

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.”, A CONTINUACIÓN, SE HACE PÚBLICO EL FRAGMENTO DEL PROYECTO DE SENTENCIA DEL AMPARO EN REVISIÓN 844/2023, QUE CONTIENE EL ESTUDIO DE CONSTITUCIONALIDAD RESPECTIVO:

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

QUEJOSA Y RECURRENTE ADHESIVA:

**AUTORIDAD RESPONSABLE
RECURRENTE: PRESIDENTE DE LA
REPÚBLICA Y OTRA**

PONENTE: MINISTRA LORETTA ORTIZ AHLF

COTEJÓ

SECRETARIO: JOEL ISAAC RANGEL AGÜEROS

SECRETARIO AUXILIAR: JOHAN MARTÍN ESCALANTE ESCALANTE

COLABORÓ: TEKUA KUTSU FRANCO GODÍNEZ

HECHOS: La quejosa promovió amparo en contra del artículo 2o.-A, fracción I, inciso b), numeral 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en dos mil veintidós; así como de la regla 4.2.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil veintidós, publicada en el Diario Oficial de la Federación el veintisiete de diciembre de dos mil veintiuno.

La jueza de distrito concedió el amparo solicitado por considerar que las normas reclamadas violan los principios de legalidad y equidad tributarios.

Inconformes, el Presidente de la República y el Jefe del Servicio de Administración Tributaria interpusieron sendos recursos de revisión al que se adhirió la quejosa.

El tribunal colegiado del conocimiento resolvió parcialmente infundada la revisión adhesiva; negó el amparo solicitado por la quejosa respecto a la Regla 4.2.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil veintidós y dejó a salvo la jurisdicción de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, para

conocer respecto del artículo 2-A, fracción I, inciso b) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, remitiendo los autos respectivos.

ÍNDICE TEMÁTICO

	Apartado	Criterio y decisión	Págs.
I.	COMPETENCIA	La Primera Sala es competente para conocer del presente asunto.	22
II.	OPORTUNIDAD Y LEGITIMACIÓN	El tribunal colegiado del conocimiento estimó que los recursos de revisión principales y adhesivo se interpusieron oportunamente y por parte legítima.	23
III.	MATERIA DE LA RESOLUCIÓN	La materia de la resolución es el estudio de constitucionalidad del artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 6, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por tanto, no se estudia el recurso de revisión interpuesto por el Jefe del Servicio de Administración Tributaria pues, si bien es autoridad responsable en el juicio de amparo, no intervino en la expedición o promulgación del citado precepto legal, a dicha autoridad se le reclamó la emisión de la regla 4.2.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil veintidós, la cual fue analizada por el Tribunal Colegiado.	23
	ESTUDIO DE LOS AGRAVIOS	Se estudian los agravios de la autoridad recurrente, Presidente de la República, en contra las consideraciones de la sentencia recurrida que motivaron la concesión del amparo.	25
IV.	IV.1. LEGALIDAD TRIBUTARIA	Criterio jurídico: El artículo 2o.- A, fracción I, inciso b), numeral 6, de la LIVA vigente en el ejercicio fiscal de dos mil veintidós no transgrede el citado principio ya que no es necesario establecer en su texto mismo qué debe entenderse por “pequeñas especies” y “mascotas en el hogar”.	25

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

	IV.2. EQUIDAD TRIBUTARIA	Criterio jurídico: La finalidad extrafiscal establecida por el legislador del artículo impugnado, justifica el trato diferenciado entre los alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies que sean utilizadas como mascotas en el hogar, cuya enajenación se grava con la tasa del 16%, y los alimentos procesados para el resto de animales, cuya enajenación se grava con la tasa del 0%.	37
V.	ESTUDIO DE LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN	Se estudian los conceptos de violación que no se analizaron en la sentencia recurrida.	54
	V.1. LEY PRIVATIVA	Criterio jurídico: El artículo 2o.- A, fracción I, inciso b), numeral 6, de la LIVA vigente en el ejercicio fiscal de dos mil veintidós, no es una ley privativa proscrita por el artículo 13 de la Constitución, dado que la excepción a la aplicación de la tasa del 0% del IVA y, por ende, la aplicación de la tasa del 16% del mismo impuesto a la enajenación de alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, que se utilicen como mascotas en el hogar, no desaparece después de aplicarse al supuesto que le de origen, así como tampoco alude individualmente a una persona en concreto.	55

	V.2. PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA	Criterio jurídico: El artículo 2o.-A, fracción I, inciso b), numeral 6, de la LIVA vigente en el ejercicio fiscal de dos mil veintidós, al excluir de la aplicación de la tasa del 0% a la enajenación de alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, que se utilicen como mascotas en el hogar y, por ende, aplicarle la tasa del 16%, sí refleja una manifestación de riqueza susceptible de ser gravada por el legislador.	59
	V.3. DERECHO A LA SALUD Y A UN MEDIO AMBIENTE SANO	Criterio jurídico: El derecho a la salud y el derecho a un medio ambiente sano para el desarrollo y bienestar de las personas, únicamente es aplicable a los gobernados personas físicas y no a las personas morales, como la quejosa.	79
VI.	DECISIÓN	<p>PRIMERO. En la materia de la revisión, competencia de esta Primera Sala, se revoca la sentencia recurrida.</p> <p>SEGUNDO. La Justicia Federal no ampara ni protege a la quejosa, en contra del artículo 2o.-A, fracción I, inciso b), numeral 6, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en el ejercicio fiscal de dos mil veintidós.</p> <p>TERCERO. Es infundada la revisión adhesiva.</p>	83

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

QUEJOSA Y RECURRENTE ADHESIVA:

**AUTORIDAD RESPONSABLE
RECURRENTE: PRESIDENTE DE LA
REPÚBLICA Y OTRA**

VISTO BUENO
SR. MINISTRA

PONENTE: MINISTRA LORETTA ORTIZ AHLF

COTEJÓ

**SECRETARIO: JOEL ISAAC RANGEL AGÜEROS
SECRETARIO AUXILIAR: JOHAN MARTÍN ESCALANTE ESCALANTE
COLABORÓ: TEKUA KUTSU FRANCO GODÍNEZ**

Ciudad de México. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en sesión correspondiente al _____, emite la siguiente:

S E N T E N C I A

Mediante la cual se resuelve el recurso de revisión 844/2023, interpuesto por la autoridad responsable, Presidente de la República, en contra de la sentencia de treinta de noviembre de dos mil veintidós, dictada por el Juzgado Cuarto de Distrito del Centro Auxiliar de la Quinta Región, en apoyo del Juzgado Décimo Cuarto de Distrito en Materias Administrativa, Civil y de Trabajo en el Estado de Jalisco, en el juicio de amparo indirecto 477/2022.

El problema jurídico para resolver por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consiste en analizar la regularidad constitucional del artículo 2o.-A, fracción I, inciso b), numeral 6, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en el ejercicio fiscal de dos mil veintidós, conforme a los

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

principios de justicia fiscal, así como los derechos fundamentales a la salud y a un medio ambiente sano.

ANTECEDENTES Y TRÁMITE

1. **Demanda de amparo.** *****, promovió juicio de amparo indirecto por escrito enviado electrónicamente el once de marzo de dos mil veintidós, mediante el Portal de Servicios en Línea del Poder Judicial de la Federación, indicó como autoridades responsables y actos reclamados los siguientes:

IV. LEYES Y ACTOS RECLAMADOS:

a) Del Congreso de la Unión, integrado por la Cámara de Diputados y por la Cámara de Senadores, se reclama:

1. La discusión, aprobación y expedición del *"Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo"*, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, particularmente por lo que respecta a la adición del numeral 6 del artículo 2-A, fracción I, inciso b), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

El Decreto antes señalado se reclama en tanto es antecedente del texto actual del artículo 2-A, fracción I, inciso b) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, reformado mediante el Decreto que se menciona a continuación y que constituye un nuevo acto legislativo, así como una nueva manifestación de voluntad del legislador.

2. La discusión, aprobación y expedición del *"Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, del Código Fiscal de la Federación y otros ordenamientos"*, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 12 de noviembre de 2021.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

En específico, la parte quejosa impugna por inconstitucional el numeral 6 del artículo 2-A, fracción I, inciso b) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Los Decretos Legislativos antes mencionados se impugnan **en tanto que dieron origen al texto del artículo 2-A, fracción I, inciso b) numeral 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en vigor** que a la letra señala lo siguiente:

(...)

b) Del Presidente de los Estados Unidos Mexicanos se reclama la promulgación y la expedición de los Decretos Legislativos que han quedado señalados en el inciso a) que antecede, los cuales contienen las disposiciones cuya inconstitucionalidad se reclama, en específico por lo que se refiere al **artículo 2-A, fracción I, inciso b) numeral 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en vigor a partir del 1º de enero de 2022.**

c) Del Jefe del Servicio de Administración Tributaria, se reclama la discusión, aprobación y expedición de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 2021, en vigor a partir del 1º de enero de 2022.

La parte quejosa reclama la discusión, aprobación y expedición de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 2021, en vigor a partir del 1º de enero de 2022.

En específico, la parte quejosa impugna por inconstitucional la Regla 4.2.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022, misma que establece a la letra lo siguiente:

(...)

2. La quejosa señaló como derechos violados los contenidos en los artículos 1o., 14, 16, 31, fracción IV, de la Constitución Federal, así como los numerales 25 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, 12 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, 10 y 11 del Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales “Protocolo de San Salvador”, narró los antecedentes de los actos reclamados e hizo valer los conceptos de violación que se sintetizan a continuación:

Primero

- a) El numeral 6, inciso b), fracción I del artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es violatorio de los derechos fundamentales de igualdad y equidad tributaria, pues sin que exista una justificación objetiva y razonable, otorga un trato diferenciado a contribuyentes en igualdad de circunstancias, a saber, aquellos que realizan la enajenación de alimento para perros, gatos y pequeñas especies y aquellos que enajenan alimento para especies de mayor tamaño, no obstante en ambos casos se trate de mascotas.
- b) El artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente a partir del primero de enero de dos mil veintidós, establece que el impuesto al valor agregado se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere la propia Ley, incluyendo la enajenación de productos destinados a la alimentación animal, a excepción de la enajenación de alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar.
- c) En efecto, de dicho artículo se desprende que se excluye de la aplicación de la tasa del 0% del impuesto al valor agregado a los alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar, quedando gravada en consecuencia la enajenación de dichos productos a la tasa del 16%.
- d) Existe un tratamiento diferenciado entre contribuyentes que se dedican a una misma actividad, pues mientras que excluye del tratamiento de la tasa del 0% del impuesto al valor agregado a la enajenación de alimentos para perros, gatos y pequeñas especies, utilizados como mascotas en el hogar, no lo hace respecto de la enajenación de alimentos de especies de mayor tamaño, no obstante, en ambos casos se trate de mascotas.
- e) Existen animales de mayor tamaño que los perros, gatos y pequeñas especies, que pueden ser considerados como mascotas cuyos alimentos no fueron excluidos del tratamiento de la tasa del 0%,

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

ocasionando un trato inequitativo para las personas que enajenan alimento para mascotas.

f) Como ejemplo del trato diferenciado, se comparan un conejo, un perro y un caballo:

g) En el caso del **conejo**, supongamos que el propietario acude con su proveedor de alimentos, en donde éste último se ve obligado a trasladar el impuesto al valor agregado correspondiente a la tasa del 16%, ya que en términos del artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el alimento procesado para pequeñas especies se encuentra excluido del tratamiento del 0% que prevé dicha disposición.

h) En el caso del **perro**, cuando el propietario acuda con su proveedor de alimentos, este último de igual forma se verá obligado a trasladarle el impuesto al valor agregado a la tasa del 16%, al contar con el mismo tratamiento del impuesto al valor agregado, es decir, dicha enajenación se encuentra gravada a la tasa del 16%.

i) No obstante, en el caso del **caballo**, cuando el propietario acuda con su proveedor de alimentos, éste trasladará el impuesto al valor agregado a la tasa del 0% por la enajenación de dicho alimento, en virtud de que el alimento no será utilizado para perros, gatos, ni pequeñas especies, y en términos del precepto normativo que se reclama dicho alimento no se excluye del tratamiento de la tasa del 0%.

j) En estos términos, es evidente que el precepto que se reclama viola los derechos fundamentales de igualdad y equidad tributaria, pues aún y cuando el conejo, el perro y el caballo, son mascotas, el tratamiento que le da a la enajenación de su alimento se encuentra diferenciado atendiendo a si se trata de pequeñas especies o animales de mayor tamaño, sin identificar además qué se debe de entender por estos parámetros.

k) No existe una justificación dentro del proceso legislativo de la norma para que se excluya de la tasa del 0% a determinados productos destinados a la alimentación, situación que refleja una evidente violación a los principios de igualdad y equidad tributarias.

l) Independientemente del tamaño del animal o si el mismo es utilizado como mascota, ya sea del hogar o fuera de este, el mismo refleja una

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

misma capacidad contributiva la cual se mide en razón del consumo de los alimentos procesados, no así por el uso que se le otorgue a los animales.

- m) Asimismo, el artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, transgrede la garantía de igualdad ante la ley y equidad tributaria, pues establece un tratamiento igual a contribuyentes que no se ubican en igualdad de circunstancias.
- n) Se dice lo anterior, pues la disposición reclamada grava con el impuesto al valor agregado correspondiente a contribuyentes que, como mi representada, enajenan alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, con independencia de que éstos sean utilizados como mascotas en el hogar o bien tengan una función diversa.
- o) El destino que se le otorgue a un determinado producto, no es un elemento objetivo y, por ende, válido para justificar que se trate de manera distinta a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias, pues como sucede en el presente caso, no obstante dos contribuyentes se dedican a la enajenación de productos procesados destinados a la alimentación de animales, sólo aquellos que su finalidad sea alimentar perros, gatos y pequeñas especies, utilizados como mascotas para el hogar, serán gravados a la tasa general del impuesto al valor agregado, aun y cuando se trate del mismo producto.

Segundo

- a) El artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, contraviene la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16, en relación con la garantía de legalidad tributaria establecida en el diverso 31, fracción IV, ambos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que no señala con precisión los elementos esenciales del tributo que pretende regular, al no establecer qué es lo que se deberá entender por conceptos como “pequeñas especies” y “mascotas en el hogar”, mismos que forman parte del objeto del tributo y quedan sujetos a interpretación, pudiendo ser objeto de arbitrariedades.
- b) El legislador ni siquiera incorporó una cláusula habilitante en el numeral 6, inciso b), fracción I del artículo 2-A, fracción I, inciso b) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que bajo ciertas bases y parámetros, justificara que fuera la autoridad fiscal la que regulara

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

ciertos temas específicos, como en el caso lo pudiera ser la definición de “pequeñas especies”.

- c) Si bien es cierto que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió a través de la tesis aislada número 1a. XLV/2020 (10a.), que el artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente hasta el 31 de diciembre de 2021 no vulneraba el principio de legalidad tributaria, lo cierto es que ello fue determinado a partir de considerar que si la tasa del 0% de impuesto no resulta aplicable a los alimentos para animales en lo general, resultaba irrelevante el significado que pretenda atribuirse a los términos “pequeñas especies” y “mascotas en el hogar”.
- d) Sin embargo, el razonamiento vertido al resolver sobre la constitucionalidad del artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 6, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente hasta dos mil veintiuno, no resulta aplicable después de la reforma a dicho precepto legal en vigor a partir del primero de enero de dos mil veintidós, en la medida en la que el legislador ha manifestado de manera clara su voluntad de gravar a la tasa del 0% a la alimentación animal en general, sin establecer alguna otra excepción más que a los alimentos procesados de perros, gatos y “pequeñas especies” utilizadas como “mascotas para el hogar”.

Tercero

- a) El Servicio de Administración Tributaria, a través de la regla 4.2.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil veintidós, se extralimita en sus facultades reglamentarias al establecer a través de la Resolución Miscelánea Fiscal elementos esenciales de las contribuciones, lo que resulta contrario a los principios constitucionales de subordinación jerárquica y reserva de ley en relación con el de legalidad previstos en los artículos 16 y 89 fracción I de la Constitución Federal, en relación con el artículo 31, fracción I de dicha Carta Magna.
- b) La autoridad administrativa, a través de la Regla 4.2.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil veintidós, viene a establecer que para los efectos del artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se considerarán “pequeñas especies” a los animales pequeños, tales como aves, peces, reptiles, hurones, conejos, ratones, ratas, jerbos, hámsteres, cobayos y chinchillas, entre otros.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

- c) A través de la regla reclamada, la autoridad fiscal pretende subsanar la violación a los derechos fundamentales de seguridad jurídica y legalidad tributaria de la parte quejosa, toda vez que el legislador fue omiso en establecer lo que debemos de entender por “pequeñas especies”, lo cual resultaba indispensable para dotar a los contribuyentes de seguridad jurídica respecto de la configuración del impuesto al valor agregado y su determinación.
- d) En la regla 4.2.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil veintidós que se reclama, claramente se advierte que se introducen aspectos que inciden directamente sobre uno de los elementos esenciales del impuesto al valor agregado como es su objeto, no obstante que los conceptos necesarios para su configuración debían de haber sido definidos en el artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en aras de respetar los principios de reserva de ley y subordinación jerárquica previstos en el artículo 89, fracción I de la Constitución Federal, así como el principio de legalidad tributaria tutelado por el artículo 31, fracción IV de dicha Carta Magna.

Cuarto

- a) El artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente a partir del primero de enero de dos mil veintidós, resulta violatoria del principio de proporcionalidad tributaria, pues excluye del tratamiento de la tasa del 0% para efectos del impuesto al valor agregado y, por ende, se grava a la tasa general del 16%, la enajenación e importación de alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar, atendiendo al destino de los mismos, sin que ello refleje una manifestación de riqueza que deba ser gravada a la tasa general del impuesto al valor agregado.
- b) Del análisis realizado a la exposición de motivos de dos mil catorce, la inclusión del numeral 6 al inciso b) de la fracción I del artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, derivó de considerar que las personas que adquieren alimento procesado para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar, reflejan capacidad contributiva y, en consecuencia, una manifestación de riqueza que debe ser gravada, al tratarse de un bien suntuario, ya que tener o no una mascota puede relacionarse con una actividad de recreación y no con una necesidad básica.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

- c) Sin embargo, el gravamen en análisis fue establecido bajo la premisa errónea de considerar que los alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar, constituyen un bien suntuario, por lo que la enajenación de éstos refleja una determinada capacidad contributiva susceptible de ser gravada con el impuesto al valor agregado correspondiente.
- d) El hecho de ser propietario de un perro, gato o pequeñas especies que son utilizados como mascotas para el hogar y adquirir alimentos procesados para éstos, no constituye una manifestación de riqueza y, por ende, tampoco refleja una capacidad contributiva de los sujetos de impuesto, ya que dichos productos no constituyen un lujo o un medio superior a los normales para conseguir el fin que éstos persiguen.
- e) En efecto, los alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar, cumplen el propósito de alimentar a los referidos animales, lo cual en todos los casos, esto es, en cualquier nivel socioeconómico o estrato social, se trata de un medio normal para alcanzar dicho propósito.
- f) Para que un impuesto indirecto resulte apegado a la garantía de proporcionalidad tributaria, éste debe necesariamente gravar manifestaciones indirectas de riqueza, siendo que en el presente caso lo dispuesto por el artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente, prevé como objeto del impuesto el destino que se le dan a los bienes enajenados, situación que genera que el impuesto que se le impone al sujeto no sea un fiel reflejo de su verdadera capacidad contributiva.

Quinto

- a) El artículo 2-A, fracción I, inciso b) numeral 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, resulta violatorio de los derechos fundamentales a la salud y un medio ambiente sano, en la medida en que incentiva el perjuicio a estos últimos, en contravención del artículo 4 de nuestra Constitución Federal, en relación con los artículos 25 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, 12 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales y, 10 y 11 del Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales "Protocolo de San Salvador".

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

Sexto

- a) El establecimiento del gravamen que nos ocupa resulta violatorio del artículo 13 de nuestra Carta Magna, en relación al artículo 31, fracción IV constitucional, al resultar una ley privativa, esto es, que grava sólo a un sector específico de la población, perdiendo el tributo que nos ocupa, su característica de general.

3. **Trámite de la demanda de amparo.** La demanda se radicó en el Juzgado Decimocuarto de Distrito en Materias Administrativa, Civil y de Trabajo en el Estado de Jalisco, con residencia en Zapopan, bajo el expediente 477/2022, por acuerdo de dieciséis de marzo de dos mil veintidós el Juez la admitió a trámite y solicitó a las autoridades responsables rindieran sus respectivos informes justificados. El veintinueve de julio de dos mil veintidós se celebró la audiencia constitucional.
4. El nueve de noviembre de dos mil veintidós, el Juzgado Cuarto de Distrito del Centro Auxiliar de la Quinta Región, con residencia en Culiacán, Sinaloa, en cumplimiento a lo dispuesto en el oficio SECNO/STCCNO/1159/2022 de veintiocho de octubre de dos mil veintidós suscrito por el Secretario Técnico de la Comisión de Creación de Nuevos Órganos del Consejo de la Judicatura Federal, tuvo por recibido físicamente y vinculado electrónicamente el juicio de amparo 477/2022; por lo que lo registró con el expediente auxiliar 396/2022-II, a efecto de dictar la sentencia respectiva.
5. **Sentencia de amparo.** El treinta de noviembre de dos mil veintidós se dictó sentencia en la que se resolvió esencialmente lo siguiente:

El Juez de Distrito, con fundamento en el artículo 74, fracción I, de la Ley de Amparo, precisó que los actos reclamados y autoridades responsables eran los siguientes:

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

1. Del Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, así como de las Cámaras de Diputados y Senadores del Congreso de la Unión, con sede en la Ciudad de México, en el ámbito de sus respectivas competencias:

a) La discusión, aprobación y expedición del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, del Código Fiscal de la Federación y otros ordenamientos, publicado en el Diario Oficial de la Federación el doce de noviembre de dos mil veintiuno; en específico, el artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 6, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

2. Del Jefe del Servicio de Administración Tributaria:

a) La Miscelánea Fiscal para dos mil veintidós, publicada en el Diario Oficial de la Federación el veintisiete de diciembre de dos mil veintiuno, en específico, la regla 4.2.1.

Luego, los actos reclamados se tuvieron por ciertos, por tratarse de normas generales que no son objeto de prueba.

Se precisó que a partir del decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el doce de noviembre de dos mil veintiuno, el artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 6, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se considera una nueva disposición normativa.

Por otra parte, se declararon infundadas las causales de improcedencia previstas en las fracciones XII, XIV y XXIII, del artículo 61 de la Ley de Amparo, que plantearon las autoridades responsables.

En cuanto al estudio de fondo, el Juez de Distrito consideró que eran fundados los conceptos de violación en los que se planteó que el artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 6, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la regla 4.2.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil veintidós, violaban el principio de legalidad tributaria.

Lo anterior porque las locuciones “pequeñas especies” o “mascotas en el hogar”, referidas en el precepto legal reclamado, inciden en el elemento cualitativo “objeto” de la contribución, por lo que se rige por el principio de

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

reserva de ley de carácter absoluto, por ende, debe encontrarse previsto en la ley; sin embargo, en el referido numeral no se define lo que debe entenderse por “pequeñas especies” o “mascotas en el hogar”, lo que trae como consecuencia que se vulnere el principio de legalidad tributaria, por imprecisión en el objeto del impuesto, al no encontrarse definido en la propia ley, generando incertidumbre sobre el hecho imponible del tributo.

Asimismo, se declaró fundado el concepto de violación en el que se planteó que el precepto reclamado viola el principio de equidad tributaria, porque no existe justificación para que el artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 6, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establezca un tratamiento distinto en cuanto a la enajenación de alimentos procesados para perros, gatos y especies pequeñas que son utilizadas como mascotas y aquellas especies de mayor tamaño que son usados para el mismo fin (mascotas).

Lo anterior porque del análisis del precepto legal aludido, no se desprendió el motivo por el cual se otorga un tratamiento distinto para gravar, por una parte, a la tasa del 0% la enajenación de alimentos procesados para los animales de mayor tamaño que se utilizan como mascotas y, por otro lado, a la tasa del 16% la enajenación de alimentos procesados para perros, gatos o pequeñas especies utilizados como mascotas.

Por tanto, se consideró procedente conceder la protección constitucional a la parte quejosa, para los siguientes efectos:

- I. Desincorporen de la esfera jurídica de la parte quejosa el artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 6, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por tanto, se le debe otorgar el mismo beneficio fiscal de la tasa 0% para la enajenación de alimentos procesados para perros, gatos y, en general, para todas las especies.
- II. Por lo que se refiere al impuesto enterado por la parte quejosa por la enajenación de alimento procesado para perros, gatos y, en general, para cualquier otra especie, tendrá derecho a la devolución, debidamente actualizada, siempre y cuando acredite ante las autoridades hacendarias que esas cantidades salieron de su patrimonio y no fueron trasladadas a terceros.

Los puntos resolutivos de la sentencia son los siguientes:

PRIMERO. La Justicia de la Unión **ampara y protege** a *********, contra los actos y autoridades responsables precisados en el considerando **segundo**, por los fundamentos y motivos expuestos en el considerando **sexto**, para los efectos indicados en el considerando **séptimo**, de la presente resolución.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

SEGUNDO. Devuélvase el **juicio de amparo 477/2022** y un **cuadernillo** al juzgado de origen, **sin que sea necesario que dicho órgano jurisdiccional acuse recibo de esta sentencia y de sus autos una vez que los reciba**; en términos del octavo considerando de esta resolución.

TERCERO. Háganse las anotaciones que correspondan en el libro electrónico respecto del envío del expediente de origen y archívese el expediente electrónico auxiliar que derivó del juicio de amparo que ahora se resuelve; de conformidad con lo establecido en el **último** considerando de la presente resolución.

6. **Recurso de revisión del Presidente de la República.** Inconforme con la sentencia anterior, el Presidente de la República por conducto del Director General de Amparos contra Actos Administrativos de la Procuraduría Fiscal de la Federación mediante escrito presentado el catorce de diciembre de dos mil veintidós, a través del Portal de Servicios en Línea del Poder Judicial de la Federación, interpuso recurso de revisión en que planteó los agravios siguientes:

Primero

- a. La sentencia recurrida es ilegal ya que el Juez de Distrito incurrió en una incorrecta apreciación del acto reclamado y en una falta de estudio de las causales de improcedencia hechas valer en el informe justificado, pues el juicio de amparo era improcedente contra los actos reclamados al no tratarse de un nuevo acto legislativo.
- b. Lo anterior porque el numeral 6 del inciso c), fracción I, del artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no es un nuevo acto legislativo ya que no fue materia de la reforma para dos mil veintidós.
- c. El numeral 6, inciso b), fracción I, del artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es un acto consentido porque tiene el mismo contenido desde el año dos mil catorce y no ha sido modificado.

Segundo

- a. El Juez de Distrito reconoció que el numeral 6, inciso b), fracción I, del artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no tuvo ningún

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

cambio desde el año dos mil catorce, sin embargo, incongruentemente consideró que se trata de un nuevo acto legislativo.

- b. Lo único que cambió con motivo de la reforma fiscal para dos mil veintidós fue el inciso b), en el que se incluyó en el que se incluyó la palabra “animales” dentro de la aplicación de la tasa del 0% y la excepción a dicha tasa en el numeral 6 para los alimentos para mascotas quedó incólume o intacta.
- c. De haber sido la intención del legislador que fuera aplicable la tasa del 0% a la enajenación de alimentos para mascotas, así lo habría establecido a través de la derogación del numeral 6, sin embargo, esa no fue su intención porque dicho numeral en su vertiente de regla excepcional subsistió intacta para dos mil veintidós.
- d. El fallo recurrido es incongruente porque por una parte se sostiene que el precepto en análisis sufrió una modificación sustancial, pero luego se reconoce que el legislador incluyó a los alimentos para animales a la tasa del 0%, salvo las excepciones previstas en el propio artículo.

Tercero

- a. Se plantea que el quejoso no demostró su interés jurídico para promover el juicio de amparo. La exhibición de diversas facturas de las que se advertía la enajenación de productos destinados a la alimentación de mascotas y su declaración definitiva mensual de pago del impuesto al valor agregado de enero de dos mil veintidós, no era suficiente para tener por acreditado de manera fehaciente el acto reclamado, esto es, la enajenación de alimentos procesados para pequeñas especies.
- b. Para acreditar el interés jurídico era necesario que la quejosa ofreciera prueba técnica y material, como sería una prueba pericial en materia contable.
- c. El Juez de Distrito no consideró que la quejosa no es el consumidor final de los productos que aparentemente causaron el impuesto a la tasa del 16%, lo que trae aparejada la ilegalidad de los efectos dados a la sentencia.
- d. El Juez de Distrito fue omiso en analizar que al quejoso no se le vulnera ningún derecho constitucionalmente tutelado, puesto que el interés jurídico para reclamar el artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 6, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, corresponde a la persona que se su propio patrimonio paga el impuesto y no a quien lo causa, declara y entera al fisco.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

e. Si lo que se reclama es el pago del impuesto al valor agregado, quien resiente una afectación en su patrimonio y esfera jurídica de derechos, es la persona que efectivamente erogó los recursos económicos para cubrir el impuesto que se le traslada conforme a la mecánica del tributo, esto es, el consumidor final a quien se trasladó el impuesto.

Cuarto

- a. El Juez de Distrito no consideró la imposibilidad de concretar los efectos de la sentencia que se emita en el juicio de amparo, porque la norma reclamada no se reformó para el ejercicio fiscal dos mil veintidós.
- b. El juicio de amparo es improcedente porque la norma reclamada se encuentra vigente desde el ejercicio fiscal dos mil catorce y si el quejoso no promovió juicio en su contra, resulta consentida. Lo anterior aunado a que la norma reclamada no tiene el carácter de un nuevo acto legislativo.

Quinto

- a. El Juez de Distrito consideró incorrectamente que el precepto reclamado viola el principio de legalidad tributaria.
- b. Es criterio de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, contenido en la tesis 1a. XLV/2020 (10a), relativo a que, si los alimentos procesados para mascotas no se encuentran identificados expresamente en el supuesto de aplicación de la tasa del 0%, entonces debe aplicárseles la tasa del 16%.
- c. Si bien el precepto reclamado no establece expresamente qué debe entenderse por “pequeñas especies” o “mascotas en el hogar”, tal situación no implica una violación al principio de legalidad tributaria, porque el legislador hace alusión a cualquier especie que por su tamaño pequeño o por su empleo (animal de compañía o recreación) sirven como mascotas en el hogar (casa o domicilio en donde se realiza la vivienda habitual).
- d. Todos los sujetos dedicados a la enajenación de alimentos procesados para estas especies se considerarán dentro del supuesto de la norma, lo cual, además, se encuentra inmerso en el lenguaje de uso común en el

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

comercio para quienes enajenan ese tipo de alimentos procesados para mascotas.

- e. No es jurídicamente posible la exigencia al legislador de que hiciera un listado que contuviera cada una de las pequeñas especies que existen y que se pueden considerar como mascotas en el hogar, en tanto que lo que se pretende con la norma no es acotarla a una especie pequeña en particular, sino hacer referencia a las especies que, en la generalidad de los casos, cumplen con las características de ser una mascota.
- f. Del precepto se colige que la tasa del 0% se aplica, de manera general, a la enajenación de alimentos para especies que por su naturaleza apoyan a la industria alimentaria, lo que no acontece con una pequeña especie utilizada como mascota.
- g. La indefinición de lo que debe entenderse como “mascota” o “pequeña especie” resulta irrelevante, si se toman en cuenta los fines perseguidos por la norma.
- h. Para satisfacer el principio de legalidad tributaria no era necesario que el legislador especificara en la norma cada una de las especies, que pudieran considerarse como pequeñas y que se utilizan como mascotas en el hogar.

Sexto

- a. El Juez de Distrito otorgó el amparo a partir de un parámetro que no resultaba idóneo para emprender un estudio de equidad tributaria, pues el planteamiento del quejoso se basó en circunstancias particulares y no en la generalidad de la norma, lo que implicaba la inoperancia de los conceptos de violación.
- b. Lo anterior porque el quejoso propuso como parámetro de comparación el que la tasa del 0% también se aplicara a los productos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, pues considera que muchos animales de trabajo que sirven como alimento pueden considerarse mascotas o, por el contrario, grandes especies que pueden utilizarse como animales de trabajo pueden tener un uso preponderante como mascota, como por ejemplo los caballos.
- c. No existe un trato normativo diferenciado ya que se trata del mismo tipo de contribuyentes, pero por la enajenación de productos distintos -los sujetos a la tasa del 0% y los que están sujetos a la tasa del 16%- , lo que revela que no existen dos o más grupos de contribuyentes respecto de los cuales se pueda analizar la inequidad.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

d. La distinción de trato entre los productos establecidos en el numeral combatido es razonable y justificada. En la exposición de motivos se indicó que la tasa del 0% también aplica a los alimentos para animales, siempre y cuando sean insumos para su propia producción.

e. El legislador consideró que quienes adquieren alimentos para actividades agropecuarias, como es la crianza de ganado, aves y peces, deben estar sujetos a una tasa del 0% en virtud de que de dichas especies animales se obtienen diversos alimentos y productos para el consumo humano; situación que es distinta a la que acontece con la adquisición de alimentos para perros, gatos y pequeñas especies utilizadas como mascotas en el hogar.

f. La finalidad de la norma es que las actividades ganadera, pesquera y silvícola que fomentan la producción alimentaria del país no tengan un gravamen que incida sobre el costo final de dichas mercancías.

g. El Juez de Distrito no consideró que la tasa del 0% a la enajenación de alimentos distintos a los que se refiere el numeral 6, de la fracción I, del inciso b), del artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se justifica al ser un beneficio para la economía nacional por cuanto hace al fomento a las actividades ganadera, pesquera y silvícola, a través de mecanismos fiscales para fortalecer dichas actividades, pero no para alimentos procesados para pequeñas especies que son utilizadas como mascotas en el hogar, porque tienen finalidades diferentes.

h. Por lo anterior, la norma tiene una finalidad extrafiscal que no fue considerada por el juzgador.

7. **Recurso de revisión del Servicio de Administración Tributaria.** El Jefe del Servicio de Administración Tributaria, por conducto de la Administradora de Amparo e Instancias Judiciales "1", de la Administración General Jurídica del Servicio de Administración, mediante escrito presentado vía electrónica el veintidós de diciembre de dos mil veintidós, interpuso recurso de revisión en el que hizo valer los agravios siguientes:

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

Primero

- a. Debe decretarse el sobreseimiento del juicio porque la regla reclamada no es un nuevo acto legislativo. La quejosa consintió tácitamente la regla 4.2.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil veintidós, ya que la definición de “pequeñas especies” existe la resolución miscelánea desde el año dos mil quince, de modo que no ha tenido modificación alguna.
- b. El contenido de la regla impugnada ya existía antes de la publicación de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil veintidós, en los mismos términos que ahora controvierte la quejosa, por tanto, la quejosa consintió la regla reclamada.

Segundo

- a. La regla 4.2.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil veintidós, no viola el principio de legalidad tributaria.
- b. El Juez de Distrito incorrectamente determinó que la reforma al artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, modificó uno de los elementos esenciales del impuesto, como es su objeto, en consecuencia, consideró que la regla también resultaba inconstitucional.
- c. Los conceptos de “pequeñas especies” y “mascotas en el hogar” no implican indefinición o ambigüedad en el objeto de la contribución, su desarrollo en la regla no viola el principio de reserva de ley.
- d. La regla 4.2.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil veintidós únicamente tiene como finalidad precisar el concepto de “pequeñas especies” utilizadas como “mascotas en el hogar”, sin ir más allá de lo establecido en el precepto legal.
- e. Con relación a la violación al principio de equidad tributaria declarada por el Juez de Distrito, de un análisis integral del artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado es posible advertir que la intención del legislador fue favorecer ciertos actos o actividades estrictamente relacionados con la producción de bienes de consumo básico. El legislador consideró que era la fórmula más adecuada de incentivar al sistema alimentario mexicano.
- f. El análisis que realizó el Juez de Distrito sobre el artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es indebido porque no es válido inferir un trato desigual en automático, sino que debió analizar y considerar las finalidades apuntadas desde la iniciativa

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

presidencial y convalidada por los estudios realizados por el Congreso de la Unión en el procedimiento legislativo.

g. Los fines fiscales y extrafiscales de la norma están plenamente expresados en el procedimiento legislativo, esencialmente consiste en fortalecer el sistema alimentario del país, así como sectores vulnerables y que por sus características sean productivos y contribuyan al desarrollo económico del país.

8. **Trámite de los recursos ante el Tribunal Colegiado.** Correspondió conocer de los recursos de revisión al Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, en auto de diez de marzo de dos mil veintitrés, el Presidente del Tribunal Colegiado admitió los recursos de revisión y los registró con el número de expediente 118/2023.
9. **Revisión adhesiva.** Mediante escrito enviado electrónicamente el veintiuno de marzo de dos mil veintitrés, la quejosa, por conducto de su autorizado, interpuso recurso de revisión adhesivo; por auto de veintitrés siguiente el Magistrado Presidente del Tribunal Colegiado lo tuvo por interpuesto.
10. Los agravios planteados en la revisión adhesiva, relativos al estudio de constitucionalidad del artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado son, en síntesis, los siguientes:
 - a) La Jueza de Distrito acertadamente reconoció que el numeral 6, inciso b), del artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, resulta violatorio de los derechos fundamentales de igualdad ante la ley y equidad tributaria, pues sin que exista una justificación objetiva y razonable, otorga un trato diferenciado a contribuyentes en igualdad de circunstancias, a saber, aquellos que realizan la enajenación de alimentos para perros, gatos y pequeñas especies y aquellos que enajenan alimento para especies de mayor tamaño, no obstante que en

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

ambos casos se trate de animales utilizados para fines recreativos (mascotas).

- b) La Jueza de Distrito consideró correctamente que la tesis aislada 1ª. XLV/2020 (10ª.), emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de rubro: "IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN, INCISO B), NUMERAL 6, DE LA LEY DE LA MATERIA, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA", no resultaba aplicable al caso concreto.
- c) Lo anterior, pues el referido criterio de nuestro Máximo Tribunal fue emitido respecto de un diverso texto normativo del artículo 2-A, fracción I, inciso b) (vigente hasta dos mil veintiuno), en el cual no se contemplaba la tasa preferente del 0% de IVA para el alimento para animales, resultando, por tanto, irrelevantes los términos, expresiones o locuciones de "pequeñas especies" y "mascotas en el hogar" en ese contexto normativo.
- d) Sí resultaba relevante que se estableciera en Ley el significado que pretende atribuirse a los conceptos de "pequeñas especies" y "mascotas en el hogar", con la finalidad de que los gobernados puedan identificar con precisión a qué animales les aplica el supuesto de excepción de la tasa del 0% del impuesto al valor agregado.

11. Resolución del Tribunal Colegiado. Por resolución de sesión de tres de octubre de dos mil veintitrés, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, determinó lo siguiente:

En primer lugar, el Tribunal Colegiado precisó que los recursos de revisión, principales y adhesivo, se interpusieron oportunamente y por personas con legitimación.

Por otra parte, consideró que el Juez de Distrito incurrió en una incongruencia porque en la sentencia recurrida no se realizó pronunciamiento alguno respecto a la regla 4.2.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil veintidós, pese a que se tuvo como acto reclamado. En ese sentido, se estudió y desestimó la causal de improcedencia prevista en la fracción XIV del artículo 61 de la Ley de Amparo, que se planteó respecto de dicha regla.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

Posteriormente, estudió el concepto de violación hecho valer en contra de la regla 4.2.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil veintidós, con relación al principio de legalidad tributaria, declarándolo infundado.

Luego, analizó y desestimó las causales de improcedencia previstas en las fracciones XII y XXIII del artículo 61 de la Ley de Amparo, respecto del artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 6, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, planteadas por las autoridades recurrentes en sus agravios.

Por último, el Tribunal Colegiado consideró procedente dejar a salvo la jurisdicción de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para conocer de los recursos de revisión principal y adhesiva, respecto del tema de constitucionalidad del artículo 2-A, fracción I, inciso b), punto 6, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Los puntos resolutivos son los siguientes:

PRIMERO. Es parcialmente infundada la revisión adhesiva.

SEGUNDO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a *********, respecto de la Regla 4.2.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil veintidós.

TERCERO. Este Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito **deja a salvo la jurisdicción** de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para conocer respecto del artículo 2-A, fracción I, inciso b) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

CUARTO. Remítanse los autos al Alto Tribunal y habilítense el acceso al expediente digital.

12. **Trámite en esta Suprema Corte.** Mediante acuerdo de veinticuatro de octubre de dos mil veintitrés, la Presidenta de este Alto Tribunal tuvo por recibidos los autos, registró bajo el expediente 844/2023 y asumió su competencia originaria para conocer de los recursos de revisión principal y adhesivo y turnó el expediente para su estudio al Ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea como integrante de la Primera Sala.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

13. **Avocamiento.** Por acuerdo de veintisiete de noviembre de dos mil veintitrés el Presidente de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ordenó el avocamiento del asunto a dicha Sala.
14. **Retorno.** Dado que en sesión privada celebrada el dieciséis de noviembre de dos mil veintitrés el Tribunal Pleno aprobó la readscripción de la Ministra Loretta Ortiz Ahlf a la Primera Sala de este Alto Tribunal, con efectos a partir del diecisiete de noviembre siguiente, el presente asunto se retornó a la Ministra Loretta Ortiz Ahlf, para la elaboración del proyecto de resolución.

I.COMPETENCIA

15. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del presente amparo en revisión, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 83, de la Ley de Amparo; 21, fracción III, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, en relación con los Puntos Primero y Tercero del Acuerdo General 1/2023 del Pleno de este Alto Tribunal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el tres de febrero de dos mil veintitrés, modificado mediante Instrumento normativo aprobado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el diez de abril de dos mil veintitrés y publicado en el Diario Oficial de la Federación el catorce siguiente; toda vez que se interpone en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito en un juicio de amparo indirecto en el que se planteó la inconstitucionalidad del artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 6, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

16. Además, se estima pertinente aclarar que, aun cuando el presente amparo en revisión no corresponde a las materias de las que, en forma ordinaria, debe conocer esta Primera Sala, en términos de lo dispuesto en el artículo 37 del Reglamento Interior de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ello no es obstáculo para que resulte competente para conocer del asunto, pues el párrafo primero del artículo 86 del citado reglamento, dispone que, al igual que los amparos directos en revisión, los amparos en revisión de la competencia originaria del Pleno, que sean en materia administrativa, se turnarán a los Ministros de ambas Salas.

II. OPORTUNIDAD Y LEGITIMACIÓN

17. Resulta innecesario verificar tanto la oportunidad de los recursos de revisión principal y adhesivos, así como la legitimación de quienes los presentaron, toda vez que dichos presupuestos procesales ya han sido analizados por el Tribunal Colegiado del conocimiento.

III. MATERIA DE LA RESOLUCIÓN

18. Dado que las causas de improcedencia fueron estudiadas por el Tribunal Colegiado, sin que esta Primera Sala advierta alguna otra de oficio, lo procedente es llevar a cabo el estudio de los agravios planteados por el Presidente de la República, los cuales de resultar fundados implicarían la revocación de la sentencia recurrida y, en consecuencia, el estudio de los conceptos de violación que la Jueza de Distrito no analizó.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

19. Por otra parte, se precisa que la materia de esta resolución es el estudio de constitucionalidad del artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 6, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por tanto, no se estudia el recurso de revisión interpuesto por el Jefe del Servicio de Administración Tributaria, aun cuando haya planteado argumentos para defender la constitucionalidad del precepto legal referido, pues si bien es autoridad responsable en el juicio de amparo, no intervino en la expedición o promulgación del citado precepto legal, ya que a tal autoridad se le reclamó la emisión de la regla 4.2.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil veintidós, la cual fue previamente analizada por el Tribunal Colegiado.
20. Lo anterior es así porque de conformidad con el artículo 87, párrafo primero,¹ de la Ley de Amparo, el recurso de revisión debe interponerse por la autoridad responsable directamente afectada por la sentencia, de acuerdo con los actos que le fueron atribuidos y, tratándose de amparos contra disposiciones de observancia general, por los titulares de los órganos de Estado a los que está encomendada su promulgación o quienes los representan; por lo que la defensa jurídica de la Ley impugnada en este asunto, en sede de revisión corresponde a tales órganos del Estado, no a autoridades distintas que actuaron en acatamiento a sus normas.
21. Por tanto, en este caso, la defensa del artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 6, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no corresponde al Jefe del Servicio de Administración Tributaria al no haber participado en su

¹ “**Artículo 87.** Las autoridades responsables sólo podrán interponer el recurso de revisión contra sentencias que afecten directamente el acto reclamado de cada una de ellas; tratándose de amparo contra normas generales podrán hacerlo los titulares de los órganos del Estado a los que se encomiende su emisión o promulgación.
(...)”

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

emisión, consecuentemente, el recurso de revisión interpuesto por dicha autoridad no es materia de esta resolución.

IV. ESTUDIO DE LOS AGRAVIOS

22. **IV.1. Legalidad tributaria.** En la sentencia recurrida la Jueza de Distrito consideró que el artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 6, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, violaba el principio de legalidad tributaria porque no establecía qué debe entenderse por *“pequeñas especies utilizadas como mascotas en el hogar”*.
23. En primer lugar, la Jueza de Distrito estimó que no era aplicable la tesis 1a. XLV/2020 (10a), de rubro: **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN I, INCISO B), NUMERAL 6, DE LA LEY DE LA MATERIA, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA**, porque ahí se partió de la premisa de que la porción normativa analizada no establecía la tasa de 0% para la enajenación de productos para la alimentación animal, por tanto, les era aplicable la tasa del 16%, resultando irrelevante el significado de los términos *“pequeñas especies”* y *“mascotas en el hogar”* para efectos de determinar si se actualizaba una excepción en la aplicación de la tasa de 0%.
24. Por otra parte, consideró que el precepto reclamado no establece qué debe entenderse por las locuciones *“pequeñas especies”* y *“mascotas en el hogar”*, por tanto, tales expresiones generaban la imprecisión en el objeto del impuesto lo que implica una violación al principio de legalidad tributaria.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

25. Al respecto, en el Presidente de la República, autoridad responsable recurrente, alega que, contrario a lo determinado por la Jueza de Distrito, para resolver la cuestión planteada sí resulta aplicable la tesis aislada 1a. XLV/2020 (10a.), en la que esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que si los alimentos procesados para mascotas no se encuentran identificados expresamente en el supuesto de aplicación de la tasa del 0%, en consecuencia, debe aplicárseles la tasa general del 16%.
26. Lo anterior, porque la excepción contenida en el numeral 6 del inciso b) de la fracción I del artículo 2o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado quedó intocada en la reforma para dos mil veintidós, ya que de haber sido la intención del legislador que a la enajenación de los alimentos para las mascotas le fuera aplicable la tasa del 0% así lo habría establecido a través de su derogación.
27. Refirió que también es ilegal que la Jueza de Distrito señalara que el mencionado artículo y numeral es inconstitucional por transgredir el principio de legalidad tributaria pues si bien la citada porción normativa no establece expresamente qué se debe entender por “pequeñas especies” o “mascotas en el hogar”, tal situación no hace que vulnere el principio de legalidad tributaria, porque con ello el legislador hace alusión a cualquier especie que por su tamaño y por su empleo (animal de compañía o recreación) sirven como mascotas en el hogar, lo que además se encuentra inmerso en el lenguaje de uso común en el comercio para quienes enajenan este tipo de alimentos procesados para mascotas.
28. Indicó que no es jurídicamente posible la exigencia al legislador de que hiciera un listado de las pequeñas especies que se pueden considerar como

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

mascotas en el hogar, pues lo que se pretende con la norma no es acotarla, sino hacer referencia a las especies que, en la generalidad de los casos, cumplen con la característica de ser una mascota.

29. Precisó que es de explorado derecho en la doctrina jurisprudencial de este Alto Tribunal que en el ámbito estrictamente tributario una norma no está dirigida a seguir una regla absoluta, por lo que es innecesario definir tales términos si se desprende claramente la intención del creador de la norma.
30. A mayor abundamiento, agregó que el estudio del precepto no puede llevarse a cabo de forma aislada, fuera del contexto normativo del que forma parte, por lo que no es posible pretender, como que se viole el principio de legalidad por no encontrarse definido en ley los términos “pequeñas especies” y “mascotas en el hogar”, ya que no existe fundamento legal que obligue al legislador a definir cada vocablo o locución utilizada en las leyes que expide.
31. Los argumentos sintetizados resultan, por una parte, **infundados** y, por otra, **fundados**.
32. En primer lugar, la Jueza de Distrito estimó que la tesis aislada 1a. XLV/2020 (10a.)² no era aplicable a la cuestión planteada, dado que la emisión de este criterio partió del supuesto de que en el precepto 2-A, fracción I, inciso b),

² Publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 80, noviembre de 2020, tomo I, página 947, de rubro: **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN I, INCISO B), NUMERAL 6, DE LA LEY DE LA MATERIA, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.**

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

de la Ley del Impuesto al Valor Agregado no se contemplaba el alimento para animales, pero con la reforma publicada el doce de noviembre de dos mil veintiuno, ya se incluyó a los animales para la aplicación de la tasa del 0%.

33. Las consideraciones que sustentan dicha tesis aislada son, en lo fundamental, las siguientes:

- El artículo 2o.-A, fracción I, inciso b), numeral 6, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente desde el ejercicio fiscal de dos mil catorce hasta el dos mil veintiuno, prevé que los alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies utilizadas como mascotas en el hogar causará el impuesto a la tasa general del 16%.
- Si bien la citada porción normativa no establece expresamente qué se debe entender por “pequeñas especies” o “mascotas en el hogar”, tal situación no hace que vulnere el principio de legalidad tributaria, pues de conformidad con el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, del mencionado artículo 2o.-A se conoce que el legislador consideró como objeto del impuesto la enajenación de alimentos procesados para consumo animal precisando –como regla general– la tasa del **16%**.
- Entonces, no se genera incertidumbre sobre el tratamiento legal que les corresponde, es decir, si no se encuentran identificados expresamente en el supuesto de excepción como es la aplicación de la tasa del 0%, en vía de consecuencia, debe aplicárseles la tasa general del 16%, resultando irrelevante el significado que pretenda

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

atribuirse a los términos “pequeñas especies” y “mascotas en el hogar”.

34. Ahora, la autoridad recurrente plantea que las consideraciones de la tesis aislada 1a. XLV/2020 (10a.) sí resultan aplicables, dado que la excepción contenida en el artículo 2o.-A, fracción I, inciso b), numeral 6, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado subsistió en la reforma para dos mil veintidós.

35. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estima que **no asiste la razón a la autoridad recurrente**, ya que en la referida tesis se interpretó un sistema normativo distinto al que ahora se reclama:

LIVA VIGENTE EN EL EJERCICIO FISCAL DE 2014 A 2021	LIVA VIGENTE EN EL EJERCICIO FISCAL DE 2022
<p>Artículo 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:</p> <p>I. La enajenación de:</p> <p>(...)</p> <p>b). Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación a excepción de:</p> <p>(...)</p> <p>6. Alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar.</p> <p>(...)</p>	<p>Artículo 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:</p> <p>I. La enajenación de:</p> <p>(...)</p> <p>b). Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación humana y animal, a excepción de:</p> <p>(...)</p> <p>6. Alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar.</p> <p>(...)</p>

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

36. De esta comparación, se advierte que la modificación para el precepto vigente en el ejercicio fiscal de dos mil veintidós, consistió en que la tasa del 0% se aplica a la enajenación de productos destinados **a la alimentación humana y animal**, aspecto que no establecía el mismo numeral para el ejercicio fiscal de dos mil veintiuno.
37. Así pues, en el precedente en cuestión, esta Sala partió de la premisa consistente en que la tasa del 0% no era aplicable para la enajenación de productos destinados a la alimentación animal³, de modo que le resultaba aplicable la tasa del 16%, por tanto, era irrelevante si se definía o no el supuesto de excepción; sin embargo, el precepto ahora reclamado establece expresamente que la tasa de 0% se aplica también a la enajenación de los productos destinados a la alimentación animal, de modo que la interpretación contenida en la tesis aislada 1a. XLV/2020 (10a.) no es aplicable al nuevo sistema normativo, de ahí lo infundado de los planteamientos de la autoridad recurrente.
38. No obstante lo anterior, esta Primera Sala considera que es **fundado** el agravio de la autoridad recurrente en lo que respecta a que el precepto reclamado no transgrede el principio de legalidad tributaria, ya que no es necesario establecer en su texto qué debe entenderse por “pequeñas especies” y “mascotas en el hogar”.
39. Previamente, es importante destacar que el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los

³ En virtud de que la interpretación teleológica del precepto permitía concluir válidamente que la tasa del 0% (cero por ciento) buscó favorecer la producción y enajenación de los productos destinados a la alimentación humana, sin que la alimentación animal haya sido materia del referido trato preferencial, hasta ese momento del desarrollo legislativo del artículo reclamado.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias.⁴

40. Por ello, el legislador no puede prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien, que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.
41. Además, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que atento a que las leyes deben ser generales, abstractas e impersonales, el principio de legalidad tributaria, **no implica que el legislador tenga la obligación de definir cada vocablo o locución utilizado en las normas, pues el destinatario de la norma, atento a las actividades que desarrolla, por encontrarse inmerso en su ámbito pueda comprender el significado de las normas**, incluso se reconoce la necesidad de que existan métodos de interpretación jurídica que definan su sentido y alcance, con motivo de las imprecisiones y oscuridad legales.

⁴ Jurisprudencia P./J. 106/2006, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, Octubre de 2006, página 5, registro digital 174070, de rubro: **LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO.**

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

42. **En el caso**, el precepto reclamado establece la aplicación de la tasa de 0% para la determinación del impuesto al valor agregado, por la enajenación de productos destinados a la alimentación animal, con excepción de la enajenación de alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar.
43. La porción normativa no establece qué se debe entender por “pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar”, sin embargo, esto no genera su inconstitucionalidad pues dicha expresión permite a las personas entender que la enajenación de alimento para cualquier especie animal, **que por su naturaleza y tamaño** pueda ser utilizada como mascota en el hogar, está comprendida en la excepción para la aplicación de la tasa del 0%, es decir, que le resulta aplicable la tasa de 16%.
44. Es importante tomar en cuenta que la propia norma hace referencia a perros y gatos, los cuales son considerados animales de compañía; partiendo de los ejemplos que la propia norma estableció, es posible considerar que se refiere a todas aquellas especies que, como los perros y gatos, se incorporan al hogar para desempeñar una función de compañía.
45. Si bien la norma hace referencia a pequeñas especies sin establecer una definición de la expresión “pequeña a una especie”, lo relevante para la norma es que se trate de especies animales susceptibles, por sus características, de desempeñar un rol de mascota dentro del hogar.
46. Ahora, debe tomarse en cuenta que el precepto excluye de la aplicación de la tasa del cero por ciento a la enajenación de **alimentos procesados** para

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

para perros, gatos y pequeñas especies que, además, sean utilizadas como mascotas en el hogar.

47. De modo que se **delimita de forma suficiente el objeto de la contribución** cuando se prevé expresamente que se trate de:

a) Alimentos procesados.

b) Para perros, gatos y pequeñas especies.

c) Que esas pequeñas especies sean empleadas como mascotas (animales de compañía) en el hogar.

48. En efecto, si se parte de la premisa de que existe una industria dedicada a la producción de alimento para animales de compañía (mascotas), así como una industria dedicada a la producción de alimentos para animales que, a su vez, estén destinados al consumo humano,⁵ entonces es válido concluir que no existe una indefinición en el objeto del impuesto, pues la norma establece que se grava la enajenación de alimentos procesados, excluyendo, de esa manera, cualquier alimento no procesado, así como a los alimentos procesados que se producen para alimentar animales destinados al consumo humano, con lo cual se logra un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias.

⁵ La propia industria clasifica la producción de alimentos procesados en alimentos para cerdos, ganado lechero, ganado de engorda, gallina de postura, pollo de engorda, acuacultura y **mascotas**. Véase “*La Industria Alimentaria Animal de México 2023*”, Consejo Nacional de Fabricantes de Alimentos Balanceados y de la Nutrición Animal, A.C., consultado en [CONAFAB](#).

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

49. Ciertamente, la norma no establece un listado de pequeñas especies que se consideran mascotas en el hogar, sin embargo, su redacción sí permite colegir que se trata de especies que (como los gatos y los perros) cumplen una función de compañía, al cohabitar con el ser humano precisamente en ese espacio (el hogar); en contraposición con especies animales cuya finalidad es el consumo humano u otras que, aun cuando la finalidad de su cría y cuidado no sea el consumo humano, no se adecúan a la categoría de “pequeñas especies”, ni pueden cohabitar con las personas dentro de sus hogares.
50. Tales consideraciones encuentran apoyo en la exposición de motivos del precepto reclamado, cuya parte conducente se transcribe:

B. LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

1. Alimento para animales

El artículo 2o.-A., fracción I, inciso b), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (Ley del IVA), establece que la enajenación de productos destinados a la alimentación, salvo la de algunos productos que se mencionan en el mismo inciso, está afecta a la tasa del 0%.

(...)

Además, debe mencionarse que desde su origen, **en el diseño de la política tributaria se ha tenido presente que el alimento para consumo humano es el resultado de la combinación previa de insumos en diferentes etapas de la cadena de producción, por lo que a los insumos y servicios que se utilizan exclusivamente en dicha cadena de producción se les libera la carga fiscal correspondiente al valor agregado que se genera en cada etapa, mediante la aplicación de la tasa del 0% en el impuesto al valor agregado (IVA) para evitar que los contribuyentes enfrenten cargas financieras derivadas de la aplicación de dicho impuesto a la tasa general en las diferentes etapas de la cadena de producción de alimentos, de forma tal que el producto final, es decir, el alimento humano llegue sin carga fiscal en la última etapa de comercialización.**

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

De acuerdo a ello, **la tasa del 0% también se aplica a los productos agrícolas y ganaderos que son insumos para su producción, lo que sucede con los alimentos para animales** y diversos bienes como tractores para accionar implementos agrícolas, motocultores para superficies reducidas, arados, rastras para desterronar, cultivadoras, cosechadoras, aspersoras y espolvoreadoras, para rociar o esparcir fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, equipo para riego agrícola, sembradoras, ensiladoras, cortadoras y empacadoras de forraje, entre otros bienes expresamente contemplados en el artículo 2o.-A, fracción I, inciso e), de la Ley del IVA.

(...)

51. De acuerdo con lo anterior, la finalidad de la tasa de 0% ha sido reducir la carga fiscal en el **proceso productivo de alimento para consumo humano**, de manera que el alimento para consumo humano llegue sin carga fiscal a la última etapa de comercialización; algunas especies animales forman parte de este proceso productivo, de ahí que el legislador haya querido liberar de carga fiscal los alimentos de los animales para consumo humano, excluyendo con ello a las mascotas que tienen una función de animales de compañía en el hogar, pues claramente no forman parte de ese proceso de producción.

52. Si bien pueden existir casos en los que animales que comúnmente se utilizan para consumo humano, sean considerados como una mascota por algunas personas o familias, lo cierto es que no puede exigirse al legislador establecer un listado preciso de todas las especies pequeñas a los que pudiere darse ese trato, ya que la definición de los supuestos a los que se aplican las tasas del cero y dieciséis por ciento, se logra con suficiente grado de claridad y con una concreción razonable, al prever como excepción a la

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

aplicación de la primera de las tasas referidas, la enajenación de “alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar”.

53. En ese sentido, para esta Sala la norma reclamada establece los supuestos a los cuales se les aplicarán las tasas del cero y dieciséis por ciento, de manera suficientemente clara y no deja un margen de discrecionalidad absoluto a las autoridades administrativas encargadas de su aplicación, sino que establece conceptos claros que permiten dilucidar la finalidad.
54. Por lo anterior, resultan infundados los argumentos planteados por la quejosa en su revisión adhesiva ya que, como se expuso, existe un grado de claridad y concreción razonable del objeto del impuesto al valor agregado, por tanto, no se viola el principio de legalidad tributaria.
55. Dada la conclusión alcanzada, resulta procedente analizar los agravios formulados por la **autoridad recurrente**, Presidente de la República, en contra del apartado “II. *Equidad tributaria*” del considerando sexto de la sentencia recurrida, en el que se declaró fundado el concepto de violación relativo a que la norma reclamada viola el principio de equidad tributaria y que motivaron la concesión de amparo.
56. **IV.2. Equidad tributaria.** La Jueza de Distrito consideró fundado el primer concepto de violación en el que se planteó que el precepto reclamado viola el principio de equidad tributaria.
57. En primer lugar, la juzgadora precisó que el artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 6, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece un tratamiento distinto entre alimentos procesados para caballos u otras

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

especies de mayor tamaño utilizados como mascotas (a los que atribuye la aplicación de la tasa del cero por ciento) y alimentos procesados para perros, gatos o pequeñas especies (cuya enajenación causa el impuesto a la tasa dieciséis por ciento); luego analizó la regularidad constitucional del trato diferenciado mediante un juicio de igualdad.

58. La Jueza de Distrito consideró que término de comparación propuesto por la quejosa era idóneo, sin embargo, estimó que no existía alguna razón objetiva por el cual se otorga un tratamiento distinto para gravar, por una parte, a la tasa del cero por ciento, la enajenación de alimentos procesados para los animales de mayor tamaño que se utilizan como mascotas y, por otro lado, a la tasa del dieciséis por ciento, la enajenación de alimentos procesados para perros, gatos o pequeñas especies utilizados como mascotas en el hogar.
59. Al respecto, la autoridad recurrente plantea que el término de comparación propuesto por la quejosa no era idóneo para realizar un juicio de equidad tributaria, porque se basó en circunstancias particulares y no generales; que no se acreditó la existencia de un trato normativo diferenciado y que la norma sí tiene una justificación objetiva y razonable, pues tiene una finalidad extrafiscal consistente en fomentar las actividades ganadera, pesquera y silvícola, para mejorar la producción alimentaria del país, lo que no se logra a través de la producción de alimentos procesados para pequeñas especies.
60. El agravio planteado por la autoridad recurrente es, por una parte, **inoperante** y, por otra, **fundado**.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

61. En principio, el Juez de Distrito precisó que la quejosa propuso como término de comparación el siguiente: **consumo de alimento para perros, gatos y pequeñas especies utilizados como mascotas, frente al consumo de alimento para animales de mayor tamaño utilizados como mascotas;** en el primer caso se aplica una tasa del dieciséis por ciento para efectos del impuesto al valor agregado, mientras que en el segundo una tasa del cero por ciento para el mismo tributo:

Tasa 16%	Tasa 0%
Alimento para perros, gatos y pequeñas especies utilizados como mascotas.	Alimento para especies de mayor tamaño utilizadas como mascotas.
Ejemplos: <ul style="list-style-type: none">• Conejo• Perro	Ejemplo: <ul style="list-style-type: none">• Caballo

62. La Juez de Distrito consideró que el término o parámetro de comparación era **idóneo** para demostrar un **trato normativo diferenciado** por el artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 6, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, puesto que el impuesto al valor agregado es de tipo indirecto, de modo que era posible comparar los bienes en los que incide la tributación y porque la diferencia de trato se daba en función del destino que se daba al producto.

63. Al respecto, la autoridad recurrente plantea que el término de comparación no es idóneo para demostrar la existencia del trato diferenciado, porque se basa en las circunstancias particulares de la parte quejosa y no en la generalidad y abstracción de la norma; asimismo, señaló que la parte quejosa no demostró que pueda utilizar un caballo como mascota en el hogar o que lo tenga como tal.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

64. Los argumentos de la recurrente son **inoperantes** pues no controvierten la idoneidad del término de comparación propuesto por la quejosa.
65. Cuando se plantea que una norma es discriminatoria, se debe proporcionar un **parámetro o término de comparación** para demostrar, en primer lugar, la existencia de un trato diferenciado entre situaciones análogas, o bien, que la norma produce efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares (normas sobreinclusivas). Se comparan, por ejemplo, personas, objetos, regímenes tributarios o cosas.
66. En este caso, la parte quejosa propuso comparar dos productos: alimento para pequeñas especies utilizadas como mascotas en el hogar, frente a alimento para especies de mayor tamaño utilizadas como mascotas; sin que la recurrente exponga algún razonamiento para demostrar que entre esas categorías existen diferencias sustanciales o relevantes que impida que puedan compararse, es decir, no expone por qué tales productos no se encuentran en situaciones análogas o similares.
67. Así, al margen que la autoridad considere que la quejosa debía demostrar que una especie de mayor tamaño puede ser utilizada como mascota, lo relevante es que no cuestiona por qué no es posible comparar las dos categorías que propuso la quejosa para demostrar el trato normativo diferenciado.
68. La quejosa no propuso como término de comparación su situación particular o personal, sino aspectos o características propias de **alimentos**

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

procesados para animales, lo que a juicio de esta Sala resulta idóneo para equiparar tales aspectos y emprender un juicio de equidad con la finalidad de justificar o no la diferenciación de trato.

69. Por ende, es correcta la decisión de la Jueza de Distrito respecto a la idoneidad del término de comparación.
70. En cambio, son **fundados** los argumentos de la autoridad recurrente en lo relativo a que la distinción de trato contenida en el precepto reclamado resulta razonable y justificada, atendiendo al fin extrafiscal que se buscó con su establecimiento, lo cual no fue tomado en cuenta por la Jueza de Distrito.
71. En la sentencia recurrida se consideró que el artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 6, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece un trato diferenciado por la enajenación de alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies que son utilizadas como mascotas, respecto del alimento para especies de mayor tamaño que también son utilizadas como mascotas; los primeros están sujetos a la tasa del 16% para pagar el impuesto al valor agregado y a los segundos a la tasa del 0%.
72. Para la Jueza de Distrito del análisis al precepto reclamado, procedimiento legislativo e informes justificados, no se advertía una razón jurídicamente válida y suficiente que justificara el referido trato normativo diferenciado, por tanto, consideró que el precepto reclamado violaba el principio de equidad tributaria.
73. Contrariamente, esta Primera Sala estima que si bien existen casos en los que el legislador no expresa razones para establecer tratos normativos diferenciados, esto no genera *ipso facto* la inconstitucionalidad de la norma,

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

pues la justificación puede buscarse en otras fuentes, así se expresó en la tesis 1a. CLXXIX/2007 y jurisprudencia P./J. 136/2009:

EQUIDAD TRIBUTARIA. LA OMISIÓN DEL ÓRGANO LEGISLATIVO DE JUSTIFICAR LAS RAZONES QUE SUSTENTAN UN TRATO DIFERENCIADO EN EL PROPIO PROCESO DE REFORMAS A UN ORDENAMIENTO LEGAL, POR SÍ MISMA, NO CONLLEVA LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA NORMA⁶

PROCESO LEGISLATIVO. PARA EMITIR UN JUICIO DE CONSTITUCIONALIDAD NO ES INDISPENSABLE QUE EL LEGISLADOR HAYA EXPRESADO ARGUMENTOS QUE JUSTIFIQUEN SU ACTUACIÓN EN EL PROCESO DE CREACIÓN NORMATIVA⁷

74. En este caso, se considera que de la exposición de motivos del precepto reclamado sí es posible advertir las razones del legislador para establecer el trato diferenciado controvertido:

B. LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

1. Alimento para animales

El artículo 2o.-A., fracción I, inciso b), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (Ley del IVA), establece que la enajenación de productos destinados a la alimentación, salvo la de algunos productos que se mencionan en el mismo inciso, está afecta a la tasa del 0%.

El tratamiento establecido en el ordenamiento citado para la enajenación de productos destinados a la alimentación ha sufrido diversas modificaciones desde su origen, siendo los siguientes:

⁶ Tesis 1a. CLXXIX/2007, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVI, Septiembre de 2007, página 384, registro digital 171468.

⁷ Jurisprudencia P./J. 136/2009, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXI, Enero de 2010, página 21, registro digital 165438.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

1. En 1980, año en que entró en vigor la Ley, se aplicó la exención a una canasta básica de alimentos.
2. En el periodo de 1981 y 1982 se estableció la tasa del 0% a productos destinados a la alimentación, con algunas excepciones.
3. En el periodo de 1983 a 1988 estuvieron vigentes los siguientes tratamientos: i) tasa del 0% a una canasta básica de alimentos; ii) tasa reducida del 6% a productos destinados a la alimentación, con algunas excepciones, y iii) tasa del 20% a caviar, salmón ahumado, angulas y champaña.
4. A partir de 1989 y hasta 1992, mediante Disposiciones de Vigencia Anual, se previó la tasa del 0% para productos destinados a la alimentación, con algunas excepciones.
5. En los años de 1993 y 1994, a través de la Ley de Ingresos de la Federación, se previó la tasa del 0% para productos destinados a la alimentación, con algunas excepciones.
6. En 1995 se aplicó la tasa del 0% conforme a lo siguiente:
 - a) De enero a agosto, mediante Disposición de Vigencia Anual, se previó la tasa del 0% para productos destinados a la alimentación, con algunas excepciones.
 - b) De septiembre a diciembre, a través de reformas a la Ley del IVA publicadas en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 27 de marzo de 1995, se estableció la tasa del 0% para productos destinados a la alimentación, con algunas excepciones, siempre que se tratara de la enajenación que se realizara al público en general en locales fijos de ventas al menudeo y que dichos locales no tuvieran servicio de entrega a domicilio.
7. A partir de 1996, en el texto de la Ley del IVA, se estableció la tasa del 0% para los productos destinados a la alimentación, con algunas excepciones.

Los textos legales de las modificaciones mencionadas anteriormente no han establecido distingo alguno entre productos destinados a la alimentación humana o a la alimentación de los animales. Tampoco se ha especificado en las exposiciones de motivos de las reformas mencionadas esa separación, ni se ha establecido la intención de que

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

las tasas preferenciales no se apliquen a la enajenación de los productos destinados a la alimentación animal o que sólo apliquen a los productos destinados a la alimentación humana.

Tomando en cuenta lo anterior, la autoridad fiscal ha emitido criterios en donde se establece en forma expresa que dicho tratamiento es aplicable tanto a los productos destinados a la alimentación humana como a la alimentación de los animales, con las excepciones que la propia ley establece.

Actualmente, el criterio expuesto está identificado como CRITERIO NORMATIVO 11/IVA/N “Productos destinados a la alimentación” emitido por el Servicio de Administración Tributaria y contenido en el Anexo 7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2021, COMPILACIÓN DE CRITERIOS NORMATIVOS, publicado en el DOF el 11 de enero de 2021.

En el criterio mencionado, en la parte que interesa, se expresa lo siguiente:

“Productos destinados a la alimentación.

Para efectos de lo establecido en el artículo 2-A, fracción I, inciso b) de la Ley del IVA, se entiende por productos destinados a la alimentación, aquéllos que sin requerir transformación o industrialización adicional, se ingieren como tales por humanos o animales para su alimentación, aunque al prepararse por el consumidor final se cuezan o combinen con otros productos destinados a la alimentación.

[...]”

Este criterio se aplica considerando que la ley sólo ha establecido que la tasa preferencial es aplicable a los productos destinados a la alimentación, por lo que, si la ley no hace distinción alguna respecto de productos destinados a la alimentación humana de los productos destinados a la alimentación animal, no es dable que la haga el operador jurídico.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

Además, debe mencionarse que desde su origen, en el diseño de la política tributaria se ha tenido presente que el alimento para consumo humano es el resultado de la combinación previa de insumos en diferentes etapas de la cadena de producción, por lo que a los insumos y servicios que se utilizan exclusivamente en dicha cadena de producción se les libera la carga fiscal correspondiente al valor agregado que se genera en cada etapa, mediante la aplicación de la tasa del 0% en el impuesto al valor agregado (IVA) para evitar que los contribuyentes enfrenten cargas financieras derivadas de la aplicación de dicho impuesto a la tasa general en las diferentes etapas de la cadena de producción de alimentos, de forma tal que el producto final, es decir, el alimento humano llegue sin carga fiscal en la última etapa de comercialización.

De acuerdo a ello, la tasa del 0% también se aplica a los productos agrícolas y ganaderos que son insumos para su producción, lo que sucede con los alimentos para animales y diversos bienes como tractores para accionar implementos agrícolas, motocultores para superficies reducidas, arados, rastras para desterronar, cultivadoras, cosechadoras, aspersoras y espolvoreadoras, para rociar o esparcir fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, equipo para riego agrícola, sembradoras, ensiladoras, cortadoras y empacadoras de forraje, entre otros bienes expresamente contemplados en el artículo 2o.-A, fracción I, inciso e), de la Ley del IVA.

No obstante, en fechas recientes han surgido algunos criterios jurisdiccionales y administrativos que consideran que la tasa del 0% del IVA sólo es aplicable a los productos destinados a la alimentación humana.

Por ello, a efecto de que exista seguridad jurídica en la aplicación de la tasa mencionada, se propone, con propósitos aclaratorios, establecer expresamente que dicha tasa es aplicable tanto a los productos destinados a la alimentación humana como a la de animales, conservando las excepciones que actualmente se establecen en la Ley del IVA.

Por lo anterior, se propone reformar el primer párrafo del inciso b) de la fracción I del artículo 2o.-A de la Ley del IVA.

75. De la transcripción anterior se advierte lo siguiente:

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

- a)** El legislador realizó un análisis de la evolución legislativa de la Ley del Impuesto al Valor Agregado para concluir que del ejercicio fiscal de mil novecientos ochenta al de mil novecientos noventa y seis, las modificaciones realizadas no hicieron distingo alguno entre productos destinados a la alimentación humana o alimentación de los animales, así como tampoco en las exposiciones de motivos se señaló esa separación, ni la intención de que las tasas preferenciales no se apliquen a la enajenación de productos destinados a la alimentación animal o que solo se apliquen a los productos destinados a la alimentación humana.
- b)** La autoridad fiscal ha emitido criterios en los que establece de manera expresa que dicho tratamiento es aplicable tanto a los productos destinados a la alimentación humana como la alimentación de los animales, con las excepciones que la propia ley establece. Dichos criterios se basan en que, si la ley no hace ninguna distinción entre los productos destinados a la alimentación humana de los destinados a los productos destinados a la alimentación animal, entonces no es dable que la realice el operador jurídico.
- c)** El diseño de la política tributaria ha tenido presente que el alimento para consumo humano es el resultado de la combinación previa de insumos en diferentes etapas de la cadena productiva, por lo que tanto éstos como los servicios que se utilizan en dicha cadena, se les libera de la carga fiscal mediante la aplicación de la tasa del 0%. Así, esta tasa se aplica a los productos agrícolas y ganaderos que son insumos

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

para su producción, lo que sucede con los alimentos para los animales, entre otros bienes.

d) Al surgir criterios jurisdiccionales y administrativos que consideran la tasa del 0% solo es aplicable a la enajenación de productos destinados a la alimentación humana, a efecto de que exista seguridad jurídica en la aplicación de la tasa mencionada, con propósitos aclaratorios, se estableció expresamente que es aplicable tanto a los productos destinados a la alimentación humana como a los productos destinados a la alimentación animal, conservando las excepciones que actualmente se prevén en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

76. De acuerdo con lo anterior, el legislador reconoce que el alimento para consumo humano es el resultado de la combinación previa de diversos insumos en diferentes etapas de la cadena productiva; **algunos animales son parte de esa cadena productiva y éstos a su vez requieren de productos agrícolas y ganaderos para su manutención.**

77. En ese orden de ideas, los alimentos procesados para animales cuyo destino es el consumo humano, forman parte de la cadena de producción destinada a la alimentación humana, lo que evidentemente no ocurre con perros, gatos y pequeñas especies utilizadas como mascotas en el hogar; de ahí que el legislador haya considerado necesario establecer un trato diverso, en función de la relevancia que los alimentos tienen para el consumo humano.

78. Ciertamente pueden existir casos en los que especies de mayor tamaño sean utilizadas como mascotas, pero lo cierto es que las pequeñas especies son las que comúnmente, por su naturaleza, son susceptibles de

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

incorporarse al hogar para desempeñar una función de mascota, es decir, de compañía a las personas.

79. Así, la norma parte de la premisa de que las pequeñas especies que se utilizan como mascotas en el hogar, no son susceptibles de consumo humano; en contraposición con las especies de mayor tamaño.

80. Adicionalmente, se advierte que la norma tiene una finalidad extrafiscal consistente en disminuir la carga fiscal, con la aplicación de la tasa 0%, al proceso de producción de alimentos para consumo humano, particularmente prevé la aplicación de la tasa 0% para los alimentos que se emplean en la cría de animales que, a su vez, son susceptibles de consumo (como alimento) del ser humano.

81. Expuesto lo anterior, corresponde analizar la razonabilidad del trato normativo diferenciado, esto es, si tiene una finalidad constitucionalmente válida, si es idónea para conseguir el fin deseado y si es proporcional en sentido estricto, en términos de la jurisprudencia P./J. 41/97, de rubro: **EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS**⁸ y mediante un escrutinio ordinario en términos de la jurisprudencia 1a./J. 84/2006, de rubro: **ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES.**

82. En primer lugar, esta Sala considera que el trato normativo diferenciado tiene una **la finalidad constitucionalmente válida**, que tiene fundamento

⁸ Jurisprudencia P./J. 41/97, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo V, Junio de 1997, página 43, registro digital 198403.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

en los artículos 4, párrafo tercero⁹, 16, párrafo primero¹⁰, 25, párrafo primero¹¹, y 31, fracción IV¹², de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

83. En efecto, por una parte, busca generar seguridad jurídica en torno a la aplicación de la tasa del cero por ciento a la enajenación de productos destinados a la alimentación animal que se utilicen en las referidas actividades, es decir, a los alimentos procesados para el resto de animales (especies de mayor tamaño), a diferencia de la enajenación de los alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies que sean utilizadas como mascotas en el hogar, que se encuentran gravados con la tasa del dieciséis por ciento; por otra parte, a través de **facultad estatal de rectoría económica y desarrollo nacional**, se fomentan las citadas actividades

⁹ “**Artículo 4º.** (...)”

Toda persona tiene derecho a la alimentación nutritiva, suficiente y de calidad. El Estado lo garantizará.

(...)”

¹⁰ “**Artículo. 16.** Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. (...)”

¹¹ “**Artículo 25.** Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución. La competitividad se entenderá como el conjunto de condiciones necesarias para generar un mayor crecimiento económico, promoviendo la inversión y la generación de empleo.

(...)”.

¹² “**Artículo. 31.** Son obligaciones de los mexicanos:

(...)”

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

(...)”.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

como política tributaria mediante el sistema fiscal,¹³ para disminuir la carga fiscal en el proceso de producción de alimento para consumo humano.

84. El régimen de tributación de tasa del cero por ciento permite beneficiar a los consumidores finales en el sentido de que no provoca un impacto negativo en su economía con la incidencia del gravamen, pues aun cuando jurídicamente se les traslada el impuesto, éste arrojará como monto a pagar, cero; adicionalmente, otorga a los contribuyentes del impuesto la posibilidad de acreditar el que les haya sido trasladado por todos los insumos y servicios que intervengan en la elaboración y comercialización de los bienes y servicios afectos a dicha tasa o el pagado en la importación, así como solicitar la devolución que resulte procedente.¹⁴
85. Una vez verificada la finalidad constitucionalmente válida perseguida con la medida legislativa contenida en el precepto reclamado, corresponde

¹³ En tal sentido resultan aplicables la jurisprudencia 1a./J. 28/2007, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, Marzo de 2007, página 79, de rubro: **FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS**, y la tesis aislada 1a. XX/2009, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXIX, enero de 2009, página 551, de rubro: **FINES EXTRAFISCALES Y DE POLÍTICA FISCAL. CUANDO PERSIGUEN UNA FINALIDAD AVALADA POR LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS APORTAN ELEMENTOS ADICIONALES PARA EL ESTUDIO DE CONSTITUCIONALIDAD DE UN PRECEPTO**.

¹⁴ Se comparte el criterio contenido en la jurisprudencia 2a./J. 176/2007, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXVI, Septiembre de 2007, página 557, registro digital 171264, de rubro: **VALOR AGREGADO. LAS EXENCIONES CONTENIDAS EN LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, PERSIGUEN FINES EXTRAFISCALES GENÉRICOS, FRENTE A LOS ESPECÍFICOS PRETENDIDOS POR LA TASA DEL 0%**.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

verificar su **idoneidad** para alcanzar el citado fin. Al respecto, cabe señalar que en el diseño normativo del sistema tributario el legislador cuenta con un amplio –más no ilimitado– margen de configuración legislativa, respetando en todo momento los derechos fundamentales contenidos, entre otros preceptos, en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

86. El precepto reclamado al establecer que el impuesto al valor agregado se calculará aplicando la tasa del 0% a la enajenación de productos destinados a la alimentación animal y humana, con determinadas excepciones, resulta ser un medio idóneo, apto y adecuado para cumplir con la finalidad constitucionalmente válida antes mencionada.
87. En efecto, dentro del abanico de posibilidades a disposición del legislador, se advierte que en aras de cumplir con su deber de fomentar las actividades del sector primario (ganaderas, pesqueras o silvícolas) para aumentar la producción del país y lograr de alguna manera la autosuficiencia alimentaria, estimó conveniente reformar el precepto reclamado para generar seguridad jurídica en la aplicación de la tasa del cero por ciento por la enajenación de productos destinados a la alimentación animal, en específico, alimentos procesados para las distintas especies de animales (de mediano o gran tamaño) que conforman el mencionado sector (vacas, caballos, pollos, cerdos, peces, entre otros).
88. Lo anterior, debido a que el numeral impugnado de inconstitucional señala expresamente como excepción de la aplicación de la tasa del cero por ciento, a la enajenación de alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar, a la cual le es aplicable la tasa del dieciséis por ciento.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

89. La medida impositiva establecida es solo una de las posibilidades a cargo del Estado Mexicano que contribuye a alcanzar el fin constitucionalmente válido antes señalado, pues se prioriza indirectamente la alimentación humana a través del beneficio fiscal de la tasa cero por ciento del impuesto al valor agregado, aplicable a la enajenación de productos destinados a la alimentación de animales que, a su vez, se producen o destinan al consumo alimenticio humano, lo que permite al Estado cumplir con su obligación de garantizar el derecho a la alimentación nutritiva, suficiente y de calidad, previsto en el artículo 4, párrafo tercero, de la Constitución.
90. Para cumplir con tal obligación el Estado puede establecer medidas apropiadas para asegurar la efectividad del derecho a la alimentación, dentro de ellas, mediante las políticas públicas -tributarias y no tributarias- que en el ámbito de sus competencias tengan las distintas autoridades que intervengan en razón de la materia.
91. Así pues, a través de la medida impugnada se fomentan las actividades del sector primario para aumentar la producción y facilita la adquisición de alimentos, pues no se incrementa el precio de éstos como parte del costo que implica su elaboración al gravarse los insumos con la tasa del cero por ciento del impuesto al valor agregado, en consecuencia, se busca fomentar al sector primario en aras hacer accesible a la población los alimentos.
92. Por ende, como se ha visto, resulta válido que el legislador mediante el sistema tributario busque indirectamente hacer efectivo el derecho a la alimentación para que todas las personas físicas tengan acceso a alimentos

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

no procesados, por lo que la medida tributaria prevista en el numeral reclamado tiende a fomentar el consumo de tales alimentos.

93. En esa tesitura, asiste razón a la autoridad recurrente cuando aduce que los contribuyentes que adquieren alimentos para desempeñar actividades del sector primario (ganaderas, silvícolas o pesqueras) deben estar sujetos a la tasa del 0% del impuesto al valor agregado, en virtud de que esas actividades necesitan insumos para obtener los alimentos y productos para el uso y consumo humano; **situación diversa a lo que acontece con los contribuyentes que enajenan alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, que se destinen como mascotas en el hogar, porque la tenencia de estos animales, por lo general, atiende a aspectos recreativos o de otra índole, es decir, no relacionados con la alimentación humana.**
94. Lo común es que la tenencia de animales del sector primario, como la enajenación de alimentos para los mismos, se lleve cabo en función de obtener alimentos y productos destinados a la alimentación humana. Lo extraordinario sería que la tenencia de perros, gatos y pequeñas especies, que se utilicen como mascotas en el hogar, así como la enajenación de alimentos procesados para éstos, se realice para obtener alimentos y productos destinados a la alimentación humana.
95. A idéntica conclusión se arriba respecto de la afirmación en el sentido de que, a los animales que se ocupan en actividades del sector primario, se les puede considerar como mascotas en el hogar, al igual que a los perros, gatos y pequeñas especies, dado que lo ordinario es que a estos últimos se les tenga como mascotas en el hogar y lo extraordinario es que a los primeros se les tenga como animales de mera compañía en ese espacio.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

96. Por lo anterior, esta Sala considera que **se acredita la instrumentalidad de la norma para alcanzar, en alguna medida, el fin buscado por el legislador.**

97. Finalmente, la medida impositiva analizada cumple con la **proporcionalidad en sentido estricto** exigida por el examen de razonabilidad, porque existe una correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido (tasa del cero por ciento del impuesto al valor agregado a la enajenación de alimentos destinados a la alimentación animal, con la excepción señalada) y el fin buscado (fomento a las actividades ganaderas, silvícolas y pesqueras para aumentar la producción y autosuficiencia alimentaria).
98. La norma permite a los contribuyentes del impuesto al valor agregado saber a qué atenerse respecto a la aplicación de la tasa del 0% a la enajenación de productos destinados a la alimentación animal, con las excepciones señaladas, así como a la aplicación de la tasa del dieciséis por ciento a la enajenación de alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, que se utilicen como mascotas en el hogar.
99. Asimismo, permite que el Estado Mexicano cumpla con su atribución de rectoría económica al fomentar las actividades ganaderas, silvícolas y pesqueras (sector primario), con la finalidad de aumentar y lograr la autosuficiencia alimentaria, lo que, por otra parte, contribuye a cumplir con su obligación de garantizar el derecho a la alimentación nutritiva, suficiente y calidad de la población.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

100. De igual manera, permite gravar la distinta manifestación de riqueza que se refleja al enajenar alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, que se utilicen como mascotas en el hogar, pues, dada la mecánica del impuesto al valor agregado, quienes adquieren tales alimentos, son, al final del ciclo tributario, los que terminan soportando la carga del gravamen considerándolos contribuyentes de facto.
101. Por lo explicitado, es notoria la relación de precedencia que existe entre el fin constitucionalmente válido perseguido con el establecimiento del precepto reclamado (fomento a las actividades ganaderas, silvícolas y pesqueras para aumentar la producción y autosuficiencia alimentaria) y el medio elegido para tal efecto (tasa del cero por ciento a la enajenación de alimentos destinados a la alimentación animal, con la excepción señalada), por lo que cumple con el examen de proporcionalidad.
102. En ese orden de ideas, son infundados los argumentos que la recurrente quejosa hizo valer en su escrito de revisión adhesivo, pues, contrario a lo que afirma, sí existe una justificación objetiva y razonable por las razones previamente expuestas.
103. Pues bien, al resultar fundados los agravios formulados por la autoridad recurrente, lo que se impone es **revocar** el fallo sujeto a revisión, en lo relativo al estudio de constitucionalidad del artículo 2o-A, fracción I, inciso b), numeral 6, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y, en términos del artículo 93, fracción VI, de la Ley de Amparo, proceder al examen de los conceptos de violación planteados en contra de dicho precepto que no fueron estudiados.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

V. ESTUDIO DE LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN

104. Como se señaló, la quejosa formuló **seis** conceptos de violación, el **primero** referente a la violación del principio de **equidad tributaria**; el **segundo** versó sobre la transgresión del principio de **legalidad tributaria**; el **tercero** sobre la regla 4.2.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil veintidós y la violación a los principios de **subordinación jerárquica y reserva de ley**, y se dejaron de analizar los conceptos de violación **cuarto**, que tiende a poner de relieve que se conculca el principio de **proporcionalidad tributaria**; **quinto**, relativo a evidenciar la violación a los **derechos a la salud y a un medio ambiente sano** y **sexto**, por el que se hace valer que el precepto reclamado constituye una **ley privativa**, los que se examinarán por esta Primera Sala, empezando, por cuestión de método, por este último y continuando con los dos mencionados en primer término.

105. **V.1. Ley privativa.** En el concepto de violación **sexto**, la quejosa hace valer, en síntesis, que el precepto reclamado resulta violatorio del artículo 13 de la Constitución Federal al resultar una ley privativa, esto es, grava sólo a un sector específico de la población, perdiendo el tributo su característica de generalidad.

106. En el caso, la disposición reclamada reúne las características de una ley privativa, pues de antemano se refiere a un determinado número de personas, aun cuando éstas no se identifiquen individualmente, a saber aquellos contribuyentes que se dediquen a la enajenación de alimentos

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar.

107. Lo anterior implica que únicamente a los referidos contribuyentes se les aplicará la tasa del 16% del impuesto al valor agregado, lo que es lo mismo que si el legislador los hubiera identificado de manera individual. Conviene recordar que las características de la ley son: generalidad, abstracción e impersonalidad. Por lo que una ley no puede estar dirigida a un sector o grupo de personas especialmente determinadas.

108. Así, del simple análisis que se realice a la iniciativa de reforma de la disposición impugnada, claramente se podrá percatar de que el legislador dirigió el gravamen a los contribuyentes que enajenen alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar, situación que es contraria a lo dispuesto por el artículo 13 de la Constitución Federal.

109. El concepto de violación es **infundado**.

110. El análisis doctrinario de la jurisprudencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en cuanto al concepto de leyes especiales contenido en el artículo 13 de la Constitución Federal, conduce necesariamente a estas conclusiones:

a) La ley es privativa, si la materia de que se trata desaparece después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano;

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

b) La ley es también privativa cuando menciona individualmente (nominalmente) a las personas a las que se va aplicar;

c) La ley no es privativa cuando se aplica sin consideración de especie o de personas a todos los casos que previene;

d) La ley no es privativa cuando comprende a un determinado número de individuos; y

e) Las leyes relativas a cierta clase de personas no son disposiciones privativas, porque comprenden a todos los individuos que se encuentran o lleguen a encontrarse en la clasificación establecida.

111. A partir de las anteriores directrices, esta Suprema Corte ha precisado la diferencia existente entre las leyes privativas y las leyes especiales.

112. Las leyes privativas se caracterizan porque se refieren a personas nominalmente designadas, atendiendo a criterios subjetivos y por el hecho de que después de aplicarse al caso previsto y determinado de antemano pierden su vigencia, encontrándose prohibidas por el artículo 13 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debido a que atentan contra el principio de igualdad jurídica.

113. Mientras que las leyes especiales, aun cuando se aplican a una o a varias categorías de personas relacionadas con hechos, situaciones o actividades específicas, sí se encuentran investidas de las características de

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

generalidad, abstracción y permanencia, dado que se aplican a todas las personas que se colocan dentro de las hipótesis que prevén y no están dirigidas a una persona o grupo de ellas individualmente determinado, además de que su vigencia jurídica pervive después de aplicarse a un caso concreto para regular los casos posteriores en que se actualicen los supuestos contenidos en ellas, no transgrediendo, por tanto, el citado precepto constitucional.

114. Las anteriores consideraciones tienen sustento en la jurisprudencia P./J. 18/98¹⁵.

115. En ese contexto, el artículo 2o.-A, fracción I, inciso b), numeral 6, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en el ejercicio fiscal de dos mil veintidós, no es una ley privativa proscrita por el artículo 13 de la Constitución Federal, dado que la excepción a la aplicación de la tasa del cero por ciento y, por ende, la aplicación de la tasa del dieciséis por ciento del mismo impuesto a la enajenación de alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, que se utilicen como mascotas en el hogar, no desaparece después de aplicarse al supuesto que le da origen, así como tampoco alude individualmente a una persona en concreto.

116. Ciertamente, la enajenación de alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, que se utilicen como mascotas en el hogar, es un hecho que al actualizarse dará origen a que se le aplique la tasa del dieciséis por ciento, de modo que no desaparecerá después de aplicarse, sino que se aplicará cuantas veces se verifique por parte de los sujetos que realicen

¹⁵ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VII, Marzo de 1998, página 7, registro digital 196732, de rubro: "**LEYES PRIVATIVAS. SU DIFERENCIA CON LAS LEYES ESPECIALES**".

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

dicha enajenación, los cuales no se encuentran determinados nominalmente, sino en forma genérica, ya que con independencia de su actividad, al realizar el referido hecho imponible se generará la obligación de pago del impuesto al valor Agregado, es decir, no se atiende a aspectos subjetivos al establecerlos.

117. Por el contrario, el artículo 2o.-A, fracción I, inciso b), numeral 6, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en el ejercicio fiscal de dos mil veintidós, es una norma especial, porque, como se dijo, se aplica a un número indeterminado de personas que realicen la enajenación de alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, que se utilicen como mascotas en el hogar, pues estos acontecimientos se encuentran investidos de las características de generalidad, abstracción, impersonalidad y permanencia, dado que se aplican a todas las personas que se colocan dentro de la hipótesis que prevé y no está dirigida a una persona o grupo de ellas individualmente determinado, además de que su vigencia jurídica pervive después de aplicarse a un caso concreto para regular los casos posteriores en que se actualicen los supuestos contenidos en ellas.

118. **V.2. Proporcionalidad tributaria.** En el concepto de violación **cuarto**, la quejosa hacer valer, de manera destacada, que el precepto reclamado resulta contrario al principio de proporcionalidad tributaria, al excluir de la tasa del cero por ciento para efectos del impuesto al valor agregado y, por ende, se grava con la tasa del dieciséis por ciento del mismo tributo, a la enajenación de alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

especies, que se utilicen como mascotas en el hogar, sin que dicha enajenación refleje una manifestación de riqueza que deba ser gravada por la tasa general del impuesto.

119. Aduce la quejosa que, de la exposición de motivos de ocho de septiembre de dos mil trece, que dio origen al precepto reclamado, su propósito fue eliminar el tratamiento preferencial de la tasa del cero por ciento a la enajenación de alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar, a partir de que se trata de manifestaciones de riqueza que deben ser gravadas, pues se trata de un bien suntuario.

120. Sin embargo, el gravamen en análisis fue establecido bajo la errónea premisa de considerar que los alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar, constituyen un bien suntuario, cuando ello no es así.

121. A efecto de demostrar lo anterior, la quejosa señala que debe de partirse de la definición que el diccionario de la real academia de la lengua española proporciona del vocablo *suntuario*, que significa que pertenece o es relativo al lujo y esta última palabra significa, entre otras acepciones, abundancia de cosas no necesarias o todo aquello que supera los medios normales para alguien para conseguirlo.

122. Así, contrario a lo que se señaló en la exposición de motivos del ocho de septiembre de dos mil trece, la enajenación y adquisición de alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar, de ninguna forma puede considerarse como un signo

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

de riqueza o lujo que refleje capacidad contributiva susceptible de ser gravada.

123. Ello, porque conforme al significado del vocablo suntuario o de lujo, un bien que revista esas características debe necesariamente existir en abundancia y no ser necesario para su poseedor, así como superar los medios normales de alguien para conseguirlos, situación que no se actualiza en el caso de la enajenación y adquisición de alimentos procesados mencionados.

124. El hecho de ser propietario de un perro, gato o pequeñas especies que son utilizados como mascotas en el hogar y adquirir alimentos procesados para éstos, no constituye ninguna manifestación de riqueza y, por ende, tampoco refleja capacidad contributiva de los sujetos del impuesto, ya que dichos productos no constituyen un lujo o un medio superior a los normales para conseguir el fin que estos persiguen.

125. Lo expuesto, porque la adquisición de dichos alimentos es para el propósito de alimentar a los referidos animales, lo cual, en todos los casos, esto es, en cualquier nivel socioeconómico o estrato social, se trata de un medio normal para alcanzar dicho propósito.

126. Que conforme a la Encuesta Nacional de Bienestar Autoreportado (ENBIARE) de dos mil veintiuno, realizada por el INEGI, 69.8% de los hogares en México cuentan con algún tipo de mascotas. Con esos datos se tiene un acumulado de ochenta millones de mascotas, cuarenta y tres punto ocho millones de ellas son caninos, dieciséis punto dos millones de gatos y veinte millones una variedad miscelánea de mascotas.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

127. Así, de considerar a perros, gatos y otras especies utilizadas como mascotas en el hogar, y los productos destinados a su alimentación, son reflejo de riqueza al tratarse de bienes suntuarios o de lujo, de ninguna forma podrían ser poseídos por el 69.8% de los hogares en México, existiendo cincuenta y cinco punto siete millones de personas en situación de pobreza de acuerdo con datos del propio INEGI.
128. Dicho otra forma, se pretende sostener que el 69.8% de los hogares en México tienen la capacidad contributiva suficiente y necesaria para poseer bienes de lujo, lo cual resulta a todas luces absurdo. La inconstitucionalidad denunciada se ha vuelto notoria durante el periodo de pandemia, en la que, de acuerdo con encuestas realizadas, hubo un incremento de abandono de mascotas, por lo que el gobierno tuvo que implementar medidas sanitarias.
129. La quejosa hace referencia a datos relativos a la tenencia de mascotas en el país (población de perros) y a las consecuencias de ello (generación en toneladas de heces fecales), para destacar cuál es, en su opinión, “la realidad de las mascotas”, con la finalidad de poner de manifiesto que no son un bien suntuario o artículo de lujo.
130. Que el hecho de conservar una mascota en el hogar lejos de ser un signo de riqueza implica una responsabilidad social y humana que pueden ser susceptibles de propiedad por personas de cualquier nivel socioeconómico, y el precio del alimento que se les proporciona no se determina en función del destino del producto, sino del animal *per se* y atendiendo a características como son la raza, tamaño, edad productiva y otras características.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

131. Además, señala que brindar cuidado a los perros, gatos y pequeñas especies utilizadas como mascotas en el hogar, no es un lujo, sino una obligación legal, acorde a lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley Federal de Sanidad Animal, ya que los propietarios o poseedores deberán proporcionarles alimento y agua en cantidad y calidad adecuada de acuerdo a su especie y etapa productiva.
132. Cabe señalar que no refleja una manifestación de riqueza que la propia exposición de motivos estableció gravar solo la enajenación de alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, pero conservó a tasa del 0% del IVA en la enajenación de alimentos destinados a actividades agropecuarias y de otros animales que se utilicen como mascotas pero que son de gran tamaño o viven fuera del hogar.
133. Así, la enajenación de alimento para animales que se emplean en actividades agropecuarias necesariamente refleja una mayor capacidad contributiva o manifestación de riqueza, pues dichas actividades generan ésta, mientras que la enajenación de los alimentos para perros, gatos y pequeñas especies no genera ninguna riqueza o capacidad contributiva.
134. El alimento que se destina para animales de mayor tamaño que se emplean en actividades recreativas, como los caballos, refleja mayor capacidad contributiva y manifestación de riqueza que adquirir alimento para un perro o gato. Además, no existe la problemática de calle y abandono de caballos, como sí sucede con los perros.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

135. Es absurdo que se excluya de la aplicación de la tasa del 0% a la enajenación de alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar, al señalar que reflejan capacidad contributiva y muestras de riqueza, pues resulta evidente el fin meramente recaudatorio, cuando se les otorga la tasa del 0% a la enajenación de alimentos para animales que se emplean en actividades agropecuarias, que reflejan mayor capacidad contributiva y riqueza.
136. Al excluir de la aplicación de la tasa del 0% del impuesto al valor agregado a la enajenación de alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar, la importación de dichos productos quedará gravada con la tasa del 16%, pues en términos del artículo 25, fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el impuesto no se pagará en las importaciones de los bienes a que se refiere el artículo 2o.-A de la misma ley.
137. Además, por ejemplo, ante la imposibilidad de comprar un perro, una persona adopta uno o lo recoge de la calle con el propósito de emplearlo como perro guardián o por conciencia social, ese hecho no refleja capacidad contributiva alta, por el contrario, se ve impedido para comprar a dicho animal.
138. Partiendo de lo señalado en la exposición de motivos del ocho de septiembre de dos mil trece, es claro que el legislador consideró que poseer una mascota y, por ende, adquirir alimentos procesados para su correcta nutrición, constituye una manifestación de riqueza que refleja capacidad contributiva por parte de los sujetos del impuesto.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

139. Aduce la quejosa que la enajenación de alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar, no se fabrican tomando en consideración el uso o destino específico del animal (lazarillo, guardián o compañía) ni tampoco si los mismos fueron comprados o adoptados, y mucho menos atendiendo a su valor de mercado, sino que se elaboran con el único propósito de alimentar a las mascotas en general. Esto es, los alimentos no se elaboran atendiendo al valor que tienen en el mercado, sino a su raza, tamaño, edad, etcétera, elementos que no atienden a la capacidad contributiva de los dueños de dichos animales, pues lo mismo come un perro de la calle adoptado, que otro importado del extranjero y cuyo costo fue alto.
140. Así, el precepto reclamado pretende llegar al extremo de considerar que la simple enajenación de alimentos para mascota refleje capacidad contributiva, cuando el alimento por sí mismo puede ser proporcionado a cualquier animal, con independencia de sus características y sin atender a la capacidad contributiva de quien lo proporciona a su mascota.
141. El hecho de ser propietario de una mascota de ninguna forma representa un signo de riqueza que deba ser gravado, pues el alimento que se les proporciona a los perros, gatos y pequeñas, utilizadas como mascotas en el hogar, no atiende a las particulares de dichos animales, sino que va dirigido a éstos en su concepción general.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

142. El que determinada persona posea una mascota, no implica que los alimentos que les proporcionan constituyan bienes suntuarios, ni tampoco necesariamente se relacionan con una actividad de recreación que amerite ser gravada con la tasa del 16% del impuesto al valor agregado, en lugar de la tasa del 0%.
143. El diccionario de la real academia de la lengua española define al vocablo mascota, entre otras acepciones, como animal de compañía; ese mismo diccionario señala que por compañía debe entenderse, entre otros significados, el efecto de acompañar. Al respecto, la norma oficial mexicana NOM-001-SSA2-2011, para la prevención y control de la rabia humana, en su punto 3.2 del apartado 3, definiciones, define como animal de compañía *al animal que vive y convive con las personas, con fines educativos, sociales o de diversión y entretenimiento, sin ningún fin de lucrativa, especialmente a las subespecies y variedades de perros (canis familiaris) y gatos (felix catus), los cuales desarrollan una relación afectiva y de dependencia bilateral.*
144. De esa forma, contrario a lo que se señaló en la exposición de motivos, tener o no una mascota no necesariamente debe relacionarse con una actividad de recreación, pues en muchas ocasiones el poseer un animal de compañía obedece a fines educativos o sociales, e incluso a una necesidad vital.
145. Del artículo 4 de la Ley Federal de Protección de los Animales del Distrito Federal, se desprende que un animal puede tener distintos fines, como lo son: de vigilancia, protección, guardia, detección de estupefacientes, armas y explosivos, acciones de búsqueda y rescate de personas, entre otras.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

146. Por ello, es incorrecto que se grave la enajenación y adquisición de alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar, al ser una manifestación de riqueza, porque no solo las mascotas con fines de recreación se alimentan de dichos productos, sino también aquellos animales que son empleados para otros fines.

147. Afirma la solicitante de amparo que la disposición reclamada transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, pues el gravamen se basa en el destino del alimento, lo cual no en todos los casos se actualiza en los términos que lo previó el legislador, sino que existen supuestos en los que una determinada persona enajene alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies que sin fungir como mascotas, son conservadas en el hogar para fines de asistencia en discapacidades, seguridad, terapéuticos, deportivos, etc.

148. Los argumentos planteados resultan, en una parte, **infundados** e **inoperantes** en otra.

149. Para examinar el cumplimiento del principio de proporcionalidad tributaria debe atenderse a la naturaleza y particularidades de cada contribución, ya sea que se trate de un impuesto, de un derecho, de una aportación de seguridad social o de una contribución de mejoras. Esto de conformidad con lo dispuesto en la jurisprudencia P. 44¹⁶.

¹⁶ Publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, núm. 25, enero de 1990, página 42, registro digital 820192, de rubro: **“PROPORCIONALIDAD**

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

150. El principio de proporcionalidad tributaria implica que exista congruencia entre el tributo y la capacidad contributiva que se pretende gravar con el mismo, tal y como lo establece la jurisprudencia P./J. 10/2003¹⁷. Pero la capacidad contributiva no se manifiesta de la misma manera en todas las contribuciones, pues aparece en forma directa e inmediata en los impuestos directos, como los que recaen en la renta o el patrimonio, porque son soportados por personas que perciben, son propietarias o poseedoras de ellos, mientras que en los indirectos la capacidad tiene un carácter mediato como la circulación de bienes, la erogación, el gasto y el consumo, ya que parten de la previa existencia de una renta o patrimonio, y gravan el uso final de toda la riqueza a través de su destino, gasto o tipo de erogación que refleja indirectamente dicha capacidad; luego, para determinar si una contribución cumple con el citado derecho, es necesario atender a la naturaleza de dicho tributo a fin de conocer la forma como se manifiesta y modifica la capacidad contributiva. Estas consideraciones encuentran sustento en la jurisprudencia P./J. 2/2009¹⁸.

151. Así, en el caso de impuestos indirectos, al gravar manifestaciones indirecta de riqueza, es decir, que no gravan directamente el movimiento de riqueza que corresponde a la operación –caso en el cual atendería a la afectación

DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE CADA UNA”.

¹⁷ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XVII, mayo de 2003, página 144, registro digital 184291, de rubro: **“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES”.**

¹⁸ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXIX, abril de 2009, página 1129, registro digital 167415, de rubro: **“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA DETERMINAR SI UNA CONTRIBUCIÓN CUMPLE CON ESE PRINCIPIO, ES NECESARIO ATENDER A SU NATURALEZA PARA ESTABLECER LAS FORMAS COMO SE MANIFIESTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA”.**

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

patrimonial positiva para el contribuyente normativamente determinado–, sino que atienden al patrimonio que la soporta –el del consumidor contribuyente de facto–, de manera que sin conocer su dimensión exacta y sin cuantificarlo positivamente, el legislador considera que si dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto.

152. Por lo expuesto, en los casos indicados, la sola remisión a la capacidad contributiva del sujeto pasivo no resulta suficiente para establecer un criterio general de justicia tributaria, toda vez que un simple análisis de la relación cuantitativa entre la contraprestación recibida por el proveedor del bien o del servicio y el monto del impuesto, no otorga elementos que permitan pronunciarse sobre su proporcionalidad, por lo que el estudio que ha de efectuarse debe circunscribirse a la dimensión jurídica del principio de proporcionalidad tributaria, lo que se traduce en que es necesario que exista una estrecha vinculación entre el objeto y la base del impuesto. Estas consideraciones se encuentran cristalizadas en la tesis aislada P. IX/2005¹⁹.

153. El Pleno de este Tribunal Constitucional, al emitir la tesis aislada P. CXXXIX/97²⁰, tuvo oportunidad de pronunciarse respecto a la

¹⁹ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, Marzo de 2005, página 7, registro digital 178938, de rubro: **“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS”**.

²⁰ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VI, Septiembre de 1997, página 207, registro digital 197680, de rubro: **“VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 1o. DE LA LEY RELATIVA AL IMPUESTO CORRESPONDIENTE, QUE ESTABLECE PARA SU CÁLCULO LA APLICACIÓN DE UNA TASA DEL QUINCE POR CIENTO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE**

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

constitucionalidad de la tasa del impuesto al valor agregado aplicable a los hechos imponible que le dan nacimiento, estimando que no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, **porque es aplicable al precio de los bienes o servicios que se adquieren por los gobernados**, dado que, al tratarse de un impuesto indirecto, **el monto o precio de los bienes o servicios adquiridos es lo que determina indirectamente la capacidad contributiva del gobernado**, pues el que tiene ésta en mayor grado adquiere bienes o servicios de un precio más elevado y, por tanto, paga un tributo mayor que resulta de aplicar el porcentaje del por ciento respectivo al precio del bien o servicio adquirido. Así, la tasa no viola el principio de proporcionalidad tributaria, ya que impacta en mayor medida a quien más gasta, lo que resulta un reflejo inequívoco de la capacidad contributiva.

154. Por ello, el sujeto pasivo del impuesto, de conformidad con el artículo 1²¹ de la Ley del Impuesto al Valor agregado vigente para el ejercicio fiscal de dos

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ABRIL DE 1995)”

²¹ “**Artículo 1.** 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

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

mil veintidós, es quien realiza los siguientes hechos imponible: **I.** Enajena bienes; **II.** Presta servicios independientes; **III.** Otorga el uso o goce temporal de bienes o, **IV.** Importa bienes y servicios. Son estos supuestos los criterios de atribución o imputación del hecho imponible al contribuyente.

155. Sin embargo, dado que el hecho imponible de dicho impuesto grava manifestaciones indirectas de capacidad contributiva atendiendo al patrimonio del consumidor final, siendo su objeto el valor que se añade al realizar los actos o actividades gravadas por dicho tributo, el sujeto pasivo de la obligación de pagar el impuesto al encontrarse obligado por ley a trasladarlo -con los requisitos de ley-, se convierte para estos efectos en el contribuyente formal (sujeto pasivo formal o contribuyente de derecho) de dicho impuesto, siendo el contribuyente material (sujeto pasivo material o contribuyente de hecho) quien soporta el traslado definitivo del tributo y ya no lo puede realizar, esto es, el consumidor final. Estas consideraciones encuentran sustento en la tesis aislada 1a. CXVIII/2013 (10a.)²².

Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1o.-A, 3o., tercer párrafo o 18-J, fracción II, inciso a) 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.”

²² Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XIX, Abril de 2013, Tomo 1, página 980, registro digital 2003441, de rubro: “**VALOR AGREGADO. SUJETO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DE PAGO DEL IMPUESTO Y SUJETO PASIVO DEL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO CONFORME A LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIGENTE EN 2005**”.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

156. De lo expuesto, puede obtenerse una conclusión fundamental: el impuesto al valor agregado grava manifestaciones de capacidad contributiva o riqueza a partir del gasto que realiza el consumidor final.

157. En la especie, contrario a lo que señala la quejosa, el artículo 2o.-A, fracción I, inciso b), numeral 6, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en el ejercicio fiscal de dos mil veintidós, al excluir de la aplicación de la tasa del cero por ciento a la enajenación de alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, que se utilicen como mascotas en el hogar y, por ende, aplicarle la diversa tasa del dieciséis por ciento, sí refleja una manifestación de riqueza susceptible de ser gravada por el legislador.

158. Para empezar, resulta conveniente señalar que en la exposición de motivos de ocho de septiembre de dos mil trece, se manifestó lo siguiente:

ii. PERROS, GATOS Y PEQUEÑAS ESPECIES, UTILIZADAS COMO MASCOTAS EN EL HOGAR Y PRODUCTOS PROCESADOS PARA SU ALIMENTACIÓN.

Asimismo, se propone adicionar el numeral 6, inciso b), fracción I, del artículo 2o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con el fin de eliminar el tratamiento de tasa del 0% que prevé la Ley del Impuesto al Valor Agregado en la enajenación alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar, ya que se trata de alimentos que evidentemente no están destinados al consumo humano y, por otra parte, quienes adquieren estos bienes **reflejan capacidad contributiva** y, en consecuencia, se trata de **manifestaciones de riqueza que deben ser gravadas**.

Con esta propuesta se otorga seguridad jurídica a los contribuyentes, al establecer con claridad que el alimento procesado para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar, se encuentra gravado a la tasa general del IVA.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

Al efecto, se debe considerar que desde 1981 se estableció la tasa del 0% para los alimentos, disposición que es aplicable única y exclusivamente al alimento humano, y no así al que se destina a animales.

Lo anterior, en virtud de que de las diversas exposiciones de motivos, que han sido el fundamento de la inclusión de la tasa del 0% a los alimentos, se desprende que la finalidad perseguida a través de esta política pública, es la de apoyar los programas alimentarios de la población.

Así pues, dichos programas han constituido la materialización de la preocupación fundamental de la Federación y de los Estados por proteger y mejorar el nivel de vida de los sectores sociales menos favorecidos, considerando una política de mínimos de bienestar para la población, cuya vigencia es garantía de la política de redistribución del ingreso y de equilibrio de las relaciones costos precios.

En este sentido, el alimento procesado para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar, no se encuentra dentro de esta categoría, ni cuenta con las características ni naturaleza para ubicarse en el supuesto de causación de alimentos para humanos, más aún, por el contrario, se le considera **un bien suntuario**.

Así pues, los consumidores finales de estos alimentos, expresan su capacidad contributiva y económica al estar en posibilidad de adquirir dichos productos, sin dejar de lado que **no constituyen bienes de primera necesidad, pues el tener o no una mascota puede relacionarse con una actividad de recreación y no con una necesidad básica**.

También debe precisarse que el tratamiento a los alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar, no guarda relación con el tratamiento fiscal que se otorga a los productores de alimento para animales, como parte del fomento a las actividades ganadera, pesquera y silvícola; pues ha sido política Estatal incorporar en el sistema fiscal mexicano, mecanismos para fortalecer dichas actividades, lo que no ocurre con el alimento para mascotas; por lo que se propone que, en este último caso, sea aplicable la tasa general del IVA.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

Asimismo, se propone la modificación del inciso a), fracción I, del artículo 2o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con el objeto de eliminar el tratamiento de tasa del 0% en la enajenación de perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar, ya que no hay justificación para otorgar dicho tratamiento, pues al igual que en el caso de la compra de los alimentos para los mismos, se considera que quienes adquieren estos animales reflejan capacidad contributiva y, en consecuencia, se trata de manifestaciones de riqueza que deben ser gravadas.

Debe destacarse que gravar sólo a estos animales y sus alimentos, permite que se siga conservando la tasa del 0%, tanto en la compra de los animales que se emplean en las actividades agropecuarias como de los productos destinados a su alimentación²³.

159. De lo transcrito se concluye que el legislador en la exposición de motivos de mérito incorporó la excepción de aplicar la tasa del cero por ciento a la enajenación de alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, que se utilicen como mascotas en el hogar, manifestando que a dicho alimento *se le considera un bien suntuario (...) que no constituyen bienes de primera necesidad, pues el tener o no una mascota puede relacionarse con una actividad de recreación y no con una necesidad básica.*

160. Empero, no se advierte que esas razones expuestas por el creador normativo en el proceso legislativo del precepto reclamado se hayan reflejado, plasmado o integrado en su texto, de manera que no forman parte de su cuerpo legal, por lo que en su interpretación no es factible introducir tales manifestaciones.

161. Las normas legales, al ser producto del proceso legislativo, adquieren existencia jurídica hasta que éste culmina; de manera que solo pueden estar contenidas en el texto de la ley resultante y no en alguno de los documentos

²³ Cámara de Diputados, *Gaceta Parlamentaria*, año XVI, número 3857-C, 8 de septiembre de 2013, pp. XXXI a XXXIII.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

internos que conforman dicho proceso, por lo que lo consignado en éstos no vincula al órgano aplicador (e intérprete) del derecho.

162. Consecuentemente, tales documentos únicamente pueden mover el ánimo del juzgador respecto del alcance que se le debe adscribir a la norma (al decidir si el caso sometido a su consideración se encuentra o no previsto en la misma), en función de los méritos de sus argumentos. Estas consideraciones se encuentran contenidas en la tesis aislada P. III/2005²⁴.

163. Si bien es cierto que la exposición de motivos de una norma es un elemento coadyuvante en el ejercicio de la reconstrucción de la voluntad del legislador y ésta, uno de los factores a tomar en cuenta a la hora de determinar el contenido de una norma, no es por sí sola parámetro y medida de constitucionalidad de lo establecido en su parte dispositiva, ésta es en principio de donde debe partirse para determinar la voluntad del legislador. Estas consideraciones encuentran sustento en las tesis aisladas 1a. LXXXV/2007²⁵ y 1a. LX/2011²⁶.

²⁴ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXI, febrero de 2005, página 98, registro digital 179277, de rubro: **“LEYES. ALCANCE DEL CONTENIDO DE LOS DOCUMENTOS QUE INTEGRAN EL PROCESO LEGISLATIVO PARA FIJAR SU SENTIDO”**.

²⁵ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, Junio de 2007, página 203, registro digital 172168, de rubro: **“PROCESO LEGISLATIVO. LAS RAZONES EXPUESTAS POR LOS ÓRGANOS QUE PARTICIPAN EN ÉL Y QUE NO FUERON REFLEJADAS EN LAS DISPOSICIONES LEGALES PROMULGADAS EN EL DECRETO RESPECTIVO, NO FORMAN PARTE DEL CUERPO LEGAL DE UN ORDENAMIENTO, POR LO QUE EN SU INTERPRETACIÓN NO PUEDEN INTRODUCIRSE ELEMENTOS NO INCORPORADOS EN EL TEXTO DE LA DISPOSICIÓN LEGAL DE QUE SE TRATE”**.

²⁶ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXXIII, abril de 2011, página 308, registro digital 162371, de rubro: **“EXPOSICIÓN DE**

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

164. De esa forma, la enajenación de alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, que se utilicen como mascotas en el hogar, como lo manifestó inicialmente el legislador en la exposición de motivos referida, sí reflejan capacidad contributiva al tratarse de manifestaciones de riqueza que deben ser gravadas, por lo que a dicha enajenación le es aplicable la tasa del dieciséis por ciento del impuesto al valor agregado.
165. Es cierto que el legislador hizo mención a que el alimento para los animales aludidos es un bien suntuario; pero también es cierto que ello no se reflejó, plasmó o introdujo en el texto del precepto reclamado, por lo que dicho aspecto no tiene el potencial de declarar su inconstitucionalidad; por el contrario, y como se vio, en el caso de enajenación de bienes, la Ley del Impuesto al Valor Agregado grava manifestaciones de capacidad contributiva o riqueza a partir del gasto que realiza el consumidor final, siendo éste precisamente el que se buscó hacer tributar por el legislador al momento de que se enajene y adquiera el alimento procesado para los animales indicados.
166. Por otra parte, independientemente del significado de la palabra suntuario, lo cierto es que la enajenación de alimento procesado para los animales aludidos constituye una manifestación de capacidad contributiva, dado que la compra del bien implica la capacidad para comprarlo y sujetar el tributo, según se explicó en párrafos que preceden.

MOTIVOS Y DETERMINACIÓN DE LA VOLUNTAD DEL LEGISLADOR: FUNCIONES QUE CUMPLEN EN EL ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS”.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

167. Es cierto, como lo aduce la peticionaria de amparo, que el hecho de ser propietario de un perro, gato o pequeña especie que es utilizada como mascota en el hogar, no constituye ninguna manifestación de riqueza que deba ser gravada, ni la posesión o tenencia de bienes suntuarios; sin embargo su argumento pierde de vista que el precepto reclamado no grava la “propiedad” de esos animales, sino la **enajenación de alimento procesado** para ese tipo de animales y, es precisamente su adquisición, vía gasto, lo que implica que el consumidor puede soportar la imposición de la contribución.
168. Tampoco asiste razón a la quejosa al señalar que la adquisición de los mencionados alimentos tiene como finalidad, precisamente, alimentar a los multicitados animales, pues la compra de alimentos procesados no es la única opción para ello.
169. Efectivamente, la forma de alimentar a las mascotas dependerá de la capacidad contributiva y de gasto las personas, pues habrá quienes elijan la compra de alimentos procesados muy elaborados o específicos, mientras que otras personas lo harían con otras opciones más económicas.
170. Por tal motivo, devienen inoperantes los restantes argumentos formulados derivados de la premisa relativa a que los alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas en el hogar como mascotas, son

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

artículos suntuarios o de lujo. Al respecto es aplicable la jurisprudencia 2a./J 108/2012 (10a.)²⁷, que esta Primera Sala comparte.

171. Tampoco tiene razón la quejosa cuando aduce que la posesión de una mascota no implica que se relacione con una actividad de recreación que amerite ser gravada con la tasa del dieciséis por ciento del impuesto al valor agregado.

172. Lo desacertado de su argumento radica en que, con independencia de la significación de la palabra mascota, la regulación normativa en la NOM-001-SSA2-2011²⁸ y en el artículo 4²⁹ de la Ley de Protección de los Animales de

²⁷ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XIII, Octubre de 2012, Tomo 3, página 1326, registro digital 2001825, de rubro: **“AGRAVIOS INOPERANTES. LO SON AQUELLOS QUE SE SUSTENTAN EN PREMISAS FALSAS”**.

²⁸ **“3.3 Animal en la calle o de dueño irresponsable:** al perro o gato que se encuentra fuera de la casa o patio donde convive con su dueño, y puede representar una molestia o un riesgo para la población, al deambular en la vía pública”.

²⁹ **“Artículo 4.** Para los efectos de esta Ley, además de los conceptos definidos en la Ley Ambiental de Protección a la Tierra en el Distrito Federal, la Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente, la Ley General de Vida Silvestre, la Ley Federal de Sanidad Animal, las normas ambientales en materia de protección a los animales en la Ciudad de México y las normas oficiales mexicanas, se entenderá por:

[...]

II. Animal: Ser vivo no humano, pluricelular, sintiente, consciente, constituido por diferentes tejidos, con un sistema nervioso especializado que le permita moverse y reaccionar de manera coordinada ante los estímulos;

[...]

IV. Animal adiestrado: Los animales que son entrenados por personas debidamente autorizadas por autoridad competente, mediante programas cuyo fin es modificar su comportamiento con el objeto que éstos realicen funciones de vigilancia, protección, guardia detección de estupefacientes, armas y explosivos, acciones de búsqueda y rescate de personas, terapia, asistencia, entretenimiento y demás acciones análogas;

[...]

V. Animal deportivo: Los animales utilizados en la práctica de algún deporte;

VI. Animal Doméstico: El animal que ha sido reproducido y criado bajo el control del ser humano, que convive con él y requiere de este para su subsistencia y que no se trate de animales silvestres;

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

la Ciudad de México —antes Distrito Federal— el precepto reclamado no grava, como se ha dicho, la propiedad, posesión o tenencia de perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar, sino la enajenación de alimentos procesados para éstas.

173. Así, la carga tributaria prevista por exclusión en el precepto reclamado resulta fiscalmente neutral al no tomar en consideración los distintos fines y usos que se les puede dar a los perros, gatos y pequeñas especies utilizadas como mascotas del hogar, conforme a la regulación normativa señalada, sino solo la enajenación de alimentos procesados para ese tipo de animales.

174. **V.3. Derecho a la salud y a un medio ambiente sano.** En el quinto concepto de violación, la peticionaria de amparo aduce, en lo que interesa, que el precepto reclamado transgrede los derechos a la salud y a un medio ambiente sano, previstos en el artículo 4 de la Constitución Federal, en relación con los numerales 25 de la Declaración Universal de los Derechos

VI BIS. Animal en Exhibición. Todos aquellos que se encuentran en cautiverio en zoológicos y espacios similares de propiedad pública o privada;

[...]

VIII. Perro de Asistencia y sus clasificaciones: el adiestrado individualmente en instituciones y centros especializados, nacionales o del extranjero, para llevar a cabo actividades de apoyo a personas con discapacidad física, mental y sensorial;

IX. Animal para abasto: Animales cuyo destino final es el sacrificio para el consumo de su carne o derivados;

X. Animal para espectáculos. Los animales, que son utilizados para o en un espectáculo público o privado, fijo o itinerante, bajo el adiestramiento del ser humano, o en la práctica de algún deporte;

XI. Animal para la investigación científica: Animal que es utilizado para la generación de nuevos conocimientos, por instituciones científicas y de enseñanza superior;

[...].”

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

Humanos y 12 del Pacto Internacional de Derechos, Económicos, Sociales y Culturales, así como 10 y 11 de la Convención Americana de Derechos humanos.

175. Lo anterior, porque al excluir de la aplicación de la tasa del 0% del impuesto al valor agregado a la enajenación de alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar, y aplicarle la tasa del 16%, ocasionará que los precios en los que comercialicen en el mercado no sean accesibles a la sociedad e incentivará que las mascotas sean alimentadas con productos distintos de aquellos que se encuentran destinados a su alimentación (desechos de comida o alimentos para consumo humano de bajo costo) con consecuencias nocivas para la salud pública y el medio ambiente.
176. Así, de manera indefectible, ocasionará que los dueños de mascotas no puedan soportar el incremento en los precios de los alimentos y las dejen en libertad, situación que también traerá consecuencias nocivas para la salud pública y para el medio ambiente.
177. Agrega la peticionaria de amparo que debe destacarse que los alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar, tienen como propósito, además de alimentarlos, prevenir enfermedades que puedan padecer, para lo cual son adicionados con los nutrientes, vitaminas y minerales que requieran para crecer sanos.
178. De igual forma, el alimento procesado para mascotas reduce la producción de excremento, además de controlar su textura, emisión de gases y aroma lo cual facilita su limpieza y protege el medio ambiente. Algunos de esos alimentos procesados son adicionados con nutrientes que permiten que

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

ciertas mascotas conserven su pelaje o plumaje, de manera que no afecten a las personas.

179. Los motivos de queja compendiados son **inoperantes**.

180. Ello es así, en la medida en que el derecho a la salud y el derecho a un medio ambiente sano para el desarrollo y bienestar de las personas, únicamente es aplicable a los gobernados personas físicas y no a las personas morales, como la quejosa.

181. Ello es así, pues como lo ha sostenido esta Suprema Corte en la tesis aislada P. I/2014³⁰, si bien el vocablo “persona” contenido en el artículo 1 de la Constitución Federal comprende a las personas morales, la titularidad de los derechos fundamentales dependerá necesariamente de la naturaleza del derecho en cuestión y, en su caso, de la función o actividad de aquéllas.

182. En esa medida, el juez constitucional deberá determinar, en cada caso concreto, si un derecho les corresponde o no pues, si bien existen derechos que sin mayor problema argumentativo pueden atribuírseles, por ejemplo, los de propiedad, de acceso a la justicia o de debido proceso, existen otros que, evidentemente, corresponden solo a las personas físicas, al referirse a aspectos de índole humana como son los derechos fundamentales a la salud, a la familia o a la integridad física.

³⁰ Publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 3, Febrero de 2014, Tomo I, página 273, registro digital 2005521, de rubro: **“PERSONAS MORALES. LA TITULARIDAD DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES QUE LES CORRESPONDE DEPENDE DE LA NATURALEZA DEL DERECHO EN CUESTIÓN, ASÍ COMO DEL ALCANCE Y/O LÍMITES QUE EL JUZGADOR LES FIJE”**.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

183. Lo expuesto no implica que en el caso de que atendiendo a la naturaleza del derecho y a la función o actividad de las personas jurídicas, es decir, a las distintas modulaciones del derecho en el caso concreto, una vez que se determine su titularidad, no se deba interpretar bajo el principio *pro personae* o más favorable a la persona, tal y como este máximo Tribunal lo ha sostenido en la jurisprudencia P./J. 1/2015³¹.

184. En ese contexto, en el criterio que esta Primera Sala comparte, al fallar los amparos en revisión 441/2015, 845/2015 y 876/2015 y resolver respecto a la constitucionalidad de diversos preceptos de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluyó que el derecho a la alimentación que se consideraba transgredido, no es aplicable a las personas morales o jurídicas, dado que, en esencia, atendiendo a su naturaleza, se trata de un derecho individual y social de las personas físicas, no así de las personas jurídicas, pues éstas no tienen la necesidad de alimentarse, al tratarse de una ficción legal creada por el hombre para la consecución de fines determinados, que de otra forma no se podrían alcanzar, de modo que constituye un instrumento al servicio de los intereses de las personas que las crearon. Sin que tal interpretación implique que las personas físicas que integran a una persona jurídica no tengan el derecho fundamental a la alimentación en los términos que lo establece el artículo 4, párrafo tercero, de la Constitución, sino solo que esa ficción legal que conformaron *per se* no puede tenerlo.

³¹ Publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima época, libro 16, marzo de 2015, tomo I, página 117, registro digital 2008584, de rubro: “**PRINCIPIO DE INTERPRETACIÓN MÁS FAVORABLE A LA PERSONA. ES APLICABLE RESPECTO DE LAS NORMAS RELATIVAS A LOS DERECHOS HUMANOS DE LOS QUE SEAN TITULARES LAS PERSONAS MORALES**”.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

185. En el mismo orden de ideas, como este Alto Tribunal ha estimado en precedentes³², si bien el artículo 1o. de la Constitución Federal establece la tutela de derechos humanos a todas las personas, lo que comprende no solo a las físicas, consideradas en su calidad de seres humanos, sino también a las jurídicas, ello se circunscribe a los casos en que su condición de entes abstractos y ficción jurídica se los permita, ya que es evidente que no pueden gozar de la totalidad de los derechos privativos del ser humano, como ocurre con el derecho a la dignidad humana, del que derivan los diversos a la integridad física y psíquica, al honor, al libre desarrollo de la personalidad, al estado civil y el propio derecho a la dignidad personal, que son inherentes al ser humano como tal. De ahí lo inoperante de los correlativos argumentos.

VI. DECISIÓN

186. En tal virtud, al haber resultado fundados los agravios de la autoridad recurrente Presidente de la República, así como infundados e inoperantes los argumentos de la quejosa, tanto en el recurso de revisión adhesiva, como en los conceptos de violación formulados en contra del **artículo 2o.-A, fracción I, inciso b), numeral 6, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado** vigente en el ejercicio fiscal de dos mil veintidós, lo procedente es revocar la sentencia sujeta a revisión y negar el amparo y protección de la Justicia Federal solicitado.

³² Véase la en la jurisprudencia 2a./J. 73/2017 (10a.), que esta Primera Sala comparte, consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, libro 43, junio de 2017, tomo II, página 699, de rubro: **“DIGNIDAD HUMANA. LAS PERSONAS MORALES NO GOZAN DE ESE DERECHO”**.

AMPARO EN REVISIÓN 844/2023

187. En consecuencia, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

RESUELVE

PRIMERO. En la materia de la revisión, competencia de esta Primera Sala, se **revoca** la sentencia recurrida.

SEGUNDO. La Justicia Federal **no ampara ni protege** a la quejosa, en contra del artículo 2o.-A, fracción I, inciso b), numeral 6, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en el ejercicio fiscal de dos mil veintidós.

TERCERO. Es infundada la revisión adhesiva.

Notifíquese; con testimonio de esta ejecutoria, comuníquese la anterior determinación al tribunal colegiado del conocimiento, 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 y 110 y 113 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública; así como en 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 encuadra en esos supuestos normativos.