

En atención a lo dispuesto en el artículo 73, segundo párrafo, de la Ley de Amparo, así como en la jurisprudencia de rubro: **“PROYECTOS DE RESOLUCIÓN DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN Y DE LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. SÓLO DEBEN PUBLICARSE AQUELLOS EN LOS QUE SE ANALICE LA CONSTITUCIONALIDAD O LA CONVENCIONALIDAD DE UNA NORMA GENERAL, O BIEN, SE REALICE LA INTERPRETACIÓN DIRECTA DE UN PRECEPTO CONSTITUCIONAL O DE UN TRATADO INTERNACIONAL EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS¹**. a continuación se hace público el fragmento del proyecto de sentencia del amparo en revisión 1076/2016 en la cual se realiza el estudio de constitucionalidad respectivo:

AMPARO EN REVISIÓN 1076/2016

QUEJOSA: ***.**

RECURRENTES: CÁMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LA UNIÓN Y PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA.

PONENTE: MINISTRA NORMA LUCÍA PIÑA HERNÁNDEZ.

SECRETARIOS: ALMA DELIA VIRTO AGUILAR Y ADRIÁN GONZÁLEZ UTUSÁSTEGUI.

Ciudad de México. Acuerdo de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al ***** **de dos mil diecisiete.**

VISTOS, y

RESULTANDO:

[...]

¹ Jurisprudencia P./J 53/2014 (10ª.), publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Pleno, Libro 12, Noviembre de 2014, Tomo I, Página 61.

22. **QUINTO. Estudio de fondo.**

[...]

36. Para dar respuesta a lo anterior, en principio, debe decirse que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido de manera reiterada que atento a lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, el objetivo del sistema tributario es cubrir los gastos públicos de la Federación, de las entidades federativas y de los municipios, dentro de un marco legal que sea proporcional y equitativo.
37. Para cumplir con tal objetivo el legislador cuenta con amplia libertad de configuración en materia fiscal para determinar cómo y en qué forma se debe contribuir para los gastos públicos, esto es tiene libertad para seleccionar el objeto del tributo y crear categorías de contribuyentes, siempre que satisfaga los requisitos previstos en el mencionado artículo constitucional.
38. Ilustra a lo anterior, la siguiente tesis:

“SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES. El texto constitucional establece que el objetivo del sistema tributario es cubrir los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal y de los Estados y Municipios, dentro de un marco legal que sea proporcional y equitativo, por ello se afirma que dicho sistema se integra por diversas normas, a través de las cuales se cumple con el mencionado objetivo asignado constitucionalmente. Ahora bien, la creación del citado sistema, por disposición de la Constitución Federal, está a cargo del Poder Legislativo de la Unión, al que debe reconocérsele un aspecto legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera, sin pasar por alto que

existen ciertos límites que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva. En tal virtud, debe señalarse que el diseño del sistema tributario, a nivel de leyes, pertenece al ámbito de facultades legislativas y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política -amplio, mas no ilimitado-, reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo, por lo que el hecho de que en un determinado momento los supuestos a los que recurra el legislador para fundamentar las hipótesis normativas no sean aquellos vinculados con anterioridad a las hipótesis contempladas legalmente, no resulta inconstitucional, siempre y cuando con ello no se vulneren otros principios constitucionales.”²

39. Por otra parte, el contenido y alcance del principio constitucional de equidad tributaria (que contiene en el ámbito específico impositivo el derecho de igualdad) consagrado por el artículo 31, fracción IV, de nuestra Ley Fundamental, ha sido acotado por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, precisando que, en esencia, dicho principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa.
40. 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

² Registro digital 170585. Jurisprudencia 1a./J.159/2007, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXVI, Diciembre de 2007, página 111.

tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

41. Lo anterior, se desprende de las tesis jurisprudenciales de rubro y texto:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. *El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.”³*

³ Registro 198403. Jurisprudencia P./J. 41/97, del Pleno de este Alto Tribunal, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Junio de 1997, página 43.

“IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.”⁴

42. Sentado lo anterior, se tiene presente que en el caso en estudio el impuesto por virtud de la disposición normativa reclamada, son sujetos del impuesto al valor agregado y están obligados al pago de la tasa general del 16% dieciséis por ciento aquellas personas físicas y las morales que realicen la enajenación de alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizados como mascotas en el hogar.
43. Esto es, conforme a los artículos 1º y 2º.-A, fracción I, inciso b), numeral 6, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado⁵, los sujetos del impuesto son

⁴ Registro 192290. Jurisprudencia P./J. 24/2000, del Pleno de este Alto Tribunal, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XI, Marzo de 2000, página 35.

⁵ **“Artículo 1o.** Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

quienes realicen aquellos actos o actividades, y el objeto del impuesto son estos actos o actividades, esto es la enajenación de aquellos alimentos procesados (tratado o modificado) esas especies animales utilizadas como mascotas en el hogar; luego la base del impuesto es el valor que se señala para el acto o actividad que se grava, podría decirse en términos generales que es el valor de la operación de enajenación; y la tasa para este tipo de actos o actividades es la tasa general del 16% dieciséis por ciento, al excluirse expresamente de la tasa de beneficio del 0% cero por ciento, para otro tipo de actos o actividades, relacionados con productos destinados a la alimentación.

44. Adicionalmente, conviene señalar que el impuesto al valor agregado se trata de un impuesto indirecto, porque grava manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, como son el consumo o la transferencia de bienes, entre otros.
45. De manera que en los impuestos indirectos, no gravan una manifestación directa de riqueza (como es el caso de los impuestos directos, por ejemplo

I.- Enajenen bienes.

II.- Presten servicios independientes.

III.- Otorquen el uso o goce temporal de bienes.

IV.- Importen bienes o servicios.

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

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

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido.

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

el impuesto sobre la renta), sino que se grava el patrimonio que soporta la operación o el movimiento de riqueza, existiendo una suposición de capacidad contributiva.

46. Por ello, en el impuesto al valor agregado, quien enajena determinado bien causa el gravamen; sin embargo, por mandato legal, el impuesto es trasladado al cliente del causante, quien finalmente desembolsa el importe nominal de dicho impuesto, de manera que se considera que si dicho patrimonio del consumidor es suficiente para soportar el consumo, entonces también es suficiente para pagar el impuesto; sin embargo, el gravamen no se determina en función del patrimonio o capacidad de su titular, sino en función del movimiento de riqueza en términos del precio pagado.
47. Señalado lo anterior, conviene precisar que por cuestión de orden, en primer lugar se analizarán los agravios esgrimidos por el Presidente de la República.
48. Son por una parte infundados y por la otra inoperantes los argumentos expuestos por la delegada del Presidente de la República, a través de los cuales pretende demostrar la ilegalidad de las razones por las cuales el Juez de Distrito determinó la inconstitucionalidad del artículo reclamado.
49. Para combatir los argumentos por los cuales el Juez de Distrito del conocimiento declaró que la norma reclamada violaba la garantía de equidad tributaria el recurrente refiere que se consideraron situaciones particulares e hipotéticas porque: i) el hecho de que el perro al que se le dé alimento procesado no tenga como único fin el de ser de compañía o recreación en nada influye pues aún y cuando sea usado como lazarillo o perro de defensa la ley se refiere a la generalidad de perros. ii) con independencia de la utilidad que el consumidor le dé a los alimentos

procesados para perros, gatos y pequeñas especies utilizadas como mascotas en el hogar y que no corresponde a la ley establecer todos los supuestos, pues ésta debe ser general.

50. Los argumentos de la recurrente devienen en infundados porque contrario a lo que argumenta, el hecho de que el alimento procesado que se enajena sea usado para perros que no tienen como única finalidad el ser mascotas y que estos sean utilizados como lazarillos o perros de defensa, sí influye en la causación del impuesto al valor agregado y es precisamente por ello que la norma es inconstitucional, pues ésta no se refiere a la generalidad de perros como afirma la recurrente, sino que toma un elemento ajeno al objeto del impuesto como lo es el hecho de que el alimento procesado sea destinado a la alimentación de animales que sean utilizados como “mascotas en el hogar”.
51. En efecto, como se precisó con anterioridad, los impuestos indirectos, no gravan una manifestación directa de riqueza, sino que se grava el patrimonio que soporta la operación o el movimiento de riqueza, existiendo una suposición de capacidad contributiva, de manera que se considera que si el patrimonio del consumidor es suficiente para soportar el consumo, entonces también es suficiente para pagar el impuesto.
52. De esta manera, el objeto del impuesto al valor agregado establecido en el artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 6 de la Ley de la materia, es la enajenación de alimento procesado para animales y la manifestación de riqueza que se grava es la que se refleja de forma indirecta a partir del consumo de dicho alimento, por lo que como bien lo determinó el Juez de Distrito del conocimiento, el término utilizado por la norma para determinar que alimento procesado quedará gravado a la tasa del 16% dieciséis por

ciento, a saber, el que sea destinado a la alimentación de “mascotas en el hogar”, elemento que no es congruente con el objeto del impuesto, pues el destino que se le dé al alimento procesado será el determinante para que el consumidor final pague o no el impuesto.

53. Es decir, el legislador para definir la hipótesis normativa del impuesto al valor agregado en la enajenación de alimentos, estableció como requisito que el alimento procesado se destinara para alimentar mascotas, y que éstas fueran utilizadas en el hogar, características que son subjetivas, que nada tienen que ver con el reflejo de riqueza que se pretende gravar como lo es el consumo de alimento procesado para animales, pues el destinar a un animal como mascota es una decisión del poseedor de tal especie.
54. Lo mismo ocurre con el hecho de que la mascota sea utilizada en el hogar, dado que será el poseedor de dicha especie quien decidirá si la utiliza en el hogar o bien en un lugar diferente, característica que no es un elemento objetivo de distinción para gravar a la enajenación del alimento procesado a la tasa del 16% dieciséis por ciento o bien a la tasa del 0% cero por ciento, pues como se ha dicho la manifestación de riqueza que se pretende gravar es la que se materializa a través del consumo de alimento procesado para especies animales.
55. Por otra parte, el Presidente de la República alega que no existe identidad entre los contribuyentes que enajenen productos procesados para alimento de animales distintos a los utilizados para perros, gatos, y pequeñas especies en el hogar porque, afirma, que no existe comparación entre gravar a una persona que por ejemplo tenga un caballo como mascota pues generalmente están destinadas a labores cotidianas del hogar y resultaría más gravoso para el Estado una recaudación baja o inexistente, sin

embargo, tal aseveración no desvirtúa el hecho de que el legislador al tomar como parámetro a las “mascotas en el hogar” para gravar el alimento procesado para especies animales, excluyó sin causa justificada del objeto del gravamen a la enajenación de alimento procesado para otras especies que también lo consumen, pues aún y cuando éstas pudieran ser una minoría, se encuentran en situación de igualdad al consumir alimento procesado, sin que se demuestre que exista una causa objetiva y razonable para su exención.

56. Los restantes agravios hechos valer por el Presidente de la República son inoperantes pues con ellos se trata de combatir cuestiones que no fueron tomadas en consideración por el Juez de Distrito al determinar que la norma reclamada era inequitativa, sino que los mismos se limitan a reiterar sustancialmente los argumentos expresados al rendir su informe justificado en el juicio de amparo, los cuales se dirigen a controvertir lo expuesto en los conceptos de violación planteados por el quejoso en su demanda de garantías pero no así la sentencia recurrida, cuando, en los agravios deben formularse razonamientos lógico-jurídicos encaminados a combatir las consideraciones que sustentan la concesión del amparo, sin que sea dable suplir la deficiencia de la queja, en términos del artículo 76 bis de la mencionada ley, pues aquella sólo se admite respecto del particular recurrente, no así de la autoridad que interpuso el recurso de revisión. Sirve de apoyo a lo anterior la siguiente Jurisprudencia emitida por esta Primera Sala.

AGRAVIOS EN LA REVISIÓN. SON INOPERANTES LOS FORMULADOS POR LA AUTORIDAD RESPONSABLE, SI SE LIMITAN A REITERAR SUSTANCIALMENTE LOS ARGUMENTOS EXPRESADOS AL RENDIR SU INFORME

JUSTIFICADO⁶. Conforme a los artículos 83, fracción IV, 87 y 88 de la Ley de Amparo, la autoridad responsable que obtuvo sentencia de amparo desfavorable a sus intereses puede interponer el recurso de revisión, expresando los agravios que considere le causa la sentencia recurrida. Ahora bien, si la autoridad recurrente al formular sus agravios no combate consideración alguna de dicha sentencia, sino que se limita a reiterar sustancialmente los argumentos expresados al rendir su informe justificado en el juicio de amparo, los cuales se dirigen a controvertir lo expuesto en los conceptos de violación planteados por el quejoso en su demanda de garantías, resulta inconcuso que dichos agravios devienen inoperantes. Ello es así, porque al ser la materia de la revisión la sentencia recurrida y no los conceptos de violación planteados en la demanda de garantías, en los agravios deben formularse razonamientos lógico-jurídicos encaminados a combatir las consideraciones que sustentan la concesión del amparo, sin que sea dable suplir la deficiencia de la queja, en términos del artículo 76 bis de la mencionada ley, pues aquélla sólo se admite respecto del particular recurrente, no así de la autoridad que interpuso el recurso de revisión.

57. En efecto, la recurrente manifiesta que sí está justificado el gravamen de los alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies utilizadas como mascotas en el hogar, porque: i) no están destinadas al consumo humano y quienes adquieren dichos productos reflejan capacidad contributiva; ii) que ha sido política estatal incorporar en el sistema fiscal mexicano mecanismos para fortalecer las actividades ganaderas, pesqueras y silvícolas (sic). iii) que la finalidad de la tasa del 0% es exclusiva al alimento humano y no así la que se destina a animales se persigue apoyar programas alimentarios de la población específicamente para proteger y mejorar el nivel de vida de los sectores sociales menos favorecidos.
58. Sin embargo, el Juez de Distrito al emitir su resolución no declaró la inconstitucionalidad del artículo reclamado porque no fueran válidas las

⁶ Época: Novena Época, Registro: 177092, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXII, Octubre de 2005, Materia(s): Común, Tesis: 1a./J. 133/2005, Página: 13.

razones que dio el legislador para la creación del impuesto, sino que el Juzgador consideró que el elemento “mascota en el hogar” no era un elemento determinante para que el consumidor final pagara o no el impuesto, lo cual hacía que el mismo fuera inequitativo.

59. También son inoperantes los argumentos de la delegada del Presidente de la República dirigidos a demostrar que la tenencia de una mascota sí es una manifestación de riqueza, pues el Juez del conocimiento no tomó como parámetro para declarar la inconstitucionalidad de la norma reclamada, el hecho de que la tenencia de una mascota en el hogar reflejara o no riqueza.
60. Más aún cuando, para efectos del impuesto al valor agregado establecido en el artículo reclamado, es irrelevante si la persona que tiene la mascota realiza paralelamente gastos adicionales para mantener a tal especie, o bien si es un hecho notorio que la mayoría de los hogares mexicanos tienen perros, gatos o pequeñas especies en el hogar, porque el impuesto no grava la tenencia de mascotas, sino que el objeto del impuesto lo constituye la enajenación de alimento procesado para perros, gatos y pequeñas especies utilizadas como mascotas en el hogar, por lo que la manifestación de riqueza indirecta que se grava lo constituye el consumo del alimento procesado para animales.
61. Asimismo, son inoperantes los agravios del recurrente en donde trata de demostrar que animales domésticos como yeguas, ponis, burros, mulas, asnos, reces, sus mezclas y los animales salvajes no pueden ser mascotas, porque el Juez de Distrito en ninguna parte de su sentencia se refiere a dichas especies, por lo que no es un hecho controvertido el determinar si éstos pueden ser o no mascotas.

62. De igual manera son inoperantes los agravios del recurrente en el que hace valer que el A quo debió haber realizado un análisis laxo o bajo, de una intensidad débil de la norma reclamada y no un escrutinio estricto, porque el Juez no declaró la inconstitucionalidad de la norma porque ésta no fuera una medida idónea para alcanzar los fines del legislador, sino porque consideró que al introducir el elemento “mascota en el hogar” no era un elemento determinante para que el consumidor pagara o no el impuesto, lo cual lo hacía inequitativo.

63. Finalmente, se estudian los agravios hechos valer por la Cámara de Diputados, los cuales son inoperantes en virtud de que éstos no están dirigidos a combatir la determinación del Juez de Distrito del conocimiento en el sentido de que el hecho de que la norma refiriera a “mascota en el hogar” no era un elemento determinando para que el consumidor pagara o no el impuesto, pues se cobraba la tasa del 16% dieciséis por ciento, aún y cuando el alimento procesado podía ser utilizado para perros guardianes o de rescate, sin que existiera ningún elemento que pudiera distinguir esa diferencia, lo cual provocaba un trato discriminatorio al tratar desigual a los iguales, lo que violaba la garantía de equidad tributaria. Además de que los mismos son genéricos.