

**AMPARO EN REVISIÓN 58/2018.
QUEJOSA Y RECURRENTE: TEQUILERA
LA TILICA, SOCIEDAD ANÓNIMA DE
CAPITAL VARIABLE**

VISTO BUENO
SR. MINISTRO

**PONENTE: MINISTRO JORGE MARIO PARDO REBOLLEDO
SECRETARIO: ALEJANDRO CASTAÑÓN RAMÍREZ
COLABORÓ: ARTURO SANDOVAL GUERRA**

Ciudad de México. Acuerdo de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación correspondiente al ----- de dos mil dieciocho.

V I S T O S para resolver los autos del amparo en revisión **58/2018**, interpuesto por el autorizado de **TEQUILERA LA TILICA, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE**, en contra de la sentencia dictada el dieciocho de julio de dos mil dieciséis, por el Juez Sexto de Distrito en Materias Administrativa y de Trabajo en el Estado de Jalisco, recaída al juicio de amparo *****; y,

R E S U L T A N D O:

PRIMERO. Demanda de amparo. Por escrito presentado el tres de febrero de dos mil dieciséis, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materias Administrativa y de Trabajo en el Estado de Jalisco, **TEQUILERA LA TILICA, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE**, por conducto de su representante legal, demandó el amparo y protección de la Justicia Federal, en contra de las autoridades y por los actos que a continuación se precisan:

AUTORIDADES RESPONSABLES:

- Presidente de la República.
- Cámara de Diputados del Congreso de la Unión.
- Cámara de Senadores del Congreso de la Unión.

ACTOS RECLAMADOS:

- La inconstitucionalidad de los artículos 2o., fracción III; 4o., párrafo quinto; 5o., párrafo quinto, y; 8o., fracción II, párrafo segundo; todos de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, modificados mediante el ***Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria;*** publicado en el Diario Oficial de la Federación el dieciocho de noviembre de dos mil quince.

SEGUNDO. Derechos humanos violados. La parte quejosa invocó la trasgresión al principio de equidad tributaria, previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

TERCERO. Admisión, trámite y resolución del amparo. Por cuestión de turno tocó conocer de la demanda al Juzgado Sexto de Distrito en Materias Administrativa y de Trabajo en el Estado de Jalisco, cuyo titular mediante proveído de cuatro de febrero de dos mil dieciséis, la admitió a trámite registrándola con el número *****, se solicitaron los informes justificados a las autoridades responsables, se dio la intervención que por ley corresponde al agente del Ministerio Público de la Federación adscrito al juzgado y se fijó fecha para la celebración de la audiencia constitucional.

El once de mayo de dos mil dieciséis, previos los trámites respectivos, se celebró la audiencia constitucional y se emitió

sentencia, la cual se terminó de engrosar el dieciocho de julio siguiente se dictó la sentencia correspondiente, en la cual **negó el amparo** a la parte quejosa.

CUARTO. Interposición, admisión y trámite del recurso de revisión. Inconforme con la anterior determinación, la quejosa **TEQUILERA LA TILICA, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE**, por conducto de su autorizado en términos amplios del artículo 12 de la Ley de Amparo, **interpuso recurso de revisión**.

Una vez que quedó debidamente integrado el expediente, mediante oficio recibido el veintiocho de octubre de dos mil dieciséis en la Oficina de Correspondencia Común de los Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Tercer Circuito se remitió el asunto para que conociera el órgano jurisdiccional en turno; posteriormente, por auto dictado el cuatro de noviembre de dos mil dieciséis, el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito admitió el medio de impugnación y lo registró con el número *****.

Por escrito depositado el veintiocho de noviembre de dos mil dieciséis en la Oficina de Correos de México, y recibido por el Tribunal Colegiado el cuatro de enero de dos mil diecisiete, el Presidente de la República, por conducto de su delegada, interpuso revisión adhesiva; y el cinco del mismo mes y año se admitió el recurso.

Finalmente, en sesión de **veintitrés de noviembre de dos mil diecisiete**, el órgano colegiado dictó sentencia en el recurso de revisión ***** , en el sentido de dejar a salvo la jurisdicción de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para que conociera respecto al estudio y pronunciamiento de la inconstitucionalidad de los **artículos 2o., fracción III; 4o., párrafo quinto; 5o., párrafo quinto,**

y; 8o., fracción II, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

QUINTO. Trámite del amparo en revisión ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Mediante auto de veinticuatro de enero de dos mil dieciocho, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación acordó asumir la competencia originaria para que este Alto Tribunal conociera del amparo en revisión, el cual fue registrado como bajo el número **58/2018** y lo turnó para su conocimiento al Ministro Jorge Mario Pardo Rebolledo, integrante de la Primera Sala de este Alto Tribunal; asimismo, ordenó su radicación en la referida Sala y mandó notificar a las autoridades responsables, al Ministerio Público de la Federación adscrito a este Alto Tribunal y al Tribunal Colegiado del conocimiento.

Seguidos los trámites procesales correspondientes, por acuerdo de seis de marzo de dos mil dieciocho, la Ministra Presidenta de la Primera Sala ordenó que ésta se avocara al conocimiento del recurso de revisión interpuesto, y determinó enviar los autos a la Ponencia del Ministro Jorge Mario Pardo Rebolledo para la elaboración del proyecto de resolución.

C O N S I D E R A N D O:

PRIMERO. Competencia. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es competente para conocer del presente recurso de revisión, en términos de lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 81, fracción I, inciso e), 83 de la Ley de Amparo; y 21, fracción XI, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, así como los puntos Primero y Tercero, del Acuerdo

General 5/2013, emitido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el veintiuno de mayo de dos mil trece, toda vez que el recurso fue interpuesto en contra de una sentencia pronunciada en amparo indirecto, en la que resulta innecesaria la intervención del Tribunal Pleno.

SEGUNDO. Oportunidad de los recursos. En el caso se hace innecesario analizar la oportunidad de los recursos de revisión principal y adhesivo, debido a que el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito se encargó de verificarla y los consideró en tiempo.

TERCERO. Cuestiones necesarias para resolver el asunto.

I. Artículos impugnados. La parte recurrente tilda de inconstitucionales los artículos 2o., fracción III; 4o., párrafo quinto; 5o., párrafo quinto, y; 8o., fracción II, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, que son del tenor siguiente:

Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios

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

(...)

III. En la exportación definitiva que realicen las empresas residentes en el país en los términos de la Ley Aduanera, de los bienes a que se refiere la fracción I, inciso J) de este artículo, siempre que sean fabricantes o productoras de dichos bienes y hayan utilizado insumos gravados de conformidad con el inciso J) citado, por los que hayan pagado el impuesto en la importación o les hayan trasladado el gravamen en la adquisición de los mismos 0%

Para los efectos de esta fracción, la tasa se aplicará al valor de la enajenación a que se refiere el artículo 11 de esta Ley y, en su defecto, a la base gravable del impuesto general de exportación en términos de la Ley Aduanera.

Las exportaciones a las que se les aplica la tasa del 0%, producirán los mismos efectos legales que los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto conforme a esta Ley y los productores que exporten serán considerados como contribuyentes del impuesto que establece esta Ley por los bienes a que se refiere esta fracción.

Artículo 4o.- (...)

No procederá el acreditamiento a que se refiere este artículo, cuando quien lo pretenda realizar no sea contribuyente del impuesto por la enajenación del bien, por la prestación del servicio o por la exportación de bienes a que se refiere el artículo 2o., fracción III de esta Ley, por el que se le trasladó el citado impuesto o por el que se pagó en la importación. En ningún caso procederá el acreditamiento respecto de los actos o actividades que se encuentren exentos de este impuesto.

Artículo 5o.- (...)

Tratándose de los contribuyentes que realicen exportaciones de conformidad con el artículo 2o., fracción III de esta Ley y dichas exportaciones representen, al menos, el 90% en el valor total de las actividades que el contribuyente realice en el mes de que se trate, podrán optar por compensar el saldo a favor en los términos del párrafo anterior o por llevar a cabo su compensación contra otros impuestos en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

Artículo 8o.- No se pagará el impuesto establecido en esta Ley:

(...)

II. Por la exportación de los bienes a que se refiere esta Ley. En estos casos, los exportadores estarán a lo dispuesto en la fracción XI del artículo 19 de la misma.

Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable a las exportaciones que se realicen de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2o., fracción III de esta Ley.”

II. Conceptos de violación. La quejosa, en lo que atañe a la presente instancia, en su único concepto de violación, hizo valer los siguientes motivos de disenso:

1. Que las normas impugnadas trasgreden el **principio de equidad tributaria** en perjuicio de la quejosa, toda vez que el beneficio consistente en la aplicación de una tasa del 0% a la exportación de productos, no le resulta aplicable en su calidad de empresa dedicada a la compraventa y posterior exportación de tequila.

Al respecto, estimó que no existe una causa objetiva y razonable que justifique el trato diferenciado sino que, por el

contrario, **prevalecen situaciones análogas** —exportación de productos afectos al pago del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios— **sin que se generen las mismas consecuencias tributarias.**

2. Explicó que, en la mecánica del cálculo del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, las empresas productoras de tequila **trasladan las cuotas** del gravamen al momento de vender el producto a las comercializadoras, en términos del artículo 2o., fracción I, inciso A), punto 3., de la referida ley tributaria¹.

Posteriormente, cuando las empresas comercializadoras exportan el producto, al estar dicha actividad exenta de tributación conforme a lo dispuesto en el artículo 8o., fracción II, párrafo primero de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, **se les impide acreditar la carga impositiva** que les fue trasladada por el productor, según se prevé el párrafo quinto, del artículo 4o., del referido ordenamiento.

Conforme a lo anterior adujo que, los fabricantes de tequila que a su vez lo exportan, colocan un producto competitivo en el mercado extranjero, toda vez que los insumos para la elaboración de la bebida tampoco son materia de la regla tributaria y, por ende, no es necesario su acreditamiento.

Por su parte, las empresas dedicadas a la compraventa de la mencionada bebida alcohólica sufren el traslado del impuesto especial, el cual no pueden acreditar a pesar de realizar su exportación, por lo que se ven obligados a incluir el costo que genera la carga impositiva por la adquisición del producto al precio del mismo.

3. Realizó una comparación de su situación, contrastada con la de los exportadores de alimentos considerados no básicos de alto contenido calórico, previstos en el artículo 2o., fracción I, inciso J), de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios².

¹ **ARTICULO 2o.-** 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:

A) Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:

(...)

3. Con una graduación alcohólica de más de 20°G.L 53%

² (...) **J)** Alimentos no básicos que se listan a continuación, con una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos 8% (...)

Al respecto señaló que, la adición de la fracción III, del artículo 2o., de la ley impositiva que se impugna, otorgó a los fabricantes o productores de dichos alimentos el beneficio de una tasa del 0% en la exportación de sus productos, con el fin de compensar el impuesto que les sea trasladado al adquirir los insumos que pertenezcan a la misma clase de comestibles.

Manifestó que de la iniciativa del Poder Ejecutivo y del dictamen correspondiente de la Cámara de Diputados se desprende que, la compensación antes planteada obedece a **eliminar el costo adicional que afecta la competitividad en los mercados internacionales** de las empresas que producen ese tipo de alimentos.

Sobre este punto señaló que, la empresa dedicada a la compraventa y posterior exportación de tequila enfrenta el mismo problema de “*costo adicional*” que afecta su competitividad en el mercado internacional, pues el esquema de exención le impide acreditar el impuesto especial que es trasladado al comprar al producto; por lo tanto, considera que **el mismo razonamiento** sostenido por el legislador para otorgar el trato benéfico a las empresas que exportan alimentos de contenido calórico alto, **le debe resultar aplicable al tratarse de situaciones idénticas.**

4. El hecho de que sean distintos tipos de bienes a los que se le aplican beneficios fiscales, no constituye un motivo que justifique un trato diferenciado, porque el legislador nunca previó impulsar a un sector en específico, sino que pretendió evitar el alza de precios en productos exportados y aumentar su nivel de competitividad en los mercados internacionales.

Tampoco es una justificación válida el que se distinga en razón del sector al que pertenecen los contribuyentes, es decir, por tratarse de productores o comercializadores, pues ambos son destinatarios del gravamen.

En todo caso, el beneficio encuentra sustento en la competitividad del precio de los productos en el extranjero, cuestión que afecta tanto a los alimentos altamente calóricos como al tequila.

III. Consideraciones del Juez de Distrito. La sentencia de amparo dictada por el Juez Sexto de Distrito en Materias

Administrativa y de Trabajo en el Estado de Jalisco, en resumen, versa sobre lo siguiente:

- Que no es posible considerar que la situación tributaria de los productores de tequila, comparada con la de sus revendedores, sea idéntica y que, por ende, le correspondan las mismas consecuencias jurídicas.

Consideró que, la distinción establecida en el artículo 2o., de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, no resulta injustificada pues obedece a que los productores de tequila quedan en una competitividad diversa ante el mercado externo que los vendedores de segunda mano de dicho producto, pues es precisamente la “*reventa*” la que causa una desigualdad ante el mercado para los productores.

- Determinó que, la diferenciación planteada no constituye una trasgresión al principio de igualdad tributaria, pues no toda desigualdad de trato supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; para sustentar ese criterio, cita la jurisprudencia P./J. 41/97, de rubro: “**EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.**”.

Además sostuvo que, la medida plantea un fin constitucionalmente válido, que no menoscaba el referido principio de equidad como consecuencia de la carga tributaria; lo anterior, en términos de la tesis 1a. LIII/2012 (10a.), 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.**”.

- Estimó que, resulta aplicable el criterio de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el que se ha determinado que, en los agravios encaminados a tildar de inequitativo un impuesto indirecto — como lo es el impuesto especial sobre producción y servicios—, la medida tributaria debe de compararse con otra de características homogéneas, ello para que el juzgador esté en aptitud de verificar la congruencia del elemento diferenciador; parámetros que quedaron plasmados en la tesis aislada 1a. XCIV/2012 (10a.),

cuyo rubro es: **“EQUIDAD TRIBUTARIA. PARA EL ESTUDIO CONSTITUCIONAL DE UNA NORMA A LA LUZ DE ESTA GARANTÍA ES NECESARIO QUE LOS SUPUESTOS DE LA COMPARACIÓN SEAN HOMOGÉNEOS A LOS DE LA NORMA IMPUGNADA (DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 19 DE NOVIEMBRE DE 2010).”**

- Así, el órgano jurisdiccional concluyó que no es posible realizar el control de constitucionalidad de las normas impugnadas, pues los contribuyentes a quienes recaen las medidas que se contrastan no se encuentran en situaciones tributarias homogéneas, es decir, no encuadran en la misma hipótesis de causación y, por lo tanto, no se está ante una situación discriminatoria.
- Señaló que, lo mismo debe decirse respecto a los artículos 4o., párrafo quinto; 5o., párrafo quinto, y; 8o., fracción II, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, en virtud de que se reclaman de forma complementaria al diverso 2o., fracción III, por constituir un sistema normativo.

IV. Agravio en la revisión principal. Atendiendo al estudio constitucional que le fue reservado a esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se desprende de su único agravio, en síntesis, que la sentencia impugnada trasgrede los principios de congruencia, exhaustividad, debida fundamentación y motivación, por lo siguiente:

- A.** En la ejecutoria de amparo, el juez se limitó a comparar la exportación de tequila que realizan los productores contra la que realizan las empresas que únicamente lo comercializan; sin embargo, en la demanda jamás se alegó que la inequidad de la norma tributaria derive de un trato diferenciado respecto de ése tipo de contribuyentes.

La comparativa efectivamente planteada fue entre las compañías dedicadas a la compraventa y posterior exportación de tequila, y aquellas que se dedican a la

producción y exportación de alimentos de alto contenido calórico.

De esta manera, no puede considerarse que el juzgador haya atendido todos los conceptos de violación, ni resuelto el problema de inequidad de las normas tributarias que fue planteado.

Por lo tanto, asegura que el Juez de Distrito analizó la demanda de amparo bajo una perspectiva equivocada, situación que contraviene los principios de congruencia y exhaustividad de las sentencias, previstos en el artículo 74 de la Ley de Amparo.

- B.** Por otra parte alegó que, es falso que los comercializadores de tequila y los productores de alimentos de contenido altamente calórico no se encuentren bajo un supuesto normativo homogéneo, toda vez que no existe ningún mandato jurídico que ordene que la comparación de la regla tributaria deba practicarse respecto de los sujetos destinatarios del impuesto, y no así sobre los productos gravados.

De ahí que considere carente de fundamentación y motivación el criterio del juez, al sostener como único supuesto de homogeneidad si las empresas se dedican o no a la producción de los bienes que exportan.

Así, estimó que la identidad de supuestos que debe ser materia del análisis de constitucionalidad, se advierte al contrastar la exportación de productos gravados por el impuesto especial sobre producción y servicios, y la forma en que los precios de estos se ven afectados por el régimen de exención sobre la exportación de tequila, y la tasa 0% que beneficia a los alimentos altamente calóricos.

V. Agravios en la revisión adhesiva. En los agravios hechos valer por la autoridad responsable Presidente de la República, se planteó lo siguiente:

- ❖ Que debe confirmarse la negativa de amparo decretada por el Juez de Distrito, en razón de que la quejosa, ahora recurrente, pretende que se realice una comparación entre supuestos heterogéneos.

Lo anterior es así, pues se parte de la premisa errónea de que las empresas productoras de alimentos con alta densidad calórica se encuentran en una situación idéntica ante la carga impositiva que los comercializadores de tequila.

En efecto, para que el beneficio de la tasa 0% a la exportación de los referidos alimentos sea aplicable, es necesario que a los productores se les haya trasladado el mencionado impuesto especial al adquirir insumos que, a su vez, son afectos al mismo gravamen y, en consecuencia, no puedan recuperar el monto de la carga impositiva al exportar sus productos.

Por su parte, las empresas dedicadas a la compra y exportación de tequila, al no ser productores no es posible considerar que les fue trasladado el gravamen a través de insumos necesarios para la fabricación de la bebida.

- ❖ Finalmente, adujo que conforme a lo resuelto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el amparo directo en revisión 1114/2003, la exportación de bienes por parte de los contribuyentes que no los producen generan una situación de desigualdad en contra de los productores que no tienen la capacidad para exportar; por lo tanto, se debe estimar que la norma pretende, en tomo caso, fomentar la exportación de los bienes por parte de los propios productores, fin que es constitucionalmente viable y que no le genera perjuicio a los comercializadores que no producen el bien, sino que lo compran y lo exportan.

VI. Reserva de competencia a la Suprema Corte de Justicia de la Nación: Durante la sustanciación del recurso de revisión, el Tribunal Colegiado del conocimiento determinó lo siguiente:

- Desestimó la totalidad de las causales de improcedencia hechas valer por las autoridades señaladas como responsables.
- Que la parte quejosa, ahora recurrente, considera que los artículos 2o., fracción III; 4o., párrafo quinto; 5o., párrafo quinto, y; 8o., fracción II, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, resultan inconstitucionales por transgredir el principio de equidad

tributaria, previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna.

- Así mismo, que la autoridad recurrente adhesiva solicitó se confirme la determinación del juzgador, pues considera que, respecto del referido numeral, no se viola el aludido principio constitucional.
- Que en ese sentido, el Tribunal carece de competencia para analizar dichos planteamientos, por lo que lo procedente es remitir los autos a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ya que se trata de asuntos de su competencia originaria, respecto de los cuales no se configura alguna de las hipótesis de competencia delegada a que se refiere el punto cuarto del Acuerdo General número 5/2013, de trece de mayo de dos mil trece, del tribunal pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, relativo a la determinación de los asuntos que el pleno conservará para su resolución, y el envío de los de su competencia originaria a las salas y a los tribunales colegiados de circuito.

CUARTO. Procedencia del recurso. De los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Federal y 84, fracción I, inciso a), de la Ley de Amparo aplicable al presente asunto³, se desprende que la Suprema Corte de Justicia de la Nación será competente para conocer del recurso de revisión que se interponga en

³ “**Artículo 107.**

(...)

VIII. Contra las sentencias que pronuncien en amparo los Jueces de Distrito o los Tribunales Unitarios de Circuito procede revisión. De ella conocerá la Suprema Corte de Justicia:

a) Cuando habiéndose impugnado en la demanda de amparo normas generales por estimarlas directamente violatorias de esta Constitución, subsista en el recurso el problema de constitucionalidad.

(...)

En los casos no previstos en los párrafos anteriores, conocerán de la revisión los tribunales colegiados de circuito y sus sentencias no admitirán recurso alguno.”

“**Artículo 84.** Es competente la Suprema Corte de Justicia para conocer del recurso de revisión, en los casos siguientes:

I. Contra las sentencias pronunciadas en la audiencia constitucional por los jueces de Distrito, cuando:

Habiéndose impugnado en la demanda de amparo, por estimarlos inconstitucionales, leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República de acuerdo con la fracción I del artículo 89 constitucional y reglamentos de leyes locales expedidos por los gobernadores de los Estados, o cuando en la sentencia se establezca la interpretación directa de un precepto de la Constitución, subsista en el recurso el problema de constitucionalidad;

(...).”

AMPARO EN REVISIÓN 58/2018

contra de las sentencia dictadas por los Jueces de Distrito cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Cuando en la demanda de amparo se hubiere impugnado, por estimarlos inconstitucionales, leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República de acuerdo con la fracción I del artículo 89 constitucional y reglamentos de leyes locales expedidos por los gobernadores de los Estados; y,
- b) Que en el recurso de revisión que se interponga en contra de la sentencia que se emita subsista el problema de constitucionalidad planteado; o,
- c) Cuando en la sentencia se establezca la interpretación directa de un artículo de la Constitución Federal.

Con base en lo antes establecido es dable sostener que, para que un recurso de revisión interpuesto contra la sentencia dictada por un Juez de Distrito llegue a ser competencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se requiere que en esa resolución subsista un problema de constitucionalidad y, para que este presupuesto se cumpla, es necesario que en la demanda de amparo el quejoso realice un planteamiento en el que cuestione la constitucionalidad de una ley federal o local, un tratado internacional, algún reglamento expedido por el Presidente de la República de acuerdo con la fracción I, del artículo 89 constitucional, o de reglamentos de leyes locales expedidos por los gobernadores de los Estados, o bien, que el Juez de Distrito en su resolución realice la interpretación directa de un precepto de la Constitución Federal.

Ahora, por disposición de lo establecido en los puntos Primero y Tercero del Acuerdo General 5/2013 emitido por el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, el trece de mayo de dos mil trece, relativo a los asuntos que conservará para su resolución y el

envío de los de su competencia originaria a las Salas o a los Tribunales Colegiados de Circuito, se desprende que las Salas de este Alto Tribunal deberán ejercer su competencia para conocer de los amparos en revisión en amparo indirecto, conforme a lo siguiente:

“PRIMERO. Las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ejercerán la competencia que les otorga el artículo 21 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, de la manera siguiente:

La Primera Sala conocerá de las materias civil y penal, y

La Segunda Sala conocerá de las materias administrativas y del trabajo.

(...)

TERCERO. Las Salas resolverán los asuntos de su competencia originaria y los de la competencia del Pleno que no se ubiquen en los supuestos señalados en el Punto precedente, siempre y cuando unos y otros no deban ser remitidos a los Tribunales Colegiados de Circuito.”

Lo que tiene su razón de ser en el hecho de que, la finalidad perseguida por este Alto Tribunal es que solamente conozca de manera excepcional de aquellos casos en los que las características excepcionales y trascendentes del asunto particular requieran su intervención decisoria, como resulta ser aquel en el que sea necesario fijar un criterio de jurisprudencia respecto de un tema que incida en derechos fundamentales.

En el caso, el recurso de revisión resulta procedente en virtud de que fue interpuesto en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito en audiencia constitucional durante la tramitación de un juicio de amparo biinstancial, en el que el juzgador determinó negar el amparo solicitado en lo que respecta a las normas generales impugnadas por inconstitucionales; además, el Tribunal Colegiado que conoció del recurso de revisión interpuesto por el quejoso, así como la revisión adhesiva hecha valer por el Presidente de la República, determinó que procedía dejar a salvo la competencia de esta Suprema

Corte de justicia de la Nación para que se pronunciara sobre el tema de constitucionalidad planteado en la demanda de amparo, en específico, de los artículos 2o., fracción III; 4o., párrafo quinto; 5o., párrafo quinto, y; 8o., fracción II, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

QUINTO. Estudio de los agravios. Previo al análisis de los agravios resulta conveniente señalar que, en su demanda de amparo, la ahora recurrente adujo —entre otras cosas— que los fabricantes de tequila que a su vez lo exportan, colocan un producto competitivo en el mercado extranjero, toda vez que los insumos para la elaboración de la bebida no son materia del pago del impuesto especial, y que al enajenar en el extranjero dicha actividad tampoco es materia de la regla tributaria; por su parte, las empresas dedicadas a la compraventa de la mencionada bebida alcohólica sufren el traslado del impuesto especial, el cual no pueden acreditar a pesar de realizar su exportación, por lo que se ven obligados a incluir el costo que genera la carga impositiva por la adquisición del producto, al precio del mismo.

Este argumento fue el único aspecto abordado en la sentencia dictada por el juez de distrito, en la que señaló que no es posible considerar que la situación tributaria de los productores de tequila, comparada con la de sus revendedores, sea idéntica y que, por ende, le correspondan las mismas consecuencias jurídicas; así, la distinción obedece a que los productores de tequila quedan en una competitividad diversa ante el mercado externo que los vendedores de segunda mano de dicho producto, pues es precisamente la “*reventa*” la que causa una desigualdad ante el mercado para los productores.

Empero, al presentar su escrito de agravios la recurrente manifestó que, en la demanda jamás alegó que la inequidad de la

norma tributaria derive de un trato diferenciado respecto de los productores de tequila, sino entre las compañías dedicadas a la compraventa y posterior exportación de tequila, y aquellas que se dedican a la producción y exportación de alimentos de alto contenido calórico.

En consecuencia, esta Primera Sala considera que debe quedar firme la determinación del juez de distrito en el sentido de que las normas tributarias no resultan inequitativas cuando estas se aplican a la exportación de tequila realizada por sus productores o por quienes simplemente lo compran para ese fin. Lo anterior, pues la propia recurrente refirió que ese no era el parámetro comparativo que pretendió plantear, por lo que no se pueden estimar controvertidos los argumentos que el juzgador, en esa tesitura, rindió para negar el amparo.

No obstante lo anterior, esta Primera Sala procede al análisis del resto del agravio, en el cual la parte quejosa ahora recurrente adujo que el Juez de Distrito omitió realizar el análisis planteado respecto de la inconstitucionalidad de los artículos impugnados de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, pues no comparó la inequidad ante la carga tributaria que se presenta entre las compañías dedicadas a la compraventa y posterior exportación de tequila, y aquellas que se dedican a la producción y exportación de alimentos de alto contenido calórico.

Además, señaló que es falso que los comercializadores de tequila y los productores de alimentos de contenido altamente calórico no se encuentren bajo un supuesto normativo homogéneo, toda vez que no existe ningún mandato jurídico que ordene que la comparación

de la regla tributaria deba practicarse respecto de los sujetos destinatarios del impuesto, y no así sobre los productos gravados.

Los citados argumentos resultan **fundados**.

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 único hecho valer por la ahora recurrente.

Después de establecer en qué consiste la equidad tributaria, el juzgador sostuvo que la distinción realizada obedece a que los productores de tequila, en comparación con aquellos que lo compran y lo comercializan ya sea en territorio nacional o extranjero, *“quedan en una competitividad diversa ante el mercado externo”*; además, afirma que *“es precisamente la reventa la que causa una desigualdad ante el mercado para los productores”*, situación que justifica el pago desigual del tributo y que resulta un fin constitucionalmente válido.

Así, el juez de amparo considera que no es posible analizar el planteamiento del quejoso, pues los supuestos de comparación que plantea no son de características homogéneas, toda vez que los contribuyentes no se encuentran colocados en la misma hipótesis de causación; por lo tanto, no se les puede otorgar un trato idéntico frente a la norma tributaria, sin que esto conlleve un trato discriminatorio.

Conforme a lo anterior, resulta sustancialmente **fundado** el argumento del recurrente en el que alega que el juzgador no atendió a la comparativa planteada; es decir, el análisis respecto a la equidad de la norma tributaria debió de practicarse confrontando las hipótesis de causación de las compañías dedicadas a la compraventa y posterior

exportación de tequila, y aquellas que se dedican a la producción y exportación de alimentos de alto contenido calórico.

En efecto, de la lectura de la demanda de amparo se advierte que la quejosa, ahora recurrente, consideró que las normas impugnadas le resultan inequitativas en comparación con la situación de los exportadores de alimentos considerados no básicos de alto contenido calórico, previstos en el artículo 2o., fracción I, inciso J), de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; situación que de ninguna manera fue abordada por el juez de amparo al negar la protección constitucional.

De manera que, al ser **fundado** el agravio en cuestión, y por tratarse de una omisión de su estudio en la que incurrió el juez de distrito, esta Primera Sala se encargará del análisis del concepto de violación único, mismo que fue reiterado en el recurso de revisión, por lo que su calificación dependerá del análisis que se haga en el siguiente apartado.

SEXTO. Estudio del concepto de violación omitido por el juez de distrito. En virtud de que resulta necesario analizar el supuesto de comparación planteado por la recurrente en su demanda de amparo para poder determinar la constitucionalidad de las normas impugnadas, con fundamento en el artículo 93 de la Ley de Amparo, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación procede al estudio de dicho argumento.

Debe señalarse, inicialmente, que para llevar a cabo un juicio de 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

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

Así, el parámetro de comparación propuesto debe permitir que, efectivamente, se advierta la existencia de algún aspecto homologable, semejante o análogo entre los elementos que se comparan.

Por ello, 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 inoperante; al respecto, resulta aplicable la jurisprudencia 1a./J. 47/2016 (10a.)4, 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.”***.

Asimismo debe precisarse que, para analizar la constitucionalidad de una norma tributaria a la luz del principio de equidad consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario determinar si el impuesto es de carácter directo o indirecto.

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.

⁴ Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 34, septiembre de 2016, tomo I, página 439.

Para los impuestos indirectos —como lo es el impuesto especial sobre producción y servicios—, 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.

Atendiendo a la anterior distinción, resulta excepcionalmente válido que el estudio de equidad de la norma se realice 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 algunos casos, fuera del supuesto de sujeción. Estas consideraciones encuentran sustento en la tesis aislada 1a. XCII/2012 (10a.)⁵, de rubro: ***“IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS. SUS DIFERENCIAS, A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA.”***

Ahora bien, si lo pretendido por la peticionaria de amparo es la declaratoria de inconstitucionalidad de una norma con la finalidad última y exclusiva de verse beneficiada con la protección en ella prevista, para con ello obtener el no pago del impuesto o, en su defecto, la devolución de éste, entonces resulta indispensable que atendiendo a la complejidad de la norma en análisis, y del tema en sí

⁵ Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro VIII, mayo de 2012, tomo 1, página 1098.

mismo, exista una certeza fundada por parte de este Alto Tribunal para emprender un análisis de la constitucionalidad de la norma.

En la especie, el peticionario de amparo propone como término de comparación, por una parte, a los contribuyentes que compran tequila para posteriormente importarlo, y por otra parte, a aquellos que producen e importan alimentos no básicos con densidad calórica de 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos, gravados por el artículo 2o., fracción I, inciso J), de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Así, partiendo de las premisas antes mencionadas, esta Primera Sala debe analizar el hecho imponible de este impuesto especial, el cual fue configurado por el legislador de la siguiente manera:

I. Empresas dedicadas a la compra de tequila para su posterior exportación.

El artículo 2o., fracción I, inciso A), de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, prevé que por la **enajenación de bebidas alcohólicas** se deberá aplicar una tasa que dependerá de la graduación alcohólica de la bebida, que para el caso del tequila, corresponde al 53%, por contener una graduación mayor a los veinte grados por litro.

Por su parte, el artículo 8o., fracción II, del mismo cuerpo normativo, establece que no se pagará el aludido impuesto cuando se trate de la exportación de los bienes previstos en la propia ley; es decir, **la exportación de tequila se encuentra sujeta a un régimen de exención**, por lo que por dicha actividad no se tributa.

Finalmente, el párrafo quinto, del artículo 4o., de la citada ley en materia tributaria, reglamenta que **sobre las actividades exentas no procede, en ningún caso, el acreditamiento del impuesto.**

Una vez precisado lo anterior tenemos que, al comprar tequila, el vendedor —no importa si es productor o *revendedor*— traslada el impuesto al comprador, el cual si a su vez exporta el producto, no podrá trasladar la cantidad tributada, en virtud de que el consumidor final se encuentra en el extranjero, haciendo imposible su sujeción a las normas nacionales; así, el exportador —para recobrar el monto tributado— puede verse en la necesidad de aumentar el precio comercial del producto de exportación.

Aunado a lo anterior, al ser la exportación una actividad exenta del impuesto en comento, el contribuyente no puede optar a recuperar, total o parcialmente, la cantidad enterada por concepto del gravamen especial; es decir, **al ser el contribuyente dedicado a la compra y exportación de tequila, el consumidor final del producto en territorio nacional, es éste quien —en última instancia— adquiere la obligación de pagar el impuesto establecido en la referida ley.**

II. Empresas dedicadas a la exportación de alimentos no básicos con densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos.

El artículo 2o., fracción I, inciso J), de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, prevé que en la **enajenación** de botanas, productos de confitería, chocolate y cualquier producto derivado del cacao, flanes, pudines, dulces de frutas y de hortalizas, cremas de cacahuete, cremas de avellana, dulces de leche, alimentos preparados a bases de cereales, helados, nieves y paletas de hielo, se

deberá aplicar una tasa del 8%, siempre y cuando estos comestibles tengan una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos.

Por su parte, la fracción III, del mismo precepto normativo, establece que, la exportación de dichos alimentos será gravada con una tasa del 0%, siempre que concurren los dos siguientes supuestos:

- 1) Que las empresas exportadoras sean, a su vez, fabricantes o productoras de los referidos comestibles, y;
- 2) Que para su elaboración hayan utilizado insumos que, conforme al propio inciso J), se encuentren afectos del mismo gravamen, el cual hayan pagado por su importación o les haya sido trasladado por su adquisición.

Por otro lado, el quinto párrafo, del artículo 4o., del ordenamiento legal en cuestión, establece —como supuesto excepcional— la posibilidad de que, por la exportación de los aludidos alimentos, se acredite el impuesto pagado en la importación o que les haya sido trasladado en la adquisición de los insumos para su producción.

Además de lo anterior, la ley del impuesto especial prevé, en el quinto párrafo, de su artículo 5o., que si la exportación de los referidos bienes representa al menos el 90% del valor total de las actividades que el contribuyente realice en el mes, podrá optar por compensar el saldo a favor.

Una vez que se han delimitado los supuestos de causación en los que encuadran tanto el contribuyente recurrente, como los contribuyentes con los que prende compararse para demostrar la

inequidad de la norma tributaria, es menester que esta Primera Sala acote los puntos de comparación; esto, para estar en aptitud de encontrar los elementos homogéneos que permitan realizar el examen de proporcionalidad de la norma tributaria, pues como ya se dijo, en tratándose de impuestos indirectos, el examen sobre su equidad puede atender a la existencia de cualquier elemento que sea considerado análogo entre los supuestos de causación, y no solo al carácter del sujeto pasivo del tributo.

Es importante tener en cuenta lo que la recurrente pretende obteniendo la declaratoria de inconstitucionalidad de las normas impugnadas; esto es, **que en la exportación de tequila enajenado en territorio nacional se permita la acreditación del impuesto especial sobre producción y servicios que le fue trasladado al contribuyente por parte del vendedor.**

Así, en el siguiente cuadro se compararán el tipo de contribuyente, el producto, la tasa por su enajenación y el régimen de causación al que se encuentra sujeta su exportación (exención, no sujeción o tasa 0%); ello, para poder determinar si existe alguna similitud que amerita ser sometida a escrutinio, con la finalidad de realizar el estudio de constitucionalidad de la norma respecto del principio de equidad tributaria.

Tipo de contribuyente	Comerciante (dedicado a la compraventa)	Productor o fabricante, que utiliza insumos de la misma clase (ej. nieve de chocolate)
Productos	Tequila (bebida alcohólica con una graduación mayor a los veinte grados por litro)	Alimentos con densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos, que pueden ser: <ul style="list-style-type: none"> • Botanas. • Productos de confitería. • Chocolate y cualquier producto derivado del cacao.

		<ul style="list-style-type: none"> • Flanes. • Pudines. • Dulces de frutas y de hortalizas. • Cremas de cacahuate y de avellana. • Dulces de leche. • Alimentos preparados a base de cereales. • Helados, nieves y paletas de hielo.
Tasa por su enajenación	53%	8%
Régimen de causación por la exportación del producto	Exento del pago del IEPS	Tasa del 0% en el pago del IEPS

Sobre el primero de los elementos se advierte que, el contribuyente quejoso, ahora recurrente, dentro de sus operaciones compra bienes con el fin de, posteriormente, comercializarlos, ya sea en territorio nacional o en el extranjero; por su parte, los contribuyentes con los que pretende compararse, si bien exportan bienes, lo cierto es que éstos son producidos o fabricados por ellos mismos, es decir, los productores exportan sus propios productos.

En este punto resulta claro que no existen elementos homólogos que permitan una comparación, pues el trato diferenciado atiende al carácter que tienen los contribuyentes frente al producto que comercializan; es decir, si únicamente lo compran a productores u otros comercializadores, para después revenderlo, o si los producen ellos mismos y después los comercializan.

De esta manera, el legislador —dentro de su margen de libre configuración— al momento de establecer el hecho imponible lo hizo atendiendo a elementos distintos, tomando en cuenta si el contribuyente es o no productor del bien que comercializa, situación que fue plenamente contemplada por el creador de la norma.

Por su parte, en lo relativo a los bien comercializados, tampoco encontramos aspectos iguales, en virtud de que por sus características propias y elementos extrafiscales, merecen una distinción entre sí.

En efecto, la ahora recurrente se dedica a la comercialización de tequila, bebida que tiene un contenido alcohólico mayor a los veinte grados por litro; en contraste con los alimentos que mercantilizan los contribuyentes con quien pretende equipararse, es decir, aquellos que contienen una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos.

Ahora bien, esta Primera Sala advierte que ambos productos aportan factores que potencialmente causan problemas de salud (alcoholismo y obesidad, respectivamente), elementos extrafiscales que el legislador ha tomado en cuenta para fijar el gravamen a esas mercancías; y no obstante que ambos problemas son de interés público, lo cierto es que su nivel de incidencia e impacto obedece a cuestiones diversas (edad, sector social, educación, facilidad de acceso, etc.) y, por lo tanto, las medidas de prevención requieren un trato específico.

En ese orden de ideas, no es posible homologar a las bebidas alcohólicas con los alimentos de contenido calórico alto, por lo que en este punto tampoco es procedente analizar la razonabilidad de la medida tributaria que a cada uno se le asigna.

Los mismos argumentos sirven para justificar la tasa que por la enajenación de cada uno de los productos se debe pagar, pues si el legislador, en ejercicio de su libre facultad de configuración, estimó que a las bebidas alcohólicas con un contenido mayor a los veinte

grados por litro le corresponde un gravamen mayor (53%) al de los alimentos con alto contenido calórico (8%), ello corresponde a la atención y prevención de cada uno de los problemas de salud que conllevan su consumo, tomando en cuenta sus particulares elementos, sin que entre ambos tipos de bienes se guarde relación alguna.

Finalmente, en lo relativo al régimen de causación al que están sometidos los productos que comercializan cada uno de los contribuyentes que el quejoso pretende comparar, específicamente cuando se trata de su exportación, esta Primera Sala estima que tampoco existen elementos similares que permitan un examen relativo a la equidad de la medida tributaria.

Debe decirse que, es en este punto donde la recurrente funda en mayor manera su pretensión, pues el hecho de que la importación no esté sujeta al impuesto, o que lo esté a una tasa del 0%, implica la posibilidad de acreditar el impuesto especial que le fue trasladado al contribuyente por la enajenación de los bienes.

Sin embargo, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ya se ha pronunciado sobre este trato diferenciado, en el sentido de que el hecho de que los contribuyentes que realizan actividades exentas no tengan derecho al acreditamiento, no viola el principio de equidad tributaria, toda vez que quienes llevan a cabo actividades gravadas con una tasa del 0% y los que realizan operaciones exentas, no se encuentran en situaciones jurídicas semejantes; dicho criterio quedó plasmado en la tesis de jurisprudencia 2a./J. 79/2006, emanada de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que esta Primera Sala comparte por su aplicación analógica, y que es de rubro y texto siguientes:

“VALOR AGREGADO. EL DIVERSO TRATO QUE LA LEY RELATIVA OTORGA A LOS CONTRIBUYENTES QUE REALICEN ACTOS O ACTIVIDADES EXENTAS, RESPECTO DE LOS QUE EFECTÚEN OPERACIONES GRAVADAS CON TASA CERO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. Del artículo 4o. de la Ley de la materia se advierte que los contribuyentes podrán acreditar el impuesto al valor agregado trasladado y efectivamente pagado por los actos o actividades gravadas a las tasas del 15% y 10%. Asimismo, por disposición expresa del artículo 2o.-A de la Ley, el derecho al acreditamiento también se hace extensivo a quienes realicen actos gravados con la tasa del 0%. Lo anterior es así, toda vez que este numeral dispone que los actos o actividades a los que se aplica la tasa del 0% producirán los mismos efectos legales que aquellos por los que se deba pagar el impuesto conforme a la ley. Ahora bien, **el hecho de que los contribuyentes que realizan actos o actividades exentas no tengan derecho al acreditamiento, no viola el principio de equidad tributaria, toda vez que quienes llevan a cabo actividades gravadas con tasa cero y los que realizan operaciones exentas, no se encuentran en situaciones jurídicas semejantes.**”

En el presente caso, tratándose del impuesto especial sobre producción y servicios, los hechos imponible los constituyen la enajenación e importación de **I)** tequila, y **II)** alimentos con contenido calórico alto; sin embargo, la medida de tasar al 0% la exportación de los alimentos referidos sólo tiene un fin extrafiscal, consistente en evitar la duplicación del gravamen.

En efecto, dentro del régimen de exenciones del referido impuesto, el exportador de bienes (sujeto pasivo directo) absorbe la carga tributaria, ante la imposibilidad jurídica de acreditar el impuesto que le fue trasladado, en virtud de que el producto se comercializa en el extranjero y se sujeta a las reglas tributarias del país destinatario.

Sin embargo, cuando el exportador de los alimentos con alto contenido calórico es, además, el productor de los mismos, y para su producción requiere insumos que se engloban dentro de la misma categoría (por ejemplo, la nieve de chocolate), entonces el contribuyente se ve afectado por un doble gravamen: aquel que le es

trasladado al adquirir los insumos, y el que le resulta de la enajenación de sus propios productos.

Así, el legislador advirtió que este tipo de productos son los únicos que presentan dichas características, lo cual se desprende de la exposición de motivos del decreto que reformó los artículos que ahora se impugnan, de la siguiente manera:

“3. Exportación de alimentos con alta densidad calórica.

Con motivo de la Reforma Hacendaria, el Poder Legislativo aprobó a partir de 2014 la aplicación del IEPS a los alimentos no básicos de alta densidad calórica. Este impuesto grava con la tasa de 8% la enajenación e importación de 9 grupos de alimentos no básicos, a lo largo de todos los eslabones de la cadena de producción y comercialización, permitiendo el acreditamiento del impuesto pagado en la etapa previa. No obstante, los productores de alimentos no básicos gravados con este impuesto que utilizan insumos que a su vez están gravados con dicho impuesto, no pueden recuperar el impuesto pagado por la adquisición de sus insumos cuando destinan su producción a la exportación. Ello obedece a que conforme a la Ley del IEPS, las exportaciones de alimentos no básicos con alta densidad calórica están exentas de este impuesto. Esta disposición genera un costo adicional a los productores que exportan y afecta su competitividad en los mercados internacionales.

La problemática descrita es particular al sector de alimentos no básicos de alta densidad calórica, pues es el único donde existen productos gravados (como el chocolate) que a su vez son insumos en la producción de otros productos también gravados (como las galletas). En cambio, en otros sectores de productores de bienes sujetos a impuestos especiales, no se utilizan insumos gravados por este impuesto o no existe una clara vocación exportadora. Por otra parte, es de resaltar que en el pasado se llegaron a detectar esquemas de fraude y evasión fiscal ligados a la devolución de impuestos especiales en supuestas operaciones de exportación.

Por lo anterior, el Ejecutivo Federal a mi cargo propone establecer que las exportaciones que realicen los productores de estos bienes sean gravadas por el IEPS con la tasa del cero por ciento. Con ello los exportadores productores de alimentos no básicos con alta densidad calórica podrán acreditar el IEPS que les haya sido trasladado por la adquisición de bienes de la misma clase o el pagado en su importación y compensar el saldo a favor que se genere, contra el impuesto a cargo de en los pagos mensuales siguientes, hasta agotarlo o bien recuperarlo a través de la compensación universal, cuando se trate de contribuyentes para los que la mayor parte de sus operaciones en el mes se destinen a la exportación.

Con el mecanismo descrito no se debilita la estructura de este impuesto y únicamente se hace acorde con el principio de que estas exportaciones deben ser gravadas por el país de destino. No se

*alteran los propósitos de este impuesto para los consumos que se realizan en territorio nacional, que son coadyuvar a combatir los problemas de obesidad de las familias mexicanas.
(...)”*

De lo anterior se tiene que, la medida tributaria encuentra sustento en evitar que los productores de los alimentos altamente calóricos sean objeto de una doble tributación cuando exporten sus bienes; además, dicha medida no impide el pago del tributo, pues no prevé el acreditamiento del impuesto trasladado en la adquisición de los insumos, es decir, en el caso específico el productor de los alimentos será el consumidor final de los insumos, pues posteriormente exporta el producto y no hay manera de trasladar el cobro del gravamen mediante dicha actividad.

De tal manera que, se confirma que los exportadores de tequila que no lo producen, y los exportadores de alimentos de alta densidad calórica que a su vez los producen y que para su producción requieren insumos de esa misma clase, no se encuentran en situaciones jurídicas semejantes y, por ende, no es viable analizar la equidad de la medida tributaria sobre esos aspectos.

Por todas las consideraciones vertidas, esta Primera Sala estima que el término de comparación propuesto por la ahora recurrente no resulta idóneo, en la medida en que no permite advertir una situación homologable entre los sujetos, productos y actividades afectas al gravamen; de modo que a partir de tal situación, no es factible llevar a cabo un juicio de igualdad en el que se analice si el trato desigual entre la exportación de los referidos objetos (tequila y alimentos no básicos de alta densidad calórica) encuentra justificación alguna o no a la luz del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Así, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estima que resulta **inoperante** el concepto de violación hecho valer por la parte quejosa, pues la comparación propuesta no es viable para corroborar la equidad de la medida tributaria en cuestión; dichas consideraciones son acordes al criterio emanado de la Primera Sala de este Alto Tribunal, y plasmado en la tesis aislada 1a. XCIV/2012, de rubro y texto siguientes:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. PARA EL ESTUDIO CONSTITUCIONAL DE UNA NORMA A LA LUZ DE ESTA GARANTÍA ES NECESARIO QUE LOS SUPUESTOS DE LA COMPARACIÓN SEAN HOMOGÉNEOS A LOS DE LA NORMA IMPUGNADA (DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 19 DE NOVIEMBRE DE 2010). Los agravios encaminados a tildar de inequitativo un impuesto indirecto, como lo es el impuesto especial sobre producción y servicios a que se refiere el citado Decreto, por considerar que otorga un trato diferenciado a las actividades relacionadas con determinados productos, **son inoperantes si no se demuestra que con los que éstos se comparan son de características similares**, en atención a la compleja configuración del hecho imponible previsto en el artículo 2o. de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. Sin embargo, esto no implica que en la medida en la que el legislador establezca supuestos para la configuración de la norma, conlleve a que, bajo la óptica de la garantía de equidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sea imposible su estudio constitucional, sino que será necesario, en primera instancia, que los elementos que se comparen pertenezcan a un grupo homogéneo, pues advertida esta situación, el juzgador estará en aptitud de verificar si la existencia del elemento diferenciador no guarda congruencia con la norma, o bien, que el mismo presente una duda razonable para su introducción. Es decir, el control de constitucionalidad debe realizarse cuando se esté en posibilidad de verificar circunstancias comparables, a fin de cerciorarse de que el elemento introducido por el órgano legislativo es razonable y objetivo para la configuración del tributo.”

En ese sentido se reitera que, como ya ha quedado demostrado, no existe ningún aspecto que resulte homogéneo entre los supuestos tributarios aplicables a los contribuyentes que la recurrente pretende comparar; de ahí que su concepto de violación devenga **inoperante**.

SÉPTIMO. Estudio de la revisión adhesiva. En las condiciones descritas, al haberse evidenciado lo inoperante de los argumentos esgrimidos por la recurrente, la revisión adhesiva formulada por la autoridad responsable, Presidente de la República por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ha quedado sin materia.

Ello, pues es evidente que el sentido de la resolución dictada es favorable a sus intereses, por lo cual ha desaparecido la condición a la que estaba sujeto el interés jurídico de la promovente para interponer la adhesión.

Al respecto, resulta aplicable lo sustentado por esta Primera Sala a través de la tesis de jurisprudencia de rubro: **“REVISIÓN ADHESIVA. DEBE DECLARARSE SIN MATERIA AL DESAPARECER LA CONDICIÓN A LA QUE SE SUJETA EL INTERÉS DEL ADHERENTE”**⁶.

Por lo expuesto y fundado,

SE RESUELVE:

PRIMERO. En la materia de la revisión, competencia de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se confirma la sentencia recurrida.

⁶ Tesis 1a./J. 71/2006, establecida por esta Primera Sala en la novena época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIV, octubre de 2006, página 266 cuyo texto se transcribe a continuación: “De conformidad con el último párrafo del artículo 83 de la Ley de Amparo, quien obtenga resolución favorable a sus intereses puede adherirse a la revisión interpuesta por el recurrente, expresando los agravios respectivos dentro del término de cinco días, computado a partir de la fecha en que se le notifique la admisión del recurso. Ahora bien, si se toma en cuenta que la adhesión al recurso carece de autonomía en cuanto a su trámite y procedencia, pues sigue la suerte procesal de éste y, por tanto, el interés de la parte adherente está sujeto a la suerte del recurso principal, es evidente que cuando el sentido de la resolución dictada en éste es favorable a sus intereses, desaparece la condición a la que estaba sujeto el interés jurídico de aquélla para interponer la adhesión, esto es, la de reforzar el fallo recurrido y, por ende, debe declararse sin materia el recurso de revisión adhesiva”.

SEGUNDO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a **TEQUILERA LA TILICA, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE**, en contra de los artículos 2o., fracción III; 4o., párrafo quinto; 5o., párrafo quinto, y; 8o., fracción II, párrafo segundo; todos de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, modificados mediante el “*Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria*”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el dieciocho de noviembre de dos mil quince.

TERCERO. Queda sin materia la revisión adhesiva interpuesta por la autoridad responsable.

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

En términos de lo previsto en los artículos 110, 113 y 118, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, así como el Acuerdo General 11/2017 emitido por el Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, el cinco de septiembre de dos mil diecisiete, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos.