

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 HUMANOS.**¹, a continuación se hace público el fragmento del proyecto de sentencia del **amparo directo en revisión 7429/2018** en la cual se realiza el estudio de constitucionalidad respectivo:

**AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN
7429/2018.**

QUEJOSA Y RECURRENTE: ***.**

**RECURRENTE ADHESIVA: SECRETARIO
DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO**

**PONENTE: MINISTRA NORMA LUCÍA PIÑA HERNÁNDEZ.
SECRETARIO: ABRAHAM PEDRAZA RODRÍGUEZ.
SECRETARIA AUXILIAR: DANIELA NÚÑEZ DE CÁCERES ÁLAVA**

**Visto Bueno
Señora Ministra**

Ciudad de México. Acuerdo de la Primera Sala, correspondiente a la sesión del día_____de dos mil diecinueve.

VISTOS los autos para resolver el amparo directo en revisión identificado al rubro, y;

R E S U L T A N D O

SEXTO. Estudio de los agravios. A juicio de esta Primera Sala es fundado lo expresado por la quejosa recurrente cuando aduce que la decisión del tribunal colegiado no se encuentra ajustada a derecho, porque no efectuó un estudio exhaustivo de los argumentos expuestos

en la demanda de amparo, dirigidos a controvertir la norma impugnada, respecto a la constitucionalidad de los criterios de no sujeción del pago del impuesto al valor agregado a los sujetos previstos.

En la demanda de amparo en el tema de constitucionalidad, la quejosa recurrente adujo que la fracción IX del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el último párrafo de dicho numeral, resultan violatorios del principio de equidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque exime del impuesto al valor agregado a la enajenación de bienes en territorio nacional cuando tanto el vendedor como el comprador son residentes en el extranjero, siendo que nada debería importar la calidad del adquirente, pues el hecho generador es la enajenación y el sujeto pasivo es el enajenante y, por tanto, la calidad de adquirente no interviene en la generación del tributo.

Que al eximir de la no causación del impuesto en el caso de que el adquirente sea residente en el extranjero, implica dar un trato diferente a los residentes en México sin justificación, pues el sujeto obligado es el enajenante y no el adquirente.

Que resulta inequitativo que no se cause el impuesto al valor agregado en enajenaciones efectuadas sobre mercancía introducida en el país, en el régimen de recinto fiscalizado estratégico, pues es un accesorio del recinto fiscal en el que se realiza el depósito fiscal, además de obligarse a la determinación de los impuestos de comercio exterior, como carga extra, no así en el régimen aduanero.

Que es inequitativo el trato que se otorga a las empresas que se encuentran al amparo de un programa autorizado y compran mercancía

de procedencia extranjera en depósito fiscal y el trato que se da a los contribuyentes que no se encuentran inscritos, bajo ningún programa autorizado, sin considerar la capacidad contributiva de cada contribuyente.

Que la ley obliga al adquirente a retener el impuesto al valor agregado, a pesar de que existe una laguna legal, pues no explica la forma en la que el residente en el extranjero traslada el impuesto al adquirente, aunque éste lo retenga, hay una traslación, quien lo retenga puede acreditarlo, lo que significa que lo que se causa de impuesto al valor agregado, no representa un ingreso real al fisco, pues al acreditarse se llega a nulificar el efecto del ingreso, por lo que el fisco no sufre la falta de ingreso, ya que de cualquier modo al ser un importe acreditable se resta a lo causado, sin que se afecte las finanzas públicas.

Al resolver la cuestión propuesta, después de precisar los criterios establecidos por este Alto Tribunal Federal, respecto del principio de equidad tributaria así como reseñar los supuesto contenidos en la normativa tildada de inconstitucional, el tribunal colegiado concluyó que el precepto impugnado cumplía con el principio de equidad tributaria, porque si bien la norma en análisis no hacía la no causación respecto de la enajenación con un residente en territorio nacional, ello, era a partir de que no se trataba de situaciones tributarias que podían considerarse iguales o similares, ya que la justificación que advertía de las situaciones señaladas, era que los enajenantes contaban con residencia en lugares diversos, uno dentro de territorio nacional o uno más diverso, es decir, existía una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentran en una situación diversa, de ahí lo infundado de lo expuesto por la quejosa.

Pues bien, a juicio de esta Primera Sala tal conclusión no constituye un estudio exhaustivo de la cuestión planteada por la parte quejosa, toda vez que el tribunal colegiado no aborda la totalidad de los argumentos dirigidos a cuestionar la vulneración al principio de equidad tributaria; por tanto, la decisión del tribunal colegiado no cumple con el principio de exhaustividad que rige el dictado de las decisiones jurisdiccionales.

Por tanto, ante lo fundado del argumento de agravio analizado, en términos del artículo 93, fracción V, de la Ley de Amparo,¹ esta Primera Sala procede analizar el tema de constitucionalidad propuesto.

SEPTIMO. Estudio de constitucionalidad. Con el fin de dar respuesta al tema de constitucionalidad planteado por la quejosa, previamente conviene precisar el contexto factico y normativo que originó la materia de constitucionalidad planteada a fin de precisar la mecánica del impuesto al valor agregado tratándose de la adquisición de mercancías de procedencia extranjera, introducida al país por un residente en el extranjero, sin establecimiento permanente en el país, bajo el régimen de depósito fiscal.

I. Como se constata de los antecedentes narrados se advierte que la quejosa inconforme adquirió mercancías de procedencia extranjera, introducida al país por un residente en el extranjero, sin

¹ **Artículo 93.** Al conocer de los asuntos en revisión, el órgano jurisdiccional observará las reglas siguientes:

[...]

V. Si quien recurre es el quejoso, examinará los demás agravios; si estima que son fundados, revocará la sentencia recurrida y dictará la que corresponda;

establecimiento permanente en el país, bajo el régimen de depósito fiscal; que la autoridad hacendaria determinó que omitió retener y enterar el impuesto al valor agregado de conformidad con lo previsto en el numeral 1°-A, fracción III, de Ley Impuesto al Valor Agregado, pues al haber adquirido mercancías de procedencia extranjera, introducida al país por un residente en el extranjero, sin establecimiento permanente en él, existía obligación de retener y enterar el citado impuesto; consecuentemente, determinó un crédito fiscal a cargo de la citada contribuyente por la cantidad de **\$2'271,639.82 (Dos millones doscientos setenta y un mil seiscientos treinta y nueve pesos 82/100)** por concepto del impuesto al valor agregado omitido, actualizaciones, recargos y multas de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1° y 1- A, fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

II. El artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece en qué casos existe la obligación de llevar a cabo el pago del impuesto:

*“**ARTICULO 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:*

I.- Enajenen bienes.

II.- Presten servicios independientes.

III.- Otorguen 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.”

Como se hace patente del referido precepto existe la obligación del pago del impuesto al valor agregado por parte de las personas físicas y las morales que, en territorio nacional: enajenen bienes; presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes e importen bienes o servicios.

El artículo 1º-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado dispone la obligación a los contribuyentes que se ubiquen en alguno supuestos ahí previstos, a saber, que adquieran bienes tangibles, o los usen o gocen temporalmente, que enajenen u otorguen residentes en el extranjero, sin establecimiento permanente en el país de efectuar la retención y entero del impuesto al valor agregado. Dicha disposición establece:

ARTICULO 1o.-A.- Están obligados a efectuar la retención del impuesto que se les traslade, los contribuyentes que se ubiquen en alguno de los siguientes supuestos:

[...]

III. Sean personas físicas o morales que **adquieran bienes tangibles, o los usen o gocen temporalmente, que enajenen u otorguen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.**

[...]

Las personas morales que hayan efectuado la retención del impuesto, y que a su vez se les retenga dicho impuesto conforme a esta fracción o realicen la exportación de bienes tangibles en los términos previstos en la fracción I del artículo 29 de esta Ley, podrán considerar como impuesto acreditable, el impuesto que les trasladaron y retuvieron, aun cuando no hayan enterado el impuesto retenido de conformidad con lo dispuesto en la fracción IV del artículo 5o. de esta Ley.

Cuando en el cálculo del impuesto mensual previsto en el artículo 5o.-D de este ordenamiento resulte saldo a favor, los contribuyentes a que se refiere esta fracción podrán obtener la devolución inmediata de dicho saldo disminuyéndolo del monto del impuesto que hayan retenido por las operaciones mencionadas en el mismo periodo y hasta por dicho monto.

Las cantidades por las cuales los contribuyentes hayan obtenido la devolución en los términos de esta fracción, no podrán acreditarse en declaraciones posteriores.

No efectuarán la retención a que se refiere este artículo las personas físicas o morales que estén obligadas al pago del impuesto exclusivamente por la importación de bienes.

Quienes efectúen la retención a que se refiere este artículo sustituirán al enajenante, prestador de servicio u otorgante del uso o goce temporal de bienes en la obligación de pago y entero del impuesto.

El retenedor efectuará la retención del impuesto en el momento en el que pague el precio o la contraprestación y sobre el monto de lo efectivamente pagado y lo enterará mediante declaración en las oficinas autorizadas, conjuntamente con el pago del impuesto correspondiente al mes en el cual se efectúe la retención o, en su defecto, a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en el que hubiese efectuado la retención, sin que contra el entero de la retención pueda realizarse acreditamiento, compensación o disminución alguna, salvo lo dispuesto en la fracción IV de este artículo.

El Ejecutivo Federal, en el reglamento de esta ley, podrá autorizar una retención menor al total del impuesto causado, tomando en consideración las características del sector o de la cadena productiva de que se trate, el control del cumplimiento de obligaciones fiscales, así como la necesidad demostrada de recuperar con mayor oportunidad el impuesto acreditable.”

Como se advierte del referido precepto existe la obligación de efectuar la retención del impuesto que se les traslade, las personas físicas o morales que adquieran bienes tangibles, o los usen o gocen temporalmente, que enajenen u otorguen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.

El artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado para efectos de la enajenación, establece cuándo se entenderá que ésta se lleva a cabo en territorio nacional, ello al disponer:

*“**Artículo 10.-** Para los efectos de esta Ley, se entiende que la enajenación se efectúa en territorio nacional, si en él se encuentra el bien al efectuarse el envío al adquirente y cuando, no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante. La enajenación de bienes sujetos a matrícula o registros mexicanos, se considerará realizada en territorio nacional aún cuando al llevarse a cabo se encuentren materialmente fuera de dicho territorio y siempre que el enajenante sea residente en México o establecimiento en el país de residentes en el extranjero.*

Tratándose de bienes intangibles, se considera que la enajenación se realiza en territorio nacional cuando el adquirente y el enajenante residan en el mismo.”

Por otra parte, el artículo 11 de dicho cuerpo normativo establece el momento en el que se considera que se lleva a cabo la enajenación de bienes, siendo cuando se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas. Ello al señalar:

*“**Artículo 11.-** Se considera que se efectúa la enajenación de los bienes en el momento en el que **efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.***

(...)”

De lo reseñado se advierte dos obligaciones fiscales en materia de impuesto al valor agregado, a saber, el pago del impuesto y, otra, la retención y entero del impuesto. La obligación del pago del impuesto al valor agregado por parte de las personas físicas y las morales que, en territorio nacional: enajenen bienes; presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes e importen bienes o

servicios. La obligación de efectuar la retención del impuesto que se les traslade, las personas físicas o morales que adquieran bienes tangibles, o los usen o gocen temporalmente, que enajenen u otorguen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.

Además, tal y como refiere el artículo 11 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la enajenación se considera efectivamente realizada al momento en el que se lleva a cabo el pago de la contraprestación.

De lo antes precisado se colige que para efectos del impuesto al valor agregado, tratándose de la enajenación y adquisición de bienes de procedencia extranjera, introducida al país por un residente en el extranjero, sin establecimiento permanente en el país, no resulta trascendente el momento en el que existió el acuerdo de voluntades para la enajenación y adquisición de los bienes, **ya que la obligación del pago del impuesto se genera al momento en el que se lleva a cabo el pago de la contraprestación sea en el extranjero o en territorio nacional.**

Cabe precisar que al resolver el recurso de revisión 674/2012, en sesión de seis de febrero de dos mil trece, esta Primera Sala estableció que existía una clara diferencia entre el hecho imponible por el cual se debía pagar el impuesto al valor agregado previsto en el artículo 1 de la citada ley y el supuesto normativo por el cual se debía retener el impuesto al valor agregado en los términos del artículo 1-A, fracción III, del ordenamiento invocado, consistente en que cada uno respondía a la regulación de una situación tributaria distinta.

En el caso de la obligación de pago del citado impuesto por haberse realizado en territorio nacional cualquiera de los actos o

actividades gravados por el impuesto (enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o importación de bienes y servicios).

Y en el caso de la obligación de retención porque se trasladaba obligatoriamente el impuesto al valor agregado y se actualizaba cualquiera de los supuestos mencionados (adquisición de bienes intangibles; uso o goce temporal de los mismos, enajenados y otorgados por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente).

Esta Primera Sala estableció que la finalidad del hecho imponible que generaba la obligación de pago del impuesto era que el sujeto pasivo que lo realizó directamente cumpliera efectivamente dicha obligación, en cambio, la finalidad del supuesto normativo que producía la obligación de retención obedecía a asegurar el pago del impuesto no a través del sujeto que lo realizó directamente, sino mediante un sujeto que no lo realizó, pero que, por disposición legal (1-A, fracción III) se encontraba en el lugar de aquél y, por ende, obligado a efectuar la retención del impuesto que se le trasladaba.

En esa lógica, esta Primera Sala precisó la naturaleza de la retención y la subjetividad tributaria con relación a la retención de impuestos como la facultad de la autoridad hacendaria para controlar el impuesto y hacer más expedita su recaudación, a través de la relación entre el Estado y el contribuyente para controlar el tributo mediante la imposición de la obligación de retención a terceros.

A partir de ello, se dijo que en el caso del impuesto al valor agregado, la obligación de retención prevista en el artículo 1-A, fracción

III, respecto de la adquisición de bienes intangibles, uso o goce temporal de los mismos, enajenados y otorgados por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente, se generaba por la diversa obligación de traslación del impuesto prevista en el artículo 1, párrafo tercero, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Se determinó que era legalmente posible que un residente en el extranjero, una vez determinados los impuestos al comercio exterior y las cuotas compensatorias correspondientes, deje en el régimen aduanero de depósito fiscal bienes o mercancías con el objeto de enajenarlas a terceros residentes en territorio nacional o residentes en el extranjero, siempre que el almacén general de depósito manifieste su conformidad, y será el adquirente el que quede subrogado en los derechos y obligaciones respectivas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 122 de Ley Aduanera.²

De ahí que si el extranjero, sin establecimiento permanente, dejó en depósito fiscal las mercancías que pretendía enajenar y éstas se entregarán materialmente por dicho enajenante al adquirente en el almacén general de depósito en donde estaban depositadas para su importación definitiva; entonces, la enajenación de tales mercancías se considera se verificó en territorio nacional y, por ende, se actualizaba el hecho imponible previsto en el artículo 1, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado consistente en que una persona física o jurídica en territorio nacional enajenó bienes, por lo que existía la obligación de pago del referido impuesto por parte del extranjero, sin establecimiento permanente, claro, una vez que efectivamente se cobraran las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas,

² “**Artículo 122.** Las mercancías destinadas al régimen de depósito fiscal, que se encuentren en almacenes generales de depósito autorizados, podrán ser adquiridas por terceros y residentes en el extranjero, siempre que el almacén manifieste su conformidad. El adquirente quedará subrogado en los derechos y obligaciones correspondientes”.

en atención a lo dispuesto al artículo 11, párrafo primero, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.³

Así que, por la enajenación de los bienes o mercancías en depósito fiscal por parte del extranjero se debía pagar Impuesto al Valor Agregado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1, fracción I, de la ley. Asimismo, el adquirente de dichos bienes o mercancías debe pagar el impuesto al valor agregado por la importación de los mismos al país, cuando los retire del almacén general de depósito en los que se encontraban bajo el régimen de depósito fiscal, esto es, por su introducción, ello con fundamento en el artículo 24, fracción I, de la Ley.⁴

Por tanto, quien adquiere las mercancías almacenadas en un depósito fiscal para ser importadas, tiene la obligación de cerciorarse de que quien le enajena los bienes -persona extranjera- tenga establecimiento permanente en el país, pues en caso contrario deberá retener el impuesto al valor agregado, sustituyéndose al enajenante en la obligación de enterar el impuesto.

Las reseñadas consideraciones contenidas en la ejecutoria recaída al amparo en revisión 674/2012 dieron lugar diversos criterios aislados de esta Primera Sala con relación al tema del impuesto al valor agregado, tratándose de la enajenación y adquisición de bienes o mercancías de procedencia extranjera, introducida al país por un residente en el extranjero, sin establecimiento permanente en el país, bajo el régimen de depósito fiscal.

³ “**Artículo 11.** Se considera que se efectúa la enajenación de los bienes en el momento en el que efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas”.

[...]

⁴ “**Artículo 24.** Para los efectos de esta Ley, se considera importación de bienes o de servicios: (REFORMADA, D.O.F. 30 DE DICIEMBRE DE 1980)

I. La introducción al país de bienes”.

Una vez precisado el contexto factico y normativo que origina la materia de constitucionalidad planteada solo con el fin de precisar la mecánica del impuesto al valor agregado tratándose de la adquisición de mercancías de procedencia extranjera, introducida al país por un residente en el extranjero, sin establecimiento permanente en el país, bajo el régimen de depósito fiscal se pasa al análisis de la cuestión de constitucionalidad del artículo 9, fracción IX de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en dos mil trece, al considerar la quejosa que se viola el principio de equidad tributaria, previsto en el artículo 31, fracción IV constitucional.

De los autos del presente recurso de revisión, y tal y como lo manifestó la recurrente desde su escrito inicial de demanda, es una persona moral cuya actividad consiste en la compra venta de productos químicos para beneficiar la piel y de las constancias que obran en autos se advierte que **adquirió de un residente en el extranjero, mercancía que se encontraba almacenada en depósito fiscal, misma que importó de manera definitiva.**

La fracción IX y último párrafo del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado impugnados dispone lo siguiente:

*“**ARTICULO 9o.-** No se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes:*

[...]

***IX.-** La de bienes efectuada entre residentes en el extranjero o por un residente en el extranjero a una persona moral que cuente con un programa autorizado conforme al Decreto que Establece Programas de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación o al Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación o un régimen similar en los términos de la Ley Aduanera, o sean empresas de la industria automotriz terminal o manufacturera de vehículos de autotransporte o de autopartes para su introducción a depósito fiscal,*

siempre que los bienes se hayan exportado o introducido al territorio nacional al amparo de un programa autorizado conforme a los decretos mencionados o de un régimen similar en los términos de la legislación aduanera o se trate de las empresas mencionadas, y los bienes se mantengan en el régimen de importación temporal, en un régimen similar de conformidad con la Ley Aduanera o en depósito fiscal.

Tampoco se pagará el impuesto en la enajenación de cualquier tipo de bienes que se encuentren sujetos al régimen aduanero de recinto fiscalizado estratégico.”

Como se ve, la norma secundaria determina que no se pagará el impuesto al valor agregado, tratándose de la enajenación de bienes efectuada:

- a) Entre residentes en el extranjero.
- b) Por un residente en el extranjero a una persona moral que cuente con un programa autorizado conforme al Decreto que Establece Programas de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación o al Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación; o un régimen similar en los términos de la Ley Aduanera.
- c) Sean empresas de la industria automotriz terminal o manufacturera de vehículos de autotransporte o de autopartes para su introducción a depósito fiscal, siempre que los bienes se hayan exportado o introducido al territorio nacional al amparo de un programa autorizado conforme a los decretos mencionados o de un régimen similar en los términos de la legislación aduanera o se trate de las empresas mencionadas, y los bienes se mantengan en el régimen de importación temporal, en un régimen similar de conformidad con la Ley Aduanera o en depósito fiscal, y

d) Respecto a la enajenación de cualquier tipo de bienes que se encuentren sujetos al régimen aduanero de recinto fiscalizado estratégico.

Ahora, para el análisis sobre el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, esta Primera Sala ha establecido que dicho principio radica en que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una situación idéntica 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, arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o a un universo de causantes, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.⁵

⁵ **“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.”

“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

Por su parte, la doctrina jurisprudencial desarrollada por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado la existencia de ciertos elementos objetivos que permiten delimitar el principio de equidad tributaria, a saber:

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 sea 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.

En ese sentido, la equidad radica en dar un trato igual a los iguales

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.”

y uno desigual a los desiguales, aunque no toda desigualdad de trato establecida en la ley supone una violación a dicho principio, siempre y cuando ello se base en razones objetivas.

En la acción de inconstitucionalidad 40/2013, el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte estableció que para el examen de constitucionalidad de una ley desde el punto de vista de la garantía de equidad tributaria es necesario valorar determinados pasos lógicos, de manera escalonada, de forma tal que si se incumple con alguna de las condiciones de que se trate será suficiente para estimar que existe una violación a dicha garantía constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás.

Los pasos referidos, para determinar si se ha producido un trato inequitativo, son los siguientes:

1) Que exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable.

2) En caso de que exista dicha situación comparable, debe analizarse si la distinción legislativa obedece a una finalidad legítima.

3) De reunirse los requisitos anteriores, se estudiará si la distinción constituye un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar.

4) De cumplirse esas tres condiciones, se analizará si la distinción es necesaria o no para lograr el objetivo perseguido por el legislador, y en ese sentido se debe advertir que la norma no afecte de

manera desproporcionada o desmedida a los bienes y derechos constitucionalmente protegidos.

Pues bien, son infundados los razonamientos de la quejosa tendentes a sostener que la norma secundaria viola el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por los motivos que a continuación se señalan:

a) Enajenación de bienes entre residentes en el extranjero.

Por lo que corresponde al argumento relativo a que se da de manera injustificada un tratamiento distinto a la enajenación de bienes efectuada entre residentes en el extranjero, en comparación con los residentes en el país, dicho planteamiento resulta infundado.

En principio, esta Primera Sala considera que en este caso el análisis de equidad no debe partir de considerar como punto de comparación la actividad, a saber, la enajenación de bienes, como lo pretende la quejosa recurrente, porque aún y cuando, en ambos casos, se trate de la enajenación de bienes, ésta se da bajo circunstancias diversas, pues el supuesto de no sujeción al pago del impuesto previsto en la norma impugnada está referido a la enajenación de bienes efectuada entre residentes en el extranjero y la quejosa es una residente en México, y como se verá a continuación no son sujetos comparables, y la distinción entre ambos se encuentra justificada independientemente de la actividad que desarrollen. De ahí que contrario a lo señalado por la recurrente, no se viola *el tratado de la Organización de la Naciones Unidas*, firmado por México que prohíbe hacer diferencias entre personas.

En ese sentido, la recurrente deja de advertir que el supuesto señalado en la fracción IX del artículo 9 de la Ley, establece que no se pagará el impuesto al valor agregado tratándose de la enajenación de bienes *efectuada entre residentes en el extranjero*, cuestión que resulta conforme a la propia potestad tributaria a cargo del Estado, sin que se pueda considerar que un residente en el extranjero, sin establecimiento permanente en el país, deba tener el mismo tratamiento de un residente en México, y que la consecuencia de la norma sea la misma.

La conformidad de la posición de un sujeto determinado con respecto a otro, debe apreciarse a partir de criterios objetivos, tales como su naturaleza jurídica, su estructura y cualidades objetivas, ya que sólo a través de dichos criterios se podría evitar justificar diferenciaciones caprichosas o subjetivas, respecto de contribuyentes que objetivamente están en la misma situación.

El legislador ordinario está habilitado para apreciar las cualidades objetivas del universo de contribuyentes, así para diseñar, en caso de advertir diferencias entre ellos, esquemas tributarios distintos que se adecuen a las particularidades de cada categoría de sujetos, toda vez que a través de dichas clasificaciones se garantiza el postulado de equidad tributaria, en su vertiente de que se debe tratar desigual a los contribuyentes que no se ubican en una situación idéntica.

Así, las personas físicas o morales residentes en el extranjero, guardan diferencias objetivas, con las personas físicas o morales residentes en el país, que impiden considerarlas en un plano de igualdad, pues los primeros tributan conforme un sistema y bajo controles distintos.

Lo anterior, pues se parte del hecho de que un residente en territorio nacional lleva a cabo la enajenación de bienes, dentro del territorio nacional y que en términos del artículo 31, fracción IV constitucional se encuentra obligado a contribuir y, por lo tanto, a pagar las contribuciones que deriven de los actos o actividades desarrolladas.

Para estar en posibilidades de advertir las diferencias claras entre ambos sujetos, se acude a lo dispuesto en los artículos 9 del Código Fiscal de la Federación y 3, último párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al establecer que se considerarán residentes en territorio nacional:

1. Las personas físicas, nacionales y extranjeras que tengan su **casa habitación en México**.

2. Cuando tengan **casa habitación en otro país** se considera que son residentes en México si se encuentran en los siguientes casos:

- Cuando más de 50% de sus ingresos anuales los obtenga en México.
- Que el centro de sus actividades profesionales esté ubicado en territorio nacional.

Se considera que las personas físicas de nacionalidad mexicana son residentes en México, salvo que prueben que residen en otro país.

2. Las personas que sean **funcionarios de Estado o trabajadores de nacionalidad mexicana**, aun cuando el principal asiento de su negocio se encuentre en el extranjero.

3. Las personas morales (sociedades mercantiles, asociaciones y sociedades civiles, entre otras) que hayan **establecido en México el principal asiento de su negocio o su sede de dirección efectiva.**

4. En términos de lo que dispone el artículo 3, último párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se considerarán residentes en territorio nacional, las personas físicas y morales residentes en el extranjero que tengan **uno o varios establecimientos en el país**, por todos los actos o actividades que en los mismos realicen.

Derivado de lo anterior, tenemos que un residente en el extranjero, independientemente de su nacionalidad o lugar de nacimiento (personas físicas) o país de constitución (personas morales), los siguientes:

Las personas morales que no hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva, que no cuenten con un establecimiento en el país.

Las personas físicas cuando:

1. No tengan una casa habitación en México.
2. Cuando tengan casa habitación en México y en otro país, en los siguientes casos:
 - Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtengan en el año de calendario se generen en un país distinto a México.
 - Cuando en un país distinto a México tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

De lo anterior se tiene que los residentes en el extranjero (sin establecimiento permanente en el país) se encuentran bajo la potestad tributaria de otro Estado, por lo que al no tener un contacto permanente con el territorio nacional no pueden ser considerados comparables con aquellos que sí lo tienen y que se encuentran obligados a contribuir en términos de lo previsto en el artículo 31, fracción IV constitucional, de conformidad a las leyes mexicanas.

Adicional a lo anterior, se parte de la idea que en materia del impuesto que nos ocupa, un residente en el extranjero sin establecimiento en el país, no puede estar sujeto a la potestad tributaria del Estado mexicano, a menos que se acredite que efectivamente llevó a cabo sus actividades en territorio nacional y por lo tanto es sujeto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en términos de lo dispuesto en los artículos 1º, 3 y 10 de dicha ley previamente transcritos.

De ahí que, el argumento de inconstitucionalidad en ese aspecto resulte infundado, al pretender que se le dé el mismo tratamiento a un residente en el extranjero y a un residente en territorio nacional, como se señaló en líneas que anteceden, pues ambos sujetos no son comparables, al no tener las mismas condiciones, ni el Estado puede ejercer su potestad de la misma manera con ambos.

Por lo que corresponde a los argumentos relativos a la no sujeción en el pago del impuesto al valor agregado tratándose de la enajenación de bienes dentro del régimen de recinto fiscalizado estratégico y con programas autorizados de importación temporal, vale la pena señalar que ambos supuestos no resultan comparables con la actividad que

lleva a cabo la contribuyente, esto es, con la importación definitiva de mercancías.

Pues en los supuestos con los que se pretende comparar, existe la particularidad que la mercancía no tiene como destino el territorio nacional, ya que en ambos casos ésta se importa de manera temporal, para su posterior retorno al extranjero. Si bien dichos regímenes tienen sus particularidades, ambos son utilizados para el fomento de las exportaciones, ya que su finalidad no es que la mercancía sea aprovechada o introducida en territorio nacional, como sí lo es en el régimen de importación temporal.

No obstante dicha acotación, a continuación se llevará a cabo el estudio de ambos agravios planteados por la recurrente:

b) Enajenación en régimen de recinto fiscalizado estratégico.

Por lo que corresponde al argumento de la quejosa recurrente en el que señala que la norma secundaria resulta violatoria del principio de equidad tributaria, porque efectúa la distinción entre sujetos que realizan la enajenación de mercancía introducida al país en el régimen de recinto fiscalizado y los que realizan la enajenación de mercancía introducida al país del régimen de recinto fiscalizado estratégico, siendo que existe obvia similitud entre ambos, al tratarse de recintos fiscalizados, pero además en una institución auxiliar de crédito, sin que exista razón para dejarla al margen de la facilidad de la exención en el pago del impuesto al valor agregado, que señala no debe ser exclusiva, además de que el régimen de recinto fiscalizado estratégico es un accesorio de un recinto fiscalizado, en el que también se realiza el depósito fiscal, sumado a que en el régimen de depósito fiscal se obliga, como carga extra, a la

determinación de los impuestos al comercio exterior, no así en aquél régimen aduanero.

Los reseñados razonamientos son infundados.

De lo anterior se advierte que la quejosa parte de una premisa falsa, ello al considerar que el depósito fiscal se lleva a cabo en un recinto fiscalizado y que, por lo tanto, éste pertenece al régimen de recinto fiscalizado, no obstante que se tratan de dos regímenes aduaneros diversos.

El artículo 90 de la Ley Aduanera dispone:

“Artículo 90. Las mercancías que se introduzcan al territorio nacional o se extraigan del mismo, podrán ser destinadas a alguno de los regímenes aduaneros siguientes:

A. Definitivos.

I. De importación.

II. De exportación.

B. Temporales.

I. De importación.

a) Para retornar al extranjero en el mismo estado.

b) Para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación.

II. De exportación.

a) Para retornar al país en el mismo estado.

b) Para elaboración, transformación o reparación.

C. Depósito Fiscal.

D. Tránsito de mercancías.

I. Interno.

II. Internacional.

E. Elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado.

F. Recinto fiscalizado estratégico.”

Tal y como lo establece el referido numeral de la Ley Aduanera existen diversos regímenes aduaneros, esto es, cuatro distintos tipos de regímenes fiscales, a saber, el de importación definitiva, el de depósito

fiscal, el régimen de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado y el de recinto fiscalizado estratégico.

Sin que sea posible advertir que un régimen fiscal pertenezca a otro, como lo señala la quejosa, esto es, que el régimen de depósito fiscal pertenezca al régimen de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado.

Esta Primera Sala advierte que la quejosa se duele del hecho de que no se pague el impuesto al valor agregado en la enajenación de cualquier tipo de bienes que se encuentren sujetos al régimen de recinto fiscalizado estratégico es violatorio al principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV constitucional, en relación al régimen de depósito fiscal en el que la mercancía adquirida se encontraba almacenada, dicho argumento resulta **infundado**, y para acreditar lo anterior, se acude al contenido del artículo 119 de la Ley Aduanera, en donde se establece en qué consiste el **régimen de depósito fiscal**:

*“**Artículo 119.** El régimen de depósito fiscal consiste en el **almacenamiento de mercancías de procedencia extranjera o nacional** en almacenes generales de depósito que puedan prestar este servicio en los términos de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito y además sean autorizados para ello, por las autoridades aduaneras. El régimen de depósito fiscal se efectúa una vez determinados los impuestos al comercio exterior, así como las cuotas compensatorias. (...)”*

Asimismo, si bien el principal objetivo de dicho régimen es el almacenamiento de mercancía, la misma puede tener como destino final lo siguiente:

“Artículo 120. Las mercancías en depósito fiscal podrán retirarse del lugar de almacenamiento para:

- I. **Importarse definitivamente**, si son de procedencia extranjera.
- II. **Exportarse definitivamente**, si son de procedencia nacional.
- III. **Retornarse al extranjero** las de esa procedencia o **reincorporarse al mercado las de origen nacional**, cuando los beneficiarios se desistan de este régimen.
- IV. **Importarse temporalmente por maquiladoras o por empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía.** Las mercancías podrán retirarse total o parcialmente para su importación o exportación pagando previamente los impuestos al comercio exterior y el derecho de trámite aduanero, para lo cual deberán optar al momento del ingreso de la mercancía al depósito fiscal, si la determinación del importe a pagar se actualizará en los términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación o conforme a la variación cambiaria que hubiere tenido el peso frente al dólar de los Estados Unidos de América, durante el período comprendido entre la entrada de las mercancías al territorio nacional de conformidad con lo establecido en el artículo 56 de esta Ley, o al almacén en el caso de exportaciones, y su retiro del mismo; así como pagar previamente las demás contribuciones y cuotas compensatorias que, en su caso, correspondan. (...)”

Esto es, el régimen del depósito fiscal tiene como función el **almacenamiento de mercancía, para finalmente importarse definitivamente (como en el caso de la recurrente), exportarse definitivamente, retornarse al extranjero o reincorporarse al mercado nacional tras el desistimiento del régimen, o importarse temporalmente por maquiladoras o por empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía.**

Por su parte, el **régimen de recinto fiscalizado estratégico** consiste en:

“Artículo 135-B. El régimen de recinto fiscalizado estratégico consiste en la introducción, por tiempo limitado, de mercancías extranjeras, nacionales o nacionalizadas, a los recintos fiscalizados estratégicos, para ser objeto de manejo, almacenaje, custodia, exhibición, venta, distribución, elaboración, transformación o reparación y se sujetará a lo siguiente:

I. No se pagarán los impuestos al comercio exterior ni las cuotas compensatorias, salvo tratándose de mercancías extranjeras, en los casos previstos en el artículo 63-A de esta Ley.

II. No estarán sujetas al cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias y normas oficiales mexicanas, excepto las expedidas en materia de sanidad animal y vegetal, salud pública, medio ambiente y seguridad nacional.

III. Las mermas resultantes de los procesos de elaboración, transformación o reparación no causarán contribución alguna ni cuotas compensatorias.

IV. Los desperdicios no retornados no causarán contribuciones siempre que se demuestre que han sido destruidos cumpliendo con las disposiciones de control que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas.(...)"

Artículo 135-C. Las mercancías extranjeras que se introduzcan a este régimen podrán permanecer en los recintos fiscalizados por un tiempo limitado de hasta dos años, salvo en los siguientes casos, en los que el plazo será no mayor al previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta para su depreciación:

I. Maquinaria, equipo, herramientas, instrumentos, moldes y refacciones destinados al proceso productivo.

II. Equipos y aparatos para el control de la contaminación; para la investigación o capacitación, de seguridad industrial, de telecomunicación y cómputo, de laboratorio, de medición, de prueba de productos y control de calidad; así como aquellos que intervengan en el manejo de materiales relacionados directamente con los bienes objeto de elaboración, transformación o reparación y otros vinculados con el proceso productivo.

III. Equipo para el desarrollo administrativo."

Artículo 135-D. Las mercancías que se introduzcan al régimen de recinto fiscalizado estratégico podrán retirarse de dicho recinto para:

I. Importarse definitivamente, si son de procedencia extranjera.

II. Exportarse definitivamente, si son de procedencia nacional.

III. Retornarse al extranjero las de esa procedencia o reincorporarse al mercado las de origen nacional, cuando los beneficiarios se desistan de este régimen.

IV. Importarse temporalmente por maquiladoras o por empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía.

V. Destinarse al régimen de depósito fiscal.

Durante el plazo de vigencia del régimen, las mercancías podrán retirarse para su importación cumpliendo con las disposiciones que determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas.

(...)

De lo anterior, se advierte que el régimen de recinto fiscalizado estratégico consiste en la introducción, **por tiempo limitado**, de mercancías extranjeras, nacionales o nacionalizadas, a los recintos fiscalizados estratégicos, **para ser objeto de manejo, almacenaje, custodia, exhibición, venta, distribución, elaboración, transformación o reparación, sujetándose a ciertas reglas**. Además, a partir de la fecha en que las mercancías nacionales o nacionalizadas queden bajo este régimen, se entenderán exportadas definitivamente.

Las mercancías extranjeras que se introduzcan a este régimen podrán permanecer en los recintos fiscalizados por un tiempo limitado de dos años, salvo en los casos que la propia ley establece.

Asimismo, se advierte al igual que en el régimen de depósito fiscal, que las mercancías que se introduzcan al régimen de recinto fiscalizado estratégico podrán retirarse del mismo para, entre otros casos, importarse definitivamente, si son de procedencia extranjera.

Por su parte, el **régimen de importación definitiva**, es aquél correspondiente a la entrada definitiva de las mercancías de procedencia extranjera para permanecer en el territorio nacional por tiempo ilimitado.⁶

De ahí que si bien la quejosa adquirió mercancías que se encontraban en el régimen de depósito fiscal, lo hizo con el fin de llevar a cabo la importación definitiva de la misma, por lo que se considera que existe una diferencia notable entre los regímenes aduaneros de importación definitiva en los que se encuentra en este caso el depósito fiscal y el de recinto fiscalizado estratégico que consiste en la temporalidad en la introducción de las mercancías al territorio nacional, ilimitada por un lado, que es cuando se considera definitiva su permanencia en el territorio nacional, y por tiempo limitado, por el otro, que supone su retorno al extranjero, lo que se traduce, por consecuencia, en que las personas que estén sujetas a uno u otro régimen no se encuentran en igualdad de circunstancias para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Por lo tanto, el hecho que en artículo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado impugnado, establezca que no se pagará el impuesto por la enajenación de cualquier tipo de bienes que se encuentren sujetos al régimen aduanero de recinto fiscalizado estratégico, es porque las actividades señaladas en el artículo 135-B de la Ley Aduanera en ese régimen aduanero se realizan sobre bienes que se introducen al país por tiempo limitado.

⁶ **Artículo 96.** Se entiende por régimen de importación definitiva la entrada de mercancías de procedencia extranjera para permanecer en el territorio nacional por tiempo ilimitado.

De esta manera, al estar en situaciones completamente diferentes las personas físicas o morales que enajenan o importan definitivamente los bienes que se señalan en la Ley del Impuesto al Valor Agregado en depósito fiscal, que es el objeto del tributo, respecto de aquellas que realizan el manejo, almacenaje, custodia, exhibición, venta, distribución, elaboración, transformación o reparación de bienes sujetos al régimen aduanero de recinto fiscalizado estratégico (por tiempo limitado); por lo tanto, se impone concluir que en modo alguno el artículo que se tilda de inconstitucional transgrede la garantía de equidad tributaria que prevé el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

c) Enajenación de bienes personas morales con programas autorizados de importación temporal.

La quejosa aduce que el artículo 9, fracción IX, de la Ley del impuesto al Valor Agregado es inconstitucional al señalar que no se pagará el impuesto al valor agregado en la enajenación de bienes por un residente en el extranjero a una persona moral que cuente con un programa autorizado conforme al Decreto que Establece Programas de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación o al Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación o un régimen similar en los términos de la Ley Aduanera, al violar el principio de equidad tributaria resulta **infundado** por las cuestiones que se vierten a continuación:

Tal y como se precisó anteriormente, la recurrente llevó a cabo la enajenación de mercancía a través del régimen de depósito fiscal, con el fin de que la misma fuese importada de manera definitiva en territorio nacional, situación que resulta nuevamente determinante para

acreditar que no se está en un supuesto comparable con lo establecido en el artículo cuya constitucionalidad se reclama.

Por su parte, los Programas de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación son instrumentos del derecho de comercio exterior utilizados para el fomento de las exportaciones, mediante los cuales se permite a los productores de mercancías destinadas a la exportación, **importar temporalmente** diversos bienes para ser utilizados en la elaboración de productos de exportación, sin que tal introducción cause el pago del impuesto general relativo (en la medida que lo dispongan los tratados internacionales celebrados por México), del impuesto al valor agregado y de cuotas compensatorias si fueran aplicables, en términos de lo dispuesto por el artículo 108 de la Ley Aduanera⁷.

⁷ **Artículo 108. Ley Aduanera (vigente en 2013).** Las maquiladoras y las empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, podrán efectuar la importación temporal de mercancías para retornar al extranjero después de haberse destinado a un proceso de elaboración, transformación o reparación, así como las mercancías para retornar en el mismo estado, en los términos del programa autorizado, siempre que tributen de acuerdo con lo dispuesto en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta y cumplan con los requisitos de control que establezca la Secretaría mediante reglas.

La importación temporal de las mercancías a que se refiere la fracción I, incisos a), b) y c) de este artículo, se sujetará al pago del impuesto general de importación en los casos previstos en el artículo 63-A de esta Ley y, en su caso, de las cuotas compensatorias aplicables.

Las mercancías importadas temporalmente por las maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, al amparo de sus respectivos programas, podrán permanecer en el territorio nacional por los siguientes plazos:

I. Hasta por dieciocho meses, en los siguientes casos:

a) Combustibles, lubricantes y otros materiales que se vayan a consumir durante el proceso productivo de la mercancía de exportación.

b) Materias primas, partes y componentes que se vayan a destinar totalmente a integrar mercancías de exportación.

c) Envases y empaques.

d) Etiquetas y folletos.

II. Hasta por dos años, tratándose de contenedores y cajas de trailers.

III. Por la vigencia del programa de maquila o de exportación, en los siguientes casos:

a) Maquinaria, equipo, herramientas, instrumentos, moldes y refacciones destinados al proceso productivo.

b) Equipos y aparatos para el control de la contaminación; para la investigación o capacitación, de seguridad industrial, de telecomunicación y cómputo, de laboratorio, de medición, de prueba de productos y control de calidad; así como aquéllos que intervengan en el manejo de materiales relacionados directamente con los bienes de exportación y otros vinculados con el proceso productivo.

c) Equipo para el desarrollo administrativo.

Asimismo, los Programas para la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación, son esquemas de facilidades administrativas otorgados por el Gobierno Federal para que se dé el proceso industrial de manufacturar, maquilar o prestar servicios destinados a la elaboración, transformación o reparación de mercancías de procedencia extranjera, **importadas temporalmente**, para su posterior retorno al extranjero.

Como se señaló anteriormente, lo que se busca con estos programas es fomentar el desarrollo económico, a través de políticas fiscales que beneficien la exportación y la generación de empleo en el país.

Toda vez que el supuesto en estudio, resulta aplicable a programas de importación temporal de bienes, por lo que contrario a lo señalado, no se advierte que exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable, pues las actividades no se encuentran en igualdad de circunstancias, de manera que se pueda determinar que la no sujeción al pago del impuesto al valor agregado analizada sea inconstitucional, pues a diferencia de lo previsto en dicha norma, la actividad de la recurrente consistió en la importación definitiva de bienes. De ahí que se considere **infundado** que se actualice violación alguna al principio de equidad tributaria.

En los casos en que residentes en el país les enajenen productos a las maquiladoras y empresas que tengan programas de exportación autorizados por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, así como a las empresas de comercio exterior que cuenten con registro de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, se considerarán efectuadas en importación temporal y perfeccionada la exportación definitiva de las mercancías del enajenante, siempre que se cuente con constancia de exportación.

Las mercancías que hubieran sido importadas temporalmente de conformidad con este artículo deberán retornar al extranjero o destinarse a otro régimen aduanero en los plazos previstos. En caso contrario, se entenderá que las mismas se encuentran ilegalmente en el país, por haber concluido el régimen de importación temporal al que fueron destinadas.

Así pues, del análisis efectuado en el presente asunto, se desprende que en ninguno de los supuestos se acreditó el primero de los requisitos, esto es, que exista una diferencia de trato, por tanto, no resulta necesario llevar a cabo el análisis correspondiente a si la distinción legislativa obedece a una finalidad legítima y constituye un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar. Y finalmente si la distinción es necesaria o no para lograr el objetivo perseguido por el legislador, en ese sentido se debe advertir que la norma no afecte de manera desproporcionada o desmedida a los bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Pues como se señaló, no se logró el primero de los requisitos.

Por lo que corresponde a su agravio en el que señala que existió omisión por parte del Tribunal Colegiado en el estudio de las violaciones a la Convención de las Naciones Unidas de los Contratos de Compraventa Internacional de Mercaderías, mismo agravio resulta **inoperante**, toda vez que pretende acreditar con dicho argumento que la enajenación de mercancía se llevó a cabo fuera del territorio nacional. Cuestión que trata de aspectos de mera legalidad, cuyo estudio obligaría a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación a realizar un pronunciamiento que desvirtuaría la naturaleza del recurso, al ser éste de carácter excepcional, limitando su estudio a cuestiones meramente constitucionales.⁸

⁸ Jurisprudencia 1a./J. 1/2015 (10a.) Décima Época, Registro: 2008370 Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 15, Febrero de 2015, Tomo II Página: 1194, cuyo contenido es el siguiente: **AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN. ES IMPROCEDENTE SI LOS AGRAVIOS SE LIMITAN A IMPUGNAR LAS CONSIDERACIONES EN LAS QUE EL ÓRGANO COLEGIADO DA RESPUESTA A CUESTIONES DE MERA LEGALIDAD.** Del artículo 107, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con los diversos 81, fracción II, 88, párrafo segundo, y 96 de la Ley de Amparo, deriva que el recurso de revisión en amparo directo tiene un carácter excepcional y se limita al estudio de cuestiones propiamente constitucionales. De ahí que dicho recurso es improcedente si los agravios se limitan a impugnar las consideraciones del órgano colegiado en las que se estudiaron los conceptos de violación relativos a cuestiones de mera

En las relatadas circunstancias, esta Primera Sala colige que los supuestos de no sujeción previstos en la fracción IX del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en dos mil trece no vulneran el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

legalidad, aun cuando se aduzca la violación a preceptos constitucionales y el órgano jurisdiccional de amparo los hubiese estudiado, pues si no realizó una interpretación de ellos, no podría considerarse que subsiste el tema de constitucionalidad; máxime que dichos argumentos -al ser de mera legalidad- resultarían inoperantes, pues su estudio obligaría a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación a realizar un pronunciamiento que desvirtuaría la naturaleza del recurso.