

AMPARO EN REVISIÓN 367/2019.
QUEJOSA: ***.**

VISTO BUENO
SR. MINISTRO

MINISTRO PONENTE: JORGE MARIO PARDO REBOLLEDO.
SECRETARIA ADJUNTA: BRENDA MONTESINOS SOLANO.
COLABORÓ: YOLANDA TORRES SÁNCHEZ.

Ciudad de México. Acuerdo de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al día

(...)

QUINTO. Estudio de fondo. En virtud de que este Alto Tribunal asumió su competencia originaria para conocer de la constitucionalidad del **artículo 2-A, fracción I, inciso b), arábigo 1, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado**, vigente en dos mil trece; esta Primera Sala analizará conjuntamente, los agravios hechos valer por los recurrentes Presidente de la República y quejosa, a fin de determinar si son suficientes para revocar la sentencia recurrida.

Previo a la calificativa de los agravios, es importante tener en cuenta que en la especie, en sus conceptos de violación, la quejosa arguyó que la porción normativa impugnada propicia un trato inequitativo entre los diferentes sujetos pasivos que se dedican a enajenar alimentos, porque, desde su perspectiva, el tópico central para ser candidato a la tasa del 0% (cero por ciento) es que los productos a enajenar contengan un valor nutricional o alimentario y que, como los alimentos que comercializa (jugos y yogurt) cumplen con esos requisitos, los mismos debieron

gravarse a la tasa preferencial, señalada en el artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Al respecto, el Juez de Distrito del conocimiento NEGÓ el amparo y protección de la justicia federal en contra de la constitucionalidad del artículo 2o.-A, fracción I, inciso b), arábigo 1, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en dos mil trece, al considerar que no transgrede el derecho fundamental de **equidad tributaria**, pues por una parte, existen razones objetivas y razonables por las cuales el legislador realizó una distinción entre productos destinados a la alimentación y las bebidas distintas de la leche, inclusive cuando tengan la naturaleza de alimentos, incluyendo jugos, néctares y los concentrados de frutas o de verduras, cualquiera que sea su presentación, densidad o el peso del contenido de estas materias; y, por otra parte, de las pruebas desahogadas no desprendió elementos que demostraran que **los jugos que enajena la quejosa** sean de aquéllos que por sus características, son de consumo básico, preponderantes a coadyuvar al sistema alimentario mexicano, para los que se estableció la tasa del 0%.

Sin embargo, bajo la misma línea de pensamiento, el juzgador CONCEDIÓ el amparo solicitado, respecto del yogurt que también enajena la quejosa, al considerar que de los dictámenes periciales suscritos por ésta y oficial, quedó de manifiesto que uno de sus componentes es leche, producto básico que por su valor nutrimental es apto para el desarrollo del ser humano; asimismo, ambos peritajes convinieron que se trata de un producto transformado, elaborado con nutrientes, proteínas, carbohidratos, grasas, vitaminas, minerales y agua, que proporcionan al organismo elementos para su nutrición, por lo que, cumplía con la definición del concepto de alimento de primera necesidad y no era justificable la diferencia de trato.

Contra dichas consideraciones se interpusieron los recursos de revisión cuyo estudio nos ocupan; la autoridad responsable Presidente de la República por la concesión y la quejosa por la negativa de amparo. Ahora bien, esta Primera Sala advierte que asiste razón al primero de ellos, al señalar que la sentencia recurrida es incongruente e inexacta, como se demostrará a continuación:

Este Alto Tribunal, ha analizado la regularidad constitucional del artículo 2-A, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que establece la tasa del cero por ciento a los valores de determinados actos y actividades gravados por dicho ordenamiento, en múltiples ocasiones; al respecto, se han consolidado criterios específicos sobre las diversas fracciones que lo integran, en los cuales se ha fijado su contenido y alcance, destacando su finalidad, desde su establecimiento, en mil novecientos ochenta.

El presente asunto representa la oportunidad de retomar y dejar firme la doctrina constitucional de dicha tasa de beneficio a la enajenación de alimentos y, toda vez que, es un tema que trasciende al orden jurídico nacional, es oportuno retomar las premisas más importantes que la sustentan.

Al respecto, debe resaltarse que la naturaleza del impuesto al valor agregado en nuestro país es la de un tributo que grava a la tasa general del 16% (dieciséis por ciento)¹ **el valor que se añade** a la realización de ciertos actos o actividades, como lo son **las enajenaciones, la**

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

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.

(...).”

prestación de servicios, las importaciones y exportaciones, cuyo sujeto pasivo traslada y retiene el importe del impuesto al consumidor final, para su entero al fisco federal.

Sin embargo, la ley referida prevé una excepción para la realización de ciertos actos o actividades, la cual consiste en aplicar la **tasa del 0% (cero por ciento)** a la enajenación de ciertos productos, la prestación de algunos servicios independientes, el uso o goce temporal de determinados tipos maquinaria y equipo, así como la exportación de ciertos bienes o servicios.

Así, la porción normativa impugnada establece:

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

l.- La enajenación de:

[...]

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

*1.- **Bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos.** Quedan comprendidos en este numeral los jugos, los néctares y los concentrados de frutas o de verduras, cualquiera que sea su presentación, densidad o el peso del contenido de estas materias.”*

De la interpretación armónica del artículo referido, es inconcuso que el hecho generador del impuesto es la enajenación de productos destinados a la alimentación y que el objeto del impuesto será el valor que se añade a esos productos, dependiendo de si éstos conservan su estado natural o si han sido industrializados.

En ese sentido, al resolver esta Primera Sala el **amparo directo en revisión 1264/2013**, por unanimidad de votos, en sesión del cuatro de

septiembre de dos mil trece, estableció que el objeto del impuesto **no radica en el valor nutricional o alimentario** de los productos que enajena, sino en **el valor que se añade a los mismos en virtud de un proceso de industrialización**, ya sea por preparación, mezcla o transformación, que da lugar a un producto distinto al que originalmente era y que, por tanto, ya no conserva el estado natural en que se encontraba.

Es decir, se sostuvo que, la tasa del impuesto dependerá de si se **añadió o no al alimento un valor que antes no tenía**, pues es evidente que un producto en estado natural se conservará de esa manera hasta su consumo final, sin que su valor se incremente con alguna preparación posterior, mientras que los que se sujetan a un proceso de industrialización, habrán sido modificados al momento de su adquisición y consumo inmediato.

Así, en esa ocasión se señaló por esta Sala que la tasa del impuesto se aplica con base en el valor agregado **por la transformación del alimento, independientemente de si los alimentos coadyuvan con el sistema alimentario mexicano y aportan nutrientes al organismo de los ciudadanos del país**, porque no es un elemento que deba tomarse en consideración para establecer si resulta aplicable la tasa del 0% en la enajenación de productos alimenticios, pues, al no ser ése el objeto del impuesto, tampoco puede analizarse la constitucionalidad del artículo a la luz de esta premisa.

Asimismo, el Tribunal Pleno, al resolver el **amparo directo en revisión 1537/2014**, en sesión del diecisiete de octubre de dos mil dieciséis, reconoció que dicho precepto establece que se gravará con una tasa del 0% la enajenación de productos destinados a la alimentación, con excepción **de los que expresamente señala**, es decir, la disposición

establece un tratamiento benéfico pues el legislador determinó otorgar una tasa preferente a ciertos productos con el objeto de coadyuvar al sistema alimentario mexicano y reducir el impacto de los precios entre el gran público consumidor, por lo que, no puede exigírsele al creador de la norma señalar razones para no incluir a otros sujetos, pues basta con advertir en casos evidentes, como los productos alimenticios, el trato más favorable. Sin embargo, no es posible exigir que se haga una justificación del por qué no se incluyó a todos los demás productos gravados a la tasa general del impuesto al valor agregado. Esto es, la exigencia de la justificación legislativa no puede llegar a grado tal que se pida al legislador que en casos obvios y evidentes justifique un trato diferenciado.

Así, sostuvo que, de la lectura de la norma cuestionada se aprecia que si bien realiza una distinción para otorgar una tasa del 0% a los productos que están destinados a la alimentación, esta distinción es objetiva y justificable y obedece a un fin extrafiscal,² como lo es coadyuvar con el sistema alimentario mexicano y reducir el impacto de los precios entre el gran público consumidor, lo que de suyo evidencia que el trato derivado de la norma reclamada **no trastoca el principio de equidad tributaria.**

A más de lo anterior, interesa resaltar para resolver el presente asunto, que el Tribunal Pleno estableció que **el tema relativo a si los productos que enajena la quejosa están o no comprendidos dentro del término alimentación es una cuestión que en realidad corresponde al ámbito de legalidad;** y que, si bien en algunas

² Sirve de apoyo, la tesis P./J. 18/91, página 52, tomo VII - junio, Pleno, Octava Época del Semanario Judicial de la Federación, cuyo contenido es:

“CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES. Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, estados y municipios tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos.”

ocasiones se ha analizado si ciertos productos están o no excluidos de una tasa determinada para efectos del impuesto al valor agregado, lo cierto es que ello se ha realizado en precedentes en los que existía en la norma un tratamiento diverso plenamente identificable, es decir, se señalaba que un producto determinado no debería tener el mismo tratamiento que otro, siendo que no existía razón justificada para dar un trato diverso a productos que eran casi idénticos, pero que sólo cambiaba su presentación³ o estado físico.⁴

A la luz de las consideraciones anteriores, tenemos que, este Alto Tribunal, ya se ha pronunciado en el sentido de que el artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 1, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, atendiendo a sus características de generalidad, abstracción e impersonalidad, no es violatorio del principio de equidad tributaria, al exceptuar de la tasa del cero por ciento, la enajenación de las bebidas distintas a la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos.

³ Como sucedió en los amparos en revisión 1413/2004, 1806/2004, 6/2005, 343/2005 y 448/2005, que dieron origen a la jurisprudencia 1a./J. 136/2005 de rubro: “**VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN I, INCISO C), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL OTORGAR UN TRATAMIENTO DIFERENCIADO A QUIENES ENAJENAN AGUA NO GASEOSA NI COMPUESTA, CUYA PRESENTACIÓN SEA EN ENVASES MAYORES DE DIEZ LITROS, EN RELACIÓN CON QUIENES LO HACEN EN ENVASES MENORES DE ESE VOLUMEN, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004)**”, visible en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, octubre de 2005, Tomo XXII, pág. 672.

⁴ En este sentido, véase el amparo directo en revisión 2508/2011 resuelto por la Primera Sala de esta Suprema Corte, que dio origen a la tesis 1a. XXX/2012 de rubro: “**VALOR AGREGADO. LOS ARTÍCULOS 2o.-A, FRACCIÓN I, INCISO B), SUBINCISO 1, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO Y 4 DE SU REGLAMENTO VIGENTES EN 2005, AL GRAVAR CON LA TASA DEL 15% AL YOGUR PARA BEBER, VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA**”, visible en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro VI, marzo de 2012, Tomo 1, p. 296.

Asimismo, véase el amparo directo en revisión 1284/2003 y los amparos en revisión 238/2005, 1289/2005, 1409/2005 y 1968/2005 de la Segunda Sala que dieron origen a la tesis jurisprudencial 2a./J. 34/2006 de rubro: “**VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN I, INCISO B), NUMERAL 1, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE UN TRATAMIENTO DIFERENCIADO AL GRAVAR CON LA TASA DEL 0% LA ENAJENACIÓN DE ALIMENTOS EN ESTADO SÓLIDO O SEMISÓLIDO Y CON LA DEL 10% O 15% A LOS ALIMENTOS EN ESTADO LÍQUIDO, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1996)**”, visible en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, marzo de 2016, Tomo XXIII, pág. 420.

Ello, pues por un lado, existen razones objetivas y razonables por las cuales el legislador realizó una distinción entre productos destinados a la alimentación y las bebidas distintas de la leche, inclusive cuando tengan la naturaleza de alimentos, como lo es coadyuvar al sistema alimentario mexicano y proteger a los sectores sociales menos favorecidos; y por otro lado, no debemos soslayar que, conforme a la propia naturaleza del impuesto, en la distinción que establece el artículo impugnado subyace el hecho de que, más allá del valor nutricional o alimentario de los productos que se enajenan, aquéllos que son sometidos a un proceso de industrialización, ya sea por preparación, mezcla o transformación, que da lugar a un producto distinto al que originalmente era y que, por tanto, ya no conserva el estado natural en que se encontraba, causan el impuesto a la tasa general, por el valor que se añade a los mismos.

Conforme a ello, resultan **esencialmente fundados** los agravios hechos valer por la autoridad recurrente en la presente vía, en los cuales hace valer que, contrario a lo resuelto por el juzgado de distrito, el artículo 2-A, fracción I, inciso b) arábigo 1, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en dos mil trece, no resulta violatorio del principio de equidad, en la parte que excluye de la tasa del 0% a las bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos, como el yogurt.

En este orden de ideas, los agravios de la quejosa recurrente, resultan **inoperantes**, toda vez que no están dirigidos a combatir la constitucionalidad de la norma, sino a demostrar que los jugos de sabor a frutas que enajena, sí son un alimento nutritivo y de primera necesidad, de conformidad con las pruebas periciales que ofreció, por lo que, no son aptos para realizar un análisis de control constitucional respecto del artículo impugnado.

Dicha conclusión es congruente con lo sostenido por el Tribunal Pleno, en la resolución del **amparo directo en revisión 1537/2014**, antes referido, en el que señaló que si la problemática planteada consiste en determinar si un producto debe considerarse o no como alimento y, derivado de ello, si está sujeto a la tasa de 0% del impuesto al valor agregado, prevista en el artículo 2-A de la Ley relativa o, en su caso, si le es aplicable la tasa general del tributo, es decir, el 16%, dicho planteamiento no tiende a confrontar el citado ordenamiento legal con el texto constitucional, sino que implica aspectos de legalidad.

Es decir, lo que prevalece es una argumentación que si bien es cierto pretende presentar un posible escenario de un problema de constitucionalidad, no obstante, en el fondo no es más que un tema de legalidad que se reduce a determinar si los productos deben ser o no gravados a la tasa del 0% prevista en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

No pasa desapercibido que esta Primera Sala, al resolver el amparo en revisión 2508/2011, determinó que los artículos 2o.A, fracción I, inciso b), arábigo 1, de la Ley del Impuesto Relativo y 4 de su reglamento, vigentes en dos mil cinco, al gravar con la tasa general al yogurt para beber, resultaban violatorios del principio de equidad tributaria; sin embargo dicha determinación fue alcanzada al analizar la distinción entre dicho producto por su estado físico, a saber, sólido, semisólido y líquido, esto es, una hipótesis diversa a la que nos ocupa y que estaba prevista en el reglamento de referencia.

En corolario a lo anterior, y ante lo fundado de los agravios hechos valer por la autoridad responsable, procede revocar la sentencia recurrida y negar el amparo y la protección de la Justicia Federal, respecto del

artículo 2-A, fracción I, inciso b), arábigo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en dos mil trece, pues éste no resulta violatorio del principio de equidad tributaria, y por tanto, es constitucional.

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 revoca la sentencia recurrida.

SEGUNDO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a *********, en contra del artículo 2o.-A, fracción I, inciso b), arábigo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en dos mil trece, en términos del considerando quinto de esta ejecutoria.

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

En términos de lo previsto en los artículos 113 y 116 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública; 110 y 113 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública; y el Acuerdo General 11/2017, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicado el dieciocho de septiembre de dos mil diecisiete en el Diario Oficial de la Federación, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que se encuentra en esos supuestos normativos.