

**AMPARO EN REVISIÓN 357/2018
QUEJOSA Y RECURRENTE:
DESTILADOS OLE, SOCIEDAD
ANONIMA DE CAPITAL
VARIABLE.**

**PONENTE: MINISTRO JUAN LUIS GONZÁLEZ ALCÁNTARA CARRANCÁ
SECRETARIO: NÉSTOR RAFAEL SALAS CASTILLO
COLABORÓ: LORENA GUADALUPE VON AGUILAR**

En atención a lo dispuesto por el artículo 73, segundo párrafo, de la Ley de Amparo, así como 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 HUMANOS.”**¹, a continuación se hace público el fragmento del proyecto de sentencia del Amparo en Revisión 357/2018, en el cual se realiza el estudio de constitucionalidad respectivo:

1. Esta Primera Sala considera que la cuestión a resolver en este recurso consiste en determinar si los argumentos planteados por la parte quejosa logran desvirtuar la presunción de constitucionalidad de los artículos 2, fracción III y sus correlativos artículos 4, párrafo quinto; 5, párrafo quinto y 8, 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;

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.

publicado en el Diario Oficial de la Federación el dieciocho de noviembre de dos mil quince.

2. De esta forma, la interrogante a responder para la resolución del caso, es la siguiente:

- **¿El Juez de Distrito omitió realizar el análisis planteado en los conceptos de violación, consistente en revisar si el esquema de exención en IEPS genera un mayor precio “costo adicional” para las compañías dedicadas a la compraventa y posterior exportación de tequila, y aquéllas que se dedican a la producción y exportación de alimentos de alto contenido calórico?**

3. Menciona que el Juez se ocupó de analizar únicamente lo relativo a la distinción conformada por el tipo de productos y por el sujeto del impuesto, sin fundamento alguno, pues considera que el juzgador debió decir en qué parte de la exposición de motivos el legislador refirió que la razón del trato diferenciado de las normas controvertidas se establecía conforme al tipo de producto, que de ser así, entonces el Juez debió citar la página y en su caso transcribir la parte de la exposición de motivos que menciona expresa y directamente que el tipo de producto es la justificación para establecer el trato desigual que se impugna.

4. Ahora bien, el Juez de Distrito, a través de un test de igualdad, fijó el punto de comparación en el que se basa para negar el amparo, en dos circunstancias que a su decir, demuestran las razones del porqué la quejosa no se encuentra en un plano de igualdad respecto a las empresas que la norma considera que pueden aplicar la tasa del 0%, a decir:

- a. Que la quejosa no produce el tipo de alimentos que contempla la norma, es decir, alimentos no básicos con altos contenidos calóricos.

- b. No es productora o fabricante del producto que exporta.
5. De lo anterior es posible observar que el Juez de Distrito no analizó el punto que plantea la litis propuesta en los conceptos de violación, esto es, revisar el esquema de exención en IEPS genera un mayor precio “costo adicional” para las compañías dedicadas a la compraventa y posterior exportación de tequila, y aquéllas que se dedican a la producción y exportación de alimentos de alto contenido calórico. Si bajo ese parámetro las empresas se encuentran en situación de igualdad y si eso alcanzaría o no para que la quejosa entre en la dinámica de la tasa 0%.
 6. Lo anterior fue así, toda vez que el Juez de Distrito consideró que los productos eran disimiles, por lo que no podían ser objeto de comparación, pues no son homogéneos, circunstancia que debe ser indispensable para el estudio de una norma impugnada a la luz del principio de equidad tributaria, situación que a su decir, no se actualizaba en la especie.
 7. Ahora bien, como correctamente el Juez de Distrito señaló, 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.
 8. 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.

9. 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.)², 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”***.
10. 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.
11. 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.
12. 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

² Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 34, septiembre de 2016, tomo I, página 439.

equidad de la ley, con el fin de cerciorarse que el órgano legislativo esté cumpliendo con el mencionado principio.

13. 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.)³, de rubro: **“IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS. SUS DIFERENCIAS, A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA.”**

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

³ Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro VIII, mayo de 2012, tomo 1, página 1098.

15. En la especie, el peticionario de amparo propone como término de comparación, por una parte, a los contribuyentes que compran tequila para posteriormente exportarlo, y por otra parte, a aquéllos que producen y exportan 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.
16. Al respecto, esta Primera Sala ha sostenido que tratándose de impuestos indirectos, para el examen de equidad se requiere que se propongan dos supuestos que permitan ser comparados, para lo cual, debe atenderse al tipo de operaciones –pues estos impuestos recaen sobre una manifestación de riqueza indirecta–, pero además los productos o actividades sometidos a esas operaciones deben ser homogéneos. Así, para dicho análisis es posible atender cualquier producto o actividad que sea considerado análogo entre los supuestos de causación, y no sólo al carácter del sujeto pasivo del tributo.
17. Por lo tanto, esta Primera Sala debe acotar los supuestos de comparación con la finalidad de realizar sólo el análisis respecto de aquellos productos que por sus características sean homogéneas, ya que sólo en dicho caso existe una similitud que amerita ser sometida a escrutinio, con la finalidad de realizar el estudio de constitucionalidad de la norma; esto, toda vez que en este supuesto, ya existe un grado de definición que permite superar la barrera para llegar a un plano de equidad horizontal.

18. Dicho lo anterior, en lo relativo a los bienes comercializados que aduce la recurrente, no se encuentran aspectos iguales, en virtud que las características propias de los productos y las razones extrafiscales, dan lugar a establecer una distinción.
19. 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, aquéllos que contienen una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos.
20. Así, aun cuando se advierte que ambos productos aportan factores que potencialmente ocasionan problemas de salud (alcoholismo y obesidad, respectivamente), estos son elementos extrafiscales que el legislador ha tomado en cuenta para fijar el gravamen y cómo se causa respecto de esas mercancías, pero no puede afirmarse que por ello se está ante características homogéneas; esto, ya que la homogeneidad radica en la similitud de la composición de los bienes para considerarlos análogos.
21. Así, a pesar que la recurrente funda en mayor manera su pretensión en el régimen de causación al que se someten los productos que se comercializan cuando cada contribuyente los exporta (el hecho que la exportación no esté sujeta al impuesto o que lo esté a una tasa del 0%), se trata de una cuestión ajena, pues no recae en los elementos componentes de los productos o actividades sometidos a la exportación.
22. De tal manera 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 ello requieren insumos de esa misma clase, no se encuentran en situaciones jurídicas semejantes para el análisis de equidad; lo anterior, ya que no es posible afirmar que las bebidas alcohólicas son análogas a los alimentos de contenido calórico alto, pues, se insiste, no tienen una característica homogénea en sí mismos.

23. 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 se advierte una situación homologable entre el tipo de operaciones y los productos afectos al gravamen; de modo que a partir de tal situación, no es factible llevar a cabo un juicio de equidad 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.
24. 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, plasmado en la tesis aislada 1a. XCIV/2012, de rubro ***“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).***⁴

⁴ 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**

25. 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 resulte infundado**, tal y como lo estableció el Juez de Distrito.
26. Conforme a lo anterior, resulta **inoperante** el agravio del recurrente en el que alega que el juzgador no atendió y fue omiso a la comparativa planteada; es decir, el análisis respecto a la equidad de la norma tributaria debió de practicarse comparándose los costos adicionales iguales que se les generan a las compañías dedicadas a la compraventa y posterior exportación de tequila, y aquéllas que se dedican a la producción y exportación de alimentos de alto contenido calórico.
27. Semejantes consideraciones determinó esta Primera Sala, al resolver por unanimidad el amparo en revisión 58/2018, en sesión de dos de mayo de dos mil dieciocho.
28. No pasa inadvertido para esta Primera Sala, que no fue examinada de manera directa y como causal de improcedencia la afirmativa de la Cámara de Senadores, en el sentido de que las normas combatidas no causan afectación legal alguna en los

***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.”*

intereses jurídicos de la parte quejosa en razón de que la culminación del proceso legislativo no necesariamente deriva un perjuicio. Sin embargo, además de que no se estima que haya sido propuesto desde la óptica de improcedencia, pues ni siquiera se fundó en el artículo 61 de la Ley de Amparo, el Juez de Distrito sí tuvo por acreditado el interés jurídico de la quejosa al contestar los planteamientos que sobre ese tema propusieron el Presidente de la República y la Cámara de Diputados, cuya decisión, en este caso, se estima suficiente para tener por resuelto el punto.