas de mascar) al que se le

¹⁴⁹ “También se exentan a las bebidas saborizadas que se elaboren en restaurantes, bares y otros lugares en donde se proporcionen servicios de alimentos y bebidas, como puede ser el caso de teatros y cines que cuenten con dichos servicios, ya que en estos casos se está en presencia de prestaciones de servicios y no de enajenación de bienes. Para ello, se propone adicionar un inciso f), a la fracción I, del artículo 8o. de la ley”. *Gaceta Parlamentaria*, número 3857-C, año XVI, 8 de septiembre de 2013, p. LII.

otorga un beneficio fiscal consistente en una cantidad equivalente al 100% del impuesto especial sobre producción y servicios, con el resto de alimentos no básicos que no gozan de ese beneficio.

440. Sin embargo, de distinta forma a lo que arguye la recurrente, el trato discriminatorio entre los alimentos no básicos mencionados se encuentra justificado constitucionalmente a la luz del test de proporcionalidad antes realizado y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25 de la Constitución, como a continuación se procede a explicitar.
441. Como se vio, la medida impositiva que se analiza busca una finalidad constitucionalmente válida (combatir sobrepeso y obesidad para lo cual se pretende inhibir o desincentivar el consumo de alimentos no básicos con densidad calórica de 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos, lo que posibilita el cumplimiento de los derechos de alimentación y protección a la salud); es una medida idónea en atención a que el parámetro elegido por el legislador resulta objetivo (densidad calórica medida en calorías y el hecho imponible grava el valor de la enajenación o importación de los citados alimentos) para cumplir tal finalidad; es necesaria (el legislador tiene facultades para establecerla además de que se recomendó por organismos internacionales) y resulta proporcional (las ventajas superan las desventajas).
442. El “Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa”, publicado DOF el 26 de diciembre de 2013, en su artículo 3.3.¹⁵⁰ establece que se otorga a los importadores o enajenantes de chicles o gomas de mascar que estén obligados al pago del impuesto especial sobre producción y servicios, consistente en un beneficio fiscal de 100% de dicho impuesto.
443. Debe agregarse que si bien resultan equiparables, análogos o similares los alimentos básicos y no básicos a partir del término de comparación consistente en que todos son alimentos, pues, como se dijo, tanto unos como otros pueden contener una densidad calórica de 275 kilocalorías por cada 100 gramos o más, también es cierto que no es factible dejar de

¹⁵⁰ “**Artículo 3.3.** Se otorga un estímulo fiscal a los importadores o enajenantes de chicles o gomas de mascar que estén obligados a pagar el impuesto especial sobre producción y servicios, de conformidad con el artículo 2o., fracción I, inciso J), numeral 2 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

El estímulo fiscal consiste en una cantidad equivalente al 100% del impuesto especial sobre producción y servicios que deba pagarse en la importación o enajenación del producto antes mencionado, y sólo será procedente en tanto no se traslade al adquirente cantidad alguna por concepto del citado impuesto en la enajenación de dicho bien. El estímulo fiscal será acreditable contra el impuesto especial sobre producción y servicios que deba pagarse por las citadas actividades.

El impuesto causado por la importación del producto a que se refiere el primer párrafo de este artículo, en cuyo pago se haya aplicado el estímulo fiscal previsto en el presente artículo, no dará derecho al acreditamiento previsto en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios”.

tomar en consideración, como hecho notorio en los términos del artículo 88 del CFPC y de la jurisprudencia P./J. 74/2006¹⁵¹, que atendiendo a las características nutricionales de unos y otros existen notables diferencias entre ellos.

444. En efecto, los alimentos **no básicos** enlistados en el artículo 2, fracción I, inciso J), de la Ley del IEPS, consistentes en botanas, productos de confitería, chocolate y los derivados del cacao, flanes y pudines, dulces de fruta y hortalizas, cremas de cacahuete y avellanas, dulces de leche, alimentos preparados a base de cereales y helados, nieves y paletas de hielo, **no son iguales** a los alimentos **básicos** que, mediante reglas de carácter general, da a conocer el SAT atendiendo a su importancia en la alimentación, consistentes en tortilla de harina de trigo, incluyendo integral, pasta de harina de trigo para sopa sin especias, condimentos, relleno, ni verduras, pan no dulce: bolillo, telera, baguette, chapata, virote y similares, blanco e integral, incluyendo el pan de caja, harina de trigo, incluyendo integral. y alimentos a base de cereales de trigo sin azúcares, incluyendo integrales (cadena del trigo); tortilla de maíz, incluso cuando esté tostada, harina de maíz, nixtamal y masa de maíz y alimentos a base de cereales de maíz sin azúcares (cadena de maíz) y alimentos a base de cereales para lactantes y niños de corta edad, alimentos a base de otros cereales sin azúcares, incluyendo integrales y pan no dulce de otros cereales, integral o no, incluyendo el pan de caja (cadena de otros cereales).

445. Lo anterior, porque a pesar de que, como se dijo, ambos tipos de alimentos puedan contener una densidad calórica de 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos, es evidente, también como hecho notorio en los términos antes indicados, que los alimentos **básicos** forman parte de la dieta de la población mexicana y, aunque su consumo también debe cuidarse, no es lo mismo que se consuman los alimentos no básicos gravados por el artículo 2, fracción I, inciso J), de la Ley del IEPS.

446. Ahora, en la parte considerativa de dicho Decreto, el Ejecutivo Federal manifestó como motivos para otorgar el beneficio de que se trata, los siguientes:

[...]

Que a partir de 2014 la importación y la enajenación de chicles y gomas de mascar estarán afectas al pago del impuesto al valor agregado, así como al impuesto especial sobre producción y servicios por ser productos de confitería, cuando tengan una densidad calórica igual o mayor de 275 kilocalorías por cada 100 gramos, por lo que se estima conveniente otorgar un beneficio fiscal

¹⁵¹ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIII, junio de 2006, página 963, de rubro: “HECHOS NOTORIOS. CONCEPTOS GENERAL Y JURÍDICO”.

que permita que dichos productos sólo queden afectos al pago del impuesto al valor agregado, con el propósito de que tengan condiciones que les permitan ser competitivos en el mercado, dado que la mayoría de los alimentos no están afectos al pago del impuesto al valor agregado;

[...]

(Énfasis y subrayado añadidos)

447. Como puede concluirse de lo reproducido el legislador manifestó expresamente en el proceso legislativo de creación del citado beneficio fiscal que al estar gravados dichos productos tanto por el impuesto al valor agregado como por el impuesto especial sobre producción y servicios, se otorgaba un beneficio con la finalidad de que tengan condiciones de competencia en el mercado, pues la mayoría de alimentos no están afectos al primer impuesto¹⁵².
448. Esa finalidad inmediata encuentra asidero constitucional en el artículo 25 de la Ley Fundamental que establece, entre otras cuestiones, las facultades del Estado mexicano para intervenir en materia de rectoría económica y desarrollo nacional, por lo que su finalidad mediata consiste en que dicho Estado genere las condiciones de competitividad en una economía de libre mercado pero con injerencia estatal. Por ello, la finalidad buscada resulta constitucionalmente válida al responder a un interés relevante económico nacional. En este sentido es aplicable la jurisprudencia 1a./J. 28/2007¹⁵³ y la tesis aislada 1a. CXL/2005¹⁵⁴
449. El medio elegido por el legislador (beneficio fiscal) resulta **idóneo** en atención a que constituye el mejor instrumento para poder incidir en las condiciones del mercado y poder generar un entorno de competitividad entre las empresas que enajenen o importen chicles o gomas de mascar para que no vean disminuida su posición en el mercado al resentir una carga tributaria que grave 2 veces la cadena comercial de dichos alimentos, es decir, a través del impuesto especial sobre producción y servicios y a través del impuesto al valor agregado.

¹⁵² Al respecto véase la jurisprudencia 1a./J. 46/2005, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXI, mayo de 2005, página 157, de rubro: “FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES”.

¹⁵³ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXV, marzo de 2007, página 79, de rubro: “FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS”.

¹⁵⁴ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXII, noviembre de 2005, página 41, de rubro: “MEDIDAS DE EXONERACIÓN EN MATERIA FISCAL. SU PROPÓSITO DEBE RESPONDER A UN RELEVANTE INTERÉS SOCIAL O ECONÓMICO NACIONAL, Y ATENDER AL PRINCIPIO DE IGUALDAD”.

450. En el caso del impuesto especial sobre producción y servicios, como se concluye de la exposición de motivos transcrita, el Ejecutivo Federal estimó que los alimentos no básicos consistentes en chicles o gomas de mascar se encuentran gravados por el mismo al constituir productos de confitería, cuando contengan el rango calórico establecido, por lo que al valor de su enajenación e importación le es aplicable la tasa del 8%, pero además del citado impuesto, también se encuentran gravados con el impuesto al valor agregado a partir de 2014.

451. La Ley del IVA vigente en 2014 en su artículo 3, fracción I, inciso b), numeral 5¹⁵⁵, establece que el impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% al valor de la actividad de enajenación de medicinas de patente y productos destinados a la alimentación con excepción de chicles o gomas de mascar, lo que implica que la enajenación de dichos productos se encuentra gravada con la tasa del 16% de dicho impuesto prevista en el artículo 1, fracción I, párrafo segundo¹⁵⁶, de dicho ordenamiento¹⁵⁷.

¹⁵⁵ “**Artículo 2.** El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

I. La enajenación de:

[...]

b). Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación a excepción de:

[...]

5. Chicles o gomas de mascar”.

[...]

¹⁵⁶ “**Artículo 1.** Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

I. Enajenen bienes.

[...]

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 16%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores”.

¹⁵⁷ Cabe señalar que los motivos que manifestó el Ejecutivo Federal para gravar con el impuesto al valor agregado a los chicles o gomas de mascar fueron los siguientes:

“8. OTRAS MODIFICACIONES:

a) AJUSTES EN EL TRATAMIENTO A PRODUCTOS SUJETOS A LA TASA DEL 0%.

i. CHICLES O GOMAS DE MASCAR.

Si bien existen diversas normas de carácter sanitario que incluyen a los chicles o gomas de mascar dentro de diversas categorías de alimentos, se plantea establecer que para efectos del IVA no deben estar afectos a la tasa del 0% que se aplica en la enajenación de los productos destinados a la alimentación, toda vez que por sus características no son productos que se destinen a dicho fin.

En efecto, el chicle o goma de mascar no goza de las características de un alimento, ya que es una goma masticable que puede tener un origen natural o sintético. El chicle proviene del árbol denominado “chiclero” y consiste en la savia extraída de éste, mientras que la goma de mascar sintética es aquella obtenida de compuestos sintéticos.

De acuerdo con la fracción XV, numeral 1.3, letra e del Apéndice del Reglamento de Control Sanitario de Productos y Servicios, la goma de mascar se define como el producto elaborado a base de gomas naturales o sintéticas, polímeros y copolímeros, adicionados de otros ingredientes y aditivos para alimentos.

Si bien es cierto que a dicho producto se le incorporan otros componentes, siendo en algunos casos el azúcar, dichos ingredientes no lo hacen un producto destinado a la alimentación sujeto a la tasa del 0% establecida en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pues no participan de la naturaleza propia de un producto destinado a ese fin. Lo anterior, se apoya en el criterio establecido por la Segunda Sala de nuestro Alto Tribunal a través de la Tesis XXXIII/2002, cuyo texto y rubro establecen: [la transcribe]

En otro orden de ideas, debe destacarse que no se trata de un bien que sea destinado exclusivamente a la alimentación, requisito indispensable para que pueda considerarse dentro de los supuestos de la tasa del 0% establecidos en la ley, como se corrobora de diversos criterios sostenidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Al respecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo directo en revisión 2508/2011 y el amparo en revisión 807/2010, textualmente señaló: [las transcribe]

452. De lo expuesto puede concluirse que en el caso de la enajenación de chicles o gomas de mascar se produce un fenómeno de doble tributación que no forzosamente resulta inconstitucional por sí mismo, tal y como se ha establecido en la jurisprudencia P. 23¹⁵⁸. Sin embargo, ese fenómeno sí puede generar condiciones de competencia desfavorable para ese sector en la medida en que la carga tributaria que deben soportar es mayor, ya que –particularmente– la enajenación de dichos productos se encuentra afecta a dos tasas: la de 8 % del impuesto especial sobre producción y servicios y la de 16% del impuesto al valor agregado, por lo que en atención a esta situación, el Ejecutivo Federal estimó concederle un beneficio fiscal consistente en una cantidad equivalente al 100% del primer impuesto. Por tales razones el beneficio fiscal resulta **idóneo**.

453. Finalmente, la distinción de trato denunciada resulta proporcional o ponderable a la luz del fin constitucionalmente buscado por el Ejecutivo Federal (generar las condiciones de competitividad en el mercado) a través del medio elegido (beneficio fiscal a la enajenación o importación de chicles o gomas de mascar consistente en una cantidad equivalente al 100% del impuesto especial sobre producción y servicios), dada la evidente relación de precedencia que se presenta entre ambos.

454. Por las razones antes mencionadas, como se dijo, resulta infundado el agravio **décimo primero** antes compendiado.

455. Lo expuesto, pues como se vio, sí existe justificación constitucional en la distinción de trato que se genera con motivo del otorgamiento del estímulo a los enajenantes o importadores de chicles o gomas de mascar

En adición a lo anterior, es importante mencionar que el chicle o goma de mascar no se ingiere y, por lo tanto, al no realizarse su ingesta no puede ser considerado como alimento, es decir no se destina propiamente a la alimentación.

Por otra parte, si se analiza el uso que se le da al chicle o goma de mascar, pueden observarse varios aspectos, como son: limpiar o blanquear la dentadura, reducir el mal aliento, reducir la ansiedad y el estrés, estimular la concentración, entre otros.

Por último, se considera que el objetivo primigenio del legislador al otorgar la tasa del 0% a los alimentos, va encaminada a mejorar el nivel de vida de los sectores menos favorecidos, situación que no se configura en el caso concreto del chicle o goma de mascar, pues como ya se mencionó en líneas anteriores, además de que no es un alimento, tampoco se puede catalogar como un artículo de primera necesidad que deba estar tutelado por el Estado. Por lo anterior, atendiendo a la naturaleza, composición, elaboración y destino del chicle o goma de mascar, se propone a esa Soberanía la adición del numeral 5, inciso b), fracción I, del artículo 2o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado con el fin de excluirlo expresamente de los productos destinados a la alimentación a los que se les aplica la tasa del 0%, a fin de que queden gravados a la tasa general que prevé la ley.

Cabe mencionar que dicha propuesta es congruente con otros conceptos, de naturaleza similar, que no se consideran productos destinados a la alimentación para efectos del IVA, como son los saborizantes, los microencapsulados y los aditivos alimenticios”. *Gaceta Parlamentaria*, Año XVI, 8 de septiembre de 2013 Número 3857-C, *Iniciativas de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación*, pp. XXVIII a XXXI.

¹⁵⁸ Octava Época, Semanario Judicial de la Federación, tomo I, primera parte-1, enero-junio de 1988, página 139, de rubro: “**DOBLE TRIBUTACIÓN. EN SÍ MISMA NO ES INCONSTITUCIONAL**”.

respecto al resto de alimentos no básicos objeto del impuesto especial sobre producción y servicios.

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA

456. En los agravios **cuarto** y **décimo tercero**, en síntesis, la recurrente aduce que la sentencia recurrida es ilegal porque el juez de amparo no estudió todos los argumentos que hizo valer en su demanda de amparo.
457. Ello porque en el cuarto concepto de violación manifestó que las disposiciones reclamadas transgreden el principio de proporcionalidad tributaria en razón de los siguientes argumentos:
458. **a)** Al objeto del impuesto se le aplica una tasa fija que impide que exista coherencia entre objeto, base y fin del impuesto, dado que no se atiende a la densidad calórica de los alimentos, es decir, en proporción al supuesto daño que ocasiona su consumo.
459. **b)** La mecánica del impuesto por la enajenación de alimentos no básicos con densidad calórica de 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos, no permite el acreditamiento del impuesto causado por la enajenación de bienes por los que se modificó su estado, forma o composición.
460. **c)** Se viola el principio de proporcionalidad tributaria, pues la medida impositiva prevista en los numerales combatidos no guarda un relación racional con la finalidad para la cual fue establecida.
461. Por otra parte, en una porción del agravio cuarto alega la recurrente que el juez de amparo realizó un indebido análisis por lo que se refiere a los siguientes argumentos:
462. **d)** De manera por demás ilegal y contraria a derecho el juez de amparo sostuvo que las disposiciones reclamadas no violan el principio de proporcionalidad tributaria, toda vez que el fenómeno financiero es más complejo que el aspecto impositivo, por lo que debe respetar el mínimo vital como expresión elemental del principio de proporcionalidad tributaria, lo que implica que en ocasiones establezca una exención o una deducción generalizada en materia del impuesto sobre la renta.
463. Sin embargo, las consideraciones relativas al mínimo vital no resultan aplicables al caso, pues tales premisas resultan erróneas para resolver el cuarto concepto de violación que hicieron valer, pues lo que impugnó en dicho concepto fue que el objeto del impuesto a la enajenación o importación de alimentos no básicos con densidad calórica de 275

kilocalorías o más por cada 100 gramos, se encuentra en función de dicha densidad calórica y no en el supuesto daño que causan los referidos alimentos, por lo que para cumplir con el principio de proporcionalidad se debió atender a la densidad pero de una manera progresiva.

464. Los agravios formulados resultan, por una parte, **inoperantes e infundados** y, por otra, **fundados** y pero insuficientes para **revocar** la sentencia recurrida.
465. Para arribar a la anterior conclusión en principio deben traerse a colación las razones que manifestó el juez federal para calificar de infundado e inoperante el cuarto concepto de violación que hizo valer la quejosa.
466. Consideró que no le asistía razón a las quejas en su cuarto concepto de violación, toda vez que el fenómeno financiero es más complicado que el aspecto impositivo, por lo que debe respetarse el derecho al mínimo vital como expresión elemental del principio de proporcionalidad tributaria.
467. Así, el principio de proporcionalidad, implica que el legislador establezca en ocasiones un exención o un deducción general, ya que le corresponde diseñar el régimen legal del gravamen acorde a las necesidades del sistema fiscal, más acorde a la realidad económica.
468. Por otra parte, sostuvo que las exigencias del principio de proporcionalidad tributaria no se ven afectadas por el establecimiento de una tasa fija en el impuesto combatido, ya que el artículo 31, fracción IV, constitucional no prohíbe la instauración de tasas fijas y menos aun que con tasas progresivas se satisfaga dicho principio, sino que la contribución se instituya en función de la manifestación de riqueza.
469. Así, resolvió que la circunstancia de que la Ley del IEPS prevea una tasa fija o única, y no progresiva u otra forma para determinar el tributo, no resulta violatoria del principio de proporcionalidad tributaria, en razón de que ello obedece al fin extrafiscal buscando, consistente en inducir el uso racional de los alimentos no básico, pues para así considerarlo debe demostrarse que la tasa fija resulta exorbitante, lo que no sucede cuando se tiende a desincentivar el consumo de tales alimentos.
470. Adicionalmente señaló que si bien el legislador al diseñar la mecánica del impuesto pudo considerar un esquema de tasas progresivas, es decir, que el impacto fiscal se midiera en función del contenido calórico de los alimentos no básicos, lo cierto que conforme a la libre configuración tributaria que la Carta Magna le otorga, no puede reprocharse al

legislador que no se haya decidido por determinada opción, sino, en todo caso, lo que debe analizarse es si respeta los principios previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, ya que no debe perderse de vista que lo que persiguen los preceptos reclamados es disuadir el consumo de los mencionados alimentos, por ello se considera eficaz dicho mecanismo para lograr ese fin, o sea, preservar la salud pública a base (sic) de candados jurídicos.

471. Ahora, por una parte, devienen **inoperantes** los argumentos compendiados en el inciso **a)** y, por otra, aunque sustancialmente **fundados** los argumentos contenidos en los incisos **c)** y **d)**, resultan **insuficientes** para revocar el fallo sujeto a revisión.
472. Para comenzar resultan **inoperantes** los agravios sintetizados en el inciso **a)**, relativos a que el juez de amparo omitió el análisis del argumento por el cual se hizo valer que al objeto del impuesto se le aplica una tasa fija que impide que exista coherencia entre el objeto, la base y el fin del impuesto.
473. Ello es así, no solo porque de las consideraciones de la sentencia recurrida antes reseñadas se advierte que el resolutor de primer grado sí se pronunció respecto a dichos argumentos, sino porque incluso la recurrente combatió tales consideraciones –aduciendo que no son aplicables y que son erróneas–, lo que implica que implícitamente está aceptando que sí se pronunció en torno a ellos.
474. En cambio, resultan esencialmente **fundados** los argumentos sintetizados en el inciso **c)**, referentes a que el juez de amparo omitió el estudio del argumento por el que se puso de relieve que se viola el principio de proporcionalidad tributaria, pues la medida impositiva prevista en los numerales combatidos no guarda una relación racional con la finalidad para la cual fue establecida.
475. Lo anterior es así, en la medida en que del análisis y cotejo de la sentencia recurrida no se advierte pronunciamiento alguno al respecto, y si bien es cierto que el juez de amparo al final de su pronunciamiento hizo referencia a la finalidad del impuesto, no menos cierto resulta que con ello no dio respuesta a la cuestión efectivamente planteada, por lo que en términos del artículo 93 de la Ley de Amparo, este Tribunal Constitucional procede al estudio de dicho concepto de violación.
476. Ahora, el argumento sintetizado en el inciso **c)** es **infundado**.

477. Lo anterior, porque como se ha puesto de manifiesto en esta ejecutoria, la medida impositiva analizada cumple con el test de proporcionalidad, ya que persigue un fin constitucionalmente válido, resulta idónea y necesaria en la sociedad democrática mexicana y además es proporcional en estricto sentido. Sumado a que, como también se ha dicho en esta ejecutoria, el hecho de que no exista identidad entre los montos a recaudar por el impuesto impugnado previstos en la LIF 2014 con los montos establecidos en el PEF para el mismo año, no implica que ello torne inconstitucionalidad la medida fiscal analizada, por las razones que con antelación se expusieron.

478. Por otra parte, resultan **parcialmente fundados** los argumentos contenidos en el inciso **d)**.

479. En efecto, asiste razón a las recurrentes cuando aducen que no son aplicables las consideraciones del juez de amparo para desestimar su concepto de violación cuarto, relativas a que no se viola el principio de proporcionalidad tributaria, dado que debe atenderse el mínimo vital como manifestación del principio de proporcionalidad tributaria.

480. Lo anterior porque tal y como lo ponen de relieve las recurrentes esa premisa de partida del argumento del juez de amparo resulta incorrecta, dado que no resuelve la cuestión efectivamente planteada en su cuarto concepto de violación.

481. Sin embargo, el ulterior desarrollo de las consideraciones del juez de Distrito en la sentencia recurrida sí son aptas para responder el cuestionamiento que realizaron en el citado concepto de violación, dado que, como se vio, además resolvió que el principio de proporcionalidad tributaria no prohíbe la instauración de tasas fijas y menos aun que con tasas progresivas, sino que la contribución se instituya en función de la manifestación de riqueza.

482. Por lo que el hecho de que se establezca una tasa fija y no progresiva, no resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, en razón de que ello obedece al fin extrafiscal buscando, consistente en inducir el uso racional de los alimentos no básico, pues para así considerarlo debe demostrarse que la tasa fija resulta exorbitante, lo que no sucede cuando se tiende a desincentivar el consumo de tales alimentos.

483. E incluso, señaló que la elección de una tasa fija del impuesto por el legislador no le es reprochable, sino únicamente si el tributo transgrede o no los principios tributarios, pues la finalidad de los preceptos reclamados

es disuadir el consumo de los alimentos no básicos, por lo que dicho mecanismo es eficaz para lograr ese fin, o sea, preservar la salud pública imponiendo candados jurídicos.

484. Consideraciones las antes mencionadas que esta Suprema Corte considera, en esencia, correctas y adecuadas para calificar de infundado el cuarto concepto de violación de las quejas, por las razones que enseguida se proceden a explicitar

485. Tratándose de la tasa o tarifa como elemento cuantitativo del tributo, esta Suprema Corte ha sostenido, en la jurisprudencia 1a./J. 77/2011¹⁵⁹, que el legislador cuenta con una amplio –más no ilimitado– margen de configuración normativa, en razón de que los principios constitucionales en materia tributaria no permiten asumir que exista un sistema de tasas o tarifas justas *per se*, porque la determinación de la justicia en la tributación debe considerar los siguientes elementos: **a)** que la determinación de la tasa máxima forma parte del ámbito amplio de configuración política que el Tribunal Constitucional debe reconocer al legislador tributario; **b)** que dicha determinación puede ser tomada considerando al sistema tributario en lo general; **c)** que el fenómeno financiero público no se agota en la propia recaudación, sino que su análisis puede abarcar también el aspecto relativo a la forma en que se distribuye el gasto público; y, finalmente, **d)** que el “sacrificio” que la tributación puede significar en cada caso es un elemento eminentemente subjetivo, con base en el cual podrían llegar a desprenderse postulados generales, mas no estructuras técnicas ni parámetros de medición que pretendan ser objetivos y aplicables en la práctica.

486. En tal virtud, se concluye que la Constitución no otorga elementos definitivos que permitan a este Alto Tribunal emitir un pronunciamiento definitivo sobre la suficiencia o corrección del tipo tributario al que deba ajustarse el gravamen. Por ello, el juicio relativo a la proporcionalidad del gravamen debe limitarse a verificar si la tributación se ajusta a la capacidad contributiva de los gobernados, conforme a una banda –cuya apreciación y medida corresponde al propio legislador–, en la que el parámetro más bajo, en el cual no debe penetrar la tributación, es el mínimo existencial o mínimo vital que permite la subsistencia del causante como agente titular de derechos y obligaciones en un Estado social y democrático de Derecho; mientras que el parámetro máximo lo constituye la no confiscatoriedad del gravamen, de tal suerte que no se

¹⁵⁹ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXXIV, agosto de 2011, página 118, de rubro: “**PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN AMPLIO DE CONFIGURACIÓN, AL DEFINIR LAS TASAS Y TARIFAS**”.

agote el patrimonio del causante o la fuente de la que deriva la obligación tributaria.

487. Debe mencionarse que los precedentes que sirvieron para emitir el criterio contenido en la jurisprudencia indicada versaron sobre un impuesto directo como lo es el impuesto sobre la renta, de manera que en el caso si bien es aplicable el citado criterio respecto al amplio margen que tiene el legislador para configurar normativamente la tasa o tarifa, también lo es que en el caso de impuestos indirectos este Tribunal Constitucional también ha señalado, en la jurisprudencia P./J. 6/2009¹⁶⁰, que el análisis de proporcionalidad de una contribución, una vez determinada su naturaleza, debe hacerse en función de sus elementos cuantitativos como la tasa imponible, cuya elección por parte del legislador ordinario no puede quedar al margen de regularidad constitucional, aunque se trate de impuestos indirectos en los que se repercute la carga fiscal y dependen de la absorción del mercado, ya que el monto de la tasa impositiva no puede llegar al extremo de impedir el ejercicio de las libertades humanas, de los diferentes bienes que permiten desarrollarse, o poner en riesgo la eficacia de un principio o postulado de la propia Constitución, es decir, el porcentaje, cifra o coeficiente que se aplicará a la base imponible no debe ir más allá de los límites constitucional y razonablemente permitidos.
488. Además, el tipo de tasa debe ser coherente con la naturaleza del tributo, pues su idoneidad a la clase de contribución es un elemento toral para establecer si con ello se vulnera o no el principio de proporcionalidad tributaria, pues lo contrario implicaría validar el tipo de tasa elegida aunque sea incorrecta por alejarse de aquella naturaleza.
489. Con base en los anteriores estándares jurisprudenciales la tasa de 8% aplicable al valor de los actos (base imponible) de enajenación o importación de los alimentos no básicos (objeto) enlistados en el artículo 2, fracción I, inciso J), de la Ley del IEPS, cumple con el principio de proporcionalidad tributaria, en la medida en que guarda coherencia entre el objeto, la base y el fin del impuesto, ya que si lo que buscó gravar el legislador son los alimentos no básicos a partir del valor de su enajenación o importación, con la finalidad de inhibir o desincentivar su consumo, al ser una de las causas que generan obesidad o sobrepeso, resulta razonable que, dentro del amplio margen de configuración que tiene el legislador, haya elegido el citado coeficiente porcentual.

¹⁶⁰ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIX, abril de 2009, página 1130, de rubro: “**PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. SU ANÁLISIS EN RELACIÓN CON LA TASA DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS**”.

490. En efecto, si se compara *ad intra* de la Ley del IEPS la tasa del 8% aplicable al valor de la enajenación o importación de alimentos no básicos con densidad calórica de 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos, con el resto de las tasas aplicables a otras bases imponibles, por ejemplo, las que rigen para la enajenación de bebidas por su contenido alcohólico y cerveza (que va del 26.5% si tiene hasta 14 grados Gay Lusac, pasando por el 30% si tiene de 14 hasta 20 grados Gay Lusac o 53% si tiene más 20 grados Gay Lusac), alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles cristalizables (50%), cigarros (160%), puros y otros tabacos labrados (160%), puros y otros tabacos labrados hechos enteramente a mano 30.4%, incluso existe una cuota de \$0.35 centavos por cada cigarro enajenado o importados; bebidas energizantes (25), se advierte que en atención a la materia gravable (alimentos no básicos) el coeficiente porcentual de 8 puntos resulta razonable, pues permite hacer mesurable la medida impositiva para que cumpla con la finalidad buscada con su establecimiento. Además si se compara *ad extra* dicha tasa con la que rige, por ejemplo, para el caso de la enajenación de algunos alimentos previstos en el artículo 2, de la Ley del IVA vigente en 2014, que es del 16%, también se advierte que resulta razonable para gravar la manifestación de riqueza que se revela a partir de la enajenación o importación de alimentos no básicos.
491. Sumado a lo expuesto, como se ha visto, la medida impositiva analizada, incluida la tasa, no transgrede los derechos a la legalidad tributaria, seguridad jurídica, competencia legislativa, razonabilidad, por lo que su fijación por parte del legislador en el coeficiente porcentual indicado no viola el derecho a la proporcionalidad tributaria.
492. Así, esta Suprema Corte ha resuelto que para que un impuesto respete, de manera genérica, el principio de proporcionalidad, debe establecerse un mecanismo que prevea una tasa progresiva, dado que un pronunciamiento en tal sentido se ha vertido para el caso de impuestos directos personales, como resulta ser el impuesto sobre la renta de personas físicas, pero no para impuestos indirectos, como es el caso el impuesto especial sobre producción y servicios.
493. Incluso, en la jurisprudencia P./J. 31/97¹⁶¹, esta Suprema Corte ha sostenido que el artículo 31, fracción IV, constitucional, impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, pero sea cual fuere el criterio interpretativo que se adopte, en la expresión “de la

¹⁶¹ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo V, mayo de 1997, página 59, de rubro: “RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”.

manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes” tiene perfecta cabida no sólo la tasa progresiva, sino también la proporcional, ya que el precepto constitucional en cita no prohíbe la instauración de las tasas proporcionales, y menos aún consigna que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los principios tributarios contenidos en el mismo.

494. Ello es así, en razón de que el pago de tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas proporcionales, como sucede en el caso del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles, pues en la composición legal de la base gravable se tiene en cuenta, como ocurre en el impuesto de que se trata, la distinta aptitud contributiva de la riqueza delimitada por medio de los componentes que determinan el contenido económico del hecho imponible.
495. De esa manera, si la finalidad del impuesto es inhibir o desincentivar el consumo de alimentos no básicos, el legislador no debió establecer la tasa del impuesto en relación con la densidad calórica expresada en kilocalorías, ya que la premisa del argumento de las recurrentes resulta falsa, pues el objeto del tributo lo es la enajenación o importación de alimentos no básicos, por lo que todos los argumentos que derivan de esa premisa se tornan inoperantes. En este sentido es aplicable la ya citada jurisprudencia 2a./J 108/2012.

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA LIMITANTE PARA REALIZAR EL ACREDITAMIENTO, PREVISTA EN EL ARTÍCULO 4, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IEPS

496. En otra tesitura, resultan **infundados** los argumentos contenidos en el inciso **b)**, relativos a que el juez de amparo omitió el estudio del concepto de violación referente a que la mecánica del impuesto por la enajenación de alimentos no básicos con densidad calórica de 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos, no permite el acreditamiento del impuesto causado por la enajenación de bienes por los que se modificó su estado, forma o composición.
497. Lo infundado de dicho argumento radica en que, contrariamente a lo aducen las recurrentes, el juez de amparo sí se pronunció respecto a dichos argumentos considerándolos fundados y concediéndoles el amparo y protección de la justicia Federal contra el artículo 4, fracción II, de la Ley del IEPS.

498. En efecto, en el considerando **octavo** de la sentencia recurrida, el juez de amparo después de sintetizar el concepto de violación cuarto de la demanda de amparo de las quejas y lo relativo al tema del acreditamiento desde la perspectiva jurisprudencial¹⁶² de esta Segunda Sala de la Suprema Corte, resolvió, en síntesis, que dicho concepto resultaba fundado, pues esta Segunda Sala, al examinar el artículo 4, fracción II, de la Ley del IEPS vigente en 2003, determinó que dicha porción normativa transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, al condicionar el acreditamiento del impuesto al hecho de que no se haya modificado el estado, forma o composición de los bienes que se enajenen, debido a que esa condición constituye un elemento ajeno a la mecánica del acreditamiento, tal y como se sostuvo en la jurisprudencia 2a./J. 129/2005¹⁶³.
499. Así, después de transcribir la ejecutoria por la que se estableció la mencionada jurisprudencia y la exposición de motivos de los preceptos reclamados, así como las consideraciones de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos de la Cámara de Diputados, concluyó que de tales elementos la limitante del acreditamiento relativa a que los bienes se enajenen sin haber modificado su estado, forma o composición, no encuentra justificación en el proceso legislativo, ya que la citada Comisión de Hacienda, solamente expuso que si adicionaba el inciso J) a la fracción I del artículo 2 de la ley, para establecer la lista de alimentos gravados que tuvieran densidad calórica de 275 kilocalorías o más, por cada 100 gramos, que la tasa aplicable sería de 5% y que, de esta forma quedaría gravados en toda la cadena comercial la enajenación de los productos listados, así como su importación, agregando que el impuesto trasladado sería acreditable a efectos evitar el efecto acumulativo o en cascada, de forma tal que solo gravara el incremento del valor de estos bienes en cada etapa de la cadena comercial.
500. Sin embargo, no se dieron motivos o razones para imponer la limitante que se analiza, de ahí que tal y como lo hacen valer las quejas, la fracción II del artículo 4 de la Ley del IEPS, desconoce su verdadera capacidad contributiva al impedirles el acreditamiento del impuesto de los bienes que enajenan (sic) cuando han modificado su estado, forma o

¹⁶² Al respecto citó la tesis aislada 2a. LXXXIV/2009, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXX, agosto de 2009, página 227, de rubro: “**PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ACREDITAMIENTO EN EL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO FORMA PARTE DE SU MECÁNICA IMPOSITIVA Y, POR ENDE, NO ES UN BENEFICIO QUE CONCEDIÓ EL LEGISLADOR**”.

¹⁶³ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXII, noviembre de 2005, página 51, de rubro: “**PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 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 COMPOSICIÓN DE LOS BIENES QUE SE ENAJENEN, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA**”.

composición (salvo los casos detallados), pues dicha limitante modifica el monto de la obligación tributaria a cargo obligando a enterar al fisco un gravamen que no es fiel reflejo de la citada capacidad.

501. Por tales razones, en el considerando **octavo** de la sentencia recurrida, el juez de Distrito concedió el amparo solicitado para el efecto consistente en que se le permita a las quejas el acreditamiento del impuesto por la adquisición de los bienes a que se refiere el inciso J) de la fracción I del artículo 2 de la Ley del IEPS, así como el pagado por el contribuyente en la importación de dichos bienes aun cuando se haya modificado su estado, forma o composición.
502. Ahora, tales consideraciones y efectos del amparo, como se adelantó, tanto la Cámara de Diputados como el Presidente de la República las impugnan en una porción del agravio **único** y en los agravios **tercero**, **cuarto** y **quinto**, respectivamente.
503. La Cámara de Diputados hace valer, en esencia, que la jurisprudencia 2a./J. 19/2005, por la que se declaró inconstitucional el artículo 4, fracción II, de la Ley del IEPS vigente en 2013, no guarda relación jurídica con las quejas, porque esta Suprema Corte resolvió una situación ajena y diferente, esto es, los bienes que importan y, en su caso, enajenan –sin conceder que lo hagan– las quejas, tiene una composición y naturaleza distinta a los analizados en la referida jurisprudencia.
504. Ello porque los bienes que enajenan las peticionarias de amparo no guardan la característica de que sea indispensable el modificar su estado, forma o composición, por lo que es evidente que no deben recibir el mismo tratamiento que el otorgado a las bebidas alcohólicas a granel o sus concentrados, así como a los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que sean utilizados para preparar bebidas saborizadas.
505. De ahí que el tratamiento del impuesto atienda fundamentalmente al tipo de bienes, por lo que de esta forma el sujeto del impuesto será el productor e importador de bienes y, en su caso, el prestador de servicios, en atención a que grava únicamente la primera enajenación o importación, ya que se genera solamente en la primera etapa de comercialización o la venta de primera mano.
506. Por su parte, el Presidente de la República, en síntesis, alega en el agravio **tercero** que la sentencia recurrida resulta ilegal porque el juez de amparo omitió analizar la fracción II del artículo 4 de la Ley del IEPS en

relación con la regla I.5.2.12, de la primera resolución de la RMF para 2014, ya que de haberlo hecho se habría percatado de que conforman una unidad normativa, por lo que no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria al relevar a los contribuyentes de la condicionante legal y permitir el acreditamiento del impuesto.

507. En el agravio **cuarto**, de manera destacada, aduce que el juez de amparo concedió el amparo a las quejas a partir de una apreciación equivocada de lo dispuesto en el artículo 4, fracción II, de la Ley del IEPS, ya que dicho artículo permite el acreditamiento siempre y cuando (o con la condición) de que no se modifique la naturaleza del insumo que da origen al producto final, y por el cual ya se haya pagado el impuesto.

508. Por tanto, si las quejas prueban que el insumo por el que se paga el impuesto es el mismo que pretende acreditar, entonces no existe imposibilidad alguna para llevar a cabo el acreditamiento, pues se estará cumpliendo cabalmente con lo dispuesto en la fracción II del artículo 4 de la Ley del IEPS.

509. En el agravio **quinto** esgrime, en lo fundamental, que es ilegal que el juez de amparo haya aplicado la jurisprudencia 2a./J. 129/2005 para conceder el amparo a las quejas, en la medida en que el artículo 4, fracción II, de la Ley del IEPS vigente en 2014 es un nuevo acto legislativo, por lo que no resulta aplicable la jurisprudencia citada.

510. Lo anterior porque esta Segunda Sala de la Suprema Corte ha resuelto en el amparo directo en revisión 343/2009, el 24 de junio de ese año, que la jurisprudencia 2a./J. 34/2006 no resulta aplicable a la legislación vigente en 2006, por tratarse de un nuevo acto legislativo, dado que dicha jurisprudencia no era temática, sino corresponde a una norma distinta a la combatida, además de que los problemas jurídicos a discusión son distintos.

511. Los compendiados agravios resultan **infundados**.

512. Lo anterior, porque de diversa forma a lo que alega la Cámara de Diputados, la jurisprudencia 2a./J. 19/2005, por la que se declaró inconstitucional el artículo 4, fracción II, de la Ley del IEPS, sí guarda relación con las peticionarias de amparo, dado que los bienes que importan y, en su caso, enajenan tienen la misma composición y naturaleza que los analizados en dicha jurisprudencia.

513. Para arribar a la anterior conclusión debe señalarse que en la jurisprudencia 2a./J. 129/2005, invocada por el juez de amparo para

conceder la tutela federal a las quejas, esta Segunda Sala declaró inconstitucional el artículo 4, fracción II¹⁶⁴, de la Ley del IEPS anterior a su texto vigente en 2014, que disponía 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, lo que transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, porque esa condición constituye un elemento ajeno a la mecánica de acreditamiento.

514. 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.
515. En este tenor esta Segunda Sala estimó que 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.

¹⁶⁴ «**Artículo 4o.** Los contribuyentes a que se refiere esta Ley, pagarán el impuesto a su cargo, sin que proceda acreditamiento alguno contra dicho pago, salvo en los supuestos a que se refiere el siguiente párrafo.

Únicamente procederá el acreditamiento del impuesto trasladado al contribuyente por la adquisición de los bienes a que se refieren los incisos A), G) y H) de la fracción I del artículo 2o. de esta Ley, así como el pagado por el propio contribuyente en la importación de los bienes a que refieren los incisos A), C), D), E), G) y H), de dicha fracción, siempre que sea acreditable en los términos de la citada Ley.

El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, las tasas a que se refiere la fracción I, incisos A), G) y H) del artículo 2o. de la misma. Se entiende por impuesto acreditable, un monto equivalente al del impuesto especial sobre producción y servicios efectivamente trasladado al contribuyente o el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, exclusivamente en los supuestos a que se refiere el párrafo anterior, en el mes al que corresponda.

Para que sea acreditable el impuesto especial sobre producción y servicios en términos de los párrafos que anteceden, deberán reunirse los siguientes requisitos:

[...]

II. 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.

[...]"

516. El artículo 4, fracción II¹⁶⁵, de la Ley del IEPS para 2014, sigue estableciendo como regla general la prohibición de acreditamiento alguno contra el pago del impuesto, previendo distintas excepciones al respecto. Dentro de éstas se señala la relativa a que únicamente procederá el acreditamiento trasladado al contribuyente por la adquisición, entre otros, de los bienes previstos en el artículo 2, fracción I, inciso J), de la Ley del IEPS, es decir, de los alimentos no básicos con densidad calórica de 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos; así como el pagado por el propio contribuyente en la importación de los citados bienes. Esta excepción se introdujo para el ejercicio 2014 porque con anterioridad no existía el impuesto a la enajenación o importación de alimentos no básicos.
517. Asimismo, la citada porción normativa establece distintos requisitos para que sea acreditable el impuesto, de entre los cuales destaca, para lo que aquí interesa, el relativo a que los bienes se enajenen sin haber modificado su estado, forma, o composición, a excepción de las bebidas alcohólicas a granel o de sus concentrados, así como de concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que sean utilizados para preparar bebidas saborizadas.
518. La modificación a la fracción II del artículo 4 de la Ley del IEPS para 2014, únicamente consistió en agregar una excepción al requisito para que el impuesto sea acreditable, pues con anterioridad únicamente existía la referente a las bebidas alcohólicas a granel o de sus concentrados, y a partir de la citada anualidad y a raíz de la declaratoria de inconstitucionalidad de dicha fracción, en aras de purgar el vicio advertido, también se previó la de concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que sean utilizados para preparar bebidas saborizadas.

¹⁶⁵ “**Artículo 4o.** Los contribuyentes a que se refiere esta Ley, pagarán el impuesto a su cargo, sin que proceda acreditamiento alguno contra dicho pago, salvo en los supuestos a que se refiere el siguiente párrafo.

Únicamente procederá el acreditamiento del impuesto trasladado al contribuyente por la adquisición de los bienes a que se refieren los incisos A), F), G), I) y **J)** de la fracción I del artículo 2o. de esta Ley, así como el pagado por el propio contribuyente en la importación de los bienes a que se refieren los incisos A), C), D), E), F), G), H), I) y **J)** de dicha fracción, siempre que sea acreditable en los términos de la citada Ley.

El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, las tasas a que se refiere la fracción I, incisos A), F), I) y **J)** del artículo 2o. de la misma, o de la que resulte de aplicar las cuotas a que se refieren los artículos 2o., fracción I, incisos C), segundo y tercer párrafos, G) y H) y 2o.-C de esta Ley. Se entiende por impuesto acreditable, un monto equivalente al del impuesto especial sobre producción y servicios efectivamente trasladado al contribuyente o el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, exclusivamente en los supuestos a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, en el mes al que corresponda.

Para que sea acreditable el impuesto especial sobre producción y servicios en términos de los párrafos que anteceden, deberán reunirse los siguientes requisitos:

[...]

II. 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, **así como de concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que sean utilizados para preparar bebidas saborizadas.**

[...]

Énfasis y subrayado añadidos.

519. En ese orden de ideas es fácil concluir que en realidad el artículo 4, fracción II, de la Ley del IEPS para 2014 no ha sufrido modificación sustancial alguna respecto al requisito para que el impuesto sea acreditable, relativo a que los bienes se enajenen sin haber modificado su estado, forma o composición, de modo que siguen rigiendo las razones que esta Suprema Corte sostuvo para declarar su inconstitucionalidad por violación al principio de proporcionalidad tributaria contenidas en la jurisprudencia 2a./J. 129/2005, dado que el citado requisito resulta ajeno a la mecánica de acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios.

520. Además, como lo estimó el juez primary, no existe razón alguna en el proceso legislativo que le dio origen que justifique el citado requisito para que sea acreditable el impuesto, por el contrario, en la iniciativa de ley por la que, por una parte, se creó el impuesto que se analiza y, por otra, por la que se reformó el citado artículo 4, fracción II, de la Ley del IEPS, el legislador fue concluyente al establecer que se permitiría el acreditamiento del impuesto¹⁶⁶ sin hacer mención a la justificación de la limitante que se establece en el precepto y porción normativa mencionados. Por ende, se desconoce la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo. Al respecto son aplicables la tesis aisladas 1a. LXX/2006¹⁶⁷ y 2a. IV/2007¹⁶⁸.

521. En ese orden de ideas, tanto los alimentos no básicos establecidos en el artículo 2, fracción I, inciso J), de la Ley del IEPS como los diversos concentrados, polvos, jarabes, esencial o extractos de sabores, que sean utilizados para preparar bebidas saborizadas, previstas en el artículo 2, fracción I, inciso G) y 4, fracción II, del citado ordenamiento legal, con independencia de sus diferencias intrínsecas, **sí guardan como características compartida o común la modificación de su estado natural para que su enajenación o importación quede gravada con el impuesto especial sobre producción y servicios.**

522. Efectivamente, por poner un ejemplo, para que se grave como alimento no básico en términos del invocado artículo 2, fracción I, inciso J), de la Ley del IEPS, a las botanas (1) y, en consecuencia, se pague el impuesto

¹⁶⁶ “De esta forma quedarán gravados en toda la cadena comercial la enajenación de los productos listados, así como su importación. El impuesto trasladado será acreditable a efecto de evitar el afecto acumulativo o en cascada, de forma tal que sólo se gravará el incremento de valor de estos bienes en cada etapa de la cadena comercial”. Cámara de Diputados, *Gaceta Parlamentaria*, año XVI, número 3887-IX, 17 de octubre de 2013, p. CCLXXIV.

¹⁶⁷ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIII, abril de 2006, página 156, de rubro: “**JURISPRUDENCIA. LA REFORMA SUSTANCIAL DE LOS PRECEPTOS LEGALES A QUE SE REFIERE, LA HACEN INAPLICABLE PARA LOS CASOS QUE VERSAN SOBRE TALES NORMAS**”.

¹⁶⁸ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXV, febrero de 2007, página 741, de rubro: “**JURISPRUDENCIA SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DE UNA NORMA FISCAL. PROCEDE SU APLICACIÓN MIENTRAS ÉSTA NO SEA REFORMADA**”.

por su enajenación o importación, el productor requiere insumos para poder elaborarlas, como lo son determinados ingredientes (harinas, semillas, tubérculos, cereales, granos y frutos) con ciertas características (sanos y limpios) que se encuentren sujetos a algún proceso (fritos, horneados o tostados) en el que se les adicione otros ingredientes o aditivos para alimentos (sal u otros), o cuando uno de esos ingredientes (semillas) de las botanas, sea parte de un alimento (fruto comestible de plantas o árboles), con los mismos elementos mencionados (características, procesos y adiciones).

523. De esa forma, entonces, como se dijo, no existe razón alguna para condicionar el acreditamiento del impuesto por la enajenación o importación de los alimentos no básicos, a que no se haya modificado su estado forma o composición, pues es un hecho notorio y evidente que el productor de los mismos utilizó materias primas o insumos para elaborarlos, de manera que, en caso de que haya pagado el impuesto, los contribuyentes que enajenen o importen tales alimentos tiene el derecho a acreditarlo, ya que de otra manera no podrían ser objeto del impuesto, en la medida en que el legislador no buscó desincentivar el consumo de tal o cual ingrediente *per se*, sino precisamente el producto final de un proceso de elaboración consistente en los alimentos no básicos (botanas, productos de confitería, chocolate y demás productos derivados del cacao, flanes y pudines, dulces de fruta y hortalizas, cremas de cacahuete y avellanas, dulces de leche, alimentos preparados a base de cereales, helados, nieves y paletas de hielo)

524. En consecuencia, y como también se dijo, al margen del tipo de bienes que se gravan por el impuesto, no se justifica un distinto tratamiento entre los mencionados para efectos de poder ejercer el derecho al acreditamiento del impuesto, dado que no existe razón alguna que lo justifique, máxime que el mencionado derecho es parte integral de la mecánica de cálculo del mismo y no una concesión graciosa del legislador.

525. También es **infundado** el agravio **tercero** del Presidente de la República, dado que, como se vio al analizar la causal de improcedencia relativa a la cesación de efectos del artículo 4, fracción II, de la Ley del IEPS, por existir la regla I.5.2.12, de la primera resolución de la RMF para 2014, que permite el acreditamiento del impuesto, el juez de Distrito no se encontraba obligado a analizar dicha regla, en razón de que, como se dijo, no es factible, jurídicamente hablando, subsanar la inconstitucionalidad del mencionado artículo mediante una simple regla general administrativa, pues además que se estaría modificando la ley sin observar las previsiones constitucionales para tal efecto, también se

estaría incluyendo supuestos normativos no previstos en la ley, no obstante que dichos supuestos sean en beneficio del contribuyente, ya que es precisamente la fuente normativa de la que emergen (RMF), la que implica que en cualquier momento se puedan desconocer y, por ende, afectar su esfera jurídica, desconociendo la violación al principio de proporcionalidad tributaria que se ha sostenido jurisprudencialmente.

526. De igual forma, tampoco asiste razón al Presidente de la República en su agravio **cuarto**, ya que el juez de amparo no apreció equivocadamente el concepto de violación cuarto de las quejas, por el que les concedió el amparo de la justicia federal, ya que justamente la condicionante prevista en el artículo 4, fracción II, de la Ley del IEPS, para ejercer el derecho al acreditamiento, consistente en que no se modifique la naturaleza del insumo que se utilice para la elaboración de alimentos no básicos, no encuentra justificación alguna y sí, por el contrario, subvierte el principio de proporcionalidad tributaria, desconociendo la capacidad contributiva.
527. Por ende, no es necesario que las quejas prueben que el insumo por el que se paga el impuesto es el mismo que pretenden acreditar, dado que, como se dijo, no existe justificación para exigir ese requisito para ejercer el derecho de acreditamiento.
528. Finalmente, tampoco tiene razón el Presidente de la República en el agravio **quinto**, toda vez que no resulta ilegal que el juez de amparo haya aplicado la jurisprudencia 2a./J. 129/2005 para conceder el amparo a las quejas, ya que el artículo 4, fracción II, de la Ley del IEPS vigente en 2014, no es un nuevo acto legislativo, pues, como se dijo, no ha sufrido modificación sustancial alguna respecto al requisito para que el impuesto sea acreditable, relativo a que los bienes se enajenen sin haber modificado su estado, forma o composición, de modo que siguen rigiendo las razones que esta Suprema Corte sostuvo para declarar su inconstitucionalidad por violación al principio de proporcionalidad tributaria contenidas en la citada jurisprudencia, dado que el citado requisito resulta ajeno a la mecánica de acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios.
529. Por ende, al no haber sido reformado sustancialmente el artículo 4, fracción II, de la Ley del IEPS; las razones de la jurisprudencia 2a./J. 129/2005 siguen rigiendo, por lo que se encuentra ajustada a derecho su aplicación por parte del juez de amparo.
530. Asimismo, no resulta aplicable lo resuelto por esta Segunda Sala al fallar el amparo directo en revisión 343/2009, dado que en ese supuesto se

resolvió que la jurisprudencia 2a./J. 34/2006¹⁶⁹ no era temática, dado que correspondía una norma distinta a la que versó dicho pronunciamiento jurisprudencial y a que se trataba de problemas jurídicos distintos, y no, como lo aduce el Presidente de la República, a que se trate de un nuevo acto legislativo, más aun que en este caso, la jurisprudencia 2a./J. 129/2005 es específica respecto a la inconstitucionalidad del artículo 4, fracción II, de la Ley del IEPS por transgredir el principio de proporcionalidad tributaria.

DERECHO A LA ALIMENTACIÓN

531. En el agravio **sexto** la recurrente arguye, en esencia, que la sentencia combatida es contraria a derecho, toda vez que el juez de Distrito resolvió que las disposiciones reclamadas no violan el derecho a la alimentación adecuada previsto en el artículo 4 de la Constitución.
532. El derecho a la alimentación adecuada previsto en el artículo 4 de la Constitución, en relación con los artículos 25 de la Declaración Universal de Derechos Humanos (DUDH en lo que sigue), 11 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (PIDESC en adelante) y 12 del Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (Protocolo de San Salvador), obligan al Estado mexicano a emitir leyes y decretos en materia impositiva, así como adoptar cualquier otra medida que garantice tal derecho.
533. Así, contrariamente a lo que resolvió el juez de amparo, el derecho a la alimentación no se limita ni refiere a que únicamente puedan hacerlo valer los gobernados, sino que se extiende a todos los aspectos de la alimentación, específicamente a la obligación del Estado de crear mecanismos económicos e impositivos que garanticen sus intereses a los productores de alimentos.
534. Lo anterior, tiene lógica porque no es factible que el Estado garantice una adecuada alimentación sino salvaguarda a su vez los intereses de los productores de alimentos, como se señala en las directrices de la FAO, que explican el alcance del artículo 11 del PIDESC, en la medida en que los productores efectúen una correcta producción y comercialización de sus productos con las herramientas económicas e impositivas que le

¹⁶⁹ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIII, marzo de 2006, página 420, de rubro: “**VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN I, INCISO B), NUMERAL 1, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE UN TRATAMIENTO DIFERENCIADO AL GRAVAR CON LA TASA DEL 0% LA ENAJENACIÓN DE ALIMENTOS EN ESTADO SÓLIDO O SEMISÓLIDO Y CON LA DEL 10% O 15% A LOS ALIMENTOS EN ESTADO LÍQUIDO, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1996)**”.

imponga el Estado, estará intrínsecamente relacionada con la consecución de una alimentación adecuada a la sociedad mexicana.

535. Por otra parte, las disposiciones reclamadas violan el derecho a la alimentación adecuada, ya que contrariamente a lo resuelto por el juez de Distrito, los alimentos de alta densidad calórica no son productos que generan sobrepeso y obesidad por sí mismos, sino que son diversos factores los que los producen.
536. Lo expuesto se corrobora con los informes de la OMS en donde se sostiene que los crecientes índices de sobrepeso, obesidad y enfermedades crónicas asociadas tienen su naturaleza en el rompimiento del equilibrio energético, al ingerir, a través de los alimentos, más energía de la que gasta mediante la actividad física, lo cual deriva, esencialmente, de la adopción de estilos de vida poco saludables.
537. Asimismo, los especialistas señalan que el sobrepeso y la obesidad responden a la interacción de la influencia de factores genéticos, sociales, conductuales, psicológicos, metabólicos, celulares, moleculares, entre otros, favorecido por un desorden alimenticio y la falta de actividad física motivo del sedentarismo, lo que conlleva a la acumulación de grasas.
538. Además, las normas reclamadas no se contraponen con el derecho a la salud, pues éste tiene un ámbito de aplicación más amplio, no obstante ello el juez de amparo sostiene que con el impuesto impugnado se tutela el citado derecho, siendo que al contrario, con el impuesto se viola el derecho a la alimentación. Esto es, el que los contribuyentes no tengan acceso a una alimentación adecuada implica que se viole su derecho a la salud, dado que estos derecho no se contraponen.
539. Lo anterior porque el juez de amparo puso como ejemplo de medidas para proteger la salud, la prohibición de venta de drogas o la imposición del cinturón de seguridad, medidas que no son comparables con el caso del impuesto, pues en el caso de las drogas es un producto nocivo para la salud, tan es así que está prohibida su venta.
540. En el agravio **décimo tercero** aduce la recurrente, en síntesis, que el juez de amparo no se pronunció respecto al argumento formulado en su concepto de violación sexto, relativo a que las disposiciones impugnadas al establecer el impuesto a una tasa del 8% generan un incremento en los precios del mercado que obstaculiza el derecho a la alimentación.

541. Los referidos motivos de queja resultan **infundados e inoperantes**.
542. El juez de Distrito estimó infundados los argumentos que formuló la quejosa en su concepto de violación sexto, tendentes a poner de manifiesto la violación al derecho a la alimentación, las razones para ello fueron las siguientes.
543. Partió de que uno de los motivos para establecer el impuesto impugnado fue desalentar el consumo de alimentos calóricos por considerarlos dañinos para la salud, tal y como se desprende de la exposición de motivos, específicamente para combatir la obesidad. Así, el impuesto combatido tiene una finalidad recaudatoria pero también extrafiscal de índole social.
544. Así, estimó que de tomarse en cuenta que la intención de desincentivar el consumo de alimentos no básicos, no solo obedece a la importancia involucrada en la promoción de la salud pública, sino también al derecho a la protección de la salud.
545. Por ello, si el impuesto provoca un aumento en el precio de los alimentos no básicos, que los hace inalcanzables para los consumidores y provoca que se afecte a los productores, ello no viola el derecho a la alimentación, sino constituye una medida de protección a la salud de la sociedad, cumpliendo con lo dispuesto en el artículo 4 constitucional. Estas medidas son de corte tutelar o proteccionista e implican una intervención coactiva en el comportamiento de las personas, de ahí que el gravamen actúe como un sobreprecio para desincentivar el consumo de tales alimentos.
546. El orden jurídico mexicano establece estas medidas como son la prohibición de venta de drogas, la imposición del uso del cinturón de seguridad o leyes encaminadas a combatir el alcoholismo, entre otras, con el objetivo de proteger la salud.
547. Ahora, contrariamente a lo que aducen las recurrentes las disposiciones reclamadas no transgreden el derecho a la alimentación en la medida en que, con independencia de lo correcto o no de las razones que manifestó el juez de amparo para desestimar su concepto de violación, el citado derecho a la alimentación únicamente es aplicable a los gobernados personas físicas y no a las personas morales, como las revisionistas.

548. Ello es así, pues como lo ha sostenido esta Suprema Corte en la tesis aislada P. I/2014¹⁷⁰, si bien el vocablo “persona” contenido en el artículo 1 de la Constitución comprende a las personas morales, la titularidad de los derechos fundamentales dependerá necesariamente de la naturaleza del derecho en cuestión y, en su caso, de la función o actividad de aquéllas.

549. En esa medida, el juez constitucional deberá determinar, en cada caso concreto, si un derecho les corresponde o no pues, si bien existen derechos que sin mayor problema argumentativo pueden atribuírseles, por ejemplo, los de propiedad, de acceso a la justicia o de debido proceso, existen otros que, evidentemente, corresponden solo a las personas físicas, al referirse a aspectos de índole humana como son los derechos fundamentales a la salud, a la familia o a la integridad física.
550. Pero además, existen otros derechos respecto de los cuales no es tan claro definir si son atribuibles o no a las personas jurídicas colectivas, ya que, más allá de la naturaleza del derecho, su titularidad dependerá del alcance y/o límites que el juzgador les fije, como ocurre con el derecho a la protección de datos personales o a la libertad ideológica.
551. Lo expuesto no implica que en el caso de que atendiendo a la naturaleza del derecho y a la función o actividad de las personas jurídicas, es decir, a las distintas modulaciones del derecho en el caso concreto, una vez que se determine su titularidad, no se deba interpretar bajo el principio pro personae o más favorable a la persona, tal y como este máximo Tribunal lo ha sostenido en la jurisprudencia P./J. 1/2015¹⁷¹.
552. En el caso, el derecho a la alimentación únicamente es aplicable a las personas físicas (gobernados) y no a las personas jurídicas, lo que conlleva a que esta Suprema Corte determine cuál es la naturaleza de dicho derecho y como se relaciona, en su caso, con la función o actividad, en particular, de las quejasas.
553. De inicio, en el Estado mexicano existen dos fuentes en las cuales se establecen derechos humanos y sus garantías, por una parte, en la Constitución y, por otra, en los tratados internacionales de los que sea parte.

¹⁷⁰ Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 3, febrero de 2014, tomo I, página 273, de rubro: “**PERSONAS MORALES. LA TITULARIDAD DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES QUE LES CORRESPONDE DEPENDE DE LA NATURALEZA DEL DERECHO EN CUESTIÓN, ASÍ COMO DEL ALCANCE Y/O LÍMITES QUE EL JUZGADOR LES FIJE**”.

¹⁷¹ Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 16, marzo de 2015, tomo I, página 117, de rubro: “**PRINCIPIO DE INTERPRETACIÓN MÁS FAVORABLE A LA PERSONA. ES APLICABLE RESPECTO DE LAS NORMAS RELATIVAS A LOS DERECHOS HUMANOS DE LOS QUE SEAN TITULARES LAS PERSONAS MORALES**”.

554. Para que todas las personas sean titulares de los citados derechos y garantías establecidas tanto en la Constitución como en los tratados internacionales, la Ley Fundamental establece un requisito formal consistente en que el Estado Mexicano sea parte de estos últimos. Esto es, que se hayan celebrado de conformidad con el procedimiento previsto en la Convención de Viena sobre la celebración de tratados¹⁷² suscrita por el Estado Mexicano, a través del Presidente de la República y con aprobación del Senado de la República, con fundamento en los artículos 89, fracción X y 76, fracción I, de la Ley Fundamental, así como en lo dispuesto en la Ley para la Celebración de Tratados.
555. Cabe señalar que el ejercicio de los derechos humanos y sus garantías no es absoluto, sino que comporta restricciones y limitaciones que se establecen tanto en la misma Ley Fundamental y Tratados Internacionales como en la legislación nacional.
556. Por otra parte, el párrafo segundo del artículo 1 constitucional prevé el principio pro persona como un canon de interpretación de las disposiciones de derechos humanos contenidas en los referidos ordenamientos en la materia, favoreciendo en todo momento la protección más amplia, lo que implica que dicho principio sirve como criterio de selección del precepto de derecho aplicable y a partir del mismo se determinará su contenido y alcance, principio que también opera tratándose de restricciones a éste, tal y como lo ha reconocido esta Suprema Corte en la jurisprudencia 1a./J 107/2012 (10a.)¹⁷³ y en la tesis aislada 1a. XXVI/2012 (10a.)¹⁷⁴.
557. Finalmente, el párrafo tercero del aludido numeral impone la obligación a todas las autoridades del Estado Mexicano, en el ámbito de sus competencias, de llevar a cabo determinadas acciones (promover, respetar, proteger y garantizar) para con los derechos humanos, bajo diversos principios (universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad), lo que a su vez involucra que en caso de que se violen dichos derechos, el Estado debe realizar determinadas conductas (prevenir, investigar, sancionar y reparar) para resarcir la transgresión en los términos previstos en la ley.
558. En este contexto, como cuestión metodológica previa, en aras de determinar si la medida impositiva contenida en los preceptos reclamados

¹⁷² Publicada DOF el 14 de febrero de 1945.

¹⁷³ Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XIII, octubre de 2012, tomo 2, página 799, que lleva por rubro: **“PRINCIPIO PRO PERSONA. CRITERIO DE SELECCIÓN DE LA NORMA DE DERECHO FUNDAMENTAL APLICABLE”**.

¹⁷⁴ Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro V, febrero de 2012, página 659, de rubro: **“PRINCIPIO PRO PERSONAE. EL CONTENIDO Y ALCANCE DE LOS DERECHOS HUMANOS DEBEN ANALIZARSE A PARTIR DE AQUÉL”**.

cumple o no, tanto con el principio *pro persona*, como con la obligación constitucional prevista en el artículo 1, resulta imprescindible determinar cuál es el estándar de contraste normativo para verificar su constitucionalidad, es decir, cuál es el más idóneo o que propende a obtener la mayor protección, en la medida en que la selección de aquél determinará ésta.

559. Lo anterior, porque en la especie la quejosa recurrente alega la violación al derecho a la alimentación previsto no solo en el artículo 4o constitucional sino también en los artículos 11 del PIDESC y 12 del Protocolo de San Salvador.

560. Así, si –como se dijo– el principio *pro persona* o *pro homine* consiste en un parámetro constitucional en la interpretación de los derechos humanos que en todo momento buscará la mayor protección, entonces dicho principio impone la obligación a este Tribunal Constitucional de verificar cuál es el ordenamiento normativo que prevé una mayor protección en términos de elementos de regulación normativa del derecho humano que se aduce conculcado, en el caso, el derecho de propiedad. Esta forma de proceder, por lo demás, se ha utilizado por la Primera Sala de esta Suprema Corte al resolver el amparo en revisión 173/2012¹⁷⁵ y el amparo directo en revisión 1016/2015¹⁷⁶.

561. Ahora, para tal efecto se procede a insertar un esquema comparativo entre la Ley Fundamental mexicana y los instrumentos internacionales en los que se establece el derecho a la alimentación:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	Pacto Internacional de Derechos Económicos Sociales y Culturales ¹⁷⁷	Protocolo de San Salvador ¹⁷⁸
<p>Artículo 4. El varón y la mujer son iguales ante la ley. Esta protegerá la organización y el desarrollo de la familia. [...] Toda persona tiene derecho a la alimentación nutritiva, suficiente y de calidad. El Estado lo garantizará.</p>	<p>Artículo 11 1. Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, incluso alimentación, vestido y vivienda adecuados, y a una mejora continua de las condiciones de existencia. Los Estados Partes tomarán medidas apropiadas para asegurar</p>	<p>Artículo 12 Derecho a la alimentación 1. Toda persona tiene derecho a una nutrición adecuada que le asegure la posibilidad de gozar del más alto nivel de desarrollo físico, emocional e intelectual. 2. Con el objeto de hacer efectivo este derecho y a erradicar la desnutrición, los Estados Partes se</p>

¹⁷⁵ Resuelto en sesión de 6 de febrero de 2013 por mayoría de 3 votos de los señores Ministros Sánchez Cordero, Cossío Díaz (Ponente) y Zaldívar Lelo de Larrea.

¹⁷⁶ Resuelto en sesión de 11 de noviembre de 2015 por unanimidad votos bajo la ponencia de la Ministra Sánchez Cordero.

¹⁷⁷ Publicado en el DOF el 12 de mayo de 1981.

¹⁷⁸ Publicado en el DOF el 1 de septiembre de 1988.

	<p>la efectividad de este derecho, reconociendo a este efecto la importancia esencial de la cooperación internacional fundada en el libre consentimiento.</p>	<p>comprometen a perfeccionar los métodos de producción, aprovisionamiento y distribución de alimentos, para lo cual se comprometen a promover una mayor cooperación internacional en apoyo de las políticas nacionales sobre la materia.</p>
--	---	---

562. Del análisis comparativo al esquema propuesto se concluye que en términos de elementos de regulación normativa cualquiera de los ordenamientos invocados propende a otorgar protección al derecho a la alimentación¹⁷⁹, en virtud de que establecen componentes esenciales mínimos que lo conforman y que guardan similitud (nutritiva, suficiente, de calidad, que originen un nivel adecuado de vida, al más alto nivel de desarrollo físico, emocional e intelectual), así como obligaciones para tal efecto a cargo del Estado, lo que permite un trato e interpretación homogéneos para efectos de servir como parámetros de validez y cumplir con las obligaciones estatales en este rubro.

563. De esa forma, entonces, se cumple cabalmente con el contenido del artículo 1 constitucional, pues se elige el estándar de contraste normativo que regula con mayores elementos y de mejor forma el derecho a la alimentación, que en el caso resulta ser el artículo 4 constitucional conjuntamente con los artículos 11 del PIDESC y 12 del Protocolo de San Salvador.

564. Ello, porque como se verá enseguida, el órgano reformador de la Constitución para introducir el derecho a la alimentación en el artículo 4 constitucional, tomó en cuenta los referidos preceptos de fuente internacional, de manera que no es factible pasarlos por alto ni limitar el alcance de dicho derecho únicamente al texto constitucional cuando lo que debe buscarse es que tenga un efecto expansivo que irradie todas sus consecuencias en la población.

¹⁷⁹ Existen diversos instrumentos internacionales de los cuales el Estado mexicano no es parte y, por tanto, no tiene de carácter obligatorio en materia de derechos humanos y que también contienen una regulación normativa del derecho a la propiedad privada, tales como la Declaración Universal de los Derechos Humanos (artículo 25). A este respecto es aplicable la tesis aislada 1a. CCXVI/2014 (10a.), Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 6, mayo de 2014, tomo I, página 539, de rubro: “**DECLARACIÓN UNIVERSAL DE LOS DERECHOS HUMANOS. SUS DISPOSICIONES, INVOCADAS AISLADAMENTE, NO PUEDEN SERVIR DE PARÁMETRO PARA DETERMINAR LA VALIDEZ DE LAS NORMAS DEL ORDEN JURÍDICO MEXICANO, AL NO CONSTITUIR UN TRATADO INTERNACIONAL CELEBRADO POR EL EJECUTIVO FEDERAL Y APROBADO POR EL SENADO DE LA REPÚBLICA**”. En el ámbito europeo la Convención Europea de Derechos Humanos no establece el citado derecho.

565. En la iniciativa de reforma constitucional presentada por la Comisión de Puntos Constitucionales de la Cámara de Diputados se manifestaron los siguientes motivos para reformar el artículo 4:

[...]

Es responsabilidad de esta Comisión de Puntos Constitucionales llevar a cabo una reforma a nuestro documento fundamental que establezca con claridad el contenido de la norma respecto de la reforma que se pretende hacer. Por ello, en sesión celebrada en el Pleno de la Comisión de Puntos Constitucionales, y derivado del estudio a la minuta enviada por el Senado de la República por la que se modifican los artículos 4o. y 27 constitucionales, y una vez analizado y discutido sobre su contenido, los integrantes de la Comisión de Puntos Constitucionales arribaron a la conclusión de que el texto propuesto por el Senado debería modificarse, en virtud de evitar imprecisiones en el texto Constitucional. Por ello, se propone a la Asamblea la siguiente iniciativa con proyecto de decreto.

La histórica transformación racional del ser humano según la cual el individuo en algún momento histórico indeterminado cedió parte de sus naturales libertades de acción -para obtener el respeto a sus derechos-, a una sociedad organizada a la cual se le llamó Estado, le permite a éste actuar legítima y dinámicamente en todos los actos de su función, y someter a los justiciables a una disciplina normada que le alcanza a él mismo.

A medida que los gobiernos y el derecho positivo han encontrado las fórmulas idóneas, incluso por medio de la influencia del exterior, para establecer en una carta constitucional, la organización política, económica, social y cultural de los mexicanos, a la par se ha querido que la Constitución sea el documento indubitable a partir del cual se tenga la protección de los principios fundamentales del hombre, el control de la competencia de la autoridad y la adecuación de las demás normas legales a la misma.

El Estado de derecho no puede subsistir si las leyes quedan rezagadas frente a las exigencias de la sociedad, sobre todo de una sociedad inmersa en un profundo proceso de cambio, como es la nuestra.

En este contexto esta Comisión de Puntos Constitucionales, concluye que el Estado tiene la imperante obligación de establecer los mecanismos necesarios para proveer un sistema alimentario, que permita a la sociedad mexicana su sano desarrollo.

Poder alimentarse es, sin duda, una necesidad elemental de los seres vivos, pero también es el derecho fundamental de garantizar los derechos del hombre. Sin embargo, en las últimas décadas la producción de la alimentación, se ha convertido en una crisis a nivel internacional, que no sólo abarca la producción, sino que se extiende al abasto y a la calidad de los alimentos, esto tiene como consecuencia que exista una gran preocupación en todas las naciones.

La comunidad internacional, con el fin de contrarrestar los efectos nocivos de la falta de alimentos, creó organismos especializados para hacer frente a la problemática alimenticia que cada año va en aumento, y eso derivó a que dentro del marco de las Naciones Unidas, en 1945 se fundará la Organización Mundial para la Agricultura y la Alimentación, cuyo objetivo es la implementación de programas y la aplicación de acciones para erradicar el

hambre y dar la seguridad alimenticia que nuestro mundo requiere. Asimismo, el Instituto Interamericano de Cooperación para la Agricultura, organismo cuyo propósito es lograr el desarrollo agrícola de las comunidades rurales, en función a la producción alimenticia, estos organismos han declarado que es necesario que los países tomen acciones, concretas con la finalidad de superar la crisis que en este rubro enfrenta el mundo.

La crisis alimentaria ha generado en diversos foros y convenciones que los países participantes se comprometían a través de instrumentos jurídicos internacionales a realizar acciones necesarias para abatir las deficiencias alimenticias.

Es de precisarse que, en dichos foros y convenciones, México ha tenido una participación activa, suscribiendo conjuntamente con otros países instrumentos jurídicos internacionales de la siguiente magnitud:

1. La Declaración Universal de Derechos Humanos, adoptada por la Asamblea General de las Naciones Unidas en su resolución 217 A (III) del 10 de diciembre de 1948, segunda parte de su artículo 25.
2. La Declaración Universal sobre la Erradicación del Hambre y la Mal Nutrición, aprobada por la Asamblea de las Naciones Unidas el 16 de noviembre de 1974, a la que posteriormente se adhirió nuestro país.
3. El Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de la ONU, de 16 de diciembre de 1966, en su artículo 11, punto 2o., precisa que los Estados adoptarán las medidas o los métodos necesarios para mejorar la producción, conservación, distribución de alimentos y asegurar una distribución equitativa de los mismos.
4. En La Cumbre Mundial sobre la Alimentación celebrada en Roma en 1996, se pidió que se estableciera el derecho a la alimentación, con un contenido más concreto y operativo y, con este objetivo, se recogieron varias iniciativas de los asistentes.
5. En 1999, el Comité de Naciones Unidas sobre los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, el órgano compuesto por expertos independientes que vigila la aplicación por parte de los Estados del Pacto Internacional sobre los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, adoptó una Observación General (Observación General No. 12) Sobre el Derecho a la Alimentación.
6. El 17 de abril de 2000, la Comisión de Derechos Humanos estableció, -por resolución 2000/10-, el mandato del Relator Especial sobre el Derecho a la Alimentación.
7. La Cumbre Mundial sobre la Alimentación del año de 2002, solicitó crear un Grupo de Trabajo Intergubernamental bajo los auspicios de la FAO, con el fin de poder preparar una serie de directrices encaminadas a la implementación del derecho a la alimentación.
8. El 23 de noviembre de 2004, los 187 Estados Miembros del Consejo General de la FAO, adoptaron un “Conjunto de Directrices Voluntarias con el fin de Respalda la Realización Progresiva del Derecho a una Alimentación adecuada en el Contexto de la Seguridad Alimentaria Nacional”, estas directrices son recomendaciones que los Estados han aprobado para contribuir a la realización del derecho humano a una alimentación adecuada, ofreciendo a los Estados orientaciones sobre el mejor modo de cumplir la obligación contraída en razón

de respetar el derecho a una alimentación, asimismo asegurar que las personas no padezcan hambre.

Los citados instrumentos, ilustran la problemática alimenticia, en el contenido de la Declaración Universal sobre la Erradicación del Hambre y la Mal Nutrición, que a la letra dice:

“La grave crisis alimentaria que afecta a las poblaciones de los países en desarrollo, en los que vive la mayoría de las personas hambrientas y malnutridas del mundo y donde más de dos tercios de la población mundial producen alrededor de un tercio de los alimentos del mundo -desequilibrio que amenaza aumentar en los diez próximos años- no sólo tiene graves repercusiones económicas y sociales, sino que compromete gravemente la realización de los principios y valores fundamentales asociados con el derecho a la vida y la dignidad humana, incorporados en la Declaración Universal de Derechos Humanos...”¹⁸⁰

En este sentido la comunidad internacional, ha asumido compromisos ineludibles para adoptar medidas que logren abatir la crisis, esto es a través de mecanismos que redunden en la producción de una autosuficiencia alimentaria y de calidad, cuyo objeto no tenga mayor propósito que satisfacer las necesidades de su población.

El Estado mexicano preocupado por la problemática de la crisis alimentaria, suscribió además la Declaración de Roma sobre Seguridad Alimentaria Mundial, en la que quedó puntualmente establecido el derecho de toda persona a tener acceso a alimentos sanos y nutritivos.

Derivado de los compromisos internacionales, México llevó a cabo una serie de modificaciones a sus instrumentos jurídicos, y entre ellos destaca la ley de desarrollo sustentable.

Sin embargo, estos esfuerzos han sido insuficientes, las acciones legislativas han quedado cortas, pues la problemática alimentaria en nuestro país se ha agudizado. Esto es, por la importación de productos alimenticios que desde hace mucho tiempo se ha convertido en una total e indebida dependencia, aunada a una equivocada política de Estado en cuanto a la que debe entenderse por autosuficiencia alimentaria.

Por ello, es prudente que el Estado mexicano implemente políticas que aseguren la producción, el abasto y la calidad de los alimentos de manera oportuna, a fin de superar la crisis alimentaria en nuestro país.

Con base en lo anterior, nuestro Estado está comprometido no solamente a impulsar políticas públicas, sino, a realizar una reforma trascendental que implique la responsabilidad esencial que tiene con cada uno de sus gobernados en materia alimentaria, en el entendido de que es un derecho fundamental de carácter universal, que tiene toda persona independientemente de su condición económica, lugar de origen y características étnicas. Por lo tanto, es necesario que en nuestra Carta Magna se reconozca a la alimentación como un derecho fundamental, pues no se debe olvidar que los derechos fundamentales son:

“Todos aquellos derechos subjetivos que corresponden universalmente a todos los seres humanos en cuanto a status de personas, de ciudadanos o personas con capacidad de obrar, entendiéndose por derecho subjetivo cualquier

¹⁸⁰ Sitio consultado: www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/derhum/cont/60/pr/pr30.pdf el 5 de abril de 2010.

expectativa positiva (de prestaciones) o negativa de no sufrir lesiones en referencia a un sujeto por una norma jurídica; y por status la condición de un sujeto, prevista asimismo por una norma jurídico positiva, como presupuesto de su idoneidad para ser titular de situaciones jurídicas y o autor de los actos en ejercicio de estas.”¹⁸¹

De ahí que el derecho a alimentarse adecuadamente sea un derecho social; y es por eso que los integrantes de la Comisión de Puntos Constitucionales consideran pertinente que se incorpore esta garantía dentro del artículo 4o. Constitucional.

Por lo expuesto y fundado sometemos a consideración del honorable Congreso de la Unión, la siguiente iniciativa con proyecto de Decreto que adiciona un párrafo tercero al artículo 4o., recorriéndose en el orden los subsecuentes, y un segundo párrafo a la fracción XX del artículo 27 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Artículo Único. Se adiciona un párrafo tercero al artículo 4o. recorriéndose en el orden los subsecuentes y un segundo párrafo a la fracción XX del artículo 27 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para quedar como sigue:

Artículo 4o.

El Estado garantizará el acceso de toda persona a una alimentación nutritiva, suficiente y de calidad¹⁸².

566. Como puede verse en la iniciativa de reforma constitucional propiamente no se estableció el derecho a la alimentación como finalmente quedó redactado, sino únicamente se establecía que el Estado garantizaría el acceso a toda persona a una alimentación nutritiva, suficiente y de calidad.

567. Después de una extensa discusión en la Cámara de Senadores que generó la iniciativa mencionada, en la minuta que se envió a la Cámara de Diputados el 26 de abril de 2011¹⁸³, el texto del artículo 4 constitucional quedó redactado como se encuentra actualmente, esto es, estableció el derecho de toda persona a la alimentación nutritiva, suficiente y calidad, previendo como obligación que el Estado lo garantizará.

568. Es verdad que el artículo 4, párrafo tercero, de la Constitución establece que toda persona tiene derecho a la alimentación, lo que daría pauta a que en el vocablo persona cabrían tanto las personas físicas como las personas jurídicas.

¹⁸¹ Ferrajoli Luigi, *Derechos y garantías*, editorial Trotta, España 2001, pág. 37.

¹⁸² Cámara de Diputados, *Gaceta Parlamentaria*, número 2999-A-I, 29 de abril de 2010 (diversos grupos parlamentarios).

¹⁸³ *Gaceta Parlamentaria* número 3248-I.

569. Empero, teniendo en cuenta los motivos que expresó el Constituyente Permanente para introducir el derecho a la alimentación, se puede concluir que su naturaleza jurídica es la de un derecho individual y social de las personas físicas, no así de las personas jurídicas.

570. Lo expuesto es así, en razón de que, como bien se afirma en la exposición de motivos reproducida, *alimentarse es, sin duda, una necesidad elemental de los seres vivos*, entendiéndose por éstos los seres humanos personas físicas, necesidad de alimentarse que no tiene una persona jurídica al ser una ficción legal creada por el hombre para la consecución de fines determinados, que de otra forma no se podrían alcanzar, de modo que constituye un instrumento al servicio de los intereses de las personas que las crearon.
571. La anterior interpretación no implica que las personas físicas que integran a una persona jurídica no tengan el derecho fundamental a la alimentación en los términos que lo establece el artículo 4, párrafo tercero, de la Constitución, sino solo que esa ficción legal que conformaron *per se* no puede tenerlo.
572. El derecho a la alimentación implica el acceso físico y económico a los alimentos por parte de cualquier persona tanto en lo individual como colectivamente. Pero la alimentación debe ser nutritiva, esto es, que permita el crecimiento físico y mental de las personas a partir sus ingredientes, por lo que debe estar libre de sustancias tóxicas o que generen algún daño en el organismo. Asimismo, la alimentación debe ser suficiente, esto es, cuantitativa disponible para satisfacer las necesidades de los individuos. Finalmente, la alimentación debe ser de calidad, o sea, el conjunto de propiedades que le son inherentes debe reportarle el mayor beneficio al ser humano para desarrollar un nivel de vida adecuado para sí y para su familia.
573. Pero el derecho a la alimentación tiene su revés en la obligación del Estado mexicano de garantizarlo. Para tal efecto, el Estado puede establecer medidas apropiadas para asegurar la efectividad de tal derecho, dentro de ellas, mediante las políticas públicas que en el ámbitos de sus competencias tengan las distintas autoridades que intervengan en razón de la materia.
574. Al respecto, de particular importancia y utilidad resultan las distintas formas en que un Estado puede cumplir con la obligación de garantizar el derecho a la alimentación, de acuerdo con la Observación General

número 12 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (CDESC en adelante), en la que se prevén, entre otras, las siguientes:

[...]

14. La índole de las obligaciones jurídicas de los Estados Partes se enuncia en el artículo 2 del Pacto y se ha tratado en la Observación general N° 3 (1990) del Comité. La principal obligación es la de adoptar medidas para lograr progresivamente el pleno ejercicio del derecho a una alimentación adecuada. Ello impone la obligación de avanzar lo más rápidamente posible para alcanzar ese objetivo. Cada uno de los Estados Partes se compromete a adoptar medidas para garantizar que toda persona que se encuentre bajo su jurisdicción tenga acceso al mínimo de alimentos esenciales suficientes inocuos y nutritivamente adecuados para protegerla contra el hambre.

15. El derecho a la alimentación adecuada, al igual que cualquier otro derecho humano, impone tres tipos o niveles de obligaciones a los Estados Partes: las obligaciones de *respetar*, *proteger* y *realizar*. A su vez, la obligación de *realizar* entraña tanto la obligación de *facilitar* como la obligación de *hacer efectivo*. La obligación de *respetar* el acceso existente a una alimentación adecuada requiere que los Estados no adopten medidas de ningún tipo que tengan por resultado impedir ese acceso. La obligación de *proteger* requiere que el Estado Parte adopte medidas para velar por que las empresas o los particulares no priven a las personas del acceso a una alimentación adecuada. La obligación de *realizar* (*facilitar*) significa que el Estado debe procurar iniciar actividades con el fin de fortalecer el acceso y la utilización por parte de la población de los recursos y medios que aseguren sus medios de vida, incluida la seguridad alimentaria. Por último, cuando un individuo o un grupo sea incapaz, por razones que escapen a su control, de disfrutar el derecho a una alimentación adecuada por los medios a su alcance, los Estados tienen la obligación de *realizar* (*hacer efectivo*) ese derecho directamente. Esta obligación también se aplica a las personas que son víctimas de catástrofes naturales o de otra índole.

[...]

575. En la especie, a la luz de los distintos tipos o niveles de obligaciones que tiene el Estado mexicano para garantizar el derecho a la alimentación, debe analizarse si se cumplen con la medida impositiva contenida en los preceptos reclamados.

576. La obligación del Estado mexicano de **respetar** el derecho a la alimentación se cumple en razón de que se permite el acceso a los alimentos básicos y no básicos a toda la población, pero en el caso de estos últimos, el Estado, atendiendo al derecho a la protección de la salud, estimó necesario inhibir o desincentivar su consumo mediante el impuesto que se impugna, como una –sin duda de las más importantes– políticas públicas que ha establecido en distintos ámbitos. Medida

impositiva que resulta constitucionalmente válida a la luz del test de proporcionalidad que se ha realizado, por lo que no resulta arbitraria.

577. La obligación de **proteger** el derecho a la alimentación se cumple por el Estado mexicano, dado que si bien la medida fiscal adoptada genera una carga económica a cargo de las empresas o particulares que enajenen o importen alimentos no básicos, también debe advertirse que ello no implica que se prive –arbitrariamente como se dijo– a la población a acceder a una alimentación nutritiva, puesto que atendiendo al derecho a la protección a la salud, se busca inhibir o desincentivar el consumo de ese tipo de alimentos, en atención a que resultan una –de las muchas causas– del sobrepeso y obesidad, que generan enfermedades crónicas.
578. La obligación de **realizar** el derecho a la alimentación se cumple por el Estado mexicano en tanto que facilita la alimentación nutritiva y de calidad, pues con la medida impositiva adoptada se incrementa el precio de los alimentos no básicos y, en consecuencia, se busca inhibir o desincentivar que se consuman.
579. En ese contexto, como lo esgrimen las recurrentes, la obligación del Estado mexicano de garantizar que todas las personas físicas tenga derecho a la alimentación nutritiva, suficiente y de calidad, si bien implica que establezca mecanismos para alcanzar el disfrute de tal derecho por todas las personas físicas, no implica que tengan que garantizarse los intereses de las empresas o personas físicas que enajenan o importan alimentos no básicos, en la medida en que éstas también tienen la responsabilidad social compartida con el Estado¹⁸⁴, de que la población tenga acceso a alimentos nutritivos, suficientes y de calidad.
580. Por ende, como se ha visto, resulta válido que el legislador mediante el sistema tributario busque hacer efectivo el derecho a la alimentación para que todas las personas físicas tengan acceso a alimentos nutritivos, suficientes y de calidad, por lo que la medida tributaria prevista en los numerales reclamado tiende a inhibir o desincentivar el consumo de alimentos no básicos que, en términos generales, constituyen un factor de riesgo para la salud –uno de muchos–.

¹⁸⁴ De conformidad con la observación general número 12 de la CDESC, punto: “20. Aunque solamente los Estados son Partes en el Pacto y son, por lo tanto, los responsables últimos del cumplimiento de éste, todos los miembros de la sociedad, a saber, los particulares, las familias, las comunidades locales, las ONG, las organizaciones de la sociedad civil y el sector empresarial privado, son responsables de la realización del derecho a una alimentación adecuada. El Estado debería crear un medio que facilitara el ejercicio de esas responsabilidades. El sector empresarial privado, tanto nacional como transnacional, debería actuar en el marco de un código de conducta en el que se tuviera presente el respeto del derecho a una alimentación adecuada, establecido de común acuerdo con el gobierno y la sociedad civil”.

581. Incluso, en los términos de la Observación General número 12¹⁸⁵ del CDESC, que explicita el artículo 11 del PIDESC, no existe impedimento para que el Estado, en los términos del margen de apreciación y elección que le es propio y que en materia tributaria se torna bastante amplio, establezca una medida impositiva que permita contribuir al cumplimiento efectivo del derecho a la alimentación.
582. Así, no es exacta la conclusión de las recurrentes relativa a que el derecho a la alimentación debe salvaguardarse en dos vertientes, como individuo y como importador o enajenante de alimentos no básicos.
583. Por otra parte, devienen **inoperantes** los restantes argumentos que hacen valer las recurrentes referentes a que los alimentos no básicos no generan sobrepeso y obesidad, sino que son distintos factores los que los producen de acuerdo con los informes de la OMS, así como conforme a la opinión de especialistas.
584. Lo anterior es así, en virtud de que tales argumentos ya fueron desestimados por este Alto Tribunal en párrafos anteriores, por lo que en aras de economía procesal se remite a las consideraciones manifestadas al realizar el test de proporcionalidad de la medida impositiva contenida en los numerales reclamados.
585. Además, no es cierto que el impuesto impugnado no tutele el derecho al alimentación, dado que, inversamente a lo que alegan las recurrentes, para poder hacer efectivo el derecho a la salud, los contribuyentes deben tener acceso a una alimentación adecuada o de calidad, la cual, como es notorio y evidente, no se integra por el consumo de alimentos no básicos gravados con el impuesto, pues en los términos que se ha explicitado, la alimentación adecuada o de calidad implica que el conjunto de propiedades que le son inherentes debe reportarle el mayor beneficio al ser humano para desarrollar un nivel de vida adecuado para sí y para su familia, lo que indefectiblemente no se logra si solo se consumen o se consumen principalmente alimentos no básicos.
586. De igual forma, resulta infundado el agravio relativo a que el juez de amparo no se pronunció respecto al argumento por el cual hicieron valer

¹⁸⁵ “21. Los medios más adecuados para aplicar el derecho a una alimentación adecuada variarán inevitablemente y de modo considerable de un Estado Parte a otro. Cada Estado **tendrá un margen de elección para decidir sus propios enfoques**, pero el Pacto especifica claramente que cada Estado Parte adoptará las medidas que sean necesarias para garantizar que todas las personas queden libres del hambre y que puedan disfrutar lo más pronto posible del derecho a una alimentación adecuada. Esto exigirá aprobar una estrategia nacional que garantice la seguridad alimentaria y de nutrición para todos, sobre la base de los principios de los derechos humanos que definen los objetivos, y formular las políticas y los indicadores correspondientes. También deberán identificarse los recursos disponibles para cumplir los objetivos y la manera de aprovecharlos más eficaz en función de los costos”. (Énfasis y subrayado añadidos)

que el impuesto genera un incremento en el nivel de los precios del mercado que obstaculiza el derecho a la alimentación.

587. En efecto, como se vio, el juez de amparo resolvió que si el establecimiento del impuesto ocasiona un incremento en el precio de los alimentos no básicos que los hace inalcanzables para los consumidores y provoca que se afecte a los productores, ello no viola el derecho a la alimentación, sino constituye una medida de protección a la salud de la sociedad de corte tutelar o proteccionista e implican una intervención coactiva en el comportamiento de las personas, de ahí que el gravamen actúe como un sobreprecio para desincentivar el consumo de tales alimentos.

588. Determinación que resulta legal en razón de que el derecho a la alimentación es un derecho individual y social de las personas físicas. Pero la alimentación debe ser nutritiva, lo que implica que cuando se establece la medida impositiva impugnada sobre los alimentos no básicos a partir de su densidad calórica de 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos, el incremento en el nivel de precios que se produce en tales alimentos no obstaculiza el derecho a la alimentación, sino por el contrario, permite el acceso a alimentación nutritiva, ya que, como se ha dicho, el consumo de alimentos no básicos es una –se reitera, una y solo una– de las causas del sobrepeso y obesidad, por lo que el Estado mexicano al establecer dicha medida fiscal cumple con su obligación de respetar, proteger y realizar el derecho a la alimentación.

LIBRE CONCURRENCIA O COMPETENCIA

589. En el agravio **séptimo**, en lo fundamental, la recurrente manifiesta que la sentencia impugnada es contraria a derecho, pues el juez de Distrito determinó que las disposiciones reclamadas no violan el derecho a la libre concurrencia o competencia, así como el principio de competitividad y desarrollo económico previsto en el artículo 28 de la Constitución.

590. Lo anterior, toda vez que contrariamente a lo sostenido por el juez de Distrito, no existe un fin extrafiscal, ni una razón que válidamente justifique el trato desigual entre los contribuyentes que enajenan y/o importen productos y que les impone un gravamen mayor que a los otros productos que tienen una densidad calórica menor.

591. Asimismo, la recurrente aduce que no existe una justificación constitucionalmente válida para que se les da una ventaja competitiva y exclusiva a aquellos contribuyentes que no deben gravar con una tasa

adicional los productos que importan o enajenan, mientras que contribuyentes como la quejosa deberán gravar los productos que enajenan con una tasa adicional.

592. El hecho de que la autoridad de manera arbitraria considere que las normas reclamadas están dirigidas a desincentivar el consumo de alimentos no básicos con alta densidad calórica para contrarrestar la obesidad, sobrepeso y enfermedades que producen, no es una justificación válida y razonable para otorgar un trato desigual e inequitativo.

593. El supuesto fin que aduce la autoridad para imponer este gravamen, no lo cumple, pues como se ha señalado, el hecho de imponer un impuesto especial a ciertos productos, ello no conlleva al combate al sobrepeso y la obesidad, ya que estos problemas tienen otro tipo de factores.

594. Máxime que existen coincidencias importantes entre los especialistas en el ramo en que una alimentación balanceada debe contener todo tipo de alimento y nutrientes, no siendo más importantes unos que otros, ni mucho menos en función de los kilocalorías aportadas, pues toda dieta debe contener cierto número de éstas.

595. Además, en el agravio **décimo tercero** la recurrente manifiesta que el juez de Distrito omitió realizar el estudio de los argumentos formulados en su séptimo concepto de violación, relativos a que las disposiciones reclamadas impiden a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias lograr una expansión de sus mercados y a obtener ingresos seguros y remunerativos.

596. Asimismo, que el juez de amparo omitió estudiar el argumento en el que se advierte que las disposiciones reclamadas resultan violatorias del derecho fundamental a la libre competencia, en relación a la libre elección del consumidor, al limitar vía precio las opciones de los consumidores a adquirir y consumir alimentos que contengan una densidad calórica inferior a 275 kilocalorías por cada 100 gramos.

597. Los agravios sintetizados resultan, por una parte, **infundados** y, por otra fundados pero insuficientes para revocar la sentencia recurrida.

598. El juez de amparo calificó de infundado el concepto de violación séptimo con base en las siguientes consideraciones.

599. Estimó que la diferencia de trato obedece a fines extrafiscales, según deriva de la exposición de motivos, consistente en reducir el efecto

negativo que ejerce sobre la salud el problema de sobrepeso y obesidad que afecta al país.

600. Ello porque la libre configuración para legislar en materia fiscal, reconocida por el texto constitucional, debe entenderse en el sentido de que da espacio para diversas políticas tributarias y, si en todo sistema tributario se persigue la obtención del bien común, en el nuestro no se desatiende la finalidad extrafiscal para conseguir objetivos diferentes, como lo es la salud pública, porque así se atiende al bienestar de la comunidad.
601. Luego, la medida de protección es constitucionalmente aceptable y razonable a los fines que persigue, por lo que no viola el derecho a la libre concurrencia o competencia, ya que el tratamiento diferenciado que se otorga a los contribuyentes pertenecientes al sector mencionado está plenamente justificado.
602. A mayor abundamiento, citó la versión taquigráfica de la sesión ordinaria de 21 de agosto de 2014, en la que se resolvió la acción de inconstitucionalidad 40/2013 y su acumulada 5/2014, para sostener que si bien existen factores que inciden en el comportamiento del consumo (como puede ser el alza de precios) éstos no determinan verdaderamente el nivel de competencia de las empresas, sino la eficiencia de diversos sectores económicos, es decir, no es únicamente el establecimiento de instrumentos fiscales lo que la determina, es más bien, la complementación de los sectores estratégicos, de ahí que los preceptos en estudio, por sí solos, no afectan la competitividad de las quejas.
603. Ahora, opuestamente a lo que señalan las recurrentes, el fin extrafiscal perseguido con la medida impositiva contenida en los preceptos reclamados sí existe, el cual resulta ser válido desde la óptica constitucional al anclarse en los derechos a la alimentación y a la protección de la salud, tal y como se puso de relieve precedentemente al realizar el test de proporcionalidad de dicha medida. Por ende, no solo el fin, sino también el medio permite establecer distinciones entre los alimentos no básicos y básicos.
604. Ciertamente, como también se mencionó, desde la perspectiva del derecho a la equidad tributaria, el trato desigual entre los contribuyentes que enajenan o importan alimentos no básicos con densidad calórica de 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos y los contribuyentes que enajenan o importan alimentos básicos con la misma densidad calórica, se justifica atendiendo al fin extrafiscal que persigue la medida fiscal prevista en los preceptos impugnados.

605. Ello, pues que el hecho de que el legislador no haya incluido el resto de los alimentos en el referido precepto y porción normativa, encuentra razón en que el criterio de selección que utilizó para establecer como tales a los alimentos no básicos, responde a un parámetro objetivo como lo es la densidad calórica que expresa la cantidad de energía por unidad de peso de los alimentos o de la dieta en general, y que se mide en kilocalorías, lo que resulta ser un estándar válido para justificar el trato discrepante señalado, ya que se encuentra sustentado científica y técnicamente, como se puso de relieve precedentemente.
606. Además, como también se analizó al realizar el test de proporcionalidad a la medida fiscal que se impugna, es cierto que el impuesto especial sobre producción y servicios a la enajenación o importación de alimentos no básicos con la densidad calórica señalada puede producir un incremento en el nivel de precios de tales alimentos y, en su caso, también podría producir una posible ventaja competitiva para los contribuyentes que enajenan o importan alimentos con la misma densidad calórica que no se consideran no básicos para efectos del impuesto que se analiza.
607. Sin embargo, esa posibilidad se justifica en razón de la finalidad extrafiscal buscada con el impuesto, por lo que por encima de las posibles ventajas competitivas de las empresas se encuentran los derechos a la alimentación adecuada, suficiente y de calidad, así como el derecho a la protección de la salud de los gobernados.
608. Debe precisarse que esta Suprema Corte ha reiterado que el artículo 28 constitucional prohíbe cualquier tipo de acuerdo, procedimiento o componenda entre fabricantes, productores, industriales, comerciantes o prestadores de servicios cuyo objeto sea evitar la libre competencia, la competencia entre sí, o bien, que tengan como consecuencia el obtener una ventaja comercial o mercantil a favor de una o varias personas, en detrimento de alguna clase social o del público en general, lo que la ley castigará severamente y las autoridades perseguirán con eficacia.
609. Sin embargo, la medida fiscal que se impugna no actualiza alguna de las hipótesis prohibidas en el referido precepto constitucional, puesto que la citada prohibición constitucional se encuentra dirigida a los particulares, quienes son los principales sujetos del mercado y quienes pueden desarrollar la conducta mencionadas, no así al Estado en su calidad de agente regulador del mismo, ya que el mismo dispositivo fundamental es explícito en señalar qué no se considera monopolio.
610. Además, porque el impuesto cuestionado no limita la libre competencia en el mercado de los alimentos no básicos con la densidad calórica

señalada que se encuentran gravados, ya que existe la posibilidad de acceder a ellos por el público en general, pero tal posibilidad se encuentra condicionada al pago del referido impuesto por parte de los contribuyentes que los enajenen o importen, que se traduce en una medida de protección al público consumidor (población) de dichos alimentos, quien será finalmente quien resienta –en razón de la mecánica del impuesto– el impacto económico al adquirirlos y, con ello, en la medida de lo posible, inhibir o desincentivar su consumo.

611. Entre los bienes jurídicos tutelados por el artículo 28 constitucional se encuentran los derechos del consumidor y de la sociedad, sin que ello implique que se trate de la única protección perseguida por la Constitución, pues también reconoce los relativos a la competencia y a la libre concurrencia, lo que es lógico pues en la medida en que exista un ambiente de competencia y libre concurrencia, el consumidor y la sociedad en general, como eslabones de una cadena de producción, se benefician al no ser afectados por prácticas monopólicas.
612. Es decir, los conceptos de competencia y libre concurrencia invariablemente van unidos a la pretensión de no afectar a los consumidores y al público en general por la realización de actos que no permitan la adquisición de bienes y servicios en condiciones de competencia. Las anteriores consideraciones se sustentan en la tesis aislada 2a. XC/2015 (10a.)¹⁸⁶.
613. Pero como se dijo, en el caso no existe acto alguno por parte de particulares o del Estado que no permita la adquisición de bienes (alimentos no básicos gravados con el impuesto) en condiciones de competencia, pues todos los contribuyentes que enajenen o importen alimentos no básicos con densidad calórica de 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos enlistados en el artículo 2, fracción I, inciso J), de la Ley del IEPS, deberán pagar el impuesto, por lo que se les sujeta a las mismas condiciones económicas e impositivas.
614. Por otra parte, resultan fundados los argumentos formulados en el agravio **décimo tercero**, por los que las recurrentes hacen valer que el juez de amparo no se pronunció respecto a determinados alegatos contenidos en su concepto de violación séptimo, ello dado que del análisis de la sentencia recurrida no se advierte que exista consideración

¹⁸⁶ Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 22, septiembre de 2015, tomo I, página 692, de rubro: “**PRÁCTICAS MONOPÓLICAS. BIENES JURÍDICOS TUTELADOS EN ESTA MATERIA POR EL ARTÍCULO 28 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS**”.

alguna al respecto. Por ende, en términos del artículo 93 de la Ley de Amparo esta Suprema Corte procede a analizarlos.

615. Los argumentos formulados resultan **infundados** e **inoperantes**.
616. Los preceptos reclamados no impiden que los contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias logren una expansión de sus mercados y a obtener ingresos seguros y remunerativos.
617. Lo expuesto, porque como se vio, todos los contribuyentes que enajenen o importen alimentos no básicos enlistados y con la densidad calórica prevista en el artículo 2, fracción I), inciso J), de la Ley del IEPS, se encuentran obligados al pago del referido impuesto, por lo que el gravamen no resulta ser un impedimento para que logren la expansión de sus mercados ni mucho menos para que no que obtengan ingresos seguros y remunerativos, pues el artículo 28 constitucional al establecer la prohibición de monopolios y los derechos a la competencia y a la libre concurrencia, no tiene tal alcance, sino solo el de sentar las bases para que en el mercado se cree un entorno de competitividad y concurrencia.
618. Por otra parte, resulta **inoperante** el argumento de las impetrantes referente a que las disposiciones reclamadas violan el derecho a la libre concurrencia, en relación a la libre elección del consumidor, pues limitan vía precio las opciones de los consumidores a adquirir y consumir alimentos que contengan una densidad calórica inferior a 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos.
619. Lo estéril del referido motivo de inconformidad reside en que las quejas no son titulares del derecho que aducen violado, ya que el artículo 28 constitucional reconoce el derecho de protección del consumidor, protección que, dicho sea de paso, no le compete a un particular como a la quejosa, sino al Estado.
620. En efecto, el citado precepto constitucional prevé un mandato para que el legislador establezca reglas de protección al consumidor y reconozca el derecho de organización de los consumidores para la mejor defensa de sus intereses, lo cual responde a la situación de desventaja en que se encuentran como individuos aislados frente a los actores con los que interactúan en la dinámica del mercado, y al hecho de que existen derechos de los consumidores que, cuando son objeto de violación en masa o en grupo, adquieren mayor relevancia que lo que puedan representar las repetidas instancias de violación individual.

621. En ese sentido, la Ley Federal de Protección al Consumidor da contenido al derecho social previsto en el artículo 28 constitucional, ya que en aquella se atribuyeron a la Procuraduría Federal del Consumidor las facultades que se consideraron necesarias para que la protección del derecho de los consumidores sea eficaz y se establecieron los mecanismos para realizar dicha protección. Las consideraciones manifestadas encuentran respaldo en la tesis aislada 1a. XCVII/2015 (10a.)¹⁸⁷

622. Sin que resulte aplicable lo resuelto por esta Suprema Corte al fallar la acción de inconstitucionalidad 14/2011, por la que se impugnó el Decreto por el que se adiciona una norma “29 de mejoramiento de las condiciones de equidad y competitividad para el abasto público”, a los programas delegacionales y parciales de desarrollo urbano del Distrito Federal, publicado en la gaceta oficial de la entidad el 20 de mayo de 2011.

623. Lo anterior, ya que ese caso versó sobre la limitación de la ubicación de nuevos establecimientos mercantiles con el sistema de autoservicio dedicados a la venta de productos de primera necesidad que sólo podían instalarse en las zonas geográficas habitacional mixto (HM) y predios con frente a vías públicas en los que sea aplicable alguna “norma de ordenación sobre vialidad” que otorgue la zonificación referida mientras que las tiendas de abarrotes y misceláneas podrían ubicar en diversos sitios, lo que se transgrede el artículo 28 constitucional.

624. Sin embargo, la medida impositiva que se analiza se diferencia sustancialmente de ese caso, pues como se ha visto, busca gravar el valor de la enajenación o importación de los alimentos no básicos enlistados y con la densidad calórica prevista en el artículo 2, fracción I, inciso J), de la Ley del IEPS.

625. Corrobora lo ineficaz del concepto de violación de las quejas el que, como ellas mismas lo citan, el Estado –no los particulares– emitió el Decreto por el que se establece el Sistema Nacional para la Cruzada contra el Hambre¹⁸⁸, mediante el cual establece una “estrategia de inclusión y bienestar social, que se implementará a partir de un proceso participativo de amplio alcance cuyo propósito es conjuntar esfuerzos y recursos de la Federación, las entidades federativas y los municipios, así como de los sectores público, social y privado y de organismos e instituciones internacionales” (artículo primero del citado decreto).

¹⁸⁷ Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 16, marzo de 2015, tomo II, página 1094, de rubro: “CONSUMIDOR. EL DERECHO A SU PROTECCIÓN TIENE RANGO CONSTITUCIONAL”.

¹⁸⁸ Publicado en el DOF el 22 de enero de 2013.

626. Lo expuesto con la intención de cumplir con los siguientes objetivos: **a)** Cero hambre a partir de una alimentación y nutrición adecuada de las personas en pobreza multidimensional extrema y carencia de acceso a la alimentación; **b)** Eliminar la desnutrición infantil aguda y mejorar los indicadores de peso y talla de la niñez; **c)** Aumentar la producción de alimentos y el ingreso de los campesinos y pequeños productores agrícolas; minimizar las pérdidas post-cosecha y de alimentos durante su almacenamiento, transporte, distribución y comercialización, y **d)** Promover la participación comunitaria para la erradicación del hambre (artículo segundo del citado decreto).

LIBERTAD DE DECISIÓN

627. En el agravio **octavo**, de manera destacada, aducen las recurrentes quejas que las disposiciones reclamadas resultan violatorias del artículo 16 constitucional en relación con las libertades fundamentales del individuo, por las siguientes razones:

628. El juez de Distrito incorrectamente declaró inoperantes los argumentos efectuados, al considerar que las quejas se sitúan en una hipótesis que no les corresponde, pues no se trata de analizar la posible restricción al consumo de determinados alimentos, sino que deben demostrar cuál es el trato inequitativo a partir de la situación en particular, es decir, el agravio que les causa a partir del pago del impuesto en la enajenación e importación de los productos no básicos por la ley.

629. Aducen que las disposiciones reclamadas, en específico el artículo 2, fracción I, inciso J) de la Ley del IEPS, limita el derecho de las personas para ser libres en sus decisiones y en el desarrollo de su personalidad al gravar con la tasa del 8% a la enajenación o importación de alimentos de los denominados no básicos.

630. Sin que sea óbice a lo anterior, el hecho de que el juez señale que en relación con las libertades fundamentales del individuo y el derecho al libre desarrollo de la personalidad, las personas morales por su condición de entes abstractos y ficción jurídica, no pueden gozar de ciertos derechos consagrados a los seres humanos.

631. Arguyen que no se debieron calificar de inoperantes los argumentos en los que se plantea la violación al derecho de libertad de decisión, ello porque las quejas recurrentes sí tienen interés legítimo para reclamar la transgresión al derecho aludido, pues las normas reclamadas les afectan de forma directa a su esfera jurídica, ya que obligan a las personas a no

consumir los productos que ellas enajenan y, por ende se coarta su libertad.

632. Señalan que las disposiciones reclamadas violan el derecho de libertad de decisión, pues el Estado restringe a los clientes de las quejas el consumo de alimentos que ellas enajenan, y que ello les genera afectación que se deriva de su situación particular como importadoras y enajenantes de los productos gravados, por lo que si tienen interés legítimo para plantear la inconstitucionalidad de dichas normas.
633. Los argumentos antes sintetizados resultan **infundados e inoperantes**.
634. El juez de amparo estimó inoperante el concepto de violación octavo al considerar que las peticionarias se sitúan en una hipótesis que no les corresponde, pues no se trata de analizar la posible restricción al consumo de determinados alimentos, sino que deben demostrar con argumentos torales cuál es el trato inequitativo que les causa la reforma a partir del pago del impuesto en cuestión tratándose de una importación y enajenación de productos considerados no básicos para la ley.
635. Así, resolvió en relación con las libertades fundamentales del individuo y el derecho al libre desarrollo de la personalidad que las personas morales, por su condición de entes abstractos y ficción jurídica, no pueden gozar de ciertos derechos atribuidos a los seres humanos.
636. En esa tesitura, resulta legal la consideración del juez de amparo relativa a que el derecho al libre desarrollo de la personalidad es un derecho de los gobernados, por lo que solo a éstos se les puede transgredir dicho derecho y no a las quejas.
637. En efecto, el derecho al libre desarrollo comprende, entre otras expresiones, la libertad de contraer matrimonio o no; de procrear hijos o no, así como decidir cuántos se tienen; de escoger la apariencia personal, la profesión o actividad laboral; la libertad sexual, en tanto que tales aspectos son parte de la forma en que una persona desea proyectarse y vivir su vida y que, por tanto, solo a ella corresponde decidir autónomamente. Estas consideraciones encuentran sustento en la tesis aislada P. LXVI/2009¹⁸⁹.
638. Cabe señalar que dentro del derecho al libre desarrollo de la personalidad también debe incardinarse el derecho a la libre elección de los alimentos

¹⁸⁹ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXX, diciembre de 2009, página 7, de rubro: “DERECHO AL LIBRE DESARROLLO DE LA PERSONALIDAD. ASPECTOS QUE COMPRENDE”.

que consume una persona física, pues es un hecho notorio que se encuentra dentro de su radio de acción y ámbito personalísimo.

639. Así, si como se ha visto, las personas físicas son las que tienen el derecho a la alimentación nutritiva, suficiente y de calidad previsto en el artículo 4 constitucional, entonces también es dable concluir que son las mismas personas físicas quienes, como lo resolvió el juez de amparo, directamente resienten una afectación en tal derecho y no así las personas jurídicas, como las recurrentes quejasas.

640. Es cierto que las personas jurídicas son titulares de derechos humanos tal y como lo ha establecido este Tribunal Constitucional en la tesis aislada P. I/2014, antes citada, así como también es cierto que una vez que se determine la titularidad de un derecho le es aplicable el principio pro persona, tal y como se resolvió en la contradicción de tesis 360/2013 y que originó la jurisprudencia P./J. 1/2015, también citada con antelación. Sin embargo, en el caso no tienen el derecho al libre desarrollo de la personalidad desde la perspectiva que plantean, ya que no es posible que las recurrentes quejasas *per se* e *ipso facto* con la medida impositiva que impugnan resientan una afectación en su esfera jurídica por lo que se refiere al derecho que tienen las personas físicas de elegir si consumen o no los alimentos básicos gravados con el impuesto.

641. A mayor abundamiento, el hecho de que las recurrentes quejasas no resientan una lesión en su esfera jurídica no implica, como lo hacen valer, que no tengan interés jurídico para impugnar los preceptos reclamados, toda vez que de haber sido así, al resultar un presupuesto procesal indispensable para que sea viable la acción de amparo, se hubiera sobreseído en el juicio respecto a tales numerales, lo cual no fue así. Por el contrario, de lo que se trata al afirmar que no tiene el derecho al libre desarrollo de la personalidad es que no puede alegar una violación al mismo en nombre y representación de los consumidores de alimentos no básicos gravados con el impuesto, quienes sí tienen ese derecho y quienes también son los que resienten al final la carga impositiva.

642. Tampoco ostentan interés legítimo las recurrentes quejasas para impugnar los preceptos reclamados. Ello porque para efectos de impugnar una ley aduciendo la titularidad de un interés legítimo es necesario desentrañar si la parte valorativa o dispositiva de la misma establecen algún estereotipo que produzca una discriminación por estigmatización por fundarse en una categoría sospechosa o que genere una barrera de acceso al debate público, ya que en tales supuestos dicho interés permitiría impugnar una norma. Estas consideraciones encuentran

sustento en las tesis aisladas 1a. CCLXXXIII/2014 (10a.)¹⁹⁰ y 1a. XXXII/2016 (10a.)¹⁹¹.

643. Sin embargo, en el caso, del análisis que se realiza a los preceptos reclamados no se advierte que ni la parte dispositiva ni la parte valorativa de los mismos prevén un estereotipo que produzca una discriminación por estigmatización ni generan una barrera de acceso al debate público, puesto que solo establecen una medida impositiva con la finalidad de desincentivar o inhibir el consumo de alimentos no básicos con densidad calórica de 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos, por lo que no es factible conceder razón a las recurrentes quejas respecto a que ostentan interés legítimo para impugnar dichas disposiciones y, en consecuencia, que sean titulares del derecho a la libertad de decisión y al libre desarrollo de los consumidores de alimentos no básicos.

DERECHO AL DESARROLLO INTEGRAL

644. En el agravio **décimo**, en esencia, refieren las recurrentes quejas que es ilegal la sentencia combatida, al determinar que las normas reclamadas no transgreden el derecho al desarrollo integral dentro de la seguridad económica, distribución equitativa de la riqueza y del ingreso y a tener sistemas impositivos adecuados y equitativos, así como al derecho a la protección de la honra y a la dignidad, por las siguientes razones.

645. Es incorrecto lo considerado por el juez de Distrito en cuanto a que la distinción que se hace en los alimentos previstos en los puntos del inciso J) de la fracción I del artículo 2 de la Ley del IEPS, obedece a la importancia en la alimentación de la población con una justificación que persigue una finalidad objetiva y constitucionalmente válida, que es la prevención de diversas enfermedades como la diabetes y, así, reflejar un menor gasto en materia de salud.

646. No le asiste la razón al juez de Distrito al considerar que el tratamiento desigual e inequitativo se encuentra justificado con la finalidad del impuesto que es “supuestamente combatir la obesidad y sobrepeso y, por ende, las diversas enfermedades como la diabetes”, siendo que ni siquiera un 6% de lo manifestado por la autoridad que pretende recaudar, se asignó al combate de la obesidad.

¹⁹⁰ Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 8, julio de 2014, tomo I, página 146, de rubro: “**INTERÉS LEGÍTIMO EN EL AMPARO CONTRA LEYES. PERMITE IMPUGNAR LA PARTE VALORATIVA DE LAS NORMAS JURÍDICAS SIN NECESIDAD DE UN ACTO DE APLICACIÓN, CUANDO AQUÉLLAS RESULTEN ESTIGMATIZADORAS**”.

¹⁹¹ Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 27, febrero de 2016, tomo I, página 679, de rubro: “**INTERÉS LEGÍTIMO EN EL AMPARO CONTRA LEYES. NORMAS CUYA SOLA EXISTENCIA GENERA UNA AFECTACIÓN AUTOAPLICATIVA QUE LO ACTUALIZA**”.

647. Asimismo, resulta ilegal que sostenga que no le asiste la razón a las quejas al señalar que el legislador culpa a empresas como ellas, de que los problemas de salud se deban a la comercialización de ciertos productos denominados no básicos, pues el creador de la norma persigue un determinado objetivo como es la prevención de daños en la salud con base en fines extrafiscales debidamente justificado, más no sancionar a las empresas comerciales.
648. Ello, pues el fin del legislador no pudo ser la prevención de daños en la salud con base en fines extrafiscales debidamente justificados, pues de haber sido así, hubiera asignado un porcentaje mayor de lo manifestado por la autoridad que pretende recaudar, al combate de la obesidad.
649. Arguyen que el órgano legislativo pretende imputar a contribuyentes como las quejas, la causa de la pandemia de la obesidad que afectan al país y en específico de las lamentables 159,754 defunciones ocasionadas en 2005, con motivo de enfermedades relacionadas con la obesidad supuestamente causada por la ingesta de determinados alimentos, lo que transgrede la honra y reputación de las quejas.
650. Resulta ilegal que el juez de Distrito sostenga que las circunstancias de que el adquirente de los productos pueda o prefiera de obtener una mayor o menor cantidad de calorías, obedece a una situación particular y subjetiva, que no incide en la configuración de los elementos de la contribución.
651. Por otra parte, contrario a lo aducido por el juez de Distrito las quejas no se encuentran limitadas a realizar argumentos tendentes a acreditar la inconstitucionalidad de las normas, en atención a que se encuentre en una hipótesis o circunstancia en particular, sino con el simple hecho de que la norma en comento afecte su esfera jurídica, se encuentra en posibilidad de demostrar dicha inconstitucionalidad.
652. Los agravios formulados resultan **infundados**.
653. El juez de Distrito estimó infundado el planteamiento de inconvencionalidad expuesto por las agraviadas, al considerar que la distinción entre los alimentos previstos en el inciso J) de la fracción I del artículo 2 de la Ley del IEPS, y aquéllos que sean productos del ejercicio de la atribución que consignó en el último párrafo de ese inciso, no resulta injustificada, ya que esto obedece a la importancia en la alimentación de la población y basta que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida, además de una correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin

buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables, como en el caso es prevenir o evitar la obesidad que se ha convertido en un problema de salud pública, para así reflejar un menor gasto en materia de salud; finalidad que se estimó constitucionalmente válida.

654. Asimismo, advirtió que no toda desigualdad supone una violación si existe una justificación objetiva y razonable que la sustenta, como en el caso lo es, la importancia en la alimentación que pueden tener determinados productos en beneficio de la población; máxime que el trato diferenciado en la especie, obedece a razones o fines extrafiscales, como es desincentivar el consumo de estos productos con la finalidad de provocar un beneficio colectivo en la salud de la población.
655. Señaló que no le asiste razón a las quejas al señalar que el legislador culpa a empresas como ellas de que los problemas de salud antes referidos se deban a la comercialización de ciertos productos denominados no básicos, pues el creador de la norma persigue un determinado objetivo como es la prevención de daños en la salud con base en fines extrafiscales debidamente justificados, más no sancionar a las empresas comerciales.
656. Advirtió que la circunstancia de que el adquirente de los citados productos pueda o prefiera obtener una mayor o menor cantidad de calorías ahí especificadas, obedece a una situación particular y subjetiva, que no incide en la configuración de los elementos esenciales de la contribución, es decir, el consumidor puede o no tomar en cuenta la recomendación del fabricante en cuanto al provecho que en calorías puedan obtener; empero, esa circunstancia no desvincula al importador o enajenador de esos bienes a observar la base impuesta por el legislador.
657. Finalmente, concluyó que no puede reprocharse un mal desarrollo integral cuando es una decisión individualizada del adquirente tomar en cuenta las especificaciones del fabricante en cuanto a las calorías que se puedan obtener de diversos productos y que de manera probable, causen diversas enfermedades.
658. En ese orden de ideas, de entrada, no asiste razón a las recurrentes quejas cuando alegan que la justificación que señalan para la distinción que se hace en los alimentos previstos en los puntos del inciso J) de la fracción I del artículo 2 de la Ley del IEPS, no persigue una finalidad objetiva y constitucionalmente válida, consistente en la prevención de diversas enfermedades como la diabetes.

659. Lo anterior, ya que ni siquiera un 6% de lo manifestado por la autoridad que pretende recaudar, se asignó al combate de la obesidad, provocando un tratamiento desigual e inequitativo.
660. Asimismo, que al sancionar a empresas comerciales no se cumple con el objetivo que la norma persigue consistente en la prevención de daños en la salud con base en fines extrafiscales debidamente justificados, pues el legislador culpa a empresas como ellas, de que los problemas de salud se deban a la comercialización de ciertos productos denominados no básicos.
661. Ello, pues el fin del legislador no pudo ser la prevención de daños en la salud con base en fines extrafiscales debidamente justificados, pues de haber sido así, hubiera asignado un porcentaje mayor de lo manifestado por la autoridad que pretende recaudar, al combate de la obesidad.
662. Lo infundado de tales planteamientos radica en que, como ya se vio, la medida fiscal contenida en los preceptos reclamados sí establece un fin extrafiscal que encuentra respaldo constitucional, por lo que dicho fin es constitucionalmente válido.
663. Por otra parte, pero en el mismo contexto, tampoco asiste razón a las recurrentes quejas cuando alegan que resulta ilegal la sentencia que impugnan respecto a que el órgano legislativo pretende imputar a contribuyentes como las quejas, la causa de la pandemia de la obesidad que afecta al país y en específico de las lamentables 159,754 defunciones ocasionadas en 2005, con motivo de enfermedades relacionadas con la obesidad supuestamente causada por la ingesta de determinados alimentos, lo que transgrede la honra y reputación de las quejas.
664. Lo expuesto, porque el hecho de que en la exposición de motivos de la medida fiscal contenida en los artículos impugnados se haya referido a los alimentos que enajenan o importan las recurrentes, no implica que indirectamente se haya referido a ellas. Por ende, no es factible concluir que exista una lesión en su honor al atribuirles cuestiones que son responsabilidad del Estado, precisamente por ello y porque el impuesto combatido es solamente una medida –de muchas– que éste ha implementado para combatir la obesidad y el sobrepeso.
665. En efecto, es cierto que las personas jurídicas son titulares del derecho al honor en su sentido objetivo, tal y como se afirma en la tesis aislada 1a.

XXI/2011 (10a.)¹⁹², consistente en la buena reputación o buena fama. Pero dicho derecho no se lesiona con la medida fiscal que se analiza, porque no produce una afectación en su reputación o fama, por el contrario, permite compartir la responsabilidad de las personas jurídicas con el Estado para que la población tenga acceso a una alimentación nutritiva, suficiente y adecuada, en términos del artículo 4, constitucional, como se ha tenido ocasión de poner de relieve.

VIII. ESTUDIO RELACIONADO CON LA REVISIÓN ADHESIVA

666. En las condiciones descritas, al ser **infundados, fundados e inoperantes** los agravios formulados en la revisión principal de las quejas recurrentes, la revisión adhesiva interpuesta por el Presidente de la República ha quedado sin materia.
667. Ello, porque ha desaparecido la condición a la que estaba sujeto el interés jurídico del recurrente adherente para interponer la adhesión. Al respecto, resulta aplicable lo sustentado en la jurisprudencia 1a./J. 71/2006¹⁹³.

IX. DECISIÓN

668. En tal virtud, al haberse declarado infundados, fundados e inoperantes los agravios formulados por las recurrentes quejas, así como, en su caso, los conceptos de violación cuyo estudio se omitió, e infundados los agravios de las autoridades responsables, lo procedente es, en la materia de competencia de esta Suprema Corte, confirmar la sentencia recurrida, conceder el amparo por el artículo 4, fracción II, de la Ley del IEPS y negarlo respecto de los restantes preceptos reclamados y dejar sin materia la revisión adhesiva.
669. En consecuencia, esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación,

RESUELVE:

PRIMERO. En la materia de la revisión, **se confirma** la sentencia recurrida.

¹⁹² Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro IV, enero de 2012, tomo 3, página 2905, de rubro: “**DERECHO FUNDAMENTAL AL HONOR DE LAS PERSONAS JURÍDICAS**”.

¹⁹³ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIV, octubre de 2006, página 266, de rubro: “**REVISIÓN ADHESIVA. DEBE DECLARARSE SIN MATERIA AL DESAPARECER LA CONDICIÓN A LA QUE SE SUJETA EL INTERÉS DEL ADHERENTE**”.

SEGUNDO. La Justicia de la Unión **ampara y protege** a [REDACTED] y [REDACTED], contra el artículo 4, fracción II, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, para los efectos precisados en la parte correspondiente de esta ejecutoria.

TERCERO. Con excepción de lo anterior, la Justicia de la Unión **no ampara ni protege** a [REDACTED] y [REDACTED], contra los artículos 1, 2, fracción I, inciso J), 3, fracciones XXV a XXXVI, 5, 5-A, 10, 11, 14, 19, fracciones I, II, VI y VIII, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, así como Cuarto Transitorio del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado el 11 de diciembre de 2013, en Diario Oficial de la Federación; así como el artículo 3.3 del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013, y las reglas 1.5.1.2, 1.5.1.3 y 1.5.1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2013.

CUARTO. Queda sin materia la revisión adhesiva interpuesta.

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