

AMPARO EN REVISIÓN 636/2015
QUEJOSA: [REDACTED], [REDACTED]

PONENTE: MINISTRO JAVIER LAYNEZ POTISEK
SECRETARIO: OCTAVIO JOEL FLORES DÍAZ

Ciudad de México. Acuerdo de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al ***** de ***** de dos mil dieciséis.

VISTOS y
RESULTANDO

1. **PRIMERO.** El cuatro de febrero de dos mil catorce [REDACTED], [REDACTED], por conducto de su representante legal, promovió juicio de amparo indirecto contra los actos y autoridades siguientes:
2. **Autoridades responsables:**
 - Cámara de Diputados del Congreso de la Unión.
 - Cámara de Senadores del Congreso de la Unión.
 - Presidente de los Estados Unidos Mexicanos.
 - Secretario de Gobernación.
 - Secretario de Hacienda y Crédito Público.
 - Director General del Diario Oficial de la Federación.
3. **Actos reclamados:**
 - a) De las Cámaras de Diputados y Senadores se reclaman:
 - 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 y se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto a

los Depósitos en Efectivo”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece.

- Particularmente se reclaman los artículos 2, fracción I, inciso G), 3, fracciones XVIII, XIX y XX, 4, 5, 5-A, 10, 11, 14, 19 y Artículo Cuarto Transitorio, todos de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

- b) Del Presidente de la República se reclama la promulgación y expedición del decreto aludido.

También se le reclama la promulgación y expedición del diverso Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa (*Decreto de beneficios*), publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013.

- c) Del Secretario de Gobernación se reclama el refrendo del primer decreto citado.

- d) Del Secretario de Hacienda y Crédito Público se reclama la rúbrica del Decreto de beneficios publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013.

- e) Del Director del Diario Oficial de la Federación se reclama la publicación de ambos Decretos.

- 4. Señaló infringidos los artículos 1, 4, 5, 14, 16, 25, 28 y 31, fracción IV, todos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con los diversos 33, 34, 35 y 39 de la Carta de la Organización de Estados Americanos; 1, 2, 3, 6, 7, 12, 23 y 25 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, 2, 5 y 11 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, 1, 2, 3, 5, 11, 24 y 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 12 del Protocolo de San Salvador.

- 5. **SEGUNDO.** De dicho escrito tocó conocer al Juez Primero de Distrito en la Laguna en Torreón Coahuila quien en acuerdo de once de febrero de dos mil catorce lo registró con el número [REDACTED] y lo admitió a trámite;¹ seguida la secuela procedimental el cuatro de junio de dos mil catorce de conformidad con el oficio CAR 3/CCNO/2014 suscrito por la Comisión de

¹ Foja 258 del expediente de amparo.

Creación de Nuevos Órganos del Consejo de la Judicatura Federal, ordenó la remisión de los autos a los Juzgados de Distrito del Centro Auxiliar de la Décima Región, con residencia en Saltillo Coahuila para su resolución.

6. **TERCERO.** Siendo del conocimiento del Juzgado Tercero de Distrito del Centro Auxiliar de la Décima Región con residencia en Saltillo Coahuila, quien registró el expediente con el número [REDACTED] y engrosó la sentencia correspondiente el ocho de septiembre de dos mil catorce,² en la que negó la protección constitucional.
7. **CUARTO.** Sentencia que fue recurrida mediante recurso de revisión recibido el tres de octubre de dos mil catorce.
8. **QUINTO.** El que fue del conocimiento del Primer Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Octavo Circuito quien lo registró con el número [REDACTED] y lo admitió a trámite en acuerdo de presidencia de veintisiete de noviembre de dos mil catorce.
9. El ocho de enero de dos mil quince el tribunal del conocimiento admitió a trámite el recurso de revisión adhesivo.
10. Seguidos lo trámites de ley el tribunal colegiado dictó resolución el ocho de mayo de dos mil quince en la reservó jurisdicción a este Alto Tribunal para su resolución.³
11. **SEXTO.** Mediante acuerdo de veintidós de mayo de dos mil quince el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación radicó ese recurso con el número 636/2015 y reasumió competencia para conocer del asunto, reservándose su turno debido al Punto Primer del Acuerdo General Plenario 11/2010, que regula el sistema de comisiones de Secretarios de Estudio y Cuenta creadas por el Pleno de este Alto Tribunal y que mediante sesión privada del propio Pleno de ocho de febrero de dos mil dieciséis se

² Fojas 1034 a 1092 del expediente de amparo.

³ Fojas 3 a 27 del toca de revisión.

determinó la creación de diversas comisiones derivadas de la COMISIÓN 68 a cargo del Ministro Eduardo Medina Mora I. entre ellas la número 79 la cual se designó al Ministro Javier Laynez Potisek como encargado de supervisar y aprobar la elaboración de los proyectos en los que subsiste el problema de constitucionalidad de los artículos 2, fracción I, incisos J), G), H), e I); 3, fracciones XVIII, XIX, XX XII inciso a) al I), XXIII, XXIV, XXV A XXXVI, 4, 5, 5-A, 10, 11, 13 14, 19 y Cuarto Transitorio, todos de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce.

12. Por oficio número SGA/MFEN/1363/2016 de 13 de junio de 2016, el Secretario General de Acuerdos de este Alto Tribunal informó que en sesión privada de la misma fecha se aprobó la propuesta consistente en que los asuntos asignados a las Comisiones Fiscales de Secretarios de Estudio y Cuenta, incluida la número 79, serían resueltos por la Sala de la adscripción del Ministro encargado de cada una de ellas.
13. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se avocó al conocimiento del asunto por acuerdo de veintiocho septiembre de dos mil dieciséis dictado por el Presidente de la misma.

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

14. **PRIMERO. Competencia.** Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer y resolver los recursos de revisión principal y adhesivos.⁴

⁴ De conformidad con lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 81, fracción I, inciso e), de la Ley de Amparo; y 21, fracción II, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, con relación a lo previsto en los puntos Primero y Segundo, fracción III, del Acuerdo General 5/2013, del Pleno de este Alto Tribunal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 21 de mayo de 2013, toda vez que se promueve contra una sentencia dictada por un juez de Distrito en un juicio de amparo indirecto en materia administrativa, en el que se reclamó la inconstitucionalidad del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones 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 el 11 de diciembre de 2013, en específico los artículos 1º, 2, fracción I, inciso J), 3, fracciones XXV a XXXVI, 4, 5, 5-A, 10, 11, 14, 19, fracciones I, II, VI y VIII, todos de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, así como cuarto transitorio de dicho decreto; del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado el 26 de diciembre de 2013, en específico el artículo 3.3 del Capítulo 3 denominado "Del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios" y de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, publicada el 30 de diciembre de 2013, en

15. **SEGUNDO. Oportunidad.** La sentencia recurrida de ocho de septiembre de dos mil catorce fue notificada por lista a la parte quejosa el veintitrés siguiente,⁵ surtiendo efectos al día siguiente que fue veinticuatro, por lo que el término de diez días a que se refiere el artículo 86 de la Ley de Amparo, transcurrió del veinticinco de septiembre al ocho de octubre de dos mil catorce, descontándose los días veintisiete y veintiocho de septiembre y cuatro y cinco de octubre, todos de dos mil catorce, por ser sábados y domingos y, por ende, inhábiles en términos de los artículos 19 de la Ley de Amparo y 163 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.
16. En ese sentido, si el escrito por el que se interpone el recurso de revisión se recibió en la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en la Laguna Torreón, Coahuila, el tres de octubre dos mil catorce, es evidente que su interposición es oportuna.
17. También la revisión adhesiva está en tiempo, porque que en autos no se advierte la constancia de notificación correspondiente, por lo que debe considerarse que el escrito de revisión adhesiva depositado en la Oficina de Correos de México se interpuso oportunamente, siendo aplicable al respecto la tesis de rubro: “**AMPARO NO EXTEMPORÁNEO.**”⁶
18. **TERCERO. Legitimación.** El recurso de revisión principal fue hecho valer por parte legítima pues se trata de [REDACTED], representante legal de la empresa [REDACTED], [REDACTED], personalidad que le fue reconocida en auto de admisión de once de febrero de dos mil catorce por el Juez Primero de Distrito en la Laguna Torreón Coahuila.⁷
19. Por otra parte, la revisión adhesiva fue interpuesta por parte legítima a través de [REDACTED], delegado de la responsable Presidente de la República,

específico las reglas 1.5.1.2, 1.5.1.3 y 1.5.1.5, y no resulta necesaria la intervención del Pleno de este Alto Tribunal.

⁵ Foja 1142 del cuaderno de amparo.

⁶ El contenido del criterio es: “*Si no hay datos que establezcan un punto de partida para contar el término dentro del cual debió reclamarse el acto, no puede afirmarse que la demanda de amparo sea extemporánea.*”, Datos de localización: [TA]; 7a. Época; Sala Aux.; S.J.F.; Volumen 205-216, Séptima Parte; Pág. 292.

⁷ Foja 258 y 259 del cuaderno de amparo.

personalidad que le fue reconocida mediante auto de veintiocho de abril de dos mil catorce.⁸

20. **CUARTO. Antecedentes.** Para mejor desarrollo del asunto conviene citar los antecedentes principales que son los siguientes:

21. a) Por escrito presentado el siete de febrero de dos mil catorce, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en la Laguna, Torreón Coahuila, José Andrés Guerrero de la Torre representante legal de la empresa ██████████, ██████████, demandó el amparo y protección de la Justicia Federal contra las autoridades y por los actos que han quedado precisados al inicio de la presente sentencia.

22. b) Mediante proveído de once de febrero de dos mil catorce, el juez Primero de Distrito en la Laguna, Torreón Coahuila a quien correspondió conocer del asunto lo registró con el número ██████████, admitió a trámite la demanda y seguidos los trámites de ley en proveído de cuatro de junio de dos mil catorce en cumplimiento al oficio 3/CCNO/2014 de la Comisión de Creación de Nuevos Órganos del Consejo de la Judicatura Federal, ordenó remitir el expediente a la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito del Centro Auxiliar de la Décima Región con residencia en la Saltillo Coahuila, por considerar que se trata de un asunto que encuadra en alguna de las hipótesis de competencia contenidas en dicha circular.

23. c) En auto de nueve de junio de dos mil catorce, el Juzgado Tercero de Distrito del Centro Auxiliar de la Décima Región con residencia en Saltillo Coahuila, registró el asunto con el número ██████████ y dictó sentencia el ocho de septiembre de dos mil catorce, en la que resolvió lo siguiente:

“ÚNICO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a ██████████, ██████████, los actos que reclamó de las Cámaras de Diputados y Senadores del Congreso de la Unión, el Presidente de la República, el Secretario de Gobernación, el Secretario de Hacienda y Crédito Público y el Director del

⁸ Foja 706 del cuaderno de amparo.

*Diario Oficial de la Federación, respecto de los artículos 2, fracción I, inciso G); 3, fracciones XVIII, XIX y XX; 4; 5; 5-A; 10; 11; 14; 19; y, el diverso Cuarto Transitorio, de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, así como el artículo 3.3 del Decreto que Compila Diversos Beneficios Fiscales y Establece Medidas de Simplificación Administrativa, por los motivos y razonamientos jurídicos expuestos el considerando VII.
Notifíquese (...)*

24. d) Inconforme con dicha sentencia la empresa quejosa a través de su representante José Andrés Guerrero de la Torre interpuso recurso de revisión del cual correspondió conocer al Primer Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Octavo Circuito, el que por auto de Presidencia de veintisiete de noviembre de dos mil catorce lo admitió a trámite y registró con el número [REDACTED].
25. e) Mediante proveído de ocho de enero de dos mil quince, el tribunal del conocimiento tuvo al Presidente de la República interponiendo revisión adhesiva.
26. f) Mediante sentencia de ocho de mayo de dos mil quince, resolvió lo siguiente:

“Primero. Este Tribunal Colegiado no es competente para conocer y decidir sobre el tema de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de los artículos 2, fracción I, inciso G), 3, fracciones XVIII, XIX y XX, 4, 5, 5-A, 10, 11, 14, 19 y CUARTO TRANSITORIO, de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, en el juicio de amparo indirecto número [REDACTED], del índice del Juzgado Primero de Distrito en la Laguna, con sede en esta ciudad, promovido por [REDACTED], representante legal de la empresa [REDACTED], [REDACTED], en contra de los actos y autoridades precisados en el resultando primero de esta ejecutoria.

*Segundo. Remítanse a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los autos del juicio de amparo de origen y los escritos de expresión de agravios relativos, copia certificada de este fallo, así como el disquete que la contenga, por tratarse de un tema de su competencia.
Notifíquese (...)*

27. **QUINTO. Conceptos de violación.** En la demanda de amparo en esencia se plantearon los argumentos siguientes:
28. La quejosa sostiene violación en su perjuicio de los derechos fundamentales consagrados en los artículos 1, 14, 16 y 31, fracción IV, de la Carta Magna, al sostener:

29. a) Que el fin extra fiscal consistente en el combate al sobrepeso y obesidad, pretendido por el legislador con el tributo contemplado en el artículo 2, fracción I, inciso G), de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, que dispone la aplicación de la cuota de \$1.00 peso por litro enajenado o importado de bebidas saborizadas; concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtenerlas; y jarabes o concentrados para preparar ese tipo de bebidas que se expendan en envases abiertos, siempre que contengan azúcares añadidas, no está justificado porque no existe evidencia científica de que su consumo incida en esos padecimientos, los cuales *-a decir de la moral quejosa-* obedecen a otros factores (alimentación incorrecta y estilo de vida sedentario), con lo que afirma se vulnera su derecho de fundamentación y motivación que todo acto de autoridad debe revestir.
30. b) Que la implementación de la contribución de mérito no cumple el fin extra fiscal para el que se creó pues de acuerdo al Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2014, sólo el 1.8% de lo recaudado por dicho impuesto se destinará para combatir los problemas de sobrepeso y obesidad, cuando lo correcto sería que se destinara el monto total para la consecución de ese fin.
31. c) Que el artículo 2, fracción I, inciso G), en relación con el diverso 3, fracciones XVIII y XIX, ambos de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, transgreden el derecho humano a la alimentación adecuada, en virtud de que el tributo traerá como consecuencia el encarecimiento de las bebidas saborizadas con azúcares añadidas, impidiendo su consumo a las personas de escasos recursos.
32. d) Que el numeral 2, fracción I, inciso G), en relación con el diverso 3, fracciones XVIII y XIX, ambos de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, conculcan en su perjuicio el derecho a la libre competencia o competencia, consagrado en los artículos 25 y 28 de la Constitución General de la República, pues incentivan desventajas competitivas al otorgar trato diferenciado a los productores de bebidas saborizadas con igual o mayor cantidad de azúcares añadidas disueltas en leche ya que al exentarlos del pago de dicho tributo sus productos no encarecen.
33. e) Que el artículo 2, fracción I, inciso G), en relación con el diverso 3, fracciones XVIII y XIX, aludidos vulneran el derecho humano al libre desarrollo de la personalidad y dignidad humana porque el encarecimiento de los productos con motivo del impuesto de mérito limita la capacidad de elección de las personas en cuanto al consumo de alimentos en función de sus costumbres y preferencias, así como su apariencia.

34. f) Que el artículo 2, fracción I, inciso G), en relación con el diverso 3, fracciones XVIII y XIX, citados, transgreden en su perjuicio el derecho a la libertad de trabajo contemplado en el numeral 5 de la Carta Magna, porque la carga fiscal para los contribuyentes que se dedican a la producción de bebidas saborizadas con azúcares añadidas disueltas en leche no es la misma que la de aquéllos - como la quejosa- que producen sus bebidas saborizadas a base de agua, lo que provoca que no se otorgue igualdad de oportunidades de desarrollo de su actividad en el mercado.
35. g) Que el artículo 2, fracción I, inciso G), en relación con el diverso 5, ambos de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, conculca en su perjuicio la garantía de legalidad tributaria porque la vaguedad de las normas que establecen que se pagará la cuota de \$1.00 peso por litro por la enajenación o importación de bebidas saborizadas con azúcares añadidas, provocó que mediante la regla I.5.1.6 de la Miscelánea Fiscal 2014 se modificara la cuota y hecho generador del tributo, al establecer que tratándose de fracciones de litro la cuota se aplicará en la proporción que corresponda a dichas fracciones respecto de un litro.
36. h) Que el artículo 2, fracción I, inciso G), en relación con el diverso 3, fracciones XVIII y XIX, ambos de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, conculca en su perjuicio la garantía de proporcionalidad tributaria, porque:
37. 1. La tasa aplicable al impuesto de mérito debió ser progresiva, porque para cumplir con el fin extra fiscal se debió establecer un impuesto que tomara como parámetro de medición la cantidad de azúcar añadida a la bebida, para que la tasa se incrementara a medida que las calorías aumentaran.
38. 2. La cuota fija establecida no grava a las bebidas saborizadas con azúcar añadida en presentaciones menores a un litro.
39. i) Que el artículo 2, fracción I, inciso G), en relación con el diverso 3, fracciones XVIII y XIX, referidos, conculca en su perjuicio la garantía de equidad tributaria, porque:
40. 1. Exentó a la leche del pago del tributo de mérito porque contenía proteínas de alto valor nutritivo, de ahí que también debió exentar a las bebidas saborizadas con alto valor proteínico.
41. 2. No existe justificación del por qué no se gravó de manera igual a las bebidas que no contienen azúcar añadida por ejemplo el agua mineral, respecto de las que sí las contienen, porque a aquéllas puede agregárseles ese endulzante una vez adquiridas, con lo que no se contribuye al fin extra fiscal pretendido por la norma (combatir el sobrepeso y obesidad).

42. 3. Las bebidas saborizadas elaboradas con edulcorantes como el aspartame (edulcorante no calórico) no deben ser tratadas de la misma manera que el resto de las bebidas saborizadas con azúcares añadidas e imponérseles el tributo de mérito, ya que no tienen contenido calórico a diferencia de estas últimas.
43. 4. No se incluyó a los tés e infusiones.
44. 5. Grava de manera indiscriminada a todas las bebidas saborizadas, incluyendo los suplementos alimenticios que lejos de ser malos para la salud aportan nutrientes, de manera que al no exentársele del pago de la contribución de mérito (como la leche que también aporta nutrientes) se conculca en su perjuicio la garantía de equidad tributaria.
45. j) Que mediante el artículo 3.3. del Decreto que Compila Diversos Beneficios Fiscales y Establece Medidas de Simplificación Administrativa se establecieron estímulos a distintos contribuyentes en un plano de desigualdad e inequidad tributaria, como es a los comerciantes que enajenan o importan goma de mascar se les eximió del pago del impuesto especial de que se trata; que inicialmente se les impuso el gravamen de mérito para combatir el sobrepeso y la obesidad; de manera que si los motivos por los que se exentó a aquéllos contribuyentes fue porque era necesario alentar la competitividad de los mismos y que esos productos pagaban el impuesto al valor agregado, era evidente que por esas consideraciones se encontraban en un plano de igualdad los productores de bebidas saborizadas con azúcar añadida y por tanto, también debió exentárseles del pago de la contribución reclamada.
46. k) Que el artículo 4 de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, transgrede la garantía de proporcionalidad tributaria al disponer en su fracción II, como requisito para que proceda el acreditamiento del impuesto de mérito, que los bienes no se modifiquen en cuanto a su estado, forma o composición, ya que condiciona ese acreditamiento con un requisito que no tiene relación con el objeto del tributo, provocando que los contribuyentes tributen sobre la base irreal que no atiende a su capacidad contributiva, sustentando esas manifestaciones en la tesis de jurisprudencia de rubro: "PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 4o. DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, AL CONDICIONAR EL ACREDITAMIENTO DEL TRIBUTO AL HECHO DE QUE NO SE HAYA MODIFICADO EL ESTADO, FORMA O COMPOSICIÓN DE LOS BIENES QUE SE ENAJENEN, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA."

47. **SEXTO. Sentencia recurrida.** Las consideraciones de dicha sentencia, en síntesis son las siguientes:

CUESTIONES DE PROCEDENCIA

48. Que las Cámaras de Diputados y Senadores del Congreso de la Unión y el Presidente de la República, sostuvieron que concurre la causal de improcedencia prevista en la fracción XII del artículo 61 de la Ley de Amparo, que establece que el juicio de amparo contra normas de carácter general es improcedente cuando se requiera de un acto de aplicación posterior al inicio de su vigencia (heteroaplicativas).
49. Las autoridades señalan que en el caso se actualiza la citada causal de improcedencia en virtud de que la moral quejosa no acreditó tener interés jurídico, pues no comprobó que las disposiciones reclamadas se hayan aplicado en su perjuicio.
50. Causal de improcedencia que se estimó infundada porque la quejosa sí acreditó tener interés jurídico para promover el juicio de amparo, dado que demostró haber enajenado e importado bebidas saborizadas con azúcar añadida pues aportó los documentos siguientes:
51. a) Copia certificada del poder otorgado a su apoderado del que se desprende en la parte de "PERSONALIDAD", que tiene por objeto social, por mencionar algunos, la fabricación, transformación, elaboración, industrialización, importación, compra, venta, adquisición, distribución y comercialización de toda clase de alimentos para consumo humano o animal y sus ingredientes, ya sea naturales, sintéticos y sus derivados.
52. b) Declaración correspondiente al mes de enero del año en curso.
53. c) Copia certificada de dos facturas por enajenación de bebidas saborizadas con azúcar añadida (con folios fiscales [REDACTED] y [REDACTED], ambas de 25 de enero de 2014).
54. d) Resultados de los exámenes de laboratorio practicados a las bebidas saborizadas con azúcar añadida que produce.

AMPARO EN REVISIÓN 636/2015

55. e) Hojas técnicas que contienen información nutrimental de esas bebidas.
56. f) Copia certificada del oficio [REDACTED], de 25 de enero de 2013, mediante el cual la Secretaria de Salud otorgó autorización al laboratorio donde se practicaron los citados exámenes para que prestara sus servicios.
57. g) Impresión de su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
58. h) Impresión de la guía de obligaciones.
59. i) Diversas etiquetas y envases de dichas bebidas.
60. Medios de prueba con los que el juez estimó que la quejosa acreditó ser productora de bebidas saborizadas con azúcar añadida, que enajenó algunos de esos productos y el 06 de febrero de 2014 pagó el impuesto reclamado por la enajenación de bebidas saborizadas con azúcar añadida en términos del numeral 5 de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, que establece que el impuesto por la venta de esos productos se calculará y pagará a más tardar el 17 del mes siguiente a aquél al que corresponda el pago.
61. Consecuentemente señaló el juez, la norma impugnada se concretó en la esfera jurídica de la quejosa al haber realizado el pago de la aludida contribución, por lo que se acreditó la aplicación de las disposiciones reclamadas y por tanto el interés jurídico para efectos del juicio de amparo.
62. También fue infundada la causal de improcedencia prevista en la fracción XIII del artículo 61 en relación con el 108, fracción VIII, ambos de la Ley de Amparo, toda vez que no fue necesario formular conceptos de violación respecto del numeral 1 de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios porque no fue reclamado y por lo que hace al diverso 19, fracción VIII, ese dispositivo fue reclamado como parte de un sistema normativo y no por vicios propios.

63. Del mismo modo el juez estimó infundada la causal de improcedencia prevista en la fracción XII del artículo 61 de la Ley de Amparo, en relación al Decreto que Compila Diversos Beneficios Fiscales y Establece Medidas de Simplificación Administrativa, porque determinar si la quejosa se encuentra en alguna situación análoga, semejante, equiparable o idéntica a las contempladas en dicho decreto, y que por tanto, debió incluirse para gozar de los beneficios fiscales ahí contenidos, constituye cuestión de fondo.

**ASPECTO DE FONDO
EN LA SENTENCIA RECURRIDA**

64. El juez estimó que contrario a lo manifestado por la quejosa el fin extra fiscal (combate al sobrepeso y obesidad) pretendido con la implementación del impuesto a que se refiere el artículo 2, fracción I, inciso G), de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (pago por la enajenación o importación de bebidas saborizadas con azúcar añadida) sí fue justificado debido a lo siguiente:
65. Que a pesar de que sólo una parte de lo recaudado se destine para el sobrepeso y obesidad, el impuesto de que se trata no transgrede los derechos a la alimentación adecuada, a la libre competencia o concurrencia, de libre desarrollo de la personalidad, dignidad humana, libertad de trabajo.
66. Que las normas impugnadas no vulneran los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna.
67. Que el Decreto que Compila Diversos Beneficios Fiscales y Establece Medidas de Simplificación Administrativa no transgrede la garantía de equidad tributaria.
68. Que la inoperancia de lo argumentado por la quejosa en el sentido de que el fin extra fiscal pretendido por el legislador -combate al sobrepeso y obesidad- con el impuesto de que se trata no está justificado porque según

ella no existe evidencia científica de que el consumo de estos últimos incida en padecimientos de salud, los cuales obedecen a otros factores de alimentación incorrecta y estilo de vida sedentario, escapan del control constitucional que debe realizar este órgano de control constitucional pues de efectuarlo implicaría verificar si este tipo de política pública es la mejor, si resulta necesaria, o bien, analizar cómo fue que el órgano legislador decidió establecerla, vulnerando de esa manera la libertad de configuración del Poder Legislativo y su libertad política.

69. Que el Estado garantizó de manera suficiente el destino que otorgará a los recursos que obtendrá con motivo del impuesto de mérito -pago por la enajenación o importación de bebidas saborizadas con azúcar añadida.
70. Que al respecto el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció qué debe entenderse por el principio de justicia fiscal conocido como gasto público en tanto que su Primera Sala detalló los alcances que tiene dicho principio.
71. Que la finalidad perseguida por el principio de justicia fiscal denominado gasto público es garantizar que los recursos recaudados no sean destinados a satisfacer necesidades privadas o individuales, sino de interés colectivo, comunitario, social y público que marca la Ley Suprema, que se colma con el hecho de que alguna norma les dé dicho destino.
72. Que el uso, ejercicio o programación del gasto público son aspectos ajenos a dicho principio.
73. Que lo previsto en el Presupuesto de Egresos de la Federación colma el principio de justicia fiscal de gasto público pues se establecieron diversos destinos que tendrá el recurso captado por el impuesto de mérito, entre ellos la prevención contra la obesidad, lo cual es en beneficio colectivo, de ahí que el juez considerara que se colmara ese principio contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución.

74. Que la quejosa pierde de vista que los artículos reclamados se encuentran dirigidos a las personas físicas y morales que realizan los actos o actividades establecidos en ella, mas no así al consumidor final de los bienes gravados por la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, por ende, las manifestaciones de inconformidad no transgreden su interés legítimo, en todo caso este corresponde a los consumidores finales, de ahí que no se violen los derechos a la alimentación adecuada, el libre desarrollo de la personalidad y la dignidad humana.
75. Que en relación a la violación del derecho fundamental de libre concurrencia o competencia tutelado por los artículos 25 y 28 de la Carta Magna, cabe decir que si bien el legislador al gravar con la cuota de \$1.00 peso por litro por la enajenación o importación de bebidas saborizadas, concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores y jarabes o concentrados para preparar ese tipo de bebidas que se expendan en envases abiertos, que contengan azúcares añadidas, determinó no gravar con ese impuesto a diversas bebidas saborizadas también con azúcares añadidas pero disueltas en la leche, lo cierto es que dicha determinación fue considerando la importancia de este último bien en la alimentación de la población.
76. Que el legislador consideró a la leche como producto de consumo básico por su importancia como alimento de primera necesidad, ya que por su naturaleza propia proporciona directamente nutrientes al organismo. De ahí que, haya sido dable sostener que con la finalidad de no ocasionar deterioro económico en el poder adquisitivo de los consumidores finales y particularmente de sectores vulnerables o incluso áreas productivas del país, se pudo determinar cuáles son los productos concretos que por su importancia deben excluirse de la carga tributaria, lo que puede derivar de múltiples circunstancias fácticas.
77. Que un mismo producto puede variar en su precio dependiendo de múltiples factores y dejar de constituir alimento de consumo básico de

importancia en la alimentación de la población o por el contrario, incorporarse a ese grupo; de ahí que sea constitucionalmente válido que el legislador dispusiera no gravar con el impuesto de mérito a la leche, por la circunstancia de que es producto de consumo básico por su importancia en la alimentación de los mexicanos y así tutelar el mínimo vital a favor de los gobernados, en relación a lo cual el legislador cuenta con amplio margen de configuración en cuanto a los mecanismos que puede elegir para salvaguardarlo.

78. En esa virtud, para que se transgreda el derecho fundamental de libre concurrencia a que se refiere el artículo 28 de la Carta Magna es necesario que se acredite la existencia de monopolios, prácticas monopólicas, estancos o exenciones de impuestos prohibidas; sin embargo, estimó el juez que ello no se demostró así como tampoco que el numeral 2, fracción I, inciso G), en relación con el diverso 3, fracciones XVIII y XIX de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, permite la comisión de esas conductas prohibidas, pues sólo refiere que tales normas prevén restricciones a la libertad de comercio y que las mismas otorgan trato diferencial a contribuyentes de un mismo sector; lo que a consideración del a quo evidencia lo infundado del motivo de disenso en estudio.

79. Que si bien las disposiciones tildadas de inconstitucionales incorpora nueva obligación para los contribuyentes que enajenen o importen bebidas saborizadas con azúcar añadida, ello de ninguna manera limita el desempeño de sus actividades, porque libremente pueden elegir a qué actividad lícita se quiere dedicar y si quiere continuar enajenando o importando bebidas saborizadas con azúcar añadida, pues los preceptos reclamados al establecer que se pagará la cuota de \$1.00 peso por litro no limita las actividades del giro comercial que realiza la quejosa o que quiera realizar.

80. Que los preceptos reclamados no vulneran el derecho a la libertad de trabajo porque aunque imponen obligación fiscal lo hacen en forma

razonada y justificada dentro de los márgenes que establece la propia Constitución, pues no se pretende alcanzar un fin mayor que el de combatir el sobrepeso y obesidad en el país, sin que ello implique impedir realizar las actividades que se desee.

81. Que fue inexacto lo manifestado por la quejosa en el sentido de que se conculca el derecho de legalidad al existir vaguedad en los artículos 2, fracción I, inciso G) y 5 de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios por no establecer criterios o parámetros para aplicar el impuesto tratándose de fracciones de litro, pues contrario a ello la regla I.5.1.6 de la Miscelánea Fiscal 2014 permite disipar cualquier duda en la interpretación de dichos numerales sin que implique modificación en la cuota y hecho generador del tributo.
82. Que de los artículos 2, fracción I, inciso G) y 5 de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios y de la regla I.5.1.6 de la Miscelánea Fiscal 2014, se advierte que tratándose de enajenaciones de bebidas saborizadas con azúcar añadida el impuesto se calculará por el total de litros de bebidas saborizadas enajenadas en el mes o al total de litros que se puedan obtener por los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores enajenados en el mes, y que por las fracciones de litro la cuota se aplicará en la proporción que corresponda a las mismas.
83. Que finalmente se tomará en cuenta el total de los litros enajenados sin demerito de que las bebidas saborizadas sean contenidas en recipientes con menor medida a la de un litro.
84. Lo anterior, señaló el juez, tomando en consideración que el legislador con la libertad configuración que posee para la creación de impuestos, tomó como dato objetivo para gravar el tributo en comento la cantidad total de litros enajenados (unidad de medida) lo cual constituye la base de la contribución a la que se aplica la cuota respectiva la que guarda

correspondencia con la base del impuesto, puesto que dependiendo de los litros comercializados se aplicará la cuota respectiva.

85. Que la mecánica del impuesto se advierte que la base del mismo tiene incidencia al momento de aplicar la cuota correspondiente y por ello las fracciones de litro forman parte integrante del primero de los elementos esenciales en comento; por lo que si la cuota se aplica al total de los litros de bebidas saborizadas enajenadas, es inconcuso que cuando esos productos sean contenidos en envases cuya medida sea menor a la de un litro, deberá hacer la operación aritmética correspondiente y de esa manera obtener la base gravable para después aplicar la cuota.
86. Concluyó el juez, que la norma no crea inseguridad jurídica al contribuyente al haber sido interpretada por la autoridad hacendaria en la regla I.5.1.6 de la Miscelánea Fiscal 2014, ello para evitar dudas en la aplicación de la cuota y para que el sujeto pasivo tenga conocimiento pleno de la cantidad de bebidas saborizadas que enajenó, sin que quede al arbitrio de la autoridad fiscal determinar el impuesto respectivo a enterar ya que bastará la suma de esas fracciones para conocer el total de litros enajenados, a los que deberá aplicarse la cuota multiseñalada.
87. Que debido a la libre configuración legislativa no puede exigirse que la cuota del impuesto de que se trata lo haga de tal forma que fije varias de ellas para ser aplicadas a las fracciones de litros, pues para que ese elemento esencial de la contribución satisfaga las exigencias del artículo 31, fracción IV, constitucional basta que se haya especificado que la cuota aplicable sea de un peso por litro o un peso por el número de litros de bebidas saborizadas que de conformidad con las especificaciones del fabricante se puedan obtener, pues en todo caso las fracciones de litro tendrán incidencia al momento de determinar la base gravable, es decir, el total de los litros al que deba ser aplicable la cuota sin que tenga mayor relevancia que en el total de la base pueda existir una fracción de litro,

porque ello no repercutirá para determinar la cantidad exacta que deba pagarse.

88. Que el impuesto a las bebidas saborizadas obedece a fines extra fiscales pues de la iniciativa y debate legislativo se advierte que fue motivado con el fin de desalentar o inhibir el consumo de esos productos al contener alto contenido calórico y poca o nula aportación nutrimental; medida que se adoptó ante el incremento de problemas de sobrepeso y obesidad en los mexicanos que ha generado múltiples enfermedades y cuyo tratamiento representa gasto significativo para el Estado.
89. Que ese gravamen no se implementó con el propósito de que el Estado contara con más recursos para sufragar las necesidades de la población, sino con el objetivo de desincentivar el consumo de esos productos por considerarlos factores de sobrepeso y obesidad, que representan problema de salud pública.
90. Que la capacidad contributiva no se manifiesta de igual 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 propietarios o poseedoras de ellos; mientras que en los impuestos indirectos la capacidad tiene 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.
91. Que la imposición del gravamen reclamado no va dirigido a gravar alguna específica manifestación de riqueza sino que se configuró con el fin extra fiscal de desincentivar el consumo de bebidas saborizadas por las repercusiones negativas en la salud de la población, para con lo recaudado implementar programas preventivos de obesidad.

92. Que atendiendo a la naturaleza indirecta del impuesto de mérito no se puede gravar progresivamente las bebidas saborizadas en atención a la cantidad de azúcares añadidas o a su presentación.
93. Que el propósito del legislador no fue gravar la totalidad de los eventos en que tenga lugar la transmisión de ese tipo de bienes sino que lo focalizó en dos fases determinantes, la enajenación e importación de bebidas saborizadas aludidas, pues en términos del artículo 8, fracción I, inciso C), de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, las personas distintas de los fabricantes, productores o importadores, no son consideradas contribuyentes de este impuesto.
94. Que lo que trasciende en el diseño del impuesto es la cantidad de litros que de esos bienes se vendan o importen. De ahí que el diseño de la base gravable y de la cuota no depende de la cantidad de azúcar añadida ni de la presentación –porciones– sino de los litros enajenados, por lo que esos datos no son relevantes para medir la proporcionalidad del tributo ya que en todo caso la proporcionalidad dependerá de la cantidad total de litros enajenados o importados.
95. Que la Primera Sala del Máximo Tribunal del país estableció que los agravios encaminados a tildar de inequitativo un impuesto indirecto por considerar que otorga trato diferenciado a las actividades relacionadas con determinados productos, si no se demuestra que con los que éstos se comparan son de características homogéneas entonces no es factible demostrar tal desigualdad.
96. Que en atención a la compleja configuración del impuesto de mérito es necesario que los elementos que se comparen pertenezcan a un grupo homogéneo pues advertida esta situación el juzgador estará en aptitud de verificar si la existencia del elemento diferenciador guarda o no congruencia con la norma, o bien, que el mismo presente una duda razonable para su introducción.

97. A consideración del juez en la especie no se puede hacer el estudio de equidad tributaria porque no se estuvo en posibilidades de verificar circunstancias comparables a fin de cerciorarse de que el elemento introducido por el órgano legislativo es razonable y objetivo para la configuración del tributo; pues las bebidas saborizadas con azúcar añadida no puede compararse con productos de diversa naturaleza como son aquellos que no contienen azúcar añadida como el agua mineral, los tés o infusiones y las bebidas endulzadas con aspartame, en tanto que lo que se grava es que los productos contienen azúcar cuyo fin extrafiscal busca inhibir su consumo ya que contribuyen al riesgo de padecer sobrepeso y obesidad.
98. Que a esa conclusión también se arriba tratándose de la leche, que aun cuando puede contener azúcar, al tratarse de un alimento que por sí sola proporciona directamente nutrientes al organismo a diferencia de las bebidas saborizadas con azúcar añadida que no se les reconoce como tal.
99. Conforme al principio de equidad no es dable comparar los chicles y goma de mascar con las bebidas saborizadas; concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtenerlas; y jarabes o concentrados para preparar ese tipo de bebidas que se expendan en envases abiertos, que contengan azúcares añadidos, porque no existe similitud entre ellos.
100. Que en la iniciativa de reformas del ordenamiento reclamado existe motivación objetiva para establecer que el chicle o goma de mascar no se trata de un bien destinado a la alimentación, toda vez que al no ingerirse no puede ser considerado como alimento ni catalogarse como artículo de primera necesidad que deba estar tutelado por el Estado. De ahí que no es dable efectuar la comparación pretendida por la peticionaria al tratarse de supuestos no homogéneos.

AMPARO EN REVISIÓN 636/2015

101. Que el chicle o goma de mascar en relación con las bebidas saborizadas no se encuentran en iguales condiciones para efectos de hecho y jurídico tributarios, por ello no es factible que reciban el mismo trato en lo que se refiere al impuesto de mérito.
102. Que es infundado lo relativo a que el artículo 4, fracción II, de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, transgrede la garantía de proporcionalidad tributaria al disponer como requisito para el acreditamiento del impuesto de mérito que los bienes no se modifiquen en cuanto a su estado, forma o composición, ya que lo condiciona con ese requisito que no tiene relación con el objeto del tributo provocando que los contribuyentes tributen sobre la base irreal que no atiende a su capacidad contributiva.
103. La quejosa invocó como apoyo para su argumento la tesis de jurisprudencia de rubro: “PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 4o. DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, AL CONDICIONAR EL ACREDITAMIENTO DEL TRIBUTO AL HECHO DE QUE NO SE HAYA MODIFICADO EL ESTADO, FORMA O COMPOSICIÓN DE LOS BIENES QUE SE ENAJENEN, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.”.
104. Que del artículo 4 de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, se advierte que el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, las tasas a que se refiere la fracción I, incisos A), F), I) y J) del artículo 2 de la misma, o de la que resulte de aplicar las cuotas a que se refieren los artículos 2, fracción I, incisos C), segundo y tercer párrafos, G) y H) y 2-C de esta Ley.
105. Se entiende por impuesto acreditable el monto equivalente al del impuesto especial sobre producción y servicios efectivamente trasladado al contribuyente o el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la

importación, exclusivamente en los supuestos a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, en el mes al que corresponda.

106. Que para que sea acreditable el impuesto de mérito, es necesario que se reúnan diversos requisitos, entre ellos, el contemplado en la fracción II, consistente en que los bienes se enajenen sin haber modificado su estado, forma o composición, salvo que se trate de bebidas alcohólicas a granel o de sus concentrados, así como de concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que sean utilizados para preparar bebidas saborizadas.
107. Que si bien la norma en estudio prevé como requisito para que el impuesto trasladado sea acreditable, es que los bienes se enajenen sin haber modificado su estado, forma o composición; también lo es que permite el acreditamiento del impuesto trasladado por la adquisición de concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores utilizados como materia prima para la peticionaria de amparo para elaborar sus bebidas saborizadas con azúcar añadida; lo que lleva a concluir que no se transgrede en su perjuicio la garantía de proporcionalidad tributaria pues le permite tributar conforme a su real capacidad contributiva.
108. Que la jurisprudencia de rubro: “PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 4o. DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, AL CONDICIONAR EL ACREDITAMIENTO DEL TRIBUTO AL HECHO DE QUE NO SE HAYA MODIFICADO EL ESTADO, FORMA O COMPOSICIÓN DE LOS BIENES QUE SE ENAJENEN, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.”; no es aplicable pues en ésta se interpretó el texto anterior de la disposición reclamada que no contemplaba como salvedad la posibilidad de acreditar el traslado del impuesto especial sobre producción y servicios tratándose de la adquisición de concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse eran utilizados para la fabricación de refrescos.

109. Que la negativa de otorgar la protección se extendió a los artículos 5; 5-A; 10; 11; 14; 19 y Cuarto Transitorio, de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, en virtud que se reclamaron por ser necesarios para la aplicación de los diversos 2, fracción I, inciso G); 3, fracciones XVIII, XIX y XX, de dicho ordenamiento, al constituir un sistema normativo.
110. **SÉPTIMO. Agravios de la quejosa recurrente.**
111. A consideración de la quejosa recurrente la sentencia recurrida viola los artículos 1, 14, 16 y 17 constitucionales; 74, 75 y 76 de la Ley de Amparo.
112. **A. Violaciones formales.** Que el juez pasó por alto que si la intención del ejecutivo es combatir el sobrepeso y obesidad de la población mexicana, entonces todo lo recaudado con motivo de esa contribución se debiera destinar exclusivamente a combatir esos padecimientos; lo cual no es así, ya que tanto de la Ley de Ingresos de la Federación como del Presupuesto de Egresos de la Federación, ambos para el ejercicio de 2014, se advierte que el 1.8% se destinará a combatir efectivamente esos padecimientos.
113. Que del artículo 1o. de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal del 2014 se aprecia que por concepto de impuesto sobre las bebidas saborizadas con azúcar añadida el Estado percibirá \$12,455'000,000.00, que junto con lo recaudado por concepto de impuesto por alimentos no básicos con alta "densidad calórica" en cantidad de \$5,600'000,000.00, a simple vista podría considerarse como un monto importante a efecto de combatir de manera determinante y eficaz el sobrepeso y la obesidad, sin embargo, en el Presupuesto de Egresos de la Federación para ese ejercicio se establece un presupuesto de \$326'120,136.00 por concepto de "programas para el combate de la obesidad de adultos y menores de edad". Es decir, de los \$18,055'000,000.00 que percibirá el Estado Mexicano por esos impuestos,

únicamente se **destinará** \$326'120,136.00 que representa el **1.8%** de todo lo recaudado.

114. **A.1.** Que el juez debió de ocuparse de los argumentos relativos a que el artículo 2, fracción I, inciso G), en relación con el 3, fracciones XVIII y XIV de la Ley en cuestión, viola los derechos a la libre alimentación, al desarrollo de la persona y la dignidad humana; y no declararlos inatendibles.
115. **A.2.** Que el juez omitió atender lo relativo a que el sobrepeso y obesidad son padecimientos provocados por causas económicas, sociales, culturales, desequilibrio energético, sedentarismo y mala alimentación.
116. **B. Fin extra fiscal.** Que fue incorrecto que el juez considerara no poder examinar el fin extra fiscal del impuesto reclamado dado que se vulneraría la libertad configurativa del poder legislativo en materia de política pública.
117. Sin embargo, señala la recurrente, que si dichas facultades están constreñidas al cumplimiento de derechos fundamentales entonces contrario a la estimación del juez sí se puede revisar el fin extra fiscal del impuesto, por ende es indebida la declaratoria de inoperancia.
118. Sobre ello, la parte inconforme insiste en que las disposiciones reclamadas no tienen justificación alguna ni cumplen con los fines extra fiscales, situación que provoca que las mismas transgredan derechos y garantías consagrados tanto por los diversos instrumentos internacionales en los que México forma parte así como por la Constitución Federal, ya que las consideraciones expuestas por el ejecutivo federal para justificar el gravamen especial aludido no puede considerarse fin extra fiscal a través del cual se valide la violación a derechos humanos y garantías.
119. **C. Derechos a la libre concurrencia y competencia.** Que opuestamente a lo estimado por el juez las disposiciones reclamadas sí

violan los derechos a la libre concurrencia y competencia contenidos en los artículos 25 y 28 constitucionales pues incentivan desventajas competitivas al otorgar trato diferenciado a los productores de bebidas saborizadas con azúcar añadida disuelta en leche ya que no pagan el impuesto en cuestión.

120. **D. Proporcionalidad.** Que fue incorrecto que el juez estimara válido que no se incluyera a la leche en los conceptos gravados al constituir alimento básico; porque de haber estudiado la demanda en su integridad hubiera arribado a la conclusión de que tanto la leche como las bebidas saborizadas disueltas en leche son alimentos *-como la que comercializa la recurrente-*, por lo que es injustificado que a éstas estén gravadas; violándose de ese modo el principio de proporcionalidad puesto que cuentan con cualidades nutrimentales y por lo tanto es alimento.
121. Para que el impuesto reclamado respete el principio de proporcionalidad no sólo debió analizarse a la persona que lo absorbe sino también al sujeto, objeto y base del mismo.
122. Que los preceptos reclamados devienen inconstitucionales en virtud de que el objeto y cuota del impuesto carecen de armonía con el fin extra fiscal, ya que no hay relación entre la forma en que se causa con el combate al sobrepeso y la obesidad, toda vez que el impuesto se genera por la comercialización de este tipo de bebidas.
123. Así, afirma la recurrente, que el objeto del impuesto no combate el sobrepeso y la obesidad en virtud de que la cantidad de calorías vacías o azúcares añadidas a la bebida no constituyen factor para que el impuesto se cause, ni dicha cantidad es tomada en cuenta para proporcionar al gravamen al fin extra fiscal perseguido por el legislador, situación que no fue advertida por el juez pues conforme al objeto del impuesto basta que una bebida se disuelva en agua con cualquier tipo de azúcar independientemente de su cantidad, para que se cause el impuesto, lo cual demuestra la naturaleza netamente recaudatoria de la contribución.

124. Que de esa forma, el objeto y el fin extra fiscal no son congruentes pues el impuesto se causa en la misma medida que las bebidas contienen alto contenido calórico como aquéllas que son alimentos que tienen pequeña parte de azúcar.
125. Que para cumplir con el fin extra fiscal se debió establecer un tributo cuyo hecho imponible se causará a mayor contenido de calorías vacías o azúcar añadida y menor gravamen con bebidas y productos que contengan menores calorías y azúcar añadida.
126. Que contrariamente a lo resuelto por el Juez la norma reclamada resulta desproporcional dado que el monto del gravamen no guarda relación alguna con el contenido calórico de la bebida pagándose siempre la misma cuota por litro, con independencia del aporte calórico, con lo que se deja de tomar en cuenta el pretendido fin extra fiscal del tributo.
127. Que no debió establecerse cuota fija sino progresiva que permitiera hacer distinción entre contribuyentes que enajenan e importan bebidas saborizadas y productos que las produzcan con alto contenido calórico y las que se lo hagan con bajo contenido calórico.
128. Que el juez no atendió lo relativo a la tasa progresiva y de haberlo hecho hubiera concluido que el impuesto es inconstitucional por tener tasa fija sobre los litros consumidos pues de atenderse al fin extra fiscal perseguido el gravamen debió fijarse conforme a la cantidad de azúcar contenido en la bebida.
129. Que el juez omitió examinar el amparo en revisión 599/2004 que dio origen a la jurisprudencia número 11/2006, en el que se resolvió lo relativo a la tasa progresiva tratándose de la graduación alcohólica en atención al grado de perjuicio provocado como protección a la salud pública.

130. Con apoyo en ese criterio se debió establecer que para combatir el sobrepeso y la obesidad como política de salud pública lo correcto debió ser establecer tarifas progresivas con base en el perjuicio a la salud y fija la cuota con apoyo en la cantidad de azúcar que contenga la bebida saborizada, es decir, a más alta cantidad de azúcar mayor será el impuesto a fijar.
131. **E. Derecho a la alimentación.** Que al imponer gravamen a las bebidas y alimentos referidos provoca aumento en sus costos haciéndose menos accesibles para la población por ende peor alimentación tendrá, violándose con ello el derecho a la alimentación previsto en los artículos 4 constitucional y 11 del Protocolo de San Salvador.
132. **F. Derechos de libre comercio, libre concurrencia y competencia.** La inconforme también arguye que el juez paso desapercibido los argumentos tendentes a demostrar que el artículo 2, fracción I, inciso G) en relación con el 3 fracción XVIII y XIX de la Ley reclamada transgrede los derechos de libre comercio, libre concurrencia y competencia diversos contenidos en los diversos 25 y 28 constitucionales en relación con el 39 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos, dado que sólo grava las bebidas saborizadas con azúcar disuelta en agua y no así cuando es disuelta en leche, lo que genera sobre precio en aquéllas afectando su consumo y competitividad en el mercado al no tener el consumidor libertad de elección para acceder a los productos de su preferencia sino únicamente a los que estén al alcance de sus circunstancias y necesidades económicas.
133. De esta manera no se asegura el ejercicio del comercio, ni la libre concurrencia y competencia entre los comercializadores de bebidas saborizadas con azúcar.
134. Según la recurrente, en primer lugar, es falso lo considerado por el juez en el sentido de que no se establece alguna ventaja comercial en favor de persona determinada, ya que sí crea ventaja exclusiva indebida a favor

de aquellos contribuyentes comercializadores de bebidas que tienen añadida igual o mayor cantidad de azúcar pero que se encuentran disueltas en leche al no gravarlas con el impuesto, pues en el caso de los primeros elevarán el precio de sus productos haciendo que no sean accesibles al público en general en comparación con los segundos.

135. Que de manera contraria a lo señalado por el juez, con el tratamiento diferenciado otorgado a los comercializadores de bebidas saborizadas con azúcar añadida dentro del mismo sector o industria establece ventaja fiscal a favor de aquellos que comercialicen bebidas que tienen añadida igual o mayor cantidad de azúcar disuelta en leche, pues desplazarán del mercado a otros (como a la quejosa) debido a la influencia de esa diferencia que tendrá sobre los precios de los productos en razón de que no cobrarán al consumidor final el sobreprecio relativo a dicho gravamen provocando que su consumo sea mayor y más accesible, de ahí que la recurrente asegure la inconstitucionalidad del artículo reclamado pues con el nuevo impuesto se permitirá que ciertos productos dominen el mercado al fijar precios más baratos o accesibles al público general.

136. **G. Derecho de los consumidores de libre elección y comercio.** Que el juez fue omiso en considerar que los numerales en cita coartan el derecho de los consumidores de libre elección y comercio a efecto de que puedan elegir o determinar aquellos productos que por su precio, calidad y condiciones de acceso sean de su preferencia, y que ello también se traduce en violación a los derechos de libre competencia y competencia.

137. Que es evidente que a los comercializadores de las bebidas que tienen añadida igual o mayor cantidad de azúcar disuelta en leche se les otorgó trato fiscal diverso y consecuentemente coarta el derecho de libre elección del consumidor final al obstaculizar su elección a un producto diverso a aquélla por el hecho de encontrarse a menor precio aun cuando aporten los mismos nutrientes al organismo.

138. Que de esta forma, el sobreprecio cobrado en los productos al consumidor final afecta indirectamente el consumo y competitividad en el mercado al encarecerlos y obstaculiza el ejercicio de la libertad de elección del consumidor quien será quien finalmente pague el impuesto a través de ese sobreprecio, circunstancia que inhibe la libre concurrencia y competencia en el mercado.
139. Que el establecimiento del gravamen a determinada parte de la industria incrementa el precio de sus productos provocando diferenciación de precios tratándose del mismo producto en atención a las estructuras de costos de los vendedores y las eficiencias que se pueden lograr en la cadena de distribución, lo cual claramente es contrario a la libre competencia y concurrencia porque las distorsiona y repercute negativamente impidiendo disponer de dichos bienes a precios más bajos.
140. Que la exclusión del gravamen para determinados agentes económicos del mercado de venta y/o importación de bebidas que tiene azúcar añadida disuelta en leche, sucederá igual que con la Norma 29, que algunos agentes dominen el mercado debido a la sustitución de producto
141. **H. Derecho al trabajo.** En relación con la libertad de trabajo previsto en el artículo 5 constitucional, la inconforme señala que es infundado lo considerado por el juez porque la libertad de comercio está condicionada a que no se trate de una actividad ilícita, que no se afecten derechos de terceros ni de la sociedad en general.
142. **I. Derechos de legalidad, seguridad jurídica y reserva de ley.** Que es infundado lo estimado por el juez en el sentido de que el artículo reclamado no es vago para calcular el impuesto tratándose de fracciones de litro ya que la regla I.5.1.6. de la Regla Miscelánea Fiscal de 2014 lo complementa; sin embargo ello no es así porque dicha regla modifica tanto el hecho generador como la cuota al establecer que el impuesto será

proporcional a la cantidad comercializada lo que genera transgresión a los principios de seguridad jurídica y de reserva de ley.

143. Que fue incorrecto que el juez considerara que la cuota o tarifa de un peso por litro obedece a que la base gravable se constituye por la suma de litros consumidos; porque en realidad la inconstitucionalidad radica en que de la interpretación de los artículos 2º, fracción I, incisos G) y 5º, párrafo segundo, de la Ley controvertida las presentaciones de las bebidas saborizadas menores a un litro no causan impuesto mientras que las mayores a esa cantidad sí lo generan.
144. No existe justificación para que el parámetro de la cuota sea la de un litro pues el legislador no expresó razón alguna para que esa cantidad sea parámetro objetivo que permita diferenciar a contribuyentes colocados en el mismo plano, siendo que el sobrepeso y obesidad la genera la cantidad de azúcar, de ahí que la recurrente asegure que existe inseguridad jurídica.
145. **J. Interés legítimo.** Que el juez omitió estudiar el interés legítimo de la quejosa, el cual demostró tener para acudir al juicio de amparo pues resiente afectación a sus derechos de proporcionalidad tributaria, alimentación, dignidad humana, libre desarrollo de la personalidad y libre elección del consumidor.
146. **K. Equidad.** Es incorrecto que se declarara infundado el argumento relativo a la transgresión al principio de equidad tributaria, pues opuestamente a lo estimado por el juez no se grava por igual a todos los productos pues se deja a un lado aquellos productos que con posterioridad de venderse o importarse sea añadida el azúcar.
147. Que en el impuesto de que se trata hace distinción subjetiva entre contribuyentes colocados en la misma situación jurídica como son aquéllos que enajenan o importan productos en presentación que contiene azúcar respecto de aquellos productos no la tienen.

148. **L. Igualdad.** Que el Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa viola el derecho de igualdad, porque no es verdad que el estímulo fiscal busque proteger a la industria chiclera y de goma de mascar con la intención de que no tributen con demasía y con ello ocasionar que colapsen, pues con ello no estarán en igualdad de circunstancia con aquellos que importen y enajenen alimentos que no pagan impuesto al valor agregado.
149. Que si por un lado se establece el pago del impuesto de mérito para la goma de mascar por tener el objetivo de combatir la obesidad e inhibir su consumo, y por otro lado, mediante el Decreto de Beneficios Fiscales se le otorga el estímulo para que lo deje de pagar y únicamente entere el impuesto al valor agregado, no se está cumpliendo cabalmente con el fin para el que fue creado el impuesto reclamado por ende se otorga trato desigual en relación con los demás contribuyentes que sí estarán obligados al pago del impuesto como son los que importen o enajenen bebidas saborizadas con azúcar añadida.
150. Que por tanto, las disposiciones que otorgan el beneficio a los contribuyentes que enajenen goma de mascar también deberían de ser aplicables para los que enajenen bebidas saborizadas con azúcar añadida, en virtud de que los dos se encuentran en igualdad de circunstancias por estar pagando tanto el impuesto al valor agregado como el impuesto especial sobre producción y servicios, razón por la cual existe violación al derecho de igualdad.
151. Aunado al hecho de que dicha simultaneidad de pago tendría el mismo efecto con el que se justifica el estímulo a la goma de mascar, a saber, tener condiciones que les permitan ser competitivos en el mercado dado que la mayoría de los alimentos no están afectos al pago del impuesto al valor agregado.

152. Sin embargo, al no otorgar dicho estímulo se genera trato desigual a personas que están jurídicamente en la misma situación sin que exista razón que válidamente lo justifique.
153. **M. Acreditamiento.** Que de conformidad con el artículo 4, fracción II, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, el acreditamiento del gravamen está condicionado a que los bienes que se importen sean enajenados sin que se modifique su estado, forma o composición, salvo que se trate de bebidas alcohólicas y de concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que sean utilizados para preparar bebidas saborizadas.
154. Afirma la recurrente, que esa limitante es violatoria del principio de proporcionalidad tributaria al no guardar congruencia con el objeto de la ley que se tilda de inconstitucionalidad lo que provoca que se tribute sobre una base ficticia, a ello lo apoya la jurisprudencia 129/2005 de rubro “PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 4º DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, AL CONDICIONAR EL ACREDITAMIENTO DEL TRIBUTO AL HECHO DE QUE NO SE HAYA MODIFICADO EL ESTADO, FORMA O COMPOSICIÓN DE LOS BIENES QUE SE ENAJENEN, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”.
155. Que esa jurisprudencia es aplicable al caso porque la redacción del artículo reclamado antes y después de la reforma es análogo por lo que se considera violatorio de derechos al limitar injustificadamente el acreditamiento del impuesto al establecer un requisito que no tiene relación con el objeto del tributo y que provoca que su cálculo se realice sobre una base irreal sin atender a la capacidad contributiva.
156. A decir de la recurrente, la tesis 2ª. LXXXIV/2009 de rubro “PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ACREDITAMIENTO EN EL IMPUESTO

ESPECIAL RELATIVO FORMA PARTE DE SU MECÁNICA IMPOSITIVA Y, POR ENDE, NO ES UN BENEFICIO CONCEDIDO POR EL LEGISLADOR”.

157. De ahí que la inconforme asegure que el artículo 4, fracción II, invocado sea violatorio de los principios de proporcionalidad y equidad.
158. **OCTAVO. Agravios de la revisión adhesiva.** La autoridad responsable expone los argumentos siguientes:
159. 1. Que los agravios expuestos por la recurrente son inoperantes por reiterativos con lo que dejan de combatir las consideraciones de la sentencia recurrida.
160. 2. Que atendiendo a los criterios de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos la violación a derechos humanos sólo puede ser reclamado por personas morales cuando es conjuntamente con las personas físicas que representan su patrimonio, lo que en la especie no acontece, de ahí lo inoperante de tal reclamo.
161. 3. Resumir los conceptos de violación no representa violación a los principios de congruencia y exhaustividad dado que lo relevante es la respuesta exacta y puntual que les dio el juez atendiendo a la cuestión efectivamente planteada.
162. 4. Debe confirmarse la negativa de amparo porque el artículo 2, fracción I, inciso G) de la Ley Especial Sobre Producción y Servicios, no contraviene la garantía de legalidad establecida por el diverso 16 Constitucional pues dicha reforma atiende a un fin extra fiscal.
163. 5. Fue correcto que el juez negara el amparo dado que el artículo 2, fracción I, inciso G) de la Ley Especial Sobre Producción y Servicios no contraviene la garantía de fundamentación y motivación, puesto que el

motivo extra fiscal está debidamente justificado y su destino es para el cuidado de enfermedades, es decir para proteger la salud pública.

164. 6. Deberá confirmarse dicha negativa de amparo en virtud de que el artículo invocado no contraviene los principios de equidad y proporcionalidad tributarios establecidos en el artículo 31, fracción IV, constitucional, así como tampoco los derechos a la libre concurrencia económica y libertad de trabajo.
165. 7. Que el artículo reclamado respeta el principio de equidad tributario y el derecho de igualdad, dado que no existe comparación entre los productos a que se refiere la recurrente además de que la medida es proporcional al objetivo perseguido.
166. **NOVENO. Agravios concernientes con la procedencia.** Por cuestión de técnica en principio se atenderá el argumento relativo al interés legítimo que necesita para acudir al juicio de amparo al resentir afectación a su dignidad humana y a sus derechos de proporcionalidad tributaria, alimentación, libre desarrollo de personalidad y libre elección del consumidor.
167. El anterior argumento es infundado porque si la pretensión es en el sentido de que es procedente el juicio de amparo al contar con interés legítimo, la inconforme carece de razón porque combate consideraciones no expresadas por el juez.
168. Para verificar lo anterior, resulta necesario atender que respecto al tema de interés jurídico o legítimo en la sentencia recurrida el juez estimó que para determinar si la quejosa se encuentra en alguna situación análoga, semejante, equiparable o idéntica a la contempladas en el decreto reclamado y que debió incluirse en los beneficios fiscales que contiene, tal cuestión es de fondo lo que no pudo analizarse en el capítulo de procedencia.

169. Luego, si la recurrente señala que contrariamente a lo estimado por el juez sí acreditó el interés legítimo necesario para el juicio y el juez examinó lo relativo al interés jurídico estimando que tal presupuesto se cumple, es evidente que combate consideraciones no externadas por el *A quo* pues en ningún momento se pronunció en el sentido que asegura la inconforme, de ahí lo infundado del argumento analizado.
170. **DÉCIMO. Agravios relacionados con aspectos formales.** En principio se destaca que el presente asunto sólo se ocupara de los argumentos que tiene que ver con el tema de bebidas saborizadas con azúcar y no así de los relativos con la cuestión del alimento con alto contenido calórico por no ser materia de litis.
171. Asentado lo anterior debe decirse que son inoperantes los argumentos relativos a que el a quo violó artículos constitucionales dado que los Jueces de Distrito al conocer del juicio de amparo *-y no de procesos federales-*, ejercen la función de control constitucional por lo que sus consideraciones no pueden ser sujetas a otro control en el cual pueda analizarse la violación a derechos fundamentales.
172. Por tanto, técnicamente a través de los recursos que establece la Ley de Amparo no deben analizarse los agravios en los que se sostiene que el juez de Distrito violó derechos fundamentales al conocer de un juicio de amparo, dada la naturaleza del medio de defensa y por la función de control constitucional que desempeña, pues de lo contrario se trataría al juez del conocimiento como autoridad responsable desnaturalizando la única vía establecida para elevar las reclamaciones de inconstitucionalidad de actos.
173. Apoya a lo anterior la jurisprudencia siguiente:

“AGRAVIOS INOPERANTES. LO SON LOS CONSISTENTES EN QUE LOS JUZGADORES DE AMPARO VIOLAN GARANTÍAS INDIVIDUALES, SOLAMENTE EN ESE ASPECTO. De conformidad con los artículos 103 y 107 constitucionales, interpretados en forma sistemática, el único medio de defensa para reclamar

contravenciones a las garantías individuales ante los tribunales del Poder Judicial de la Federación, en los términos del artículo 94 constitucional, lo es el juicio de amparo. Por tanto, si el quejoso interpone el recurso de revisión en contra de la sentencia emitida en el juicio de garantías de que se trata y hace valer como agravios la contravención a sus derechos públicos subjetivos por parte del a quo, el tribunal de alzada no puede examinar tales agravios, ya que si así lo hiciere, con ese proceder desnaturalizaría la vía correcta establecida para elevar las reclamaciones de inconstitucionalidad de actos, misma que es sólo la del juicio de amparo. De otra suerte, se ejercitaría un control constitucional sobre otro control de constitucionalidad, lo que sería un contrasentido. Por otra parte, el recurso de revisión es un instrumento técnico a través del cual el legislador tiende a asegurar un óptimo ejercicio de la función judicial. No es un medio autónomo de control de la constitucionalidad de los actos de autoridad mediante el cual se busque la restitución del goce de las garantías individuales violadas (como en el juicio de garantías), sino sólo es un procedimiento de segunda instancia cuya finalidad únicamente lo es la de controlar la legalidad de las resoluciones emitidas por los Jueces de Distrito en esos juicios de amparo; es decir, con el recurso de revisión no se persigue la declaración de nulidad de la resolución materia del mismo, como sí sucede en la primera instancia, sino que por medio del recurso de revisión el fallo impugnado se confirma, revoca o modifica, mas no desaparece en forma alguna, y para tales requisitos el tribunal ad quem sólo debe examinar si el Juez de Distrito hizo o no un adecuado análisis de la constitucionalidad de los actos reclamados, a la luz únicamente vía de agravios de la litis que se forma con los planteamientos de las partes (conceptos de violación, informes justificados), en relación con las pruebas ofrecidas por las mismas y en esas condiciones resulta intrascendente que el tribunal de alzada asuma en la revisión, el estudio de las violaciones constitucionales que hubiere podido cometer el juzgador al dictar su resolución, en virtud de que este estudio, de ser fundadas las multicitadas violaciones no conducirían al ad quem a modificar o revocar dicha resolución, porque son ajenas a la litis del juicio de amparo.”⁹

174. A continuación se examinará el agravio marcado con la letra **A** en el que la inconforme se duele que el juez omitió atender lo relativo a que sólo se destinó 1.8% del impuesto reclamado; que se violó la dignidad humana de la recurrente y sus derechos a la libre alimentación y desarrollo de la persona; y que el sobrepeso y obesidad es provocada por causas económicas, sociales y culturales, así como por desequilibrio energético, sedentarismo y mala alimentación.

⁹ Con datos de localización: [J]; 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo III, Marzo de 1996; Pág. 507. 2a./J. 12/96.

175. Argumento que es infundado, para demostrarlo conviene atender a la sentencia recurrida que en la parte de interés señala respectivamente lo siguiente:

“...contrario a lo postulado por (...) el Estado garantizó de manera suficiente el destino que otorgará a los recursos que obtendrá con motivo del impuesto de mérito -pago por la enajenación o importación de bebidas soborizadas con azúcares añadidas- (...) Así, del análisis de ambas tesis, se colige que la finalidad perseguida por el principio de justicia fiscal denominado gasto público es garantizar que los recursos recaudados no sean destinados a satisfacer necesidades privadas o individuales, sino de interés colectivo, comunitario, social y público que marca la Ley Suprema, que en términos sencillos, se colma con el hecho de que alguna norma les de dicho destino; sin embargo, no deben desbordarse el alcance de dicho principio, pues el uso, ejercicio o programación del gasto, son aspectos que resultan ajenos a dicho principio.

Luego, si de la lectura del Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2014, se pone de relieve que se colma con el principio de justicia fiscal de gasto público, pues en él inequívocamente se establecieron diversos destinos que tendrá el recurso captado por el impuesto de mérito, entre ellos la prevención contra la obesidad, los cuales son incuestionablemente en beneficio colectivo, con ello se colma el principio contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución...

“...aduce que las normas reclamadas violan los derechos a una alimentación adecuada, el libre desarrollo de la personalidad y la dignidad humana, por coartar la libertad con que gozan los consumidores para decidir sus preferencias en cuanto a los productos con los que desean alimentarse; empero, pierde de vista que los artículos reclamados se encuentran dirigidos a las personas físicas y morales que realizan los actos o actividades establecidos en ella, mas no así al consumidor final de los bienes respecto de los cuales se establece aplicar las tasas o cuotas señaladas por la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Por tanto, si la moral quejosa comparece a la presente instancia constitucional alegando la transgresión de sus derechos como productor de bebidas saborizadas con azúcares añadidas -porque a éste se dirige la norma reclamada como sujeto pasivo del tributo-, acreditando para ello su interés jurídico, se concluye que las manifestaciones antes expuestas no transgreden interés legítimo alguno contra ella, pues como se dijo, en todo caso este corresponde a los consumidores finales...

“... Para el análisis del concepto de violación descrito en el inciso a), es importante destacar que la accionante del amparo postula que el fin extrafiscal, consistente en el combate al sobrepeso y obesidad, pretendido por el legislador con la imposición del tributo (...) no está justificado porque no existe evidencia científica de que su consumo incida en esos padecimientos, los cuales -a decir de la moral quejosa- obedecen a otros factores (alimentación incorrecta y estilo de vida sedentario), con lo que se vulnera la garantía de fundamentación y motivación que todo acto de autoridad debe revestir.

Tal motivo de disenso es inoperante.

Para concluir de esa manera, conviene precisar lo que el Alto Tribunal del país ha determinado respecto a qué debe entenderse por fundamentación y motivación tratándose de la emisión de un acto legislativo.

(...)

En esa virtud, la inoperancia de los argumentos vertidos por la accionante en cuanto a que el fin extrafiscal pretendido por el legislador - combate al sobrepeso y obesidad- con la medida de implementar un impuesto por la enajenación o importación de bebidas saborizadas con azúcares añadidos, concentrados y jarabes para su elaboración, entre otros, bajo el argumento de que no está justificado porque no existe evidencia científica de que el consumo de estos últimos incida en esos padecimientos, los cuales -a su parecer- obedecen a otros factores - alimentación incorrecta y estilo de vida sedentario- escapan del control constitucional que debe realizar este órgano de control constitucional, pues de efectuarlo implicaría verificar si este tipo de política pública es la mejor, si resulta necesaria, o bien, analizar cómo fue que el órgano legislador decidió establecerla, vulnerando de esa manera la libertad de configuración del Poder Legislativo y su libertad política (...)

176. De ahí que si el juez sí se pronunció respecto de los temas de que se duele la recurrente se omitieron examinar, surge entonces lo infundado de sus manifestaciones.

DERECHOS DE LEGALIDAD, SEGURIDAD JURÍDICA Y DE RESERVA DE LEY

177. Se destaca que se analizarán en primer término los argumentos referidos al principio de legalidad tributaria, por tratarse de estudio preferente frente a los restantes tópicos de justicia fiscal.
178. Es aplicable la jurisprudencia P./J. 77/99, del Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyos rubro y texto se transcriben:

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL. Las argumentaciones encaminadas a poner de manifiesto en el juicio de amparo, la existencia de una violación a la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, deben examinarse previamente a las que también se esgriman respecto de la violación de las demás garantías de justicia fiscal de los tributos, dado que el principio general de legalidad constituye una exigencia de primer orden, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por una disposición legal anterior, por lo que de no respetarse, no podría considerarse equitativa y proporcional una contribución cuyos elementos no estén expresamente previstos en una ley formal y material.”¹⁰

¹⁰ Novena Época; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: X, Agosto de 1999, página 20.

179. En relación a este tema, la parte inconforme señala que la regla I.5.1.6. de la Regla Miscelánea Fiscal de 2014 modifica tanto el hecho generador como la cuota del impuesto al establecer que será proporcional a la cantidad comercializada lo que genera transgresión al principio de seguridad jurídica.
180. Que fue incorrecto que el juez considerara que la cuota o tarifa de un peso por litro obedece a que la base gravable se constituye por la suma de litros consumidos; porque en realidad la inconstitucionalidad radica en que de la interpretación de los artículos 2º, fracción I, incisos G) y 5º, párrafo segundo, de la Ley controvertida implica que las presentaciones menores de un litro de bebidas saborizadas no causan impuesto mientras que las mayores a esa cantidad sí lo generan.
181. Argumentos que son infundados y para verificarlo conviene citar primeramente esas normas que dice lo siguiente.

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

I. En la enajenación o, en su caso, en la importación de los siguientes bienes:

(...)

G) Bebidas saborizadas; concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener bebidas saborizadas; y jarabes o concentrados para preparar bebidas saborizadas que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos automáticos, eléctricos o mecánicos, siempre que los bienes a que se refiere este inciso contengan cualquier tipo de azúcares añadidos.

La cuota aplicable será de \$1.00 por litro. Tratándose de concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, el impuesto se calculará tomando en cuenta el número de litros de bebidas saborizadas que, de conformidad con las especificaciones del fabricante, se puedan obtener.

Lo dispuesto en este inciso también será aplicable a los bienes mencionados en el inciso F) de esta fracción, cuando contengan azúcares añadidos, en adición al impuesto establecido en dicho inciso F).

La cuota a que se refiere este inciso se actualizará conforme a lo dispuesto por el sexto y séptimo párrafos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

(...).”

“Artículo 5o. (...)

En el caso de la cuota a que se refiere el inciso G), de la fracción I, del artículo 2o. de esta Ley, el pago mensual será la cantidad que se obtenga de aplicar la cuota a los litros de bebidas saborizadas enajenadas en el mes o al total de litros que se puedan obtener por los concentrados,

polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores enajenados en el mes, según corresponda, disminuida con el impuesto pagado en el mismo mes con motivo de la importación de dichos bienes o el trasladado en la adquisición de los bienes citados. (...)

“1.5.1.6. Para los efectos de lo establecido en el artículo 5, segundo párrafo de la Ley del IEPS, en el caso de la cuota a que se refiere el inciso G) de la fracción I del artículo 2º de la citada Ley, tratándose de fracciones de litro la cuota se aplicará en la proporción que corresponda a dichas fracciones respecto de un litro.”

182. Del análisis de esas disposiciones se advierte que tratándose de enajenaciones de bebidas saborizadas con azúcar añadida, los sujetos pasivos del impuesto lo calcularán por el total de litros de bebidas saborizadas enajenadas en el mes o al total de litros que se puedan obtener por los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores enajenados en el mes y que por las fracciones de litro la cuota se aplicará en la proporción que corresponda a las mismas.
183. Ello es así, pues lo que se grava es el total de litros de bebidas saborizadas con azúcares añadidas enajenadas o que se puedan obtener según sea el caso, siguiendo las especificaciones del fabricante, con independencia de que la presentación del producto sea en fracciones que no completen el litro, porque en caso que el bien sea presentado en centímetros cúbicos, mililitros o centilitros, al final del día lo que se tomará en cuenta será el total de los litros enajenados, sin demerito de que las bebidas saborizadas sean contenidas en recipientes con menor medida a la de un litro.
184. Lo anterior, tomando en consideración que el legislador con la libertad de configuración que posee para la creación de impuestos tomó como dato objetivo para gravar la cantidad total de litros enajenados (unidad de medida), lo cual constituye la base de la contribución a la que se aplica la cuota respectiva.
185. De lo que se colige que la cuota guarda correspondencia con la base del impuesto por lo que dependiendo de los litros que de esas bebidas se

vendan o se obtengan según el caso, siguiendo las especificaciones del fabricante, se aplicará la cuota respectiva.

186. En ese sentido, de la mecánica del impuesto se advierte que la base del mismo tiene incidencia al momento de aplicar la cuota correspondiente y por ello, las fracciones de litro forman parte integrante del primero de los elementos esenciales en comento.
187. Luego, como se estimó en el fallo recurrido, si la cuota se aplica al total de los litros de bebidas saborizadas enajenadas es inconcuso que cuando esos productos sean contenidos en envases o recipientes cuya medida sea menor a la de un litro deberá hacerse la operación aritmética correspondiente y de esa manera obtener la base gravable, para después aplicar la cuota.
188. Por tanto, como bien lo estimó el *A quo*, la norma no crea inseguridad jurídica al contribuyente al haber sido interpretada por la autoridad hacendaria en la regla I.5.1.6. de la Resolución Miscelánea Fiscal 2014, pues precisa para que no haya lugar a dudas la cuota a aplicar y el sujeto pasivo (productor y enajenante) tiene conocimiento pleno de la cantidad de bebidas saborizadas que enajenó, sin que quede al arbitrio de la autoridad fiscal determinar el impuesto respectivo a enterar pues bastará la suma de esas fracciones para conocer el total de litros enajenados, a los que deberá aplicarse la cuota de que se trata.
189. Consecuentemente, debido a la libre configuración que tiene el legislador para crear contribuciones no puede exigirse que al establecer la cuota sobre la cual se pagará el impuesto aludido con motivo de la enajenación de bebidas saborizadas o de concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener esas bebidas, lo haga de tal forma que fije varias de ellas para ser aplicadas a las fracciones de litros, pues para que ese elemento esencial de la contribución satisfaga las exigencias constitucionales basta que se haya especificado

que la cuota aplicable sería de un peso por litro o, en su caso, un peso por el número de litros de bebidas saborizadas que de conformidad con las especificaciones del fabricante se puedan obtener, pues en todo caso las fracciones de litro tendrán incidencia al momento de determinar la base gravable, es decir, el total de los litros al que deba ser aplicable la cuota, sin que tenga mayor relevancia que en el total de la base pueda existir fracción de litro, porque ello no repercutirá para determinar la cantidad exacta que deba pagarse. De ahí que se respete el principio en cuestión (seguridad jurídica).

190. En diverso orden, la regla I.5.1.6. respeta los principios de legalidad tributaria y de reserva de ley, para demostrarlo conviene recordar que esos principios implican el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias fiscales previas a que debe sujetarse la actividad contributiva estatal para generar afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado; por lo que el acto de autoridad que afecte el ámbito jurídico particular de un individuo como gobernado sin observar dichos aspectos no será válido a la luz del derecho.
191. En principio, conviene señalar que en los últimos años, el Estado ha experimentado gran desarrollo en sus actividades administrativas, lo que ha provocado transformaciones en su estructura y funcionamiento, y ha sido necesario dotar a funcionarios ajenos al Poder Legislativo de atribuciones de naturaleza normativa para que aquél enfrente eficazmente situaciones dinámicas y altamente especializadas.
192. Esta situación ha generado el establecimiento de mecanismos reguladores denominados “cláusulas habilitantes”, que constituyen actos formalmente legislativos a través de los cuales el legislador habilita a un órgano del Estado, principalmente de la administración pública, para regular una materia concreta y específica, precisándole bases y parámetros generales y que encuentran su justificación en el hecho de que el Estado no es un fenómeno estático, pues su actividad no depende exclusivamente de

la legislación para enfrentar los problemas que se presentan, ya que la entidad pública, al estar cerca de situaciones dinámicas y fluctuantes que deben ser reguladas, adquiere información y experiencia que debe aprovechar para afrontar las disyuntivas con agilidad y rapidez.

193. Además, la adopción de esas cláusulas tiene por efecto esencial un fenómeno de ampliación de las atribuciones conferidas a la administración y demás órganos del Estado, las cuales le permiten actuar expeditamente dentro de un marco definido de acción, susceptible de control a través del principio de legalidad; en la inteligencia de que el establecimiento de dicha habilitación normativa debe realizarse en atención a un equilibrio en el cual se considere el riesgo de establecer disposiciones que podrían propiciar la arbitrariedad, como generar situaciones donde sea imposible ejercer el control estatal por falta de regulación adecuada, lo que podría ocurrir de exigirse que ciertos aspectos dinámicos se normen a través de una ley. Las anteriores consideraciones se encuentran cristalizadas en la tesis aislada P XXI/ 2003.¹¹
194. Si bien el establecimiento de cláusulas habilitantes se ha originado principalmente en el ámbito del derecho administrativo, ello no quiere decir que en otros ámbitos no se haya presentado. Por lo que aquí importa, esta Suprema Corte ha tenido ocasión de advertir su existencia tanto en el ámbito del derecho presupuestario¹² como en el tributario.
195. En cuanto al ámbito del derecho tributario, este Supremo Tribunal se ha pronunciado en torno a que el fundamento constitucional de tales cláusulas habilitantes reside en los artículos 73, fracción XXX y 90 de la Ley Fundamental, que prevén, por una parte, la facultad (residual e implícita) del Congreso de la Unión para expedir toda clase de leyes que estime necesarias con el objeto de hacer efectivas las facultades que se le

¹¹ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVIII, diciembre de 2003, página 9, de rubro: "CLÁUSULAS HABILITANTES. CONSTITUYEN ACTOS FORMALMENTE LEGISLATIVOS".

¹² Al respecto consúltese la jurisprudencia 2a./J. 97/2008, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXVII, junio de 2008, página 404, de rubro: "PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2006. SU ARTÍCULO 9, FRACCIÓN III, CONSTITUYE UNA CLÁUSULA HABILITANTE".

atribuyen y que le son propias, e incluso, para hacer efectivas todas las demás facultades concedidas por el mismo texto constitucional a los Poderes de la Unión y, por otra, que la Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el mismo Congreso, que regulará la distribución de los negocios del orden administrativo y definirá las bases generales de creación de los órganos administrativos. En este sentido es aplicable la tesis aislada 1a. XXII/2012 (10a.).¹³

196. En ese contexto, esta Suprema Corte también se ha pronunciado respecto a que el artículo 14, fracción III, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, resulta ser la cláusula habilitante para que el mencionado Servicio emita las reglas generales administrativas que conforman la resolución miscelánea fiscal. Además, ha validado la constitucionalidad de dicho precepto a la luz de los principios de legalidad y seguridad jurídica. Cobran aplicación al caso las tesis aisladas 1a. XXIII/2012 (10a.)¹⁴ y 1a. XXIV/2012 (10a.).¹⁵

197. Cabe señalar que la consecuencia o el producto final del ejercicio de las facultades normativas conferidas en una cláusula habilitante lo constituyen las denominadas reglas generales administrativas, sobre las cuales también este Tribunal Constitucional ha tenido oportunidad de pronunciarse. Al respecto, debe destacarse que ha considerado que existen diferencias entre dichas reglas, los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes dictadas por el Presidente de la República;¹⁶ que la cláusula

¹³ Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro V, febrero de 2012, tomo 1, página 649, de rubro: "CLÁUSULAS HABILITANTES. SU FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL RESIDE EN LOS ARTÍCULOS 73, FRACCIÓN XXX, Y 90 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS".

¹⁴ Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro V, febrero de 2012, tomo 1, página 664, de rubro: "SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. EL ARTÍCULO 14, FRACCIÓN III, DE LA LEY RELATIVA (PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 15 DE DICIEMBRE DE 1995), CONSTITUYE UNA CLÁUSULA HABILITANTE QUE AUTORIZA A DICHO ÓRGANO DESCONCENTRADO PARA EMITIR REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS".

¹⁵ Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro V, febrero de 2012, tomo 1, página 665, de rubro: "SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. EL ARTÍCULO 14, FRACCIÓN III, DE LA LEY RELATIVA (PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 15 DE DICIEMBRE DE 1995), QUE AUTORIZA AL PRESIDENTE DE DICHO ÓRGANO DESCONCENTRADO PARA EMITIR REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA".

¹⁶ Tesis aislada P. XV/2002, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XV, abril de 2002, página 6, de rubro: "REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS EXPEDIDAS POR LOS

habilitante con fundamento en la cual se expiden no constituye delegación de facultades legislativas¹⁷ ni pugna con el principio de distribución de atribuciones de los órganos públicos¹⁸ y que las reglas emitidas con base en la Ley Aduanera no transgreden los artículos 89, fracción I, y 92 de la Constitución.¹⁹

198. En materia tributaria el ordenamiento que compendia todas las reglas generales es la resolución miscelánea fiscal que se emite por el Servicio de Administración Tributaria. Dichas reglas, según lo ha interpretado esta Suprema Corte en la tesis aislada P. LV/2004,²⁰ pueden llegar a establecer obligaciones a los contribuyentes, ya que no constituyen criterios de interpretación sino disposiciones de observancia general, lo que revela su carácter normativo, pues su finalidad consiste en precisar la regulación normativa establecida en leyes y reglamentos expedidos por el legislador y el Presidente de la República con el objetivo de lograr su eficaz aplicación, por lo que tales reglas se encuentran sujetas, entre otros, a los principios de reserva de ley, primacía de la misma y seguridad jurídica.
199. Así, este Alto Tribunal en más de una ocasión ha verificado el apego o no a tales principios, tal y como dan cuenta las jurisprudencias 2a./J 111/2004,²¹ P./J. 107/2006,²² 2a./J. 202/2010²³ y 2a./J. 80/2012 (10a.).²⁴

SECRETARIOS DE ESTADO EN USO DE UNA FACULTAD AUTORIZADA POR EL CONGRESO DE LA UNIÓN. DIFERENCIAS CON LOS REGLAMENTOS, DECRETOS, ACUERDOS Y ÓRDENES DICTADAS POR EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA”.

¹⁷ Tesis aislada P. XII/2002, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XV, abril de 2002, página 8, de rubro: “REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS. LA FACULTAD DEL CONGRESO DE LA UNIÓN PARA HABILITAR A LAS SECRETARÍAS DE ESTADO A FIN DE EXPEDIRLAS, NO CONSTITUYE UNA DELEGACIÓN DE FACULTADES LEGISLATIVAS”.

¹⁸ Tesis aislada P. XIV/2002, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XV, abril de 2002, página 9, de rubro: “REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS. LAS DICTADAS EN EJERCICIO DE UNA FACULTAD CONFERIDA POR LA LEY A UNA SECRETARÍA DE ESTADO, NO PUGNAN CON EL PRINCIPIO DE DISTRIBUCIÓN DE ATRIBUCIONES ENTRE LOS ÓRGANOS DEL PODER PÚBLICO”.

¹⁹ Tesis aislada P. XIII/2002, Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XV, abril de 2002, página 5, de rubro: “REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS. EL ARTÍCULO 36, FRACCIÓN I, INCISO A), DE LA LEY ADUANERA, VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS, QUE AUTORIZA A LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO PARA EXPEDIRLAS EN MATERIA DE IMPORTACIÓN, NO CONTRAVIENE LOS ARTÍCULOS 89, FRACCIÓN I, Y 92 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL”.

²⁰ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XX, septiembre de 2004, página 15, de rubro: “RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL. LAS REGLAS QUE CONTIENE PUEDEN LLEGAR A ESTABLECER OBLIGACIONES A LOS CONTRIBUYENTES, YA QUE NO CONSTITUYEN CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN SINO DISPOSICIONES DE OBSERVANCIA GENERAL”.

²¹ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XX, septiembre de 2004, página 226, de rubro: “PEDIMENTO DE IMPORTACIÓN. LA REGLA 3.26.10 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 1998, ASÍ COMO SUS ANEXOS 19 Y 22, AL SEÑALAR LOS DATOS QUE DEBE CONTENER AQUÉL, CUYA OMISIÓN O MANIFESTACIÓN FALSA O INEXACTA DAN LUGAR A

200. Ello tiene que ver con el principio de legalidad en materia tributaria *in nuce* consiste en que en una ley formal y material se establezcan los elementos esenciales del tributo (sujeto, objeto, base, tasa, época de pago y exenciones), de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de la autoridad exactora ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el contribuyente pueda en todo momento conocer de forma cierta su obligación de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no le queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.²⁵
201. La interpretación del principio de legalidad tributaria en la jurisprudencia de esta Suprema Corte ha evolucionado para sostener que tiene un carácter relativo, aplicable únicamente a los elementos cuantitativos del tributo (base o tasa), lo que implica que basta un acto normativo primario del legislador que marque un límite de contenido para que el resto de circunstancias válidamente puedan abordarse por otras fuentes normativas, dentro de éstas, en primer lugar, el reglamento y, en subsecuentes lugares, por ejemplo, en las reglas generales administrativas. Al respecto son aplicables las tesis aisladas P. CXLVIII/97²⁶ y P. XLII/2006.²⁷

QUE SE ACTUALICE LA CONDUCTA INFRACTORA PREVISTA EN LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 184 DE LA LEY ADUANERA, RESPETAN EL CONTEXTO LEGAL Y REGLAMENTARIO QUE RIGE SU EMISIÓN”.

²² Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIV, octubre de 2006, página 7, de rubro: “VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 4o., FRACCIÓN II, INCISOS C) Y D), PUNTO 3, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (DECRETO PUBLICADO EL 1o. DE DICIEMBRE DE 2004)”.

²³ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXXIII, enero de 2011, página 1111, de rubro: “RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2000. LA REGLA 5.2.2. EXCEDE LO DISPUESTO TANTO POR EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN COMO POR LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO POR LO QUE CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE PRIMACÍA DE LEY”.

²⁴ Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro XI, agosto de 2012, tomo 1, página 855, de rubro: “RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2007. SU REGLA 4.5. RESPETA EL PRINCIPIO DE SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA”.

²⁵ Al respecto es aplicable la jurisprudencia, Séptima Época, Semanario Judicial de la Federación, volumen 91-96, primera parte, página 173, de rubro: “IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL”.

²⁶ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo VI, noviembre de 1997, página 78, de rubro: “LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY”.

²⁷ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIII, mayo de 2006, página 15, de rubro: “LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN”.

202. También se ha señalado por este Tribunal Constitucional que el solo hecho de que la autoridad fiscal tenga injerencia en la circunstancia relativa al cálculo de un elemento de las contribuciones no implica *per se* que se violente el principio de legalidad tributaria, pues basta que en la ley se establezca un procedimiento o mecanismo que dicha autoridad debe seguir con precisión atendiendo al fenómeno a cuantificar, que se impida su actuación arbitraria y el contribuyente sepa a qué atenerse. Estas consideraciones se contienen en la jurisprudencia 2a./J. 111/2000.²⁸
203. Es más, el alcance del principio de legalidad tributaria en relación con el grado de definición de los elementos del tributo implica que este Supremo Tribunal ha declarado contrarios al mismo aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos mencionados; de ahí que el legislador no pueda 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. Este criterio se encuentra contenido en la jurisprudencia P./J. 106/2006.²⁹
204. Precizando el alcance del principio de legalidad cuando el legislador habilita a la autoridad administrativa para establecer el valor de un factor que incide en el monto de la base gravable o en la cuantía de una obligación, esta Suprema Corte ha sostenido que debe distinguirse si la actividad encomendada a quien la aplica, se limita a recabar un dato que deriva del mercado (primer supuesto), o bien constituye un valor que por la naturaleza del fenómeno a cuantificar implica, necesariamente, que un órgano técnico con base en los datos observados a lo largo del tiempo, y del

²⁸ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XII, diciembre de 2000, página 392, de rubro: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL CÁLCULO DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA NO CONLLEVA, NECESARIAMENTE, UNA TRANSGRESIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL".

²⁹ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIV, octubre de 2006, página 5, de rubro: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO".

análisis comparativo que realice de éstos, obtenga el valor que trasciende al monto de la respectiva obligación tributaria (segundo supuesto).

205. En el primer caso no existe violación al citado principio, en la medida que el valor se fija por el mercado, por lo que la autoridad solo captura dicho valor de la realidad económica.
206. En cambio, en el segundo supuesto, para cumplir con el mencionado principio, sí es necesario que se prevea un procedimiento para obtener dicho valor, dadas las variaciones del mismo en el tiempo y para obtenerlo no basta levantar un dato en un mismo momento, sino es necesario realizar un ejercicio de comparación, por lo que para acotar el arbitrio de la autoridad en dicho ejercicio debe preverse el procedimiento respectivo. Estas consideraciones encuentran sustento en la jurisprudencia 2a./J. 155/2006.³⁰
207. Asentado lo anterior, se procede a examinar el agravio en cuestión, en el que la inconforme expresa esencialmente que la regla I.5.1.6 de la Regla Miscelánea Fiscal para 2014 es violatoria de los principios de legalidad tributaria y de reserva de ley, por contravenir lo dispuesto por los artículos 2, fracción I, inciso G) y 5, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, porque desde su punto de vista la regla modifica el hecho generador y la cuota del impuesto.
208. Dicho planteamiento resulta infundado ya que como quedó visto, con motivo de la cláusula habilitante el Servicio de Administración Tributaria está facultado para emitir reglas administrativas generales que conforman la resolución miscelánea fiscal.

³⁰ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIV, noviembre de 2006, página 196, de rubro: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE CUANDO EL LEGISLADOR FACULTA A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA PARA ESTABLECER EL VALOR DE UN FACTOR DE ACTUALIZACIÓN QUE INCIDE EN EL MONTO DE LA BASE GRAVABLE O EN LA CUANTÍA DE UNA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ACCESORIA".

209. En efecto, con motivo de la cláusula habilitante se pueden constituir actos formalmente legislativos a través de los cuales se permite a un órgano del Estado regular una materia en específico, lo que sucede en la especie.
210. A ello se le denomina reserva de ley en el ámbito fiscal, cuyo principio es de carácter relativo y no absoluto toda vez que dicha materia no tiene que ser regulada totalmente por una ley formal y materialmente legislativa, sino que es suficiente que los elementos esenciales de la contribución se describan en ella, como ocurre en el caso de los artículos 2, fracción I, inciso G) y 5, párrafo segundo invocados, para que puedan ser desarrollados en otros ordenamientos de menor jerarquía como fue en la regla de la miscelánea fiscal citada puesto que la presencia del acto normativo primario marca el límite de contenido para las normas secundarias emitidas con posterioridad.
211. Del contenido de esos preceptos 2, fracción I, inciso G) y 5, párrafo segundo, se desprende que tratándose de enajenaciones de bebidas saborizadas con azúcar añadida los sujetos pasivos del impuesto lo calcularán por el total de litros de bebidas saborizadas enajenadas en el mes o al total de litros que se puedan obtener por los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores enajenados en el mes.
212. Mientras que de la Regla I.5.1.6. se aprecia que por las fracciones de litro la cuota se aplicará en la proporción que corresponda a las mismas.
213. En ese sentido, de la mecánica del impuesto se advierte que la base del mismo tiene incidencia al momento de aplicar la cuota correspondiente y por ello, las fracciones de litro forman parte integrante del primero de los elementos esenciales en comento. En esta medida el contribuyente está en posibilidad de conocer con precisión el alcance de sus obligaciones fiscales con respecto al pago del impuesto aludido y que los preceptos reclamados no permiten que en la determinación y el pago del citado tributo se dé margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni ocasionan el

cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, siendo que la regla en cuestión sólo pormenoriza tales aspectos tratándose de litros incompletos.

214. Por consiguiente, resulta infundado el argumento de la recurrente en el que indica que la regla I.5.1.6., es violatoria de los principios de legalidad tributaria y de reserva de ley, pues sólo detalla la aplicación de la cuota tratándose de fracciones de litro sin modificar algún elemento del tributo, de ahí que no pueda sostenerse que dicha regla va más allá de lo que establece la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

215. Máxime si se considera que tal disposición no impide que el contribuyente conozca con precisión el alcance de sus obligaciones fiscales plasmadas en ley, por lo que no provocan la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que facilita al sujeto pasivo el conocimiento previo de la forma cierta y precisa de contribuir al gasto público, conforme al mandato constitucional del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal tratándose del entero del gravamen por fracciones de litro de bebidas saborizadas con azúcar añadida; de ahí lo infundado de la argumentación en estudio.

**FIN EXTRAFISCAL
DE LA MEDIDA**

216. Por otro lado, es infundado lo expuesto por la recurrente en el sentido de que fue incorrecto que el juez no examinara el fin extra fiscal del impuesto reclamado al considerar que se vulneraría la libertad configurativa del poder legislativo en materia de política pública; porque dichas facultades legislativas están constreñidas al cumplimiento de derechos fundamentales.

217. Sobre ello, la parte inconforme insiste en que el impuesto reclamado no tienen justificación alguna ni cumple con los fines extra fiscales por los cuales fue creado, situación que provoca transgresión de derechos.

218. En principio conviene tener presente que el fin extrafiscal del impuesto contenido en las disposiciones impugnadas consiste en el combate al sobrepeso y obesidad por lo que se creó el impuesto que se impugna para inhibir el consumo de aguas endulzadas.
219. Esta conclusión se deriva del dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados a la iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal, en el que el legislador manifestó:

“3. Impuesto a bebidas saborizadas con azúcares añadidas.

El Ejecutivo Federal propone establecer un impuesto a la enajenación e importación de bebidas saborizadas con azúcares añadidas, expresando los argumentos siguientes:

Que el problema de sobrepeso y obesidad se ha acentuado en México, al registrar un incremento significativo en los últimos años. El efecto negativo que ejerce sobre la salud de la población que la padece incluye aumentar el riesgo de padecer enfermedades crónicas no transmisibles como: diabetes mellitus tipo 2, hipertensión arterial, dislipidemias, enfermedad coronaria, enfermedad vascular cerebral, osteoartritis, así como cánceres de mama, esófago, colon, endometrio, riñón, entre otras.

Por su magnitud y ritmo de crecimiento, el sobrepeso, la obesidad y las enfermedades crónicas no transmisibles y de manera particular la diabetes, representan ya un grave problema sanitario con los efectos negativos significativos sobre la salud de los mexicanos, y afectando de manera importante la productividad de las empresas, el desempeño escolar y el desarrollo económico como país en su conjunto.

Que de acuerdo con los resultados de la Encuesta Nacional de Salud (ENSANUT) 2012, la prevalencia de sobrepeso y obesidad de adultos en México fue de 71.3%, lo que representa 48.6 millones de personas. La prevalencia de obesidad en este grupo fue de 32.4% y la de sobrepeso de 38.8%.

Que, igualmente, de acuerdo con estadísticas en el ámbito internacional, la obesidad constituye la principal causa de mortalidad en los países de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), y acorde con la última información disponible, México es el segundo país de la OCDE con mayor obesidad, al ubicarse en 30% de su población adulta, superado sólo por Estados Unidos de América, en el que el 35.9% de su población adulta padece obesidad. El promedio de obesidad en los países miembros de dicha organización es de 22.2%.

Que para la población en edad escolar (5 a 11 años de edad), la prevalencia nacional combinada de sobrepeso y obesidad en 2012 fue de 34.4% (19.8 y 14.6%, respectivamente). Esta prevalencia en niños en edad escolar representa alrededor de 5.6 millones de niños. En 1999, 26.9% de los escolares presentaron prevalencias combinadas de sobrepeso y obesidad; sin embargo, para 2006 esta prevalencia aumentó casi 8 puntos porcentuales al ubicarse en 34.8%.

Que dimensionando el problema de obesidad infantil para México en el ámbito internacional, se puede señalar que México ocupa el octavo lugar de obesidad infantil en niños y el cuarto en obesidad infantil de niñas, colocándose muy por encima del promedio de los países miembros de la

OCDE, al ser en promedio para este conjunto de países de 20.4% y 21.9%, respectivamente.

También expresa que diversos estudios señalan que en los países miembros de la OCDE, 83 millones de personas padecieron de diabetes en 2010, de los cuales 10.8 son mexicanos, es decir, un 13% del total, con lo cual México se coloca como el país de la OCDE que muestra mayor prevalencia de diabetes en población adulta.

Que derivado de los problemas de sobrepeso y obesidad, México es el país de la OCDE con mayor número de defunciones causadas por la diabetes mellitus, ya que por cada 100,000 habitantes se presentan 152 defunciones, mientras que en promedio en los países de la OCDE se presentan 19 defunciones por cada 100,000 habitantes.

Que en el propio Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018, se señala que dado su papel como causa de enfermedad, la obesidad aumenta la demanda por servicios de salud y afecta el desarrollo económico y social de la población, de tal forma que de acuerdo con estimaciones de la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM), el costo de la obesidad fue de 67,000 millones de pesos en 2008 y, en caso de no actuar, el costo que implicará en el futuro será mayor a la inversión requerida hoy para implementar políticas que hagan frente a esta problemática.

Que de acuerdo con información de la ENSANUT 2012, de no aplicar intervenciones preventivas o de control costo-efectivas sobre la obesidad y sus comorbilidades, los costos podrían ascender para 2017 a 101,000 millones de pesos.

Adicionalmente, el Ejecutivo Federal destaca que debe considerarse que existen otros costos indirectos asociados, tales como aquéllos relacionados con la muerte prematura y la reducción en la productividad laboral, así como los problemas financieros que enfrentan las familias al tener que asumir los elevados gastos de un tratamiento contra enfermedades crónicas no transmisibles generadas por el sobrepeso y la obesidad, lo que impide que el Estado pueda garantizar el derecho a la protección de la salud en cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 4o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Expresa que, en forma paradójica, a pesar de que existe en México un incremento significativo de sobrepeso y obesidad, existe al mismo tiempo una mala nutrición por deficiencias, lo cual obedece fundamentalmente al consumo excesivo de “calorías vacías”, dado que se trata de alimentos que brindan al organismo un aporte energético significativo y pocos o nulos nutrientes necesarios.

Destaca que una “caloría vacía” tiene el mismo contenido energético que cualquier otra caloría, pero carece de los micronutrientes que deberían acompañarla, como son vitaminas, minerales, aminoácidos o fibra.

Que este tipo de calorías hace que las reservas de glucosa aumenten rápidamente consiguiendo que las calorías que no se aprovechan se transformen en grasa. Una dieta alta en azúcar, contribuye a la ganancia de peso a través de la adición de calorías sin añadir nutrición (calorías vacías), lo que provoca que aumente el apetito y el deseo de más azúcar, cuya presencia eleva los niveles de insulina, la cual promueve el almacenamiento de grasa. En contraparte, los azúcares simples de rápida absorción se encuentran de forma natural en algunos alimentos, como la leche o las frutas. Además, estos alimentos también son ricos en minerales, vitaminas, fibra y proteínas. Por tanto, el aporte de azúcares simples está justificado, toda vez que se proporcionan algunos otros nutrientes.

Que, al respecto, de acuerdo con el estudio “Consumo de bebidas para una vida saludable: recomendaciones para la población mexicana”, elaborado por el Instituto Nacional de Salud Pública de México en 2008, la prevalencia de sobrepeso, obesidad y diabetes ha aumentado con rapidez en México, situación que es provocada, entre otros motivos, por el consumo de bebidas entre las que se incluye a los refrescos como las

menos saludables, debido a que proveen excesivas calorías y ninguno o muy escasos beneficios nutricionales.

Por otro lado, el proponente indica que para la compensación dietética, entendida como el ajuste en la ingestión posterior a una comida, se ha encontrado en estudios que en el caso de líquidos se muestra una falta absoluta de compensación dietética, lo que sugiere que el organismo no registra la ingestión de energía a partir de bebidas para luego regular el apetito y la ingestión de alimentos.

Que estos estudios han concluido que la ingestión de bebidas con aporte energético se vincula con un equilibrio positivo de energía y obesidad. Que ello se confirmó en un estudio que encontró que una ingestión de 450 kcal., a partir de bebidas de frutas azucaradas produjo un aumento significativo del peso corporal, que no se encontró cuando la misma cantidad de calorías se consumió a través de alimentos sólidos por los mismos individuos.

Por otro lado, el titular del Ejecutivo Federal manifiesta que como parte del análisis del problema que se enfrenta, las autoridades competentes en materia de salud se han dado a la tarea de revisar el efecto de las bebidas con azúcar añadida. Dicho análisis menciona que la ingestión de energía proveniente de las bebidas representa el 21% del consumo total de energía de adolescentes y adultos mexicanos, cantidad que procede en particular de las bebidas con azúcar añadida, jugos, leche entera y alcohol (en adultos varones), y se adiciona a la energía proveniente de los alimentos de la dieta, lo que contribuye al consumo excesivo de energía vinculado con la obesidad y la diabetes. Este tema debe ser analizado no solamente desde una política netamente de salud pública; es por ello que se ha considerado que dicha medida de carácter fiscal coadyuvaría con los propósitos mencionados.

Que de acuerdo al Departamento de Nutrición de la Escuela de Salud Pública de la Universidad de Harvard, una porción de 500 mililitros de refresco contiene más de 200 calorías, sin aportar ningún tipo de nutrimento. Este volumen de refresco, contiene 60 gramos de azúcar.

Bajo ese contexto, el Ejecutivo Federal explica en su Iniciativa que el gran consumo actual de bebidas con azúcar añadida que contribuye de manera notoria al exceso de ingestión energética es un factor importante en el desarrollo del sobrepeso y la obesidad en México, lo cual representa un exhorto para la definición de políticas públicas que favorezcan a la reducción en su consumo.

En ese sentido, señala que la Secretaría de Salud se encuentra en vías de instrumentar la "Estrategia Nacional para el Control de la Obesidad y la Diabetes", la cual tiene como propósito cumplir con las estrategias planteadas por el Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018, referentes a "Hacer de las acciones de protección, promoción y prevención un eje prioritario para el mejoramiento de la salud" y con ello seguir las respectivas líneas de acción, tales como: reducir la carga de morbilidad y mortalidad de enfermedades crónicas no transmisibles, principalmente diabetes e hipertensión, e instrumentar acciones para la prevención y control del sobrepeso, obesidad y diabetes.

Dada la problemática de la alta prevalencia de estas enfermedades y sus impactos, el Ejecutivo Federal considera importante reforzar la implementación de políticas y programas efectivos de prevención de obesidad.

Disminuir los efectos negativos de esta situación y los costos que genera su atención, debe ser analizado no solamente desde una política netamente de salud pública y que es por ello que se ha considerado que una medida de carácter fiscal coadyuvaría con los propósitos mencionados.

En este sentido, el Ejecutivo Federal propone a esta Soberanía gravar con el IEPS, a través del establecimiento a nivel de productor e importador de una cuota específica de 1 peso por litro a las bebidas

saborizadas, así como a los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, dependiendo del rendimiento, que al diluirse permitan obtener bebidas saborizadas, que contengan cualquier tipo de azúcares añadidas.

Por otra parte, se propone establecer la definición de bebidas saborizadas; concentrados, polvos y jarabes, esencias o extractos de sabores que permitan obtener bebidas saborizadas, y azúcares, respectivamente. Asimismo, se propone definir como azúcares todos los monosacáridos, disacáridos y polisacáridos que se encuentren en los productos gravados con este impuesto, siempre que se trate de azúcares añadidas.

Toda vez que se trata de un impuesto que no grava toda la cadena comercial, sino que se aplicará exclusivamente al importador y al fabricante o productor, se propone establecer que no son contribuyentes del impuesto quienes lleven a cabo las enajenaciones de los bienes gravados cuando se trate de personas diferentes a los fabricantes, productores o importadores.

Se exentan las bebidas saborizadas que cuenten con registro sanitario como medicamentos, como es el caso, por ejemplo, de algunos jarabes para la tos, ya que en estos casos se trata de bebidas saborizadas que tienen una categoría sanitaria como medicamentos. El suero oral también se exenta, ya que es una bebida saborizada que se ingiere en forma oral y que contiene azúcares pero que, a pesar de no estar considerada como medicamento, tiene fines terapéuticos de rehidratación al organismo humano. Adicionalmente, se propone exentar a la leche en cualquier presentación, incluyendo la que esté mezclada con grasa vegetal, indicando que si bien dicho producto puede llegar a contener azúcares añadidas, también contiene proteínas de alto valor nutritivo, por lo que su enajenación o importación no debe estar afectada al pago del impuesto.

En relación con las bebidas saborizadas que se elaboren en restaurantes, bares y otros lugares en donde se proporcionen servicios de alimentos y bebidas, como puede ser el caso de teatros y cines que cuenten con dichos servicios, el Ejecutivo Federal propone que también se exenten dichas bebidas, ya que en estos casos se está en presencia de prestaciones de servicios y no de enajenación de bienes.

Por otro lado, la Iniciativa del Ejecutivo Federal propone otras modificaciones técnicas que consisten en establecer la forma en que se debe efectuar el cálculo mensual del impuesto, el momento de causación del gravamen, precisar la base gravable en la enajenación de los bienes, y establecer la base gravable aplicable en la importación de los bienes afectos al pago del impuesto.

Adicionalmente, el Ejecutivo Federal, propone establecer diversas obligaciones formales, tales como: identificar las operaciones afectas al pago de la cuota, que los contribuyentes proporcionen al Servicio de Administración Tributaria información trimestral sobre sus principales clientes y proveedores; llevar un control físico del volumen producido o envasado, que los importadores o exportadores de los bienes gravados estén inscritos en el padrón de importadores y exportadores sectorial, y que los importadores de concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, para los efectos de pagar el impuesto en la importación, manifiesten bajo protesta de decir verdad, el número de litros de bebidas saborizadas que, de conformidad con las especificaciones del fabricante, se puedan obtener, y que dichas especificaciones no podrán ser menores a las que el importador manifieste en la enajenación que de dichos bienes haga en el mercado nacional.

Finalmente, se expresa que toda vez que se trata de un nuevo impuesto que se causa sobre base flujo de efectivo, se considera adecuado prever una disposición transitoria a fin de que las personas físicas y morales que hasta el 31 de diciembre de 2013, hubieren realizado enajenaciones de los bienes que estarán gravados, cuyas

contraprestaciones se cobren una vez que entre en vigor la medida propuesta, no estarán afectas al pago del IEPS, siempre que los bienes referidos se hayan entregado antes de la fecha mencionada y el pago de las contraprestaciones se realice dentro de los primeros diez días naturales de 2014. Este tratamiento no será aplicable a las operaciones que se llevan a cabo entre contribuyentes que sean partes relacionadas de conformidad con lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, sean o no residentes en México, habida cuenta de que no son operaciones entre partes independientes. [...]

220. Ahora, cabe señalar que conforme a la jurisprudencia P./J. 18/91³¹, las contribuciones además del propósito fiscal o recaudatorio para sufragar el gasto público pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de política pública que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según se consideren útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los derechos fundamentales que rigen el tributo.
221. Así, conforme a la tesis aislada P. CIV/99³² la existencia del fin extrafiscal, entendido éste como un objetivo distinto al recaudatorio que se pretende alcanzar con el establecimiento de determinada contribución no puede convertirse en un elemento aislado que justifique la violación a los principios de justicia tributaria consagrados por el artículo 31, fracción IV de la Ley Fundamental. Los fines extrafiscales son exclusivamente otros elementos que debe analizar el órgano de control para determinar la constitucionalidad o no de un determinado precepto.
222. Además, de acuerdo con la jurisprudencia 1a./J. 46/2005, esta Suprema Corte estableció que corresponde al legislador manifestar expresamente los fines extrafiscales en el proceso legislativo de creación de una contribución.³³

³¹ Octava época, jurisprudencia P./J. 18/91, Semanario Judicial de la Federación, tomo VII, junio de 1991, página 52, de rubro: "CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES".

³² Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo X, diciembre de 1999, página 15, de rubro: "CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICAS DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS".

³³ Novena época, jurisprudencia 1a./J. 46/2005, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXI, mayo de 2005, página 157, de rubro: "FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES".

223. En ese orden de ideas, la finalidad extrafiscal buscada con el impuesto contenido en las disposiciones reclamadas *per se* implica que lo que se buscó no es propiamente recaudar ingresos, sino establecer una medida legislativa para combatir la obesidad y el sobrepeso; sin embargo, ello no conlleva a que el legislador no haya previsto recaudar ingresos en razón de que, por definición, toda contribución tiene inmersa esa finalidad.
224. Esta conclusión se robustece si se atiende a que el impuesto busca inhibir o desincentivar –de alguna manera– el consumo de bebidas endulzadas con azúcar, por lo que en la medida en que se cumpla esta finalidad, en teoría los ingresos a recaudar serían menores; en cambio, no obstante ella, de no cumplirse los ingresos a recaudar serían mayores.
225. Con base en lo expuesto, la estructura del impuesto especial sobre producción y servicios a las bebidas endulzadas con azúcar contiene la finalidad extrafiscal referida, ya que el legislador consideró conveniente gravar la enajenación o importación de dichos líquidos para que disminuya su consumo por parte de la población mexicana, tomando en cuenta el referido parámetro en litros, esto es, la base imponible del gravamen permite modular la carga tributaria del contribuyente pues al valor de la enajenación o importación de esos alimentos se le aplicará la tasa del 20%.
226. De esa forma el legislador buscó, por una parte, desde un punto de vista negativo, inhibir o desincentivar el consumo de bebidas endulzadas con azúcar y, por otra, desde una perspectiva positiva, persuadir a la población mexicana de disminuir el consumo de ese tipo de bebidas puesto que conforme a la Encuesta Nacional de Salud (ENSANUT) 2012, la prevalencia de sobrepeso y obesidad de adultos en México fue de 71.3%, lo que representa 48.6 millones de personas. La prevalencia de obesidad en este grupo fue de 32.4% y la de sobrepeso de 38.8%.
227. Así, opuestamente a lo alegado por la inconforme el impuesto contenido en las disposiciones impugnadas no tiene como finalidad principal

la fiscal, sino solo de manera secundaria busca recaudar ingresos, pues su principal finalidad es extrafiscal como es la de combatir la obesidad y el sobrepeso a través del gravamen a las bebidas saborizadas con azúcar agregada.

228. Por otra parte, el derecho a que la contribución se destine al gasto público previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, y los principios del régimen del gasto público establecidos en el numeral 134 de la misma Ley Fundamental, no tienen el alcance de que exista identidad o correspondencia absoluta entre el monto que se previó recaudar en la Ley de Ingresos de la Federación y el monto que se destina a distintos gastos específicos contenidos en el presupuesto de egresos de la federación.

229. En efecto, los principios que rigen el correcto ejercicio del gasto público son: **a)** Legalidad, en tanto que debe estar prescrito en el Presupuesto de Egresos o, en su defecto, en una ley expedida por el Congreso de la Unión, lo cual significa la sujeción de las autoridades a un modelo normativo previamente establecido; **b)** Honradez, pues implica que no debe llevarse a cabo de manera abusiva, ni para un destino diverso al programado; **c)** Eficiencia, en el entendido de que las autoridades deben disponer de los medios que estimen convenientes para que el ejercicio del gasto público logre el fin para el cual se programó y destinó; **d)** Eficacia, ya que es indispensable contar con la capacidad suficiente para lograr las metas estimadas; **e)** Economía, en el sentido de que el gasto público debe ejercerse recta y prudentemente, lo cual implica que los servidores públicos siempre deben buscar las mejores condiciones de contratación para el Estado; y, **f)** Transparencia, para permitir hacer del conocimiento público el ejercicio del gasto estatal. La interpretación de dichos principios se encuentra contenida en la tesis aislada 1a. CXLV/2009.³⁴

³⁴ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXX, septiembre de 2009, página 2712, de rubro: "GASTO PÚBLICO. EL ARTÍCULO 134 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS ELEVA A RANGO CONSTITUCIONAL LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, EFICIENCIA, EFICACIA, ECONOMÍA, TRANSPARENCIA Y HONRADEZ EN ESTA MATERIA".

230. Sin embargo, ninguno de los invocados principios tiene el alcance que pretende darle la recurrente, ya que ello implicaría coartar la facultad del legislador para señalar el destino de ingresos fiscales a específicos gastos y la facultad del Ejecutivo Federal para poder ejecutar el gasto público, pues en ambos casos traería como consecuencia etiquetar –por utilizar una expresión– los ingresos derivados de contribuciones al fin que se buscó con su establecimiento, lo que haría prácticamente nula la facultad de ejercer y ejecutar el gasto público conforme a los planes y programas presupuestales establecidos.
231. Además esta Segunda Sala estima que la finalidad del impuesto especial sobre producción y servicios se identifica con el propósito inmediato de servir como medio de recaudación y mecanismo para desalentar el consumo de las bebidas de que se tratan (*para combatir la obesidad y sobrepeso*); por su parte, el destino de los montos recaudados por ese concepto se identifica con el fin mediato perseguido a través de su instrumentación al emplearse para la satisfacción del gasto público.
232. Si bien en la especie existe relación entre la finalidad del impuesto aludido y el destino que ha de tener el monto recaudado a través de él, lo cierto es que ello no implica que el total de lo ingresado tenga que destinarse necesariamente a esa finalidad, toda vez que se trata de un mecanismo recaudatorio con doble función, la primera, desalentar el consumo de agua saborizada, y la segunda, contribuir al egreso público.
233. En tales condiciones, la finalidad pretendida por el legislador a partir de la instrumentación del impuesto en cuestión no refleja que todo el ingreso por tal concepto tenga como consecuencia directa destinarse al combate del sobrepeso y la obesidad, sino de manera compartida en términos generales para sufragar el gasto público (beneficio colectivo).
234. En ese sentido, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido el criterio de que cualquier autoridad está obligada a cumplir con

el requisito de motivación previsto en el artículo 16, párrafo primero, constitucional, pero tratándose de actos legislativos, aquél requisito se satisface si la ley que expida se refiera a relaciones sociales que requieran ser jurídicamente reguladas (motivación), sin que ello implique en modo alguno que todas y cada una de las normas que integren determinado ordenamiento deban ser necesariamente materia de motivación particular.

235. También ha precisado que la atribución constitucional de crear contribuciones al ser manifestación directa del mandato popular conferido a los representantes y desarrollarse con el objeto de cumplir finalidades esenciales del Estado, si bien debe ceñirse al proceso legislativo y el tributo debe respetar diversas prerrogativas fundamentales de los gobernados, no llega al extremo de explicar o justificar a plenitud la imposición del gravamen pues al tenor de la propia Constitución Federal, para la creación de los gravámenes basta la voluntad del órgano legislativo y el desarrollo del proceso que permita a sus integrantes deliberar sobre la conveniencia de su establecimiento.
236. Por tanto, el requisito de motivación tratándose de actos legislativos se satisface en su esencia al estar inmerso en los fines mismos de la contribución que es destinarla a cubrir el gasto público en beneficio de la colectividad, de tal suerte que los órganos encargados de imponerla no están obligados a razonar o explicar en el proceso legislativo respectivo el destino detallado de todo lo recaudado al objetivo para el que fue creado el impuesto al existir aparejado el deber de contribuir para tales gastos.
237. Se dice que se trata de una motivación esencial referida a los fines propios de toda contribución cuyo destino debe ser el gasto público, porque pueden existir otras motivaciones accesorias que redunden en la consecución de la principal que bien pueden derivar del propio texto legal y que, a su vez, participan de esa misma característica, de modo que tampoco requieran explicación o justificación específica en el correspondiente proceso legislativo.

238. Al respecto, resulta ilustrativa la tesis que a continuación se transcribe:

“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS LEGISLATIVOS. LOS PODERES QUE INTERVIENEN EN SU FORMACIÓN NO ESTÁN OBLIGADOS A EXPLICARLOS. Ni el Congreso de la Unión ni el presidente de la República, en el ejercicio de la función que a cada uno de ellos compete en el proceso de formación de las leyes, tienen la obligación de explicar los fundamentos o motivos por los cuales expiden y promulgan las leyes, ya que esa función sólo requiere el respaldo de la Ley Suprema, y así, tratándose de contribuciones, no hay duda alguna de que los artículos 65, fracción II, 72 y 73, fracción VII, del Código Político Fundamental, autoriza al Poder Legislativo Federal para imponer las necesarias a cubrir el presupuesto, en tanto el 89, fracción I, no sólo faculta, sino que, además, obliga al titular del Ejecutivo a promulgar las leyes que el Congreso de la Unión expida. Por otra parte, es necesario destacar que el procedimiento establecido en la Constitución Federal para elaborar las leyes, no exige que se tengan que explicar los motivos que cada uno de los órganos que intervienen en ese proceso tuvieron en cuenta para ejercitar la función legislativa que tienen encomendada. En otras palabras, tratándose de leyes, el fundamento de ellas no debe buscarse en cada acto legislativo sino en la Constitución Política del país, si son federales, o en la de cada Estado, si son locales. Por cuanto a la motivación baste decir que tal requisito se encuentra dentro de la esencia misma de las disposiciones legales que integran cada uno de los ordenamientos, toda vez que se refieren a relaciones sociales que exigen ser jurídicamente reguladas.”³⁵

239. Máxime si se considera que la política financiera (*distribución del gasto*) escapa del escrutinio constitucional que pudiera emprenderse en sede jurisdiccional, habida cuenta que la Constitución Federal no establece parámetro alguno al que deba ceñirse ese manejo tributario o el etiquetamiento que el legislador le tuviera que otorgar, de ahí lo infundado de este argumento.

240. Orienta a lo anterior las tesis siguientes:

“POLÍTICA TRIBUTARIA. LAS RAZONES Y CONSIDERACIONES EXPRESADAS EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE UN TRIBUTO, SE ENCUENTRAN INMERSAS EN EL CAMPO DE AQUÉLLA, POR LO QUE NO ESTÁN SUJETAS AL ESCRUTINIO CONSTITUCIONAL EN SEDE JURISDICCIONAL. El diseño del sistema tributario a nivel de leyes pertenece al ámbito competencial del Poder Legislativo y, para configurar los tributos desde el punto de vista normativo, debe definir la política tributaria, entendida como todos aquellos postulados, directrices, criterios o lineamientos fijados por el Estado para distribuir la carga impositiva que

³⁵ No. Registro: 232,883, Tesis aislada, Materia(s): Constitucional, Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 77 Primera Parte, Página: 19.

recaerá en el sistema económico con el objetivo de financiar los gastos públicos a través de la percepción de ingresos tributarios. En ese ámbito de facultades constitucionales, el legislador considerará aspectos tales como: a) La estructura formal y funcional del sistema impositivo; b) La distribución social, sectorial y espacial de la carga impositiva; c) Los efectos paramétricos de los tributos sobre el comportamiento de los agentes económicos; y, d) La utilización de dichos efectos como herramientas dinámicas de acción del Estado sobre el sistema económico, con miras a influir en el ritmo y dirección del proceso de desarrollo. En ese tenor, si la configuración del sistema impositivo atiende a la política tributaria que el legislador estima idónea en un momento determinado y el desarrollo de dicha actividad en un entorno democrático corresponde de manera exclusiva al Poder Legislativo, ello implica que las razones o consideraciones que hubiese tenido en cuenta para crear un tributo y, en particular, para determinar el correspondiente objeto gravado que en su concepto manifieste idoneidad para contribuir al gasto público, escapan al escrutinio constitucional que pudiera emprenderse en sede jurisdiccional, habida cuenta que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no establece parámetro alguno al que deba ceñirse la política tributaria que decida emplear el legislador con tal finalidad, lo que no implica la inobservancia de otros principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva.³⁶

“GASTO PÚBLICO. ALCANCE DEL PRINCIPIO RELATIVO.

Desde el punto de vista constitucional, el principio contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está referido al destino o fin del gasto público, pero no a su uso, ya que de aceptarse esto último, en sede constitucional tendría que analizarse no solamente si en la ley de la materia se establece la satisfacción de necesidades sociales o colectivas, o de las atribuciones del Estado, sino también el uso, ejercicio o programación del gasto, alcance que no tiene dicho principio constitucional.”³⁷

241. Lo que de ningún modo implica que en la especie el fin extra fiscal no esté justificado, pues se pretende gravar las bebidas saborizadas con azúcar añadida con el impuesto multicitado para primordialmente coadyuvar en la protección del derecho a la salud que tiene toda persona consagrado en el artículo 4 constitucional.
242. Lo anterior es así, el objetivo del gravamen está plenamente reconocido en el proceso legislativo en el sentido de que ese impuesto que deberán pagar los contribuyentes que enajenen o importen bebidas saborizadas con azúcar añadida atiende a un fin extra fiscal, en virtud de lo siguiente:

³⁶ Época: Décima Época, Registro: 160802, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro I, Octubre de 2011, Tomo 1, Materia(s): Constitucional, Tesis: P. XXXIX/2011 (9a.), Página: 595.

³⁷ Época: Novena Época, Registro: 161306, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIV, Agosto de 2011, Materia(s): Constitucional, Tesis: 1a. CXLIX/2011, Página: 225.

243. 1. El consumo de bebidas saborizadas con azúcar añadida está relacionado con un problema de salud pública.
244. 2. México es el país de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) con mayor número de defunciones causadas por la diabetes mellitus.
245. 3. El exceso de consumo de bebidas con azúcar añadida contribuye de manera notoria a la ingestión energética que es factor importante en el desarrollo del sobrepeso y la obesidad en México.
246. 4. El gravamen tiende a prevenir y desincentivar el consumo de bebidas saborizadas con azúcar añadida con la finalidad de proteger el derecho a la salud de los individuos y combatir la obesidad y sobrepeso.
247. De ello se infiere que el legislador consideró que el consumo de bebidas saborizadas con azúcar añadida contribuye al aumento del sobrepeso y la obesidad provocando enfermedades crónicas no transmisibles, motivo por el cual estimó que los contribuyentes que se dediquen a la enajenación o importación de este tipo de bebidas deben pagar el impuesto aludido con la finalidad de atender al problema de salud pública desde el punto de desincentivar su consumo y obtener recursos para fortalecer los programas de combate a la obesidad y sobrepeso que se prevén en el Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018.
248. Así, se tiene que la medida adoptada por el legislador al imponer el gravamen de marras persigue un objetivo, esto es, un específico fin extrafiscal pues a través de éste se pretende primordialmente desalentar el consumo de bebidas saborizadas con azúcar añadida en aras de garantizar la salud pública en atención a que nuestro país ocupa el octavo lugar de obesidad infantil en varones y el cuarto en obesidad infantil de niñas, colocándose por encima del promedio de los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) al ser en promedio para este conjunto de países de 20.4% y 21.9%, respectivamente.

249. Ese fin extra fiscal encuentra sustento constitucional en los artículos 4, 25 y 31, fracción IV, todos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
250. Se afirma lo anterior, pues es precisamente el precepto 4 constitucional el que contempla, entre otros, el derecho a la salud de que debe gozar toda persona el cual debe estar protegido por el Estado, y es efectivamente lo que atendió el legislador al momento de establecer ese impuesto.
251. También ese fin extra fiscal encuentra fundamento en las facultades con que cuenta el Estado en materia de rectoría económica y desarrollo nacional acorde a lo previsto en el artículo 25 constitucional, pues es quien debe planear, coordinar y orientar la actividad económica y llevar a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades otorgado por la propia Ley Fundamental.
252. Asimismo, esta Segunda Sala estima que ese gravamen es acorde con el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos relativo a las obligaciones de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, no obstante que, si bien con esa imposición se busca inhibir el consumo entre la población de las bebidas saborizadas con azúcar añadida, no puede perderse de vista que también se busca recaudación para el Estado tomando en cuenta que ello en sí no constituye un fin sino un medio para obtener ingresos encaminados a satisfacer las necesidades sociales entre la que se encuentra proteger el derecho a la salud, que incluye combatir el sobrepeso y obesidad.
253. Máxime que el mismo se considera que no pone en riesgo a las empresas que importan, venden o producen esas bebidas pues por tratarse de un impuesto indirecto es solventado por el consumidor final.

254. Por tanto, si ese impuesto especial surge como medida para contrarrestar la obesidad y el sobrepeso que si bien no se originan directamente por el consumo de las bebidas sino en conjunción con otros factores como causas económicas, sociales, culturales, tales como la dieta incorrecta y la poca actividad física (sedentarismo), no debe perderse de vista que en ocasiones esos padecimientos se sustentan en el exceso o habitual consumo de bebidas que tienen demasiada azúcar que a la postre resulta nocivo para la salud.
255. Por todo lo anterior es que se estiman infundados los argumentos en estudio.

DERECHOS AL TRABAJO, DE LIBRE COMERCIO, CONCURRENCIA Y COMPETENCIA

256. Igualmente se estiman infundados e inoperantes los argumentos relativos a que el impuesto reclamado viola los derechos de libre comercio, concurrencia y competencia contenidos en los artículos 25 y 28 constitucionales.
257. En primer lugar, resulta necesario distinguir que la violación a los **derechos de trabajo y de comercio** se hace desde dos vertientes, la primera como transgresión a los derechos inherentes a la recurrente mientras que la segunda tiene que ver propiamente con el acto de comercio.
258. En relación con la primera distinción conviene transcribir el artículo 5 constitucional cuyo tenor es el siguiente.

“Artículo 5. A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial.”

259. El párrafo en cuestión establece el derecho fundamental de libertad de comercio o trabajo, disponiendo que a nadie podrá impedírsele que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícito³⁸ y que no afecte derechos tanto de terceros como de la sociedad en general.
260. En ese derecho está implícito el de libertad de comercio³⁹ que básicamente consiste en la posibilidad, siempre que se respeten las condiciones establecidas por las leyes, de acceder y operar en el mercado o, si se prefiere, de iniciar y desarrollar actividades productivas o dejar de hacerlo.
261. Cabe agregar que el artículo 5 constitucional establece de manera general la libertad de trabajo de la que goza todo individuo, en el entendido

³⁸ Época: Novena Época, Registro: 191691, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XI, Junio de 2000, Materia(s): Constitucional, Tesis: P. LXXXVIII/2000, Página: 28, cuyo rubro y texto son los siguientes: "LIBERTAD DE COMERCIO. ALCANCES DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5o. DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. De la interpretación que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido sobre el artículo 5o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se desprende que, por un lado, la garantía de libre comercio no es absoluta, irrestricta e ilimitada, sino que requiere que la actividad que realice el gobernado sea lícita, es decir, que esté permitida por la ley; y, por el otro, que el propio precepto establece que su ejercicio sólo puede limitarse en dos supuestos: por determinación judicial, cuando se lesionen los derechos de tercero, o bien, por resolución gubernativa en los casos específicos que marque la ley, siempre y cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Lo anterior implica que la garantía en cuestión será exigible en aquellos casos en que la actividad, aunque lícita, no afecte el interés público, entendido éste como el imperativo que subyace frente al derecho de los gobernados en lo individual que se traduce en la convivencia y bienestar social. En ese sentido, cuando a través de una resolución gubernativa se limite el ejercicio de la citada garantía, se requiere, necesariamente, que el ordenamiento que la restringe contenga un principio de razón legítima que sustente el interés de la sociedad y que tienda a proteger sus derechos."

³⁹ Época: Novena Época, Registro: 191689, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XI, Junio de 2000, Materia(s): Constitucional, Tesis: P. XC/2000, Página: 26, cuyo rubro y texto son los siguientes: "GARANTÍA DE IGUALDAD. ESTÁ CONTENIDA IMPLÍCITAMENTE EN EL ARTÍCULO 5o. CONSTITUCIONAL. El análisis del primer párrafo del artículo 5o. constitucional, que establece: 'A ninguna persona podrá impedírsele que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. ...', permite constatar, en principio, que este precepto garantiza a todos los gobernados, entre otras cosas, el ejercicio de las libertades de comercio y de industria que sean lícitas y, en segundo término, que esa facultad se otorga a todas las personas sin distinción alguna, es decir, sin hacer diferencias de nacionalidad, raza, religión o sexo, ya que su contenido no establece salvedad alguna al respecto; circunstancia que constituye un fundamento importante de la garantía de libertad de comercio, ya que el artículo 5o. constitucional, al permitir a todas las personas ejercer el comercio o la industria que les acomode, siempre y cuando sean lícitos y no opere alguna de las limitantes a que alude el mismo numeral, excluye implícitamente de tal prerrogativa todo trato desigual que no pueda ser justificado constitucionalmente o apoyado en el interés público, puesto que no debe soslayarse que el disfrute pleno de la garantía otorgada por la Carta Magna en el imperativo de cuenta exige necesariamente la actualización del principio de igualdad material o real entre los titulares de esa garantía, dado que jurídicamente la igualdad se traduce en que varias personas, cuyo número es indeterminado, que participen de la misma situación, tengan la posibilidad y la capacidad de ser titulares cualitativamente de los mismos derechos y obligaciones que emanen de la ley aplicable frente al Estado, lo cual estará en función de sus circunstancias particulares. En este sentido, el numeral 5o. constitucional prevé sustancialmente ese principio fundamental de igualdad, en virtud de que tiene como finalidad colocar a todos los gobernados, cualquiera que sea su categoría o condición social, en igualdad de condiciones frente a la necesidad de vida de escoger el comercio, el oficio, el trabajo o la industria que les acomode, con las únicas salvedades de que éstos sean lícitos y de que no ataquen los derechos de terceros ni ofendan los intereses de la sociedad."

de que dicha libertad no es un derecho diferente al de libertad de profesión, de industria y de comercio, ya que estas últimas constituyen una subespecie de la libertad genérica de trabajo, pues no debe soslayarse que el trabajo se entiende como toda actividad humana, intelectual y material, independientemente del grado de preparación técnica y circunstancias específicas requeridas por cada profesión u oficio.

262. Ello significa que análogamente a lo que ocurre con el derecho fundamental al trabajo, el de libertad de comercio no implica privilegio para que el ámbito de incidencia se reglamente de modo determinado o se deje sin regular o se imponga gravamen a determinados productos pues el único límite a las atribuciones del legislador consiste en que la normativa que al respecto se expida no sea arbitraria ni desproporcionada.

263. Ello es así, el hecho de que se hayan gravado las bebidas saborizadas con azúcar añadida es cuestión ajena a los derechos de trabajo y de comercio, pues no puede estimarse que con ese impuesto se transgreden tales derechos si dicha actividad puede continuarse, toda vez que es noción ampliamente conocida la de que las libertades individuales en términos absolutos no existen; que ese tipo de libertades están supeditadas al bien de la colectividad, que en este caso versa sobre la salud pública, principio consagrado en el artículo 4 constitucional.

264. Es inexacto que el precepto de la ley ordinaria pueda coartar en términos generales esas libertades de trabajo y de comercio pues el mismo precepto 5 constitucional tutela el derecho que asiste a la colectividad para que se desarrolle la actividad que más le acomode a la persona siempre y cuando sea lícita y no afecte derechos de terceros, por lo que al aplicar el gravamen de que se trata cuyo objetivo es proteger la salud pública no puede estimarse como violatorio de los derechos ya referidos al no restringirlos.

265. Esto es, el gravar con un peso por litro las bebidas endulzadas no viola los derechos a la libertad de trabajo y de comercio porque no prohíbe de manera absoluta el desempeño de las actividades profesionales o comerciales, sino que sólo conlleva la aplicación de ese impuesto con el objetivo de proteger la salud de las personas que es considerado de alto valor por el beneficio social que busca como finalidad constitucionalmente válida evitar el sobrepeso y obesidad.
266. En esas condiciones, si el impuesto de mérito tiende a proteger la salud de las personas que es objetivo sobradamente importante para operar como justificador del impuesto sin que impida a persona alguna dedicarse a la profesión, industria, comercio o trabajo lícito que le interese; es claro que no viola los derechos fundamentales previstos en el artículo 5o. constitucional citado. De ahí infundado del argumento en examen.
267. Orienta a lo anterior la tesis siguiente.

“PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 8o., FRACCIÓN I, INCISO F), DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, NO VIOLA LA GARANTÍA DE LIBERTAD DE TRABAJO Y COMERCIO CONTENIDA EN EL NUMERAL 5o. DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004). El citado precepto constitucional contiene implícitamente la garantía de igualdad, la cual debe entenderse en el sentido de colocar a todos los gobernados, cualquiera que sea su categoría o condición social, en igualdad de condiciones frente a la necesidad pública de elegir el comercio, oficio, trabajo o industria que les acomode, siempre que sean lícitos, no ataquen los derechos de terceros ni ofendan el interés de la sociedad. En tal virtud, la exención prevista en el artículo 8o., fracción I, inciso f), de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios vigente en 2004, no viola la referida garantía constitucional, pues no impide a los gobernados dedicarse al oficio, industria, comercio o trabajo que les acomode, ya que el hecho de no estar en el supuesto de la norma sólo provocará que tengan que cubrir el tributo a la tasa del 20% por utilizar edulcorantes distintos al azúcar de caña, igual que la generalidad de los contribuyentes que enajenan refrescos o concentrados que no la utilizan.”⁴⁰

268. Por otro lado, en relación con la segunda distinción, son inoperantes los argumentos relacionados con la violación al derecho de trabajo y de comercio vinculados propiamente con la actividad comercial, pues el

⁴⁰ Época: Novena Época, Registro: 175262, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, Abril de 2006, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 2a. XXXVII/2006, Página: 291.

Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver los amparos en revisión 41/2007 y 49/2007 en sesión de once de septiembre de dos mil ocho se pronunció en ese sentido, pues sostuvo lo siguiente:

- 269. ❖ (...) resultan inoperantes los motivos de inconformidad antes sintetizados, en la medida en que la parte recurrente equipara la celebración de una operación mercantil, con el desempeño de una profesión.
- 270. ❖ La garantía de libertad de trabajo que tutela el artículo 5o. constitucional está dirigida a las personas en particular y no a una transacción específica que los contribuyentes puedan llevar a cabo en ejercicio de una actividad comercial.
- 271. ❖ Esto es, la prohibición prevista en el precepto constitucional aludido, estriba en que no se impida a las personas dedicarse a la profesión, industria, comercio o trabajo que les acomoden, siendo lícitos; luego, dicha limitación legal no puede tener cabida en la realización de una operación mercantil o comercial de una persona moral que tiene la obligación de cumplir con las leyes fiscales.
- 272. ❖ La práctica de una operación mercantil específica, en sí misma considerada, aun cuando implica intrínsecamente el ejercicio de un trabajo o de una profesión no puede ser protegida por el derecho de que se habla puesto que la tutela en comento está dirigida a las personas en lo individual y no a las transacciones en específico que las mismas puedan llevar a cabo, de tal forma que no es de atenderse lo señalado en el sentido de que se impediría la continuidad de su actividad, consistente en celebrar contratos u operaciones con residentes en el extranjero.
- 273. ❖ Por otro lado, no puede afirmarse que se coarta la libertad de trabajo, por el hecho de que la autoridad hacendaria imponga al contribuyente cargas tributarias por una actividad reglada pues tal acto recaudatorio obedece simplemente a la potestad que tiene el Estado para implementar y optimizar el régimen fiscalizador que garantice su sostenimiento.
- 274. ❖ Luego, resulta incuestionable que con la imposición de cargas tributarias no se impide ni se limita a los ciudadanos dedicarse a cualquier profesión, industria, comercio o trabajo que les acomoden ni impiden la celebración de determinado acto jurídico con persona en específico, sino que constituyen la consecuencia jurídica de orden público que el Estado considera idóneos como manifestación de riqueza susceptible de participar en el levantamiento de las cargas públicas.

275. De lo que se concluye que la obligación tributaria que se cuestiona de ninguna manera impide dedicarse a alguna actividad, industria, comercio o trabajo pues los numerales 2, fracción I, inciso G), 3 y 5, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios sólo establecen las cargas fiscales que deben ser satisfechas cuando el contribuyente elija realizar su actividad colocándose en la situación jurídica descrita por dichos preceptos.
276. En esa tesitura, no puede considerarse que la norma reclamada coarte en perjuicio de la recurrente el derecho a comerciar.
277. Además para que ocurra violación al artículo 5o. constitucional en la forma en que lo refiere la inconforme sería necesario que las disposiciones reclamadas impidieran en cualquier forma la normal realización de sus actividades lícitas, pero no puede aceptarse que la obligación de contribuir para el gasto público implique obstáculo o impedimento para que el sujeto pasivo del impuesto se dedique a la actividad lícita que más le acomode y a ejercer su derecho a comerciar.
278. Sobre el particular, el Tribunal Pleno ha sostenido las siguientes tesis:

“LIBERTAD DE COMERCIO. ALCANCES DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5o. DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. De la interpretación que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido sobre el artículo 5o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se desprende que, por un lado, la garantía de libre comercio no es absoluta, irrestricta e ilimitada, sino que requiere que la actividad que realice el gobernado sea lícita, es decir, que esté permitida por la ley; y, por el otro, que el propio precepto establece que su ejercicio sólo puede limitarse en dos supuestos: por determinación judicial, cuando se lesionen los derechos de tercero, o bien, por resolución gubernativa en los casos específicos que marque la ley, siempre y cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Lo anterior implica que la garantía en cuestión será exigible en aquellos casos en que la actividad, aunque lícita, no afecte el interés público, entendido éste como el imperativo que subyace frente al derecho de los gobernados en lo individual que se traduce en la convivencia y bienestar social. En ese sentido, cuando a través de una resolución gubernativa se limite el ejercicio de la citada garantía, se requiere, necesariamente, que el ordenamiento que la restringe contenga

un principio de razón legítima que sustente el interés de la sociedad y que tienda a proteger sus derechos.”⁴¹

“LIBERTAD DE TRABAJO. EL ÁMBITO DE APLICACIÓN DE DICHA GARANTÍA CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 5o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, NO SE REFIERE A OPERACIONES MERCANTILES ESPECÍFICAS INDIVIDUALMENTE CONSIDERADAS. *La indicada garantía constitucional está dirigida a las personas en particular y no a una transacción específica que los contribuyentes puedan llevar a cabo en ejercicio de una actividad comercial, pues la prohibición prevista en el artículo 5o. constitucional estriba en que no se impida a las personas dedicarse a la profesión, industria, comercio o trabajo que les acomoden, siendo lícitos; luego, dicha limitación no puede tener cabida en la realización de una operación mercantil o comercial de una persona moral que tiene la obligación de cumplir con las leyes fiscales. Lo anterior es así, porque la práctica de una operación mercantil específica, en sí misma considerada, aun cuando implica intrínsecamente el ejercicio de un trabajo o de una profesión, no puede ser protegida por la indicada garantía constitucional, puesto que la tutela referida está dirigida a las personas en lo individual y no a las transacciones específicas que aquéllas puedan llevar a cabo.”⁴²*

“LIBERTAD DE TRABAJO. LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS POR SÍ MISMAS NO SE TRADUCEN EN UNA AFECTACIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL. *Si se tiene en cuenta que con la imposición de cargas fiscales no se impide ni se limita a los ciudadanos dedicarse a cualquier profesión, industria, comercio o trabajo que les acomoden, siendo lícitos, dado que la garantía de trabajo contenida en el artículo 5o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos protege a las personas por las actividades que constituyen su profesión, industria o comercio, y no por algún acto jurídico en específico, resulta indudable que los porcentajes con los que se gravan las transacciones comerciales no impiden la realización de la profesión, empresa u oficio del particular, ni impiden la celebración de determinado acto jurídico con una persona en específico, sino que constituyen la consecuencia jurídica de orden público que el Estado considera idónea como manifestación de riqueza susceptible de participar en el sostenimiento de las cargas públicas. Acoger el argumento contrario significaría admitir que todos los impuestos coartan la libertad de trabajo, porque su pago representaría un impedimento u obstáculo para que el sujeto pasivo se dedique a actividades lícitas, desconociendo que, en realidad, la obligación de contribuir para sufragar los gastos públicos nace del artículo 31, fracción IV, constitucional.”⁴³*

279. En diverso orden, también se estima infundado lo manifestado por la inconforme respecto de la transgresión a los **derechos de libre**

⁴¹ Época: Novena Época, Registro: 191691, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XI, Junio de 2000, Materia(s): Constitucional, Tesis: P. LXXXVIII/2000, Página: 28.

⁴² Época: Novena Época, Registro: 166917, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXX, Julio de 2009, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: P. XLV/2009, Página: 69.

⁴³ Época: Novena Época, Registro: 166916, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXX, Julio de 2009, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: P. XLII/2009, Página: 70.

competencia, concurrencia económica y desarrollo nacional, debido a lo siguiente.

280. En principio, debe partirse de lo que establecen los artículos 25, 27, fracción XX y 28, párrafos primero y segundo, y 73, fracción XXIX-E, todos de la Constitución Federal.
281. **a)** En el artículo 25 constitucional se establece la rectoría económica del Estado la que debe garantizar que el desarrollo nacional sea integral, esto es, que abarque a toda la población, a todo el territorio nacional y a todo tipo de actividades productivas, para lo cual se establecen distintas atribuciones, como son: conducción, coordinación y orientación de la economía, así como el regular y fomentar las actividades que resultan de interés general, de las áreas prioritarias del desarrollo, de la organización y expansión de la actividad económica del sector social, etcétera.
282. **b)** La rectoría económica del Estado no debe ser entendida como una facultad exclusiva del Poder Ejecutivo Federal pues también involucra a los Poderes Legislativo y Judicial en el marco de sus respectivas atribuciones.
283. **c)** En el artículo 27 de la Constitución Federal se regula el derecho de propiedad, consignándose que la propiedad de las tierras y aguas ubicadas dentro del territorio nacional corresponde originariamente a la Nación que se reserva el derecho de transmitirla a los particulares para constituir propiedad privada, a la que impondrá las modalidades que dicte el interés público así como que podrá regular los elementos naturales susceptibles de apropiación, para hacer distribución equitativa de su riqueza y cuidar su conservación. En este precepto constitucional se comprende la regulación de tres materias que se consideran trascendentes para el desarrollo e independencia económica de nuestro país, a saber: propiedad territorial, explotación de recursos naturales y reforma agraria.

284. **d)** La fracción XX del artículo 27 constitucional fue producto de las reformas publicadas el tres de febrero de mil novecientos ochenta y tres y en ella se fijaron los principios que rigen la economía del país, destacándose como objetivo primordial del desarrollo económico y el mejoramiento de vida de la población rural, a través de la generación de empleos, para lo cual el Estado deberá promover la participación organizada de la población y la utilización de los recursos naturales y financieros, debiendo en la legislación planear y organizar la producción agropecuaria, su industrialización y comercialización, considerándolas de interés público.
285. **e)** En el artículo 28 constitucional prohíbe los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijen las leyes. Precisan las áreas estratégicas a cargo del Estado que no constituyen monopolios y respecto de cuáles puede otorgar concesiones o permisos y se establece la facultad de fijar precios máximos de los artículos, materias o productos que se consideren necesarios para la economía nacional o el consumo popular y el otorgamiento de subsidios a actividades prioritarias.
286. Se destacan las atribuciones esenciales del Estado tratándose de áreas estratégicas, la de expedir leyes que fijen las modalidades y condiciones que aseguren la eficacia de la prestación de los servicios y la utilización social de los bienes, para evitar concentraciones, la de fijar las bases para que se señalen precios máximos a los artículos, materias o productos que se consideran necesarios para la economía nacional o el consumo popular, así como imponer modalidades a la organización de la distribución de esos artículos, materias o productos a fin de evitar intermediaciones innecesarias o excesivas que provoquen insuficiencia en el abasto o el alza de precios.
287. **f)** El artículo 73, fracción XXIX-E, constitucional, establece las facultades del Congreso de la Unión vinculadas al concepto de rectoría

económica del Estado, mediante la programación, promoción, concertación y ejecución de acciones de orden económico, especialmente las referentes al abasto y otras que tengan como fin la producción suficiente y oportuna de bienes y servicios, social y nacionalmente necesarios, lo que se traduce en que el Congreso de la Unión puede conducir actividades económicas con la finalidad de proteger el abasto y producción de bienes y servicios de consumo necesario.

288. g) El artículo 28 constitucional prevé una reserva de ley, que se traduce en que únicamente el Legislador puede fijar las bases para la determinación de los precios máximos de los artículos, materias o productos que se consideren necesarios para la economía nacional o el consumo popular, propiciando la protección, en especial, a las clases sociales económicamente débiles, ya que está encaminado a evitar que las mismas se vean afectadas, por el libre juego del mercado.

289. En relación al tema de desarrollo nacional y social conviene citar la jurisprudencia siguiente:

“PLANEACIÓN DEMOCRÁTICA DEL DESARROLLO NACIONAL Y SISTEMA NACIONAL DE DESARROLLO SOCIAL. SE FUNDAMENTAN EN LOS ARTÍCULOS 25 Y 26 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Los citados preceptos establecen la rectoría económica del Estado para garantizar el crecimiento económico del país, la cual se cumple en los términos previstos en los propios dispositivos constitucionales, cuando el Estado alienta la producción, concede subsidios, otorga facilidades a empresas de nueva creación, estimula la exportación de sus productos, concede facilidades para la importación de materias primas, organiza el sistema de planeación democrática del desarrollo nacional y el sistema nacional de desarrollo social, entre otras acciones. En estos preceptos constitucionales se establece la responsabilidad del Estado de organizar y conducir el desarrollo nacional, mediante el establecimiento de un sistema de planeación democrática que sea sólido, dinámico, permanente y equitativo al crecimiento de la economía para la independencia y democratización política, social y cultural de la nación. De este modo, la planeación deberá llevarse a cabo como un medio para el eficaz desempeño de la responsabilidad del Estado sobre el desarrollo integral y sustentable del país y deberá atender a la consecución de los fines y objetivos políticos, sociales, culturales y económicos contenidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Por tanto, la planeación nacional de desarrollo es la ordenación racional y sistemática de acciones que, con base en el ejercicio de las atribuciones del Ejecutivo Federal en materia de regulación y promoción de la actividad económica, social, política, cultural, de protección al ambiente y aprovechamiento racional de los recursos

naturales, tiene como propósito la transformación de la realidad del país, de conformidad con las normas, principios y objetivos que la propia Constitución y las diversas leyes que las desarrollan establecen.”⁴⁴

290. Por su parte los artículos 34, 39 de la Carta de la Organización de Estados Americanos, 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, 1 y 2 de la Declaración sobre el Derecho al Desarrollo⁴⁵, estatuyen lo siguiente:

“Artículo 34. *Los Estados miembros convienen en que la igualdad de oportunidades, la eliminación de la pobreza crítica y la distribución equitativa de la riqueza y del ingreso, así como la plena participación de sus pueblos en las decisiones relativas a su propio desarrollo, son, entre otros, objetivos básicos del desarrollo integral. Para lograrlos, convienen asimismo en dedicar sus máximos esfuerzos a la consecución de las siguientes metas básicas: (...)*

g) *Salarios justos, oportunidades de empleo y condiciones de trabajo aceptables para todos; (...)*”

“Artículo 39. *Los Estados miembros, reconociendo la estrecha interdependencia que hay entre el comercio exterior y el desarrollo económico y social, deben realizar esfuerzos, individuales y colectivos, con el fin de conseguir:*

a) *Condiciones favorables de acceso a los mercados mundiales para los productos de los países en desarrollo de la región, especialmente por medio de la reducción o eliminación, por parte de los países importadores, de barreras arancelarias y no arancelarias que afectan las exportaciones de los Estados miembros de la Organización, salvo cuando dichas barreras se apliquen para diversificar la estructura económica, acelerar el desarrollo de los Estados miembros menos desarrollados e intensificar su proceso de integración económica, o cuando se relacionen con la seguridad nacional o las necesidades del equilibrio económico;*

b) *La continuidad de su desarrollo económico y social mediante:*

i. *Mejores condiciones para el comercio de productos básicos por medio de convenios internacionales, cuando fueren adecuados; procedimientos ordenados de comercialización que eviten la perturbación de los mercados, y otras medidas destinadas a promover la expansión de mercados y a obtener ingresos seguros para los productores, suministros adecuados y seguros para los consumidores, y precios estables que sean a la vez remunerativos para los productores y equitativos para los consumidores;*

ii. *Mejor cooperación internacional en el campo financiero y adopción de otros medios para aminorar los efectos adversos de las fluctuaciones acentuadas de los ingresos por concepto de exportaciones que experimenten los países exportadores de productos básicos;*

iii. *Diversificación de las exportaciones y ampliación de las oportunidades para exportar productos manufacturados y semimanufacturados de países en desarrollo, y*

iv. *Condiciones favorables al incremento de los ingresos reales provenientes de las exportaciones de los Estados miembros, especialmente*

⁴⁴ Época: Novena Época, Registro: 166883, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXX, Julio de 2009, Materia(s): Constitucional, Tesis: P./J. 76/2009, Página: 1543.

⁴⁵ Emitida por la Asamblea General de Organización de la Naciones Unidas.

de los países en desarrollo de la región, y al aumento de su participación en el comercio internacional.”

“Artículo 26. Desarrollo Progresivo.

Los Estados Partes se comprometen a adoptar providencias, tanto a nivel interno como mediante la cooperación internacional, especialmente económica y técnica, para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos que se derivan de las normas económicas, sociales y sobre educación, ciencia y cultura, contenidas en la Carta de la Organización de los Estados Americanos, reformada por el Protocolo de Buenos Aires, en la medida de los recursos disponibles, por vía legislativa u otros medios apropiados.”

“Artículo 1.

1.- El derecho al desarrollo es un derecho humano inalienable en virtud del cual todo ser humano y todos los pueblos están facultados para participar en un desarrollo económico, social, cultural y político en el que puedan realizarse plenamente todos los derechos humanos y libertades fundamentales, a contribuir a ese desarrollo y a disfrutar de él.

2.- El derecho humano al desarrollo implica también la plena realización del derecho de los pueblos a la libre determinación, que incluye, con sujeción a las disposiciones pertinentes de ambos Pactos internacionales de derechos humanos, el ejercicio de su derecho inalienable a la plena soberanía sobre todas sus riquezas y recursos naturales.”

“Artículo 2.

1.- La persona humana es el sujeto central del desarrollo y debe ser el participante activo y el beneficiario del derecho al desarrollo.

2.- Todos los seres humanos tienen, individual y colectivamente, la responsabilidad del desarrollo, teniendo en cuenta la necesidad del pleno respeto de sus derechos humanos y libertades fundamentales, así como sus deberes para con la comunidad, único ámbito en que se puede asegurar la libre y plena realización del ser humano, y, por consiguiente, deben promover y proteger un orden político, social y económico apropiado para el desarrollo.

3.- Los Estados tienen el derecho y el deber de formular políticas de desarrollo nacional adecuadas con el fin de mejorar constantemente el bienestar de la población entera y de todos los individuos sobre la base de su participación activa, libre y significativa en el desarrollo y en la equitativa distribución de los beneficios resultantes de éste.”

291. Los artículos de los ordenamientos internacionales citados establecen sustancialmente que los Estados miembros a través de esfuerzos conjuntos deben conseguir condiciones favorables de acceso a los mercados mundiales para los productos de los países en desarrollo de la región, por medio de la reducción o eliminación, por parte de los países importadores, de barreras arancelarias y no arancelarias que afectan las exportaciones de los Estados miembros de la Organización.
292. Los Estados miembros convienen dedicar sus máximos esfuerzos a la consecución de la obtención de salarios justos, oportunidades de empleo y

condiciones de trabajo aceptables para todos; además de comprometerse a adoptar providencias, tanto a nivel interno como mediante la cooperación internacional, especialmente económica y técnica, para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos que se derivan de las normas económicas, sociales y sobre educación, ciencia y cultura, contenidas en la Carta de la Organización de los Estados Americanos, por vía legislativa u otros medios apropiados.

293. El derecho al desarrollo es universal e inalienable, y aunque el desarrollo facilita el disfrute de todos los derechos no se puede invocar la falta de desarrollo para justificar la violación a los mismos. El derecho al desarrollo debe ejercerse para satisfacerse equitativamente las necesidades de desarrollo de las personas. Dentro del derecho al desarrollo nacional podemos incluir los diversos de igualdad y no discriminación que participan en el crecimiento económico del país necesario para apoyar el desarrollo social.

294. Una vez descrito el marco constitucional y las disposiciones de orden internacional, se puede establecer que la libre competencia prohíbe cualquier tipo de acuerdo, procedimiento o arreglo entre fabricantes, productores, industriales, comerciantes o prestadores de servicios cuyo objeto sea evitar precisamente la libre competencia entre sí, o bien, que tengan como consecuencia el obtener ventaja comercial o mercantil a favor de una o varias personas, en detrimento de alguna clase social o del público en general.

295. De ahí que por esa razón, se dispone que la ley sancionará toda concentración o acaparamiento en una o pocas manos de artículos de consumo necesario y que tenga por objeto obtener el alza de los precios; todo acuerdo, procedimiento o combinación de los productores, industriales, comerciantes o empresarios de servicios, que de cualquier manera hagan, para evitar la libre competencia o la competencia entre sí y obligar a los consumidores a pagar precios exagerados y, en general, todo lo que

constituya ventaja exclusiva indebida a favor de una o varias personas determinadas y con perjuicio del público en general o de alguna clase social.

296. Con esa prohibición, lo que se reconoce implícitamente es el derecho de la persona en su calidad de consumidor frente al abuso de los productores, industriales, comerciantes o empresarios de servicios, que impidan la libre competencia y la libre concurrencia en el mercado que tenga como finalidad generar ventaja en perjuicio de las demás personas, determinadas o indeterminadas.
297. Es decir, el constituyente parte del hecho de que existe desigualdad en el mercado que es necesario mitigar y sobre todo que debe protegerse al consumidor como parte débil de la relación económica ante la situación de escasez de bienes o servicios o de claro predominio de los proveedores de servicios o propietarios de bienes o mercancías que implique afectación a su patrimonio como producto de esa relación asimétrica o desigual.
298. Por ello la relevancia que la Constitución Federal otorga a los derechos de libre concurrencia y de competencia económica deriva en proteger y velar por la libre competencia de mercado, así como de los beneficios que estos derechos traen consigo en favor de los consumidores: (I) con mayor competencia económica, (II) las empresas tienen incentivos para mejorar la calidad de sus productos y (III) para ofrecerlos al menor precio posible.
299. En consecuencia, la población tiene acceso a bienes y servicios de buena calidad a precios razonables, lo cual contribuye al desarrollo nacional por ende a incrementar sus niveles de bienestar.
300. Expuesto lo anterior, debe decirse que no existe transgresión a los derechos de libre competencia y concurrencia y desarrollo nacional, como bien lo estimó el *A quo*, pues el gravamen no genera desventaja alguna a la

inconforme cuando enajena o importa bebidas saborizadas con azúcar adicionada.

301. Ello así pues la norma impugnada no restringe su participación en el mercado comercial ni en el desarrollo de la actividad nacional al no prohibir enajenar o importar las bebidas saborizadas con azúcar añadida de los cuales participa como actividad comercial, de lo que se sigue que no se coarta su libertad de concurrencia y de comercio.
302. A mayor abundamiento, esta Suprema Corte ha reiterado que el artículo 28 constitucional prohíbe cualquier tipo de acuerdo, procedimiento o componenda entre fabricantes, productores, industriales, comerciantes o prestadores de servicios cuyo objeto sea evitar la libre concurrencia, la competencia entre sí, o bien, que tengan como consecuencia el obtener ventaja comercial o mercantil a favor de una o varias personas, en detrimento de alguna clase social o del público en general, lo que la ley castigará severamente y las autoridades perseguirán con eficacia.
303. Sin embargo, la medida fiscal que se impugna no actualiza alguna de las hipótesis prohibidas en el referido precepto constitucional, puesto que la citada prohibición constitucional se encuentra dirigida a los particulares, quienes son los principales sujetos del mercado y quienes pueden desarrollar la conducta mencionadas, no así al Estado en su calidad de agente regulador del mismo, ya que el mismo dispositivo fundamental es explícito en señalar qué no se considera monopolio.
304. Además, porque el impuesto cuestionado no limita la libre concurrencia en el mercado de las bebidas saborizadas con azúcar agregada que se encuentran gravadas, ya que existe la posibilidad de acceder a ellas por el público en general, pero tal posibilidad se encuentra condicionada al pago del referido impuesto por parte de los contribuyentes que las enajenen o importen, que se traduce en una medida de protección al público consumidor (población) de dichas bebidas, quien será finalmente

quien resienta -en razón de la mecánica del impuesto- el impacto económico al adquirirlas y, con ello, en la medida de lo posible, inhibir o desincentivar su consumo.

305. Entre los bienes jurídicos tutelados por el artículo 28 constitucional se encuentran los derechos del consumidor y de la sociedad, sin que ello implique que se trate de la única protección perseguida por la Constitución, pues también reconoce los relativos a la competencia y a la libre concurrencia, lo que es lógico pues en la medida en que exista ambiente de competencia y libre concurrencia, el consumidor y la sociedad en general, como eslabones de una cadena de producción se benefician al no ser afectados por prácticas monopólicas.
306. Es decir, los conceptos de competencia y libre concurrencia invariablemente van unidos a la pretensión de no afectar a los consumidores y al público en general por la realización de actos que no permitan la adquisición de bienes y servicios en condiciones de competencia. Las anteriores consideraciones se sustentan en la tesis aislada 2a. XC/2015 (10a.).⁴⁶
307. Pero como se dijo, en el caso no existe acto alguno por parte de particulares o del Estado que no permita la adquisición de bienes en condiciones de competencia, pues como lo estimó el juez Federal, todos los contribuyentes que enajenen o importen ese tipo de bebidas deberán pagar el impuesto, por lo que se les sujeta a las mismas condiciones económicas e impositivas.
308. Igualmente no se afecta el desarrollo de la nación, puesto que con el gravamen no disminuye el bienestar social como podría ser las condiciones laborales y oportunidades de empleo, acceso a la educación o tener vida digna, sin excepciones ni condicionantes, ni se coarta o reduce el acceso a

⁴⁶ Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 22, septiembre de 2015, tomo I, página 692, de rubro: "PRÁCTICAS MONOPÓLICAS. BIENES JURÍDICOS TUTELADOS EN ESTA MATERIA POR EL ARTÍCULO 28 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS".

las oportunidades de negocios que crea la economía nacional, sino por el contrario se protegerá el derecho a la salud.

309. Tampoco se establece ventaja comercial en favor de persona determinada ni repercute en detrimento del público en general, dado que no se eleva el precio de algún alimento de consumo básico ni se está vedando la comercialización o distribución a la población del mismo, lo anterior, si se toma como base el dicho de la recurrente en el sentido que su actividad consiste en importar y enajenar bebidas saborizadas con azúcar añadida.
310. Esto es, esos derechos no se trastocan por leyes tributarias pues si bien ésta implica obligación económica para los contribuyentes que tienen como propósito combatir el sobrepeso y obesidad de la población y sufragar el gasto público para que, a su vez, el Estado cuente con los medios para cumplir con sus fines entre los que se encuentra la protección a la salud pública, lo cual encuentra fundamento en los artículos 4 y 31, fracción IV, constitucionales.
311. En ese sentido, si el impuesto de que se trata contribuye precisamente a sufragar los gastos públicos permitiendo al Estado salvaguardar el principio de salud pública a través de implementar acciones entre las que se encuentra imponer la cuota de un peso por litro de bebida saborizada con azúcar añadida para desalentar su consumo y combatir posibles enfermedades derivadas de ello; entonces, lejos de actualizarse afectación a dichos derechos (libertad de competencia, de comercio y desarrollo nacional) se fomenta y procura el derecho a la salud.
312. Mismo criterio impera en relación al marco jurídico internacional, pues de él no se aprecia impedimento alguno para que los Estados establezcan los tributos necesarios para atender el gasto público; sino por el contrario, promueven situaciones para mejorar las condiciones existentes en los diversos países, esto es, refieren a que entre los Estados debe existir igualdad de oportunidades para el desarrollo de los pueblos;

interdependencia entre el comercio exterior y el desarrollo económico y social y a la cooperación internacional económica y técnica; y no así obstáculos para la creaciones de nuevos tributos. De ahí lo infundado de los argumentos analizados.

313. Orienta a lo anterior la jurisprudencia siguiente:

“RECTORÍA ECONÓMICA DEL ESTADO EN EL DESARROLLO NACIONAL. EL ARTÍCULO 25 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, NO OTORGA A LOS GOBERNADOS GARANTÍA INDIVIDUAL ALGUNA PARA EXIGIR, A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO, QUE LAS AUTORIDADES ADOPTEN CIERTAS MEDIDAS, A FIN DE CUMPLIR CON LOS PRINCIPIOS RELATIVOS A AQUÉLLA. El citado precepto establece esencialmente los principios de la rectoría económica del Estado para garantizar el crecimiento económico del país, lo que se logrará mediante acciones estatales que alienten a determinados sectores productivos, concedan subsidios, otorguen facilidades a empresas de nueva creación, concedan estímulos para importación y exportación de productos y materias primas y sienten las bases de la orientación estatal por medio de un plan nacional; sin embargo, no concede garantía individual alguna que autorice a los particulares a exigir, a través del juicio de amparo, que las autoridades adopten ciertas medidas para cumplir con tales encomiendas constitucionales, pues el pretendido propósito del artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se dirige a proteger la economía nacional mediante acciones estatales fundadas en una declaración de principios contenida en el propio precepto de la Ley Fundamental.”⁴⁷

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA

314. También carece de razón la recurrente cuando afirma que es incorrecto lo considerado por el a quo, ya que el impuesto reclamado transgrede el principio de proporcionalidad tributaria dado que los preceptos reclamados son inconstitucionales en virtud de que el objeto y la cuota del impuesto no cumplen con el fin extra fiscal perseguido por el legislador, al no existir armonía entre ellos ya que no hay relación entre la forma en que se causa la obligación tributaria con el combate al sobrepeso y la obesidad por la cantidad de calorías que aportan ciertas bebidas con alto contenido calórico, toda vez que el impuesto especial reclamado se causa por la importación o enajenación de bebidas que no contengan alto contenido

⁴⁷ Época: Novena Época, Registro: 167856, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX, Febrero de 2009, Materia(s): Constitucional, Tesis: 2a./J. 1/2009, Página: 461.

calórico o que proporcionen o no calorías vacías o que aporten bajo porcentaje de las mismas.

315. Que el objeto del impuesto no atiende al combate del sobrepeso y de la obesidad en virtud de que la cantidad de calorías vacías o azúcar añadida a la bebida no constituyen factor para que se cause ese impuesto, ni dicha cantidad es tomada en cuenta para proporcionar el gravamen al fin extra fiscal perseguido, situación que no fue advertida por el juez pues conforme al objeto del impuesto basta que una bebida se disuelva en agua con cualquier tipo de azúcar independientemente de su cantidad para que se cause el impuesto, lo cual demuestra la naturaleza netamente recaudatoria de la contribución.
316. Que de esa forma, el objeto y el fin extra fiscal son incongruentes pues el gravamen se genera si las bebidas contienen alto o bajo contenido de azúcar y si además tienen o no ingredientes que nutren al ser humano, por lo que la cuota del impuesto no guarda relación con su objeto ni con el fin extra fiscal lo que demuestra la falta de congruencia, pues no existe relación directa entre el fin extra fiscal y la forma en que se calcula el tributo.
317. Que debió aplicarse el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación contenido en el amparo en revisión número 599/2004 que dio origen a la tesis de jurisprudencia 11/2006, que refiere a la constitucionalidad de diferentes tasas para el cálculo del impuesto especial sobre bebidas alcohólicas atendiendo a su graduación alcohólica en tanto que contengan alta o baja graduación afecta de diferente manera a la salud. Además de lo dicho en relación a la tendencia que tienen al alcoholismo y las consecuencias sobre la sociedad.
318. Los anteriores agravios son infundados porque la tasa fija prevista del gravamen que nos ocupa tomando en cuenta el número de litros no transgreden el principio de proporcionalidad tributaria, ya que si su base imponible se expresa en litros por idoneidad la tasa debe fijarse por cada

unidad de medida consumida para que al final si es mayor el consumo se pague cuota más elevada, sin que la cifra varíe al aumentar la magnitud de dicha base; por lo que no podría aplicarse tarifa progresiva a la base en virtud de que el impuesto no reconoce las situaciones de cada contribuyente, sino un aspecto general como es el consumo final por litro de ese tipo de bebidas.

319. Sobre ello esta Segunda Sala comparte las consideraciones que sostuvo la Primera Sala al resolver el amparo en revisión 515/2014, que medularmente son las siguientes.
320. ♦ ¿Es el artículo 2, fracción I, inciso G), de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios violatorio del principio de proporcionalidad tributaria al establecer tarifa fija y no progresiva conforme al nivel de azúcar añadida al producto cuya enajenación o importación se encuentra gravada?
321. ♦ La inconforme afirma que el impuesto reclamado deviene inconstitucional al tener tarifa fija y no graduada acorde al nivel de azúcar incorporado a las bebidas saborizadas. Esto es la constitucionalidad del impuesto sobre las bebidas saborizadas se debe a dos razones: (i) porque no atiende al nivel de azúcar del producto, cuyo consumo pretende disuadir; y (ii) porque tampoco atiende al nivel de azúcar del producto, del cual dependen los costos de producción e importación del mismo.
322. ♦ Esos argumentos son infundados, porque el impuesto especial sobre producción y servicios es indirecto que grava la enajenación de ciertos bienes -o la prestación de ciertos servicios- cuya demanda, en principio, es inelástica y cuyo consumo puede resultar en daño social. Así, dicho impuesto grava productos como las bebidas con contenido alcohólico (artículo 2, fracción I, inciso A) de la ley especial relativa), los tabacos labrados (inciso C), las bebidas energizantes (inciso F) y las bebidas saborizadas (inciso G).
323. ♦ Que en la teoría económica, este tipo de impuestos se identifica con la búsqueda de elevar costos del consumo de bienes que generan daños a la salud o consecuencias sociales poco deseadas, mediante la imposición de un gravamen que actúa como sobreprecio.
324. ♦ Que el legislador buscó desincentivar el alto consumo nacional de bebidas saborizadas con azúcar añadida en virtud de que aquellas tienen contenido energético significativo y pocos o nulos nutrientes,

lo cual contribuye al problema sanitario nacional de sobrepeso y obesidad en la población mexicana.

325. ♦ Que el impuesto en cuestión fue creado para aumentar el precio del consumo de bebidas saborizadas y en consecuencia reducir el impacto perjudicial de estos productos sobre la salud de la población, finalidad extra fiscal cuya validez constitucional encuentra sustento en la jurisprudencia 1a./J. 107/2011 (9ª.) de rubro “FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES.”.
326. ♦ Que la mecánica del impuesto revela que es trasladable al consumidor final de forma que los efectos económicos del sobreprecio deberán incidir en éste, afectando, desde luego, sus decisiones de consumo.
327. ♦ Que los impuestos indirectos no deben adecuarse a la capacidad contributiva de quien causa el impuesto -productores e importadores de bebidas saborizadas con azúcar añadida- sino al patrimonio de los consumidores finales -contribuyentes de facto-.
328. ♦ Que de los agravios formulados se desprende que se pretende demostrar que el impuesto reclamado es desproporcional al no tomar en consideración la cantidad de azúcar añadida. Sin embargo, la recurrente no precisa cuál es la forma en que, en su caso, el azúcar de un producto es revelador de la capacidad contributiva del consumidor final del mismo.
329. ♦ Que no existe razón para suponer que el nivel de azúcar añadida a un producto es relevador de la capacidad contributiva de quien lo consume.
330. ♦ Que el precedente citado por la recurrente no resulta adecuado para sustentar sus afirmaciones, pues si bien tanto las bebidas alcohólicas como las bebidas azucaradas son susceptibles de causar daños a la salud y de ahí la necesidad de imponer medidas fiscales para desalentar su consumo, lo cierto es que el legislador ha identificado diferencias entre ambos productos mismas que justifican la imposición de tarifas de distinta naturaleza.
331. ♦ En el caso de las bebidas alcohólicas están sujetas a un mayor control por parte del Estado debido a que íntimamente están relacionadas con la proporción de alcohol etílico que tienen en volumen. Así, el artículo 217 de la Ley General de Salud señala que se considerarán bebidas alcohólicas aquellas que contengan alcohol etílico en una proporción de dos por ciento (2%) y hasta cincuenta y cinco por ciento (55%) en volumen. El propio numeral dispone que cualquier bebida con una proporción superior no podrá ser comercializada. Para el derecho fiscal, se consideran bebidas alcohólicas aquellas con una proporción de alcohol superior a tres por ciento (3%) y hasta cincuenta y cinco por ciento (55%) en

volumen (artículo 3, fracción I, inciso a), de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios).

332. ♦ Que lo anterior demuestra cómo la graduación ética de las bebidas alcohólicas tiene relevancia para el legislador quien estimó pertinente regular el consumo de dichos productos tomando en consideración dicha gradación ética.
333. ♦ Que con el impuesto de que se trata el legislador buscó desalentar el consumo de alcohol especialmente de aquellas bebidas con mayor contenido alcohólico en volumen, lo cual justifica la imposición de una tarifa progresiva.
334. ♦ Que el impuesto a la enajenación e importación de bebidas saborizadas con azúcar añadida tiene como objetivo la disminución en su consumo, sin que el legislador haya realizado distinciones acorde a la aportación calórica de los mismos, sin que se advierta alguna razón por la cual deba exigirse al legislador la imposición de tarifa acorde a la cantidad de azúcar añadida a las bebidas saborizadas (y los productos de los cuales éstas se extraen), pues del proceso legislativo que dio origen a la medida fiscal sujeta a análisis, no se advierte que el legislador haya considerado que el consumo de ciertos productos deba ser desalentado con mayor intensidad que el de otros, pues lo cierto es que se buscó desalentar el consumo de todas aquellas bebidas saborizadas que contienen cualquier tipo de azúcar (monosacáridos, disacáridos y polisacáridos), que sólo aportan “calorías vacías” al cuerpo y cuyo consumo está íntimamente relacionado con el sobrepeso y la obesidad en la población nacional.
335. ♦ Que la tarifa fija puede atender a los patrones de conducta de los consumidores y el impacto de la medida fiscal en aquéllos, la composición química de los productos y la eficiencia en la fiscalización de los sujetos obligados al pago del tributo. Dichas consideraciones de carácter económico sustentan la deferencia al conocimiento técnico de quienes diseñan políticas fiscales y, en consecuencia, la presunción de validez constitucional de la norma reclamada.
336. ♦ Que la base del impuesto se calcula tomando en consideración el valor de la enajenación o importación de las bebidas o el total de litros enajenados o importados de dichos productos, pues en el caso de líquidos, los litros, como unidad de volumen perteneciente al sistema métrico decimal, resulta la forma natural para medir el consumo. De ahí que, a juicio de la Primera Sala, resulte adecuado que el legislador haya impuesto tarifa fija para integrar la base del impuesto y que deba ser multiplicada por los litros de bebidas saborizadas y azucaradas que se consuman.

337. Por tanto, si existe criterio definido (que comparte esta Sala) en el que se estableció que los impuestos indirectos no se miden en términos tradicionales de capacidad contributiva del causante en tanto que no gravan el movimiento de riqueza que corresponde a la operación sino que atienden al patrimonio que soporta esa operación (el del consumidor), es claro que el impuesto en cuestión no viola el principio de proporcionalidad tributaria, puesto que la base gravable tiene estrecha relación con el hecho imponible pues el legislador consideró que si dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo también lo es para absorber el impuesto, lo cual demuestra que para efectos del traslado, retención y entero del impuesto especial relativo a bebidas saborizadas con azúcar añadida quien lo absorbe es el consumidor final.

338. Aunado a que con ello se desestima la incongruencia alegada ente el objeto y el fin extra fiscal puesto que gravar la enajenación o importación de bebidas saborizadas con azúcar añadida tiene como objetivo proteger la salud pública desde el punto de vista de combatir el sobrepeso de la población, de ahí que sí existe vinculación entre esos dos aspectos. Por todo ello es que resultan infundados los argumentos examinados.

339. Orienta a lo anterior la tesis de rubro:

“PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 2o.-C DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2006). El citado precepto legal, al disponer que los fabricantes, productores o envasadores de cerveza, que la enajenan y quienes la importen, pagarán el impuesto que resulte mayor entre aplicar la tasa prevista en el artículo 2o., fracción I, inciso A), puntos 1, 2 y 3, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y aplicar una cuota de \$3.00 (tres pesos 00/100 M.N.) por cada litro de cerveza enajenado o importado, disminuida dicha cuota con \$1.26 (un peso 26/100 M.N.) por cada litro, si la cerveza enajenada o importada está contenida en envases reutilizados, no viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que no se impone una mayor o menor carga tributaria a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos atendiendo al valor de la enajenación o importación de cerveza, ya que el tributo a pagar, ya sea por la cuota que resulta por el número de litros importados o enajenados o por la tasa aplicable, se refleja en el precio al consumidor final, que es quien finalmente lo cubre. Ello, toda vez que en los impuestos indirectos -como el especial sobre producción y servicios- no es el enajenante o el importador

de tales bienes o productos quien resiente el perjuicio económico de pagar conforme a las tasas del 25%, 30% o 50% a que se refiere el mencionado artículo 2o., o la cantidad que representa la cuota establecida por el número de litros, sino que ello incide en la capacidad contributiva del consumidor final. Además, será también el consumidor contribuyente de facto el que, finalmente, sea favorecido con la disminución del gravamen, en la medida que pague un menor precio del producto o cerveza que adquiera, o en su caso, pagará un precio mayor si no existe la disminución del gravamen. Así, si se contempla el acreditamiento del tributo, el contribuyente termina efectuando una aportación a los gastos públicos en la medida de la actividad gravada.”⁴⁸

DERECHO A LA ALIMENTACIÓN

340. El agravio sintetizado en el inciso **D** refiere a que el gravamen en cuestión disminuye el acceso para la población a tener alimentación sana.
341. Además sostiene que fue incorrecto que el juez estimara que no aplica a la quejosa por su condición de ente jurídico o persona moral el derecho a la alimentación establecido en los numerales 1° y 4° de la Constitución Federal; 1, 2, 3, 6, 7, 12 y 25 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos y 1, 2, 3 y 11 de la Convención Americana de Derechos Humanos.
342. Asiste razón a la recurrente en cuanto señala que fue incorrecto que el juez considerara que el derecho a la alimentación únicamente es aplicable a las personas físicas y no a las morales, como la quejosa.
343. Ello es así, pues como lo sostuvo esta Suprema Corte en la tesis aislada P. I/2014⁴⁹, si bien el vocablo “persona” contenido en el artículo 1 de la Constitución 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.

⁴⁸ Época: Novena Época, Registro: 173214, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, Febrero de 2007, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 1a. LII/2007, Página: 659.

⁴⁹ Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 3, febrero de 2014, tomo I, página 273, 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”.

344. 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.
345. También existen otros derechos respecto de los cuales no es tan claro definir si son atribuibles o no a las personas jurídicas colectivas, ya que, más allá de la naturaleza del derecho, su titularidad dependerá del alcance y/o límites que el juzgador les fije, como ocurre con el derecho a la protección de datos personales o a la libertad ideológica.
346. 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. 1/2015.⁵⁰
347. En la especie, el juez de amparo no explicitó ni justificó detalladamente por qué el derecho a la alimentación únicamente es aplicable a personas físicas (gobernados) y no a las jurídicas, simplemente refirió que por la quejosa persona moral no puede atribuírsele esos derechos, lo que conlleva a que esta Suprema Corte determine cuál es la naturaleza de dicho derecho y como se relaciona, en su caso, con la función o actividad, en particular, de la persona jurídica recurrente.
348. De inicio, en el Estado mexicano existen dos fuentes en las cuales se establecen derechos humanos y sus garantías, por una parte, en la

⁵⁰ Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 16, marzo de 2015, tomo I, página 117, 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".

Constitución y, por otra, en los tratados internacionales de los que sea parte.

349. Para que todas las personas sean titulares de los citados derechos y garantías establecidas tanto en la Constitución como en los tratados internacionales, la Ley Fundamental establece un requisito formal consistente en que el Estado Mexicano sea parte de estos últimos.
350. Esto es, que se hayan celebrado de conformidad con el procedimiento previsto en la Convención de Viena sobre la celebración de tratados⁵¹ suscrita por el Estado Mexicano, a través del Presidente de la República y con aprobación del Senado de la República, con fundamento en los artículos 89, fracción X y 76, fracción I, de la Ley Fundamental, así como en lo dispuesto en la Ley para la Celebración de Tratados.
351. Por otra parte, el párrafo segundo del artículo 1 constitucional prevé el principio pro persona como canon de interpretación de las disposiciones de derechos humanos contenidas en los referidos ordenamientos en la materia, favoreciendo en todo momento la protección más amplia, lo que implica que dicho principio sirve como criterio de selección del precepto de derecho aplicable y a partir del mismo se determinará su contenido y alcance.
352. Finalmente, el párrafo tercero del aludido numeral impone la obligación a todas las autoridades del Estado Mexicano, en el ámbito de sus competencias, de llevar a cabo determinadas acciones (promover, respetar, proteger y garantizar) para con los derechos humanos, bajo diversos principios (universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad), lo que a su vez involucra que en caso de que se violen dichos derechos, el Estado debe realizar determinadas conductas (prevenir, investigar, sancionar y reparar) para resarcir la transgresión en los términos previstos en la ley.

⁵¹ Publicada DOF el 14 de febrero de 1945.

353. En este contexto, como cuestión metodológica previa, en aras de determinar si la medida impositiva contenida en los preceptos reclamados cumple o no, tanto con el principio *pro persona*, como con la obligación constitucional prevista en el artículo 1, resulta imprescindible determinar cuál es el estándar de contraste normativo para verificar su constitucionalidad, es decir, cuál es el más idóneo o que propende a obtener la mayor protección, en la medida en que la selección de aquél determinará ésta.
354. Lo anterior, porque en la especie la quejosa recurrente alega la violación al derecho a la alimentación previsto no sólo en el artículo 4o constitucional sino también en los diversos 11 del Pacto Internacional de Derechos Económicos Sociales y Culturales y 12 del Protocolo de San Salvador.
355. Así, si el principio *pro persona* o *pro homine* consiste en el parámetro constitucional en la interpretación de los derechos humanos que en todo momento buscará la mayor protección, entonces dicho principio impone la obligación a este Tribunal Constitucional de verificar cuál es el ordenamiento normativo que prevé mayor protección en términos de elementos de regulación normativa del derecho humano que se aduce conculcado, en el caso, el derecho a la alimentación.
356. Esta forma de proceder, por lo demás, se ha utilizado por la Primera Sala de esta Suprema Corte al resolver el amparo en revisión 173/2012⁵² y el amparo directo en revisión 1016/2015.⁵³
357. Para tal efecto se procede a insertar un esquema comparativo entre la Ley Fundamental mexicana y los instrumentos internacionales en los que se establece el derecho a la alimentación:

⁵² Resuelto en sesión de 6 de febrero de 2013 por mayoría de 3 votos de los señores Ministros Sánchez Cordero, Cossío Díaz (Ponente) y Zaldívar Lelo de Larrea.

⁵³ Resuelto en sesión de 11 de noviembre de 2015 por unanimidad votos bajo la ponencia de la Ministra Sánchez Cordero.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	Pacto Internacional de Derechos Económicos Sociales y Culturales ⁵⁴	Protocolo de San Salvador ⁵⁵
<p>Artículo 4. El varón y la mujer son iguales ante la ley. Esta protegerá la organización y el desarrollo de la familia. [...] Toda persona tiene derecho a la alimentación nutritiva, suficiente y de calidad. El Estado lo garantizará.</p>	<p>Artículo 11 1. Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, incluso alimentación, vestido y vivienda adecuados, y a una mejora continua de las condiciones de existencia. Los Estados Partes tomarán medidas apropiadas para asegurar la efectividad de este derecho, reconociendo a este efecto la importancia esencial de la cooperación internacional fundada en el libre consentimiento.</p>	<p>Artículo 12 Derecho a la alimentación 1. Toda persona tiene derecho a una nutrición adecuada que le asegure la posibilidad de gozar del más alto nivel de desarrollo físico, emocional e intelectual. 2. Con el objeto de hacer efectivo este derecho y a erradicar la desnutrición, los Estados Partes se comprometen a perfeccionar los métodos de producción, aprovisionamiento y distribución de alimentos, para lo cual se comprometen a promover una mayor cooperación internacional en apoyo de las políticas nacionales sobre la materia.</p>

358. De su análisis comparativo se concluye que en términos de elementos de regulación normativa cualquiera de los ordenamientos invocados propende a otorgar protección al derecho a la alimentación,⁵⁶ en virtud de que establecen componentes esenciales mínimos que lo conforman y que guardan similitud (nutritiva, suficiente, de calidad, que originen un nivel adecuado de vida, al más alto nivel de desarrollo físico, emocional e

⁵⁴ Publicado en el DOF el 12 de mayo de 1981.

⁵⁵ Publicado en el DOF el 1 de septiembre de 1988.

⁵⁶ Existen diversos instrumentos internacionales de los cuales el Estado mexicano no es parte y, por tanto, no tiene de carácter obligatorio en materia de derechos humanos y que también contienen una regulación normativa del derecho a la propiedad privada, tales como la Declaración Universal de los Derechos Humanos (artículo 25). A este respecto es aplicable la tesis aislada 1a. CCXVI/2014 (10a.), Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 6, mayo de 2014, tomo I, página 539, de rubro: "DECLARACIÓN UNIVERSAL DE LOS DERECHOS HUMANOS. SUS DISPOSICIONES, INVOCADAS AISLADAMENTE, NO PUEDEN SERVIR DE PARÁMETRO PARA DETERMINAR LA VALIDEZ DE LAS NORMAS DEL ORDEN JURÍDICO MEXICANO, AL NO CONSTITUIR UN TRATADO INTERNACIONAL CELEBRADO POR EL EJECUTIVO FEDERAL Y APROBADO POR EL SENADO DE LA REPÚBLICA". En el ámbito europeo la Convención Europea de Derechos Humanos no establece el citado derecho.

intelectual), así como obligaciones para tal efecto a cargo del Estado lo que permite un trato e interpretación homogéneos para efectos de servir como parámetros de validez y cumplir con las obligaciones estatales en este rubro.

359. De esa forma, entonces, se cumple cabalmente con el contenido del artículo 1 constitucional, pues se elige el estándar de contraste normativo que regula con mayores elementos y de mejor forma el derecho a la alimentación, que en el caso resulta ser el artículo 4 constitucional conjuntamente con los diversos 11 del Pacto Internacional de Derechos Económicos Sociales y Culturales y 12 del Protocolo de San Salvador.

360. Ello, porque como se verá enseguida, el órgano reformador de la Constitución para introducir el derecho a la alimentación en la constitución, tomó en cuenta los referidos preceptos de fuente internacional, de manera que no es factible pasarlos por alto ni limitar el alcance de dicho derecho únicamente al texto constitucional cuando lo que debe buscarse es que tenga efecto expansivo que irradie todas sus consecuencias en la población.

361. En la iniciativa de reforma constitucional presentada por la Comisión de Puntos Constitucionales de la Cámara de Diputados en relación con su artículo 4 se manifestaron los motivos siguientes:

[...]

Es responsabilidad de esta Comisión de Puntos Constitucionales llevar a cabo una reforma a nuestro documento fundamental que establezca con claridad el contenido de la norma respecto de la reforma que se pretende hacer. Por ello, en sesión celebrada en el Pleno de la Comisión de Puntos Constitucionales, y derivado del estudio a la minuta enviada por el Senado de la República por la que se modifican los artículos 4o. y 27 constitucionales, y una vez analizado y discutido sobre su contenido, los integrantes de la Comisión de Puntos Constitucionales arribaron a la conclusión de que el texto propuesto por el Senado debería modificarse, en virtud de evitar imprecisiones en el texto Constitucional. Por ello, se propone a la Asamblea la siguiente iniciativa con proyecto de decreto.

La histórica transformación racional del ser humano según la cual el individuo en algún momento histórico indeterminado cedió parte de sus naturales libertades de acción -para obtener el respeto a sus derechos-, a

una sociedad organizada a la cual se le llamó Estado, le permite a éste actuar legítima y dinámicamente en todos los actos de su función, y someter a los justiciables a una disciplina normada que le alcanza a él mismo.

A medida que los gobiernos y el derecho positivo han encontrado las fórmulas idóneas, incluso por medio de la influencia del exterior, para establecer en una carta constitucional, la organización política, económica, social y cultural de los mexicanos, a la par se ha querido que la Constitución sea el documento indubitable a partir del cual se tenga la protección de los principios fundamentales del hombre, el control de la competencia de la autoridad y la adecuación de las demás normas legales a la misma.

El Estado de derecho no puede subsistir si las leyes quedan rezagadas frente a las exigencias de la sociedad, sobre todo de una sociedad inmersa en un profundo proceso de cambio, como es la nuestra.

En este contexto esta Comisión de Puntos Constitucionales, concluye que el Estado tiene la imperante obligación de establecer los mecanismos necesarios para proveer un sistema alimentario, que permita a la sociedad mexicana su sano desarrollo.

Poder alimentarse es, sin duda, una necesidad elemental de los seres vivos, pero también es el derecho fundamental de garantizar los derechos del hombre. Sin embargo, en las últimas décadas la producción de la alimentación, se ha convertido en una crisis a nivel internacional, que no sólo abarca la producción, sino que se extiende al abasto y a la calidad de los alimentos, esto tiene como consecuencia que exista una gran preocupación en todas las naciones.

La comunidad internacional, con el fin de contrarrestar los efectos nocivos de la falta de alimentos, creó organismos especializados para hacer frente a la problemática alimenticia que cada año va en aumento, y eso derivó a que dentro del marco de las Naciones Unidas, en 1945 se fundará la Organización Mundial para la Agricultura y la Alimentación, cuyo objetivo es la implementación de programas y la aplicación de acciones para erradicar el hambre y dar la seguridad alimenticia que nuestro mundo requiere. Asimismo, el Instituto Interamericano de Cooperación para la Agricultura, organismo cuyo propósito es lograr el desarrollo agrícola de las comunidades rurales, en función a la producción alimenticia, estos organismos han declarado que es necesario que los países tomen acciones, concretas con la finalidad de superar la crisis que en este rubro enfrenta el mundo.

La crisis alimentaria ha generado en diversos foros y convenciones que los países participantes se comprometan a través de instrumentos jurídicos internacionales a realizar acciones necesarias para abatir las deficiencias alimenticias.

Es de precisarse que, en dichos foros y convenciones, México ha tenido una participación activa, suscribiendo conjuntamente con otros países instrumentos jurídicos internacionales de la siguiente magnitud:

1. La Declaración Universal de Derechos Humanos, adoptada por la Asamblea General de las Naciones Unidas en su resolución 217 A (III) del 10 de diciembre de 1948, segunda parte de su artículo 25.

2. La Declaración Universal sobre la Erradicación del Hambre y la Mal Nutrición, aprobada por la Asamblea de las Naciones Unidas el 16 de noviembre de 1974, a la que posteriormente se adhirió nuestro país.

3. El Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de la ONU, de 16 de diciembre de 1966, en su artículo 11, punto 2o., precisa que los Estados adoptarán las medidas o los métodos necesarios para mejorar la producción, conservación, distribución de alimentos y asegurar una distribución equitativa de los mismos.

4. En La Cumbre Mundial sobre la Alimentación celebrada en Roma en 1996, se pidió que se estableciera el derecho a la alimentación, con un

contenido más concreto y operativo y, con este objetivo, se recogieron varias iniciativas de los asistentes.

5. En 1999, el Comité de Naciones Unidas sobre los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, el órgano compuesto por expertos independientes que vigila la aplicación por parte de los Estados del Pacto Internacional sobre los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, adoptó una Observación General (Observación General No. 12) Sobre el Derecho a la Alimentación.

6. El 17 de abril de 2000, la Comisión de Derechos Humanos estableció, -por resolución 2000/10-, el mandato del Relator Especial sobre el Derecho a la Alimentación.

7. La Cumbre Mundial sobre la Alimentación del año de 2002, solicitó crear un Grupo de Trabajo Intergubernamental bajo los auspicios de la FAO, con el fin de poder preparar una serie de directrices encaminadas a la implementación del derecho a la alimentación.

8. El 23 de noviembre de 2004, los 187 Estados Miembros del Consejo General de la FAO, adoptaron un “Conjunto de Directrices Voluntarias con el fin de Respaldo la Realización Progresiva del Derecho a una Alimentación adecuada en el Contexto de la Seguridad Alimentaria Nacional”, estas directrices son recomendaciones que los Estados han aprobado para contribuir a la realización del derecho humano a una alimentación adecuada, ofreciendo a los Estados orientaciones sobre el mejor modo de cumplir la obligación contraída en razón de respetar el derecho a una alimentación, asimismo asegurar que las personas no padezcan hambre.

Los citados instrumentos, ilustran la problemática alimenticia, en el contenido de la Declaración Universal sobre la Erradicación del Hambre y la Mal Nutrición, que a la letra dice:

‘La grave crisis alimentaria que afecta a las poblaciones de los países en desarrollo, en los que vive la mayoría de las personas hambrientas y malnutridas del mundo y donde más de dos tercios de la población mundial producen alrededor de un tercio de los alimentos del mundo -desequilibrio que amenaza aumentar en los diez próximos años- no sólo tiene graves repercusiones económicas y sociales, sino que compromete gravemente la realización de los principios y valores fundamentales asociados con el derecho a la vida y la dignidad humana, incorporados en la Declaración Universal de Derechos Humanos...’⁵⁷

En este sentido la comunidad internacional, ha asumido compromisos ineludibles para adoptar medidas que logren abatir la crisis, esto es a través de mecanismos que redunden en la producción de una autosuficiencia alimentaria y de calidad, cuyo objeto no tenga mayor propósito que satisfacer las necesidades de su población.

El Estado mexicano preocupado por la problemática de la crisis alimentaria, suscribió además la Declaración de Roma sobre Seguridad Alimentaria Mundial, en la que quedó puntualmente establecido el derecho de toda persona a tener acceso a alimentos sanos y nutritivos.

Derivado de los compromisos internacionales, México llevó a cabo una serie de modificaciones a sus instrumentos jurídicos, y entre ellos destaca la ley de desarrollo sustentable.

Sin embargo, estos esfuerzos han sido insuficientes, las acciones legislativas han quedado cortas, pues la problemática alimentaria en nuestro país se ha agudizado. Esto es, por la importación de productos alimenticios que desde hace mucho tiempo se ha convertido en una total e indebida dependencia, aunada a una equivocada política de Estado en cuanto a la que debe entenderse por autosuficiencia alimentaria.

⁵⁷ Sitio consultado: www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/derhum/cont/60/pr/pr30.pdf el 5 de abril de 2010.

Por ello, es prudente que el Estado mexicano implemente políticas que aseguren la producción, el abasto y la calidad de los alimentos de manera oportuna, a fin de superar la crisis alimentaria en nuestro país.

Con base en lo anterior, nuestro Estado está comprometido no solamente a impulsar políticas públicas, sino, a realizar una reforma trascendental que implique la responsabilidad esencial que tiene con cada uno de sus gobernados en materia alimentaria, en el entendido de que es un derecho fundamental de carácter universal, que tiene toda persona independientemente de su condición económica, lugar de origen y características étnicas. Por lo tanto, es necesario que en nuestra Carta Magna se reconozca a la alimentación como un derecho fundamental, pues no se debe olvidar que los derechos fundamentales son:

*'Todos aquellos derechos subjetivos que corresponden universalmente a todos los seres humanos en cuanto a status de personas, de ciudadanos o personas con capacidad de obrar, entendiendo por derecho subjetivo cualquier expectativa positiva (de prestaciones) o negativa de no sufrir lesiones en referencia a un sujeto por una norma jurídica; y por status la condición de un sujeto, prevista asimismo por una norma jurídico positiva, como presupuesto de su idoneidad para ser titular de situaciones jurídicas y o autor de los actos en ejercicio de estas.'*⁵⁸

De ahí que el derecho a alimentarse adecuadamente sea un derecho social; y es por eso que los integrantes de la Comisión de Puntos Constitucionales consideran pertinente que se incorpore esta garantía dentro del artículo 4o. Constitucional.

Por lo expuesto y fundado sometemos a consideración del honorable Congreso de la Unión, la siguiente iniciativa con proyecto de Decreto que adiciona un párrafo tercero al artículo 4o., recorriéndose en el orden los subsecuentes, y un segundo párrafo a la fracción XX del artículo 27 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Artículo Único. Se adiciona un párrafo tercero al artículo 4o. recorriéndose en el orden los subsecuentes y un segundo párrafo a la fracción XX del artículo 27 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para quedar como sigue:

Artículo 4o.

*El Estado garantizará el acceso de toda persona a una alimentación nutritiva, suficiente y de calidad.*⁵⁹

362. Como puede verse en la iniciativa de reforma constitucional propiamente no se estableció el derecho a la alimentación como finalmente quedó redactado, sino únicamente se establecía que el Estado garantizaría el acceso a toda persona a alimentación nutritiva, suficiente y de calidad.

363. Después de discutirlo en la Cámara de Senadores que generó la iniciativa mencionada, en la minuta que se envió a la Cámara de Diputados el 26 de abril de 2011,⁶⁰ el texto del artículo 4 constitucional quedó redactado como se encuentra actualmente, esto es, estableció el derecho

⁵⁸ Ferrajoli Luigi, *Derechos y garantías*, editorial Trotta, España 2001, pág. 37.

⁵⁹ Cámara de Diputados, *Gaceta Parlamentaria*, número 2999-A-I, 29 de abril de 2010 (diversos grupos parlamentarios).

⁶⁰ *Gaceta Parlamentaria* número 3248-I.

de toda persona a la alimentación nutritiva, suficiente y calidad, previendo como obligación que el Estado lo garantizará.

364. Es verdad que el artículo 4, párrafo tercero, de la Constitución establece que toda persona tiene derecho a la alimentación, lo que daría pauta a que en el vocablo persona cabrían tanto las personas físicas como las personas jurídicas.
365. Empero, teniendo en cuenta los motivos que expresó el Constituyente Permanente para introducir el derecho a la alimentación se puede concluir que su naturaleza jurídica es la de un derecho individual y social de las personas físicas, no así de las personas jurídicas.
366. Lo expuesto es así, en razón de que, como se afirma en la exposición de motivos reproducida, *alimentarse es sin duda necesidad elemental de los seres vivos*, entendiéndose por éstos los seres humanos personas físicas, necesidad de alimentarse que no tiene la persona jurídica al ser 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.
367. La anterior interpretación no implica 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.
368. El derecho a la alimentación implica el acceso físico y económico a los alimentos por parte de cualquier persona tanto en lo individual como colectivamente. La alimentación debe ser (I) nutritiva, esto es, que permita el crecimiento físico y mental de las personas a partir sus ingredientes, por lo que debe estar libre de sustancias tóxicas o que generen algún daño en el organismo; (II) suficiente, esto es, cuantitativa disponible para satisfacer

las necesidades de los individuos; y (III) debe ser de calidad, o sea, el conjunto de propiedades que le son inherentes debe reportarle el mayor beneficio al ser humano para desarrollar un nivel de vida adecuado para sí y para su familia.

369. El derecho a la alimentación tiene su revés en la obligación del Estado mexicano de garantizarlo, para tal efecto puede establecer medidas apropiadas para asegurar la efectividad de tal derecho, dentro de ellas, mediante las políticas públicas que en el ámbito de sus competencias tengan las distintas autoridades que intervengan en razón de la materia.

370. Al respecto, de particular importancia y utilidad resultan las distintas formas en que el Estado puede cumplir con la obligación de garantizar el derecho a la alimentación, de acuerdo con la Observación General número 12 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, en la que se prevén, entre otras, las siguientes:

“[...]

14. La índole de las obligaciones jurídicas de los Estados Partes se enuncia en el artículo 2 del Pacto y se ha tratado en la Observación general Nº 3 (1990) del Comité. La principal obligación es la de adoptar medidas para lograr progresivamente el pleno ejercicio del derecho a una alimentación adecuada. Ello impone la obligación de avanzar lo más rápidamente posible para alcanzar ese objetivo. Cada uno de los Estados Partes se compromete a adoptar medidas para garantizar que toda persona que se encuentre bajo su jurisdicción tenga acceso al mínimo de alimentos esenciales suficientes inocuos y nutritivamente adecuados para protegerla contra el hambre.

15. El derecho a la alimentación adecuada, al igual que cualquier otro derecho humano, impone tres tipos o niveles de obligaciones a los Estados Partes: las obligaciones de respetar, proteger y realizar. A su vez, la obligación de realizar entraña tanto la obligación de facilitar como la obligación de hacer efectivo. La obligación de respetar el acceso existente a una alimentación adecuada requiere que los Estados no adopten medidas de ningún tipo que tengan por resultado impedir ese acceso. La obligación de proteger requiere que el Estado Parte adopte medidas para velar por que las empresas o los particulares no priven a las personas del acceso a una alimentación adecuada. La obligación de realizar (facilitar) significa que el Estado debe procurar iniciar actividades con el fin de fortalecer el acceso y la utilización por parte de la población de los recursos y medios que aseguren sus medios de vida, incluida la seguridad alimentaria. Por último, cuando un individuo o un grupo sea incapaz, por razones que escapen a su control, de disfrutar el derecho a una alimentación adecuada por los medios a su alcance, los Estados tienen la obligación de realizar (hacer efectivo) ese derecho directamente. Esta

obligación también se aplica a las personas que son víctimas de catástrofes naturales o de otra índole. [...]

371. En la especie, a la luz de los distintos tipos o niveles de obligaciones que tiene el Estado mexicano para garantizar el derecho a la alimentación, debe analizarse si se cumplen con la medida impositiva contenida en los preceptos reclamados.
372. La obligación del Estado mexicano de **respetar** el derecho a la alimentación se cumple en razón de que se permite el acceso a las bebidas en general a toda la población, pero en el caso de los endulzados con azúcar añadida, el Estado, atendiendo al derecho a la protección de la salud, estimó necesario inhibir o desincentivar su consumo mediante el impuesto que se impugna, como -sin duda de las más importantes- política pública que ha establecido en distintos ámbitos.
373. La obligación de **proteger** el derecho a la alimentación se cumple por el Estado mexicano, dado que si bien la medida fiscal adoptada genera carga económica a cargo de las empresas o particulares que enajenen o importen bebidas endulzadas con azúcar, también debe advertirse que ello no implica que se prive a la población a acceder a alimentación nutritiva puesto que atendiendo al derecho a la protección a la salud, se busca inhibir o desincentivar el consumo de ese tipo de bebidas en atención a que resulta causa de sobrepeso y obesidad que generan enfermedades crónicas.
374. La obligación de **realizar** el derecho a la alimentación se cumple por el Estado mexicano en tanto que facilita la alimentación nutritiva y de calidad, pues con la medida impositiva adoptada se incrementa el precio de las bebidas endulzadas con azúcar añadida y, en consecuencia, se busca inhibir o desincentivar su consumo.
375. En ese contexto, como lo esgrime la inconforme, la obligación del Estado mexicano de garantizar que todas las personas físicas tenga derecho a la alimentación nutritiva, suficiente y de calidad, si bien implica

que establezca mecanismos para alcanzar el disfrute de tal derecho por todas las personas físicas no implica que tengan que garantizarse los intereses de las empresas o personas físicas que enajenan o importan bebidas endulzadas con azúcar añadida, en la medida en que éstas también tienen la responsabilidad social compartida con el Estado,⁶¹ de que la población tenga acceso a alimentos nutritivos, suficientes y de calidad.

376. Por ende, como se ha visto, resulta válido que el legislador mediante el sistema tributario busque hacer efectivo el derecho a la alimentación para que todas las personas físicas tengan acceso a alimentos nutritivos, suficientes y de calidad, por lo que la medida tributaria prevista en los numerales reclamados tiende a inhibir o desincentivar el consumo de bebidas endulzadas con azúcar que, en términos generales, constituye factor de riesgo para la salud -uno de muchos-.

377. Incluso, en los términos de la Observación General número 12⁶² del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, que explicita el artículo 11 del Pacto Internacional de Derechos Económicos Sociales y Culturales, no existe impedimento para que el Estado, en los términos del margen de apreciación y elección que le es propio y que en materia tributaria se torna bastante amplio, establezca una medida impositiva que permita contribuir al cumplimiento efectivo del derecho a la alimentación.

⁶¹ De conformidad con la observación general número 12 de la CDESC, punto: “20. Aunque solamente los Estados son Partes en el Pacto y son, por lo tanto, los responsables últimos del cumplimiento de éste, todos los miembros de la sociedad, a saber, los particulares, las familias, las comunidades locales, las ONG, las organizaciones de la sociedad civil y el sector empresarial privado, son responsables de la realización del derecho a una alimentación adecuada. El Estado debería crear un medio que facilitara el ejercicio de esas responsabilidades. El sector empresarial privado, tanto nacional como transnacional, debería actuar en el marco de un código de conducta en el que se tuviera presente el respeto del derecho a una alimentación adecuada, establecido de común acuerdo con el gobierno y la sociedad civil”.

⁶² “21. Los medios más adecuados para aplicar el derecho a una alimentación adecuada variarán inevitablemente y de modo considerable de un Estado Parte a otro. Cada Estado **tendrá un margen de elección para decidir sus propios enfoques**, pero el Pacto especifica claramente que cada Estado Parte adoptará las medidas que sean necesarias para garantizar que todas las personas queden libres del hambre y que puedan disfrutar lo más pronto posible del derecho a una alimentación adecuada. Esto exigirá aprobar una estrategia nacional que garantice la seguridad alimentaria y de nutrición para todos, sobre la base de los principios de los derechos humanos que definen los objetivos, y formular las políticas y los indicadores correspondientes. También deberán identificarse los recursos disponibles para cumplir los objetivos y la manera de aprovecharlos más eficaz en función de los costos”. (**Énfasis** y subrayado añadidos)

378. Así, no es exacta la conclusión de la recurrente relativa a que el derecho a la alimentación debe salvaguardarse en dos vertientes, como individuo y como importador o enajenante de alimentos no básicos.

**DERECHO DE LOS CONSUMIDORES
A LA LIBRE ELECCIÓN Y COMERCIO**

379. El agravio sintetizado en el inciso **F** se refiere a que el gravamen en cuestión coarta el derecho de libre elección y comercio para elegir determinados artículos por su precio, calidad y condición.

380. Además sostiene que fue incorrecto que el juez estimara que no aplica a la quejosa por su condición de ente jurídico o persona moral el derecho de libre elección del consumidor establecido en los numerales 1° de la Constitución Federal; 1, 2, 3, 6, 7, 12 y 25 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos y 1, 2, 3 y 11 de la Convención Americana de Derechos Humanos, en la medida en que el gravamen de que se trata coarta la libertad de elegir de la persona.

381. Argumentos que son infundados dado que el derecho a la libre elección del consumidor concierne a las personas físicas.

382. Para demostrar lo anterior conviene atender al artículo 1o. constitucional que dispone que en los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozaran de los derechos humanos reconocidos en ese ordenamiento y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección.

383. De cuyo proceso legislativo se aprecia que la intención del Constituyente Permanente de sustituir en su primer párrafo la voz “individuo” por “personas”, es la de utilizar una expresión que no se refiera a un género en particular y abarcar “a todo ser humano titular de iguales

derechos y deberes emanados de su común dignidad y en los casos en que ello sea aplicable debe ampliarse a las personas jurídicas”.

384. Así, la expresión “todas las personas”, comprende no sólo a las físicas, consideradas en su calidad de seres humanos, sino también a las jurídicas aunque únicamente en los casos en que ello sea aplicable,⁶³ lo que evidencia que, por regla general, las personas morales son titulares de los derechos humanos reconocidos en la propia Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección.
385. Sin embargo, por su condición de entes abstractos y ficción jurídica no pueden gozar de la totalidad de los derechos privativos del ser humano, como ocurre con la libre elección del consumidor que es connatural a toda persona física.
386. Puesto que dicho concepto (dignidad humana) tutela el derecho a ser reconocido y a vivir en y con la dignidad de la persona humana y del cual se desprenden todos los demás derechos necesarios para que los individuos desarrollen integralmente su personalidad, dentro de los que se encuentran entre otros, los relativos a: la vida, la integridad física y psíquica, al honor, a la privacidad, al nombre, a la propia imagen, al libre desarrollo de la personalidad, al estado civil y el propio derecho a la dignidad personal.
387. Sobre la base de que toda persona física es titular de derechos humanos se deriva que el reconocimiento de éstos es consecuencia de la afirmación de la dignidad humana, por lo que no puede actualizarse violación a aquéllos respecto de una persona moral, pues ésta constituye ente ficticio y por ende carente del factor relativo a la dignidad humana siendo éste el origen, la esencia y el fin de todos los derechos humanos incluidos el de desarrollo de la personalidad y elección del consumidor; valor supremo establecido en el artículo 1o. invocado en virtud del cual se

⁶³ Consideración de las Comisiones Unidas de Puntos Constitucionales y Estudios Legislativos, con opinión de la Comisión de Reforma del Estado, de la Cámara de Senadores de ocho de marzo de 2011.

reconoce como calidad única y excepcional a todo ser humano por el simple hecho de serlo.

388. Además, partiendo del análisis básico, al contextualizar las dos unidades semánticas que componen la expresión “derechos humanos”, la primera palabra está utilizada como la facultad que le asiste a la persona y, la segunda, alude a que la única propiedad que ha de satisfacerse para ser titular de estos derechos es la de pertenecer a los seres humanos, lo que significa que excluye a las personas morales.
389. Por tanto, las personas jurídicas como es el caso de la inconforme son titulares de los derechos fundamentales y de las garantías establecidas para su protección, en aquellos casos en que sea aplicable, lo que no acontece en la especie dado que el derecho a la libre elección del consumidor concierne a las personas físicas, ya que tutela a ser conocido, a vivir y desarrollarse como persona humana, de ahí que este derecho como atinadamente sostuvo el *A quo*, no puede aplicar a la quejosa por su propia naturaleza de ente jurídico.
390. A mayor abundamiento, el hecho de que la recurrente no resienta lesión en su esfera jurídica en relación al derecho de libre elección y comercio no implica que carezca de interés jurídico para impugnar los preceptos reclamados, toda vez que de haber sido, al resultar un presupuesto procesal indispensable para que sea viable el juicio de amparo, se hubiera sobreseído en el juicio respecto a tales numerales, lo cual no fue así.
391. Por el contrario, de lo que se trata al afirmar que no tiene el derecho al libre desarrollo de la personalidad es que no puede alegar violación al mismo en nombre y representación de los consumidores de bebidas endulzadas con azúcar añadida gravadas con el impuesto, quienes sí tienen ese derecho y quienes también son los que resienten al final la carga impositiva.

392. Cabe señalar que tampoco ostenta interés legítimo la recurrente para impugnar los preceptos reclamados bajo el derecho fundamental que nos ocupa.
393. Ello porque para efectos de impugnar una ley aduciendo la titularidad de un interés legítimo es necesario desentrañar si la parte valorativa o dispositiva de la misma establecen algún estereotipo que produzca una discriminación por estigmatización por fundarse en una categoría sospechosa o que genere una barrera de acceso al debate público, ya que en tales supuestos dicho interés permitiría impugnar una norma. Estas consideraciones encuentran sustento en las tesis aisladas 1a. CCLXXXIII/2014 (10a.)⁶⁴ y 1a. XXXII/2016 (10a.)⁶⁵
394. Sin embargo, en el caso, del análisis que se realice a los preceptos reclamados no se advierte que ni la parte dispositiva ni la parte valorativa de los mismos prevén un estereotipo que produzca discriminación por estigmatización ni generan barrera de acceso al debate público, puesto que solo establecen una medida impositiva con la finalidad de desincentivar o inhibir el consumo de bebidas endulzadas con azúcar añadida, por lo que no es factible estimar que la recurrente ostenta interés legítimo para impugnar dichas disposiciones y, en consecuencia, que sea titular del derecho a la libertad de decisión y al libre desarrollo de los consumidores.
395. De igual forma, con los artículos combatidos no existe prohibición para comprar y consumir las bebidas endulzadas con azúcar añadida gravadas con el impuesto.
396. Ello es así, porque como se dijo al analizar la medida impositiva desde la perspectiva del derecho a la alimentación, el acceso a esas bebidas con motivo del impuesto no se prohíbe, sino solo se dificultan las

⁶⁴ Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 8, julio de 2014, tomo I, página 146, de rubro: "INTERÉS LEGÍTIMO EN EL AMPARO CONTRA LEYES. PERMITE IMPUGNAR LA PARTE VALORATIVA DE LAS NORMAS JURÍDICAS SIN NECESIDAD DE UN ACTO DE APLICACIÓN, CUANDO AQUÉLLAS RESULTEN ESTIGMATIZADORAS".

⁶⁵ Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 27, febrero de 2016, tomo I, página 679, de rubro: "INTERÉS LEGÍTIMO EN EL AMPARO CONTRA LEYES. NORMAS CUYA SOLA EXISTENCIA GENERA UNA AFECTACIÓN AUTOAPLICATIVA QUE LO ACTUALIZA".

condiciones para ello, en la medida en los consumidores que quieran adquirirlas, por la mecánica del tributo, soportarán la carga impositiva al pagar mayor precio de dichas bebidas sin que implique que se prohíba su compra o consumo. De ahí lo infundado de los argumentos examinados.

397. Sirven de apoyo la tesis siguientes:

“DIGNIDAD HUMANA. EL ORDEN JURÍDICO MEXICANO LA RECONOCE COMO CONDICIÓN Y BASE DE LOS DEMÁS DERECHOS FUNDAMENTALES. El artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que todas las personas son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razones étnicas o de nacionalidad, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social que atente contra la dignidad humana y que, junto con los instrumentos internacionales en materia de derechos humanos suscritos por México, reconocen el valor superior de la dignidad humana, es decir, que en el ser humano hay una dignidad que debe ser respetada en todo caso, constituyéndose como un derecho absolutamente fundamental, base y condición de todos los demás, el derecho a ser reconocido y a vivir en y con la dignidad de la persona humana, y del cual se desprenden todos los demás derechos, en cuanto son necesarios para que los individuos desarrollen integralmente su personalidad, dentro de los que se encuentran, entre otros, el derecho a la vida, a la integridad física y psíquica, al honor, a la privacidad, al nombre, a la propia imagen, al libre desarrollo de la personalidad, al estado civil y el propio derecho a la dignidad personal. Además, aun cuando estos derechos personalísimos no se enuncian expresamente en la Constitución General de la República, están implícitos en los tratados internacionales suscritos por México y, en todo caso, deben entenderse como derechos derivados del reconocimiento al derecho a la dignidad humana, pues sólo a través de su pleno respeto podrá hablarse de un ser humano en toda su dignidad.”⁶⁶

“DIGNIDAD HUMANA. CONSTITUYE UNA NORMA JURÍDICA QUE CONSAGRA UN DERECHO FUNDAMENTAL A FAVOR DE LAS PERSONAS Y NO UNA SIMPLE DECLARACIÓN ÉTICA. La dignidad humana no se identifica ni se confunde con un precepto meramente moral sino que se proyecta en nuestro ordenamiento como un bien jurídico circunstancial al ser humano, merecedor de la más amplia protección jurídica, reconocido actualmente en los artículos 1o., último párrafo; 2o., apartado A, fracción II; 3o., fracción II, inciso c); y 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En efecto, el Pleno de esta Suprema Corte ha sostenido que la dignidad humana funge como un principio jurídico que permea en todo el ordenamiento, pero también como un derecho fundamental que debe ser respetado en todo caso, cuya importancia resalta al ser la base y condición para el disfrute de los demás derechos y el desarrollo integral de la personalidad. Así las cosas, la dignidad humana no es una simple declaración ética, sino que se trata de una norma jurídica que consagra un derecho fundamental a favor de la persona y por el cual se establece el mandato constitucional a todas las autoridades, e incluso particulares, de respetar y proteger la dignidad de

⁶⁶ Época: Novena Época, Registro: 165813, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXX, Diciembre de 2009, Materia(s): Constitucional, Tesis: P. LXV/2009, Página: 8.

todo individuo, entendida ésta -en su núcleo más esencial- como el interés inherente a toda persona, por el mero hecho de serlo, a ser tratada como tal y no como un objeto, a no ser humillada, degradada, envilecida o cosificada.”⁶⁷

EQUIDAD TRIBUTARIA

398. En relación a este tema, la inconforme aduce que opuestamente a lo considerado por el *A quo* el impuesto no grava aquellos productos que con posterioridad de venderse o importarse se les añade el azúcar.
399. El anterior argumento es infundado, dado que como lo sostuvo el *A quo*, no puede existir comparación entre productos que tiene azúcar con los que no la contienen, así como entre esos y los diversos que se consideran alimento.
400. Para ello conviene tener presente que tratándose de impuestos en ocasiones el intérprete se enfrenta a hechos imponderables de alta complejidad en su configuración cuyo análisis depende del producto o actividad sobre la cual se haya configurado el hecho imponible, pues en la medida en la que éste sea más complejo, ello implicará mayor carga para el quejoso que pretenda acreditar la vulneración a la equidad tributaria, ya que en la medida en la que dicho hecho imponible tenga mayor grado de dificultad para su configuración implicará que los elementos que se deben aportar para demostrar la inequidad deberán estar acreditados de la mejor forma posible, tanto cuantitativa como cualitativamente.
401. Es decir, si la inconforme pretende la declaratoria de inconstitucionalidad resulta indispensable que atendiendo a la complejidad de la norma en análisis y del tema en sí mismo, deberá existir certeza fundada por parte de este alto Tribunal para emprender el análisis de la constitucionalidad de la norma.

⁶⁷ Época: Décima Época, Registro: 2007731, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 11, Octubre de 2014, Tomo I, Materia(s): Constitucional, Tesis: 1a. CCCLIV/2014 (10a.), Página: 602.

402. Ahora, partiendo de esas premisas es que se analizará el hecho imponible de este impuesto especial a la luz de los agravios expuestos, el cual fue configurado por el legislador de la siguiente manera:

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

(REFORMADA, D.O.F. 1 DE ENERO DE 2002)

I. En la enajenación o, en su caso, en la importación de los siguientes bienes:

(...)

F) Bebidas energizantes, así como concentrados, polvos y jarabes para preparar bebidas energizantes 25%

N. DE E. EN RELACIÓN CON LA ENTRADA EN VIGOR DEL PRESENTE INCISO, VÉASE TRANSITORIO PRIMERO DEL DECRETO QUE MODIFICA LA LEY.

(ADICIONADO, D.O.F. 11 DE DICIEMBRE DE 2013)

G) Bebidas saborizadas; concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener bebidas saborizadas; y jarabes o concentrados para preparar bebidas saborizadas que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos automáticos, eléctricos o mecánicos, siempre que los bienes a que se refiere este inciso contengan cualquier tipo de azúcar añadida.

La cuota aplicable será de \$1.00 por litro. Tratándose de concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, el impuesto se calculará tomando en cuenta el número de litros de bebidas saborizadas que, de conformidad con las especificaciones del fabricante, se puedan obtener.

Lo dispuesto en este inciso también será aplicable a los bienes mencionados en el inciso F) de esta fracción, cuando contengan azúcar añadida, en adición al impuesto establecido en dicho inciso F).

La cuota a que se refiere este inciso se actualizará conforme a lo dispuesto por el sexto y séptimo párrafos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

(...)

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

1. Botanas.
2. Productos de confitería.
3. Chocolate y demás productos derivados del cacao.
4. Flanes y pudines.
5. Dulces de frutas y hortalizas.
6. Cremas de cacahuete y avellanas.
7. Dulces de leche.
8. Alimentos preparados a base de cereales.
9. Helados, nieves y paletas de hielo.

Cuando los alimentos mencionados cumplan con las disposiciones relativas a las especificaciones generales de etiquetado para alimentos, los contribuyentes podrán tomar en consideración las kilocalorías manifestadas en la etiqueta. Tratándose de alimentos que no tengan la etiqueta mencionada, se presumirá, salvo prueba en contrario, que tienen una densidad calórica igual o superior a 275 kilocalorías por cada 100 gramos.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, dará a conocer los alimentos de consumo básico, considerando su importancia en la alimentación de la población, que no quedan comprendidos en este inciso.”

“ARTICULO 3o. - Para los efectos de esta Ley se entiende por:

(...)

N. DE E. EN RELACIÓN CON LA ENTRADA EN VIGOR DE LA PRESENTE FRACCIÓN, VÉASE TRANSITORIO PRIMERO DEL DECRETO QUE MODIFICA LA LEY.

(ADICIONADA, D.O.F. 11 DE DICIEMBRE DE 2013)

XVIII. *Bebidas saborizadas, las bebidas no alcohólicas elaboradas por la disolución en agua de cualquier tipo de azúcar y que pueden incluir ingredientes adicionales tales como saborizantes, naturales, artificiales o sintéticos, adicionados o no, de jugo, pulpa o néctar, de frutas o de verduras o de legumbres, de sus concentrados o extractos y otros aditivos para alimentos, y que pueden estar o no carbonatadas.*

N. DE E. EN RELACIÓN CON LA ENTRADA EN VIGOR DE LA PRESENTE FRACCIÓN, VÉASE TRANSITORIO PRIMERO DEL DECRETO QUE MODIFICA LA LEY.

(ADICIONADA, D.O.F. 11 DE DICIEMBRE DE 2013)

XIX. *Concentrados, polvos y jarabes, esencias o extractos de sabores, que permitan obtener bebidas saborizadas, a los productos con o sin edulcorantes o saboreadores, naturales, artificiales o sintéticos, adicionados o no, de jugo, pulpa o néctar, de frutas, de verduras o legumbres y otros aditivos para alimentos.*

N. DE E. EN RELACIÓN CON LA ENTRADA EN VIGOR DE LA PRESENTE FRACCIÓN, VÉASE TRANSITORIO PRIMERO DEL DECRETO QUE MODIFICA LA LEY.

(ADICIONADA, D.O.F. 11 DE DICIEMBRE DE 2013)

XX. *Azúcar, a los monosacáridos, disacáridos y polisacáridos, siempre que en este último caso se utilicen como edulcorantes con aporte calórico.”*

403. De la lectura de dichos preceptos se aprecia que el legislador configuró el hecho imponible en torno a bebidas saborizadas; concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse en agua permitan obtener bebidas saborizadas; y jarabes o concentrados para preparar bebidas saborizadas que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos automáticos, eléctricos o mecánicos, siempre que los bienes a que se refiere este inciso contengan cualquier tipo de azúcar añadida.
404. Esto es, las bebidas líquidas que contengan azúcar añadida serán comprendidas por el gravamen.
405. Es decir, el legislador dentro de su margen de libre configuración al momento de establecer el hecho imponible lo hace atendiendo a los elementos que debe tener la ley como lo es la generalidad y abstracción, situación que fue plenamente realizada por el creador de la norma ya que fijó tres elementos importantes para la configuración del hecho imponible:

406. 1.- Que se trata de bebida saborizada líquida.
 2.- Que tenga azúcar añadida.
 3.- Que la cuota es de \$1.00 por litro.
407. En definitiva, estamos ante un hecho imponible con características complejas que involucran cuestiones de índole químico y mezcla de las mismas, sin embargo lo que importa en la especie es el hecho que el gravamen refiere a la materia de líquido endulzado con azúcar.
408. Con motivo de ello es donde se debe acotar los supuestos de comparación con la finalidad de depurar aspectos con el objeto de analizar cuestiones o productos que por sus características sean homogéneas, ya que sólo en dicho caso pueda existir similitud que amerite ser sometida a escrutinio con la finalidad de estudiar la constitucionalidad de la norma.
409. El argumento de la inconforme se basa en que a su juicio existen bebidas sin azúcar que están en la misma circunstancia que las que ya les fue agregada y que no existe justificación para que la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios otorgue tratamiento distinto.
410. Lo que hace infundado el argumento en examen porque no es posible que por el momento en que sea agregada el azúcar a la bebida o que la contenga o no, sea suficiente para emprender el estudio del principio de equidad tributaria de la norma, porque en la medida en la que el legislador estableció supuestos para su configuración conlleva a que se imposibilite la labor de estudio constitucional bajo la óptica del principio de equidad tributario, sino que será necesario en primera instancia que los elementos de comparación pertenezcan a un grupo homogéneo y una vez superada esa situación se estará en aptitud de verificar si el elemento diferenciador guarda o no congruencia con la norma, o bien que el mismo presente duda razonable para su introducción.

411. Lo que en la especie no acontece, porque las bebidas saborizadas con azúcar añadida a que alude el inciso G) no son homogéneas a las que no la tiene, puesto que son productos distintos dado que las bebidas sin endulzar no pueden incluirse en aquel inciso que tiene como objetivo gravar bebidas con azúcar añadida tomando en cuenta el número de litros (mililitros) con la cuota de \$1.00 por litro.
412. Lo anterior, revela que la materia gravable es diferente pues en la especie se acotó a las bebidas endulzadas solamente, o sea, el impuesto concierne a la bebida con azúcar añadida calculado de acuerdo al valor del total de litros enajenados o importados.
413. Por tanto, si las bebidas endulzadas con azúcar añadida y las que no lo están no participan de la misma naturaleza, es claro que no puede existir homogeneidad entre ellas, de ahí que surge lo inoperante de las manifestaciones examinadas.
414. Similares consideraciones sostienen los amparos en revisión números 812/2011 y 18/2012 resueltos bajo la ponencia del señor Ministro Arturo Zaldivar Lelo de Larrea en sesión de veintidós de febrero de dos mil doce, que dieron origen a la tesis que esta Segunda Sala comparte cuyo tenor es el siguiente.

“EQUIDAD TRIBUTARIA. PARA EL ESTUDIO CONSTITUCIONAL DE UNA NORMA A LA LUZ DE ESTA GARANTÍA ES NECESARIO QUE LOS SUPUESTOS DE LA COMPARACIÓN SEAN HOMOGÉNEOS A LOS DE LA NORMA IMPUGNADA (DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 19 DE NOVIEMBRE DE 2010). Los agravios encaminados a tildar de inequitativo un impuesto indirecto, como lo es el impuesto especial sobre producción y servicios a que se refiere el citado Decreto, por considerar que otorga un trato diferenciado a las actividades relacionadas con determinados productos, son inoperantes si no se demuestra que con los que éstos se comparan son de características similares, en atención a la compleja configuración del hecho imponible previsto en el artículo 2o. de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. Sin embargo, esto no implica que en la medida en la que el legislador establezca supuestos para la configuración de la norma, conlleve a que, bajo la óptica de la garantía de equidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV, de la

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sea imposible su estudio constitucional, sino que será necesario, en primera instancia, que los elementos que se comparen pertenezcan a un grupo homogéneo, pues advertida esta situación, el juzgador estará en aptitud de verificar si la existencia del elemento diferenciador no guarda congruencia con la norma, o bien, que el mismo presente una duda razonable para su introducción. Es decir, el control de constitucionalidad debe realizarse cuando se esté en posibilidad de verificar circunstancias comparables, a fin de cerciorarse de que el elemento introducido por el órgano legislativo es razonable y objetivo para la configuración del tributo.”⁶⁸

DERECHO DE IGUALDAD

415. En relación con este derecho importa señalar que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha ido modulando el requisito constitucional que tienen las autoridades legislativas para motivar sus actos, particularmente en materia de igualdad.
416. Se ha exigido de manera creciente al legislador que aporte razones por las cuales otorga trato diferenciado a ciertos sujetos del tributo, y en principio podrían considerarse adecuadas, salvo que en sí mismas ameritaran reproche constitucional directo (trato discriminatorio).
417. De ahí que resulte conveniente que en el proceso legislativo aparezcan explicaciones ilustrativas que aporten elementos sobre las razones de determinada reforma normativa que incluso puedan considerarse correctas y convincentes, lo que redundaría en el adecuado equilibrio entre la función legislativa y la interpretativa de la norma por parte de este Alto Tribunal a la luz de los principios constitucionales.
418. Sin embargo, no es condición indispensable ni necesaria para emitir juicio constitucional que el legislador exprese argumentos o justificaciones de sus actos en el proceso de creación, ya que en todo caso este alto Tribunal está obligado a apreciar en sus méritos la norma de que se trate frente al texto constitucional y con motivo de los cuestionamientos que de esa índole haga valer el gobernado; tan es así, que esta Suprema Corte

⁶⁸ Época: Décima Época, Registro: 2000790, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro VIII, Mayo de 2012, Tomo 1, Materia(s): Constitucional, Tesis: 1a. XCIV/2012 (10a.), Página: 1092.

puede en todo momento establecer la inconstitucionalidad de preceptos ampliamente razonados por el legislador en el proceso respectivo.

419. De ahí que el legislador no se encuentra obligado constitucionalmente a explicar las razones o justificaciones específicas que le llevaron a otorgar el beneficio fiscal a la industria que se dedica a comercializar chicles y goma de mascar.
420. Igualmente es importante fijar que en cuanto al derecho de igualdad este alto Tribunal se pronunció respecto de que es uno de los valores superiores del orden jurídico, pues sirve de criterio básico tanto para la producción de normas como para la interpretación y aplicación de las mismas.⁶⁹
421. De este modo, el principio de igualdad y no discriminación se entiende como subyacente en todos los derechos fundamentales permeando todo el sistema jurídico, que sirve como válvula para que no se introduzcan distinciones injustificadas e irrazonables que menoscaben el goce y ejercicio de los derechos humanos.
422. El derecho a la igualdad jurídica como principio adjetivo está reconocido en el artículo 1º, párrafos primero y quinto, de la Constitución

⁶⁹ Cfr. *Semanario Judicial de la Federación*, 1ª/J. 81/2004, Novena Época, Tomo XX, octubre de 2001, página 99, registro 180345, de rubro y texto: "IGUALDAD. LÍMITES A ESTE PRINCIPIO. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacionalidad, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social, de manera que los poderes públicos han de tener en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Así, el principio de igualdad se configura como uno de los valores superiores del orden jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico para la producción normativa y su posterior interpretación y aplicación, y si bien es cierto que el verdadero sentido de la igualdad es colocar a los particulares en condiciones de poder acceder a derechos reconocidos constitucionalmente, lo que implica eliminar situaciones de desigualdad manifiesta, ello no significa que todos los individuos deban ser iguales en todo, ya que si la propia Constitución protege la propiedad privada, la libertad económica y otros derechos patrimoniales, está aceptando implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas; es decir, el principio de igualdad no implica que todos los sujetos de la norma se encuentren siempre, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, que debe traducirse en la seguridad de no tener que soportar un perjuicio (o privarse de un beneficio) desigual e injustificado. En estas condiciones, el valor superior que persigue este principio consiste en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propicien efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica."

Federal;⁷⁰ así como en instrumentos internacionales entre los que destacan los numerales 1, 2 y 7 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos;⁷¹ 2 y 26 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos;⁷² 2.2 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales;⁷³ II de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre;⁷⁴ 1.1 y 24 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos,⁷⁵ y 2 de la Convención sobre los Derechos del Niño,⁷⁶ entre otros.

423. Por su parte, la Primera Sala de la Corte, en el amparo directo en revisión 1464/2013, criterio que comparte esta Segunda Sala, estableció los

⁷⁰ Artículo 1. En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.(...) Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.

⁷¹ Artículo 1. Todos los seres humanos nacen libres e iguales en dignidad y derechos y, dotados como están de razón y conciencia, deben comportarse fraternalmente los unos con los otros.

Artículo 2. Toda persona tiene todos los derechos y libertades proclamados en esta Declaración, sin distinción alguna de raza, color, sexo, idioma, religión, opinión política o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición. Además, no se hará distinción alguna fundada en la condición política, jurídica o internacional del país o territorio de cuya jurisdicción dependa una persona, tanto si se trata de un país independiente, como de un territorio bajo administración fiduciaria, no autónomo o sometido a cualquier otra limitación de soberanía.

Artículo 7. Todos son iguales ante la ley y tienen, sin distinción, derecho a igual protección de la ley. Todos tienen derecho a igual protección contra toda discriminación que infrinja esta Declaración y contra toda provocación a tal discriminación.

⁷² Artículo 2.1. Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a respetar y a garantizar a todos los individuos que se encuentren en su territorio y estén sujetos a su jurisdicción los derechos reconocidos en el presente Pacto, sin distinción alguna de raza, color, sexo, idioma, religión, opinión política o de otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.

Artículo 26. Todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho sin discriminación a igual protección de la ley. A este respecto, la ley prohibirá toda discriminación y garantizará a todas las personas protección igual y efectiva contra cualquier discriminación por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.

⁷³ Artículo 2.2. Los Estados Partes en el presente Pacto se comprometen a garantizar el ejercicio de los derechos que en él se enuncian, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opinión política o de otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.

⁷⁴ Artículo II. Todas las personas son iguales ante la Ley y tienen los derechos y deberes consagrados en esta declaración sin distinción de raza, sexo, idioma, credo ni otra alguna.

⁷⁵ Artículo 1. Obligación de Respetar los Derechos. 1. Los Estados Partes en esta Convención se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.

Artículo 24. Igualdad ante la Ley. Todas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley.

⁷⁶ Artículo 2. (...)

2. Los Estados Partes tomarán todas las medidas apropiadas para garantizar que el niño se vea protegido contra toda forma de discriminación o castigo por causa de la condición, las actividades, las opiniones expresadas o las creencias de sus padres, o sus tutores o de sus familiares.

rasgos esenciales del principio de igualdad *-consideraciones que se reproducen en este apartado-* enfatizando que el derecho a la igualdad consiste en que toda persona debe recibir el mismo trato y gozar de los mismos derechos en similitud de condiciones que otra persona, siempre y cuando se encuentren en situación similar que sea jurídicamente relevante.⁷⁷

424. De acuerdo con el marco convencional y constitucional el derecho a la igualdad se expresa normativamente a través de distintas modalidades o facetas y una de ellas es la prohibición de discriminar. Así pues, el principio de no discriminación radica en que ninguna persona podrá ser excluida del goce de un derecho humano, ni deberá ser tratada de manera distinta a otra que presente similares características o condiciones jurídicamente relevantes; especialmente cuando tal diferenciación tenga como motivos el origen étnico, nacional o social, el género, la edad, las discapacidades, las preferencias sexuales, el estado civil, la raza, el color, el sexo, el idioma, la religión, las opiniones *-sean políticas o de cualquier otra índole-* la posición económica o alguna otra diferenciación que atente contra los derechos y libertades de las personas.

425. Asimismo, esta Suprema Corte ha sostenido que la igualdad es un derecho primigenio en el ordenamiento jurídico e inherente a la persona y que debe entenderse como el principio que exige tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

426. Por tanto, para ajustarse a dicho principio, en algunas ocasiones estará vedado hacer distinciones, pero, en otras, estará permitido o incluso constitucionalmente exigido.

427. Los rasgos anteriores ponen en evidencia que la igualdad es un principio complejo que otorga a las personas no solamente la garantía de que serán iguales ante la ley sino también en la ley, la cual tendrá que

⁷⁷ En torno al principio de igualdad véase el amparo directo en revisión 1464/2014, resuelto el 13 de septiembre de 2013, por unanimidad de cinco votos, bajo la Ponencia del Ministro Gutiérrez Ortiz Mena.

ajustarse a las disposiciones constitucionales sobre igualdad para ser constitucional.⁷⁸

428. En ese tenor, la igualdad jurídica debe traducirse en la seguridad de no tener que soportar perjuicio (o privarse de un beneficio) o desigualdad injustificada, pues el valor superior que persigue este principio consiste en evitar que existan normas que tengan que ver con situaciones de igualdad de hecho y produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propicien efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

429. Por su parte, la Corte Interamericana de Derechos Humanos también ha sido enfática en la importancia y trascendencia del respeto y protección del derecho a la igualdad jurídica a lo largo de su jurisprudencia.

⁷⁸ Cfr. *Semanario Judicial de la Federación*, 1ª/J. 55/2006, Novena Época, Tomo XXIV, septiembre de 2006, página 75, registro 174247, de rubro y texto: "IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. La igualdad en nuestro texto constitucional constituye un principio complejo que no sólo otorga a las personas la garantía de que serán iguales ante la ley en su condición de destinatarios de las normas y de usuarios del sistema de administración de justicia, sino también en la ley (en relación con su contenido). El principio de igualdad debe entenderse como la exigencia constitucional de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, de ahí que en algunas ocasiones hacer distinciones estará vedado, mientras que en otras estará permitido o, incluso, constitucionalmente exigido. En ese tenor, cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación conoce de un caso en el cual la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos, debe analizar si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación constitucionalmente vedada. Para ello es necesario determinar, en primer lugar, si la distinción legislativa obedece a una finalidad objetiva y constitucionalmente válida: el legislador no puede introducir tratos desiguales de manera arbitraria, sino que debe hacerlo con el fin de avanzar en la consecución de objetivos admisibles dentro de los límites marcados por las previsiones constitucionales, o expresamente incluidos en ellas. En segundo lugar, es necesario examinar la racionalidad o adecuación de la distinción hecha por el legislador: es necesario que la introducción de una distinción constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido. En tercer lugar, debe cumplirse con el requisito de la proporcionalidad: el legislador no puede tratar de alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional, de manera que el juzgador debe determinar si la distinción legislativa se encuentra dentro del abanico de tratamientos que pueden considerarse proporcionales, habida cuenta de la situación de hecho, la finalidad de la ley y los bienes y derechos constitucionales afectados por ella; la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por último, es de gran importancia determinar en cada caso respecto de qué se está predicando con la igualdad, porque esta última constituye un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se predica siempre de algo, y este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de las leyes, porque la Norma Fundamental permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al Juez a ser especialmente exigente cuando deba determinar si el legislador ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado."

Concretamente en la Opinión Consultiva OC-4/84⁷⁹ sostuvo que la noción de igualdad se desprende directamente de la unidad de naturaleza de la persona; sin embargo, precisó que no todo tratamiento jurídico diferente es discriminatorio porque no toda distinción de trato puede considerarse por sí misma ofensiva de la persona salvo cuando carezca de justificación objetiva y razonable.

430. Ya se ha afirmado que las violaciones al principio de igualdad jurídica dan lugar a actos discriminatorios (I) directos cuando la distinción en la aplicación o en la norma obedece explícitamente a un factor prohibido o no justificado constitucionalmente; o a actos discriminatorios (II) indirectos que se dan cuando la aplicación de la norma o su contenido es aparentemente neutral, pero el efecto o su resultado conlleva a la diferenciación o exclusión desproporcionada de cierto grupo social, sin que exista justificación objetiva para ello.⁸⁰

⁷⁹ Opinión consultiva OC-4/84, del 19 de enero de 1984, Sobre la propuesta de modificación a la constitución política de Costa Rica relacionada con la naturalización.

⁸⁰ Cfr. *Semanario Judicial de la Federación*, 1ª XLIV/2014 (10ª), Décima Época, Libro 3, febrero de 2014, Tomo I, página 645, registro 2005529, de rubro y texto siguiente: "DERECHO HUMANO A LA IGUALDAD JURÍDICA. DIFERENCIAS ENTRE SUS MODALIDADES CONCEPTUALES. El citado derecho humano, como principio adjetivo, se configura por distintas facetas que, aunque son interdependientes y complementarias entre sí, pueden distinguirse conceptualmente en dos modalidades: 1) la igualdad formal o de derecho, y 2) la igualdad sustantiva o de hecho. La primera es una protección contra distinciones o tratos arbitrarios y se compone a su vez de la igualdad ante la ley, como uniformidad en la aplicación de la norma jurídica por parte de todas las autoridades, e igualdad en la norma jurídica, que va dirigida a la autoridad materialmente legislativa y que consiste en el control del contenido de las normas a fin de evitar diferenciaciones legislativas sin justificación constitucional o violatorias del principio de proporcionalidad en sentido amplio. Las violaciones a esta faceta del principio de igualdad jurídica dan lugar a actos discriminatorios directos, cuando la distinción en la aplicación o en la norma obedece explícitamente a un factor prohibido o no justificado constitucionalmente, o a actos discriminatorios indirectos, que se dan cuando la aplicación de la norma o su contenido es aparentemente neutra, pero el efecto o su resultado conlleva a una diferenciación o exclusión desproporcionada de cierto grupo social, sin que exista una justificación objetiva para ello. Por su parte, la segunda modalidad (igualdad sustantiva o de hecho) radica en alcanzar una paridad de oportunidades en el goce y ejercicio real y efectivo de los derechos humanos de todas las personas, lo que conlleva a que en algunos casos sea necesario remover y/o disminuir los obstáculos sociales, políticos, culturales, económicos o de cualquier otra índole que impidan a los integrantes de ciertos grupos sociales vulnerables gozar y ejercer tales derechos. Por ello, la violación a este principio surge cuando existe una discriminación estructural en contra de un grupo social o sus integrantes individualmente considerados y la autoridad no lleva a cabo las acciones necesarias para eliminar y/o revertir tal situación; además, su violación también puede reflejarse en omisiones, en una desproporcionada aplicación de la ley o en un efecto adverso y desproporcional de cierto contenido normativo en contra de un grupo social relevante o de sus integrantes, con la diferencia de que, respecto a la igualdad formal, los elementos para verificar la violación dependerán de las características del propio grupo y la existencia acreditada de la discriminación estructural y/o sistemática. Por lo tanto, la omisión en la realización o adopción de acciones podrá dar lugar a que el gobernado demande su cumplimiento, por ejemplo, a través de la vía jurisdiccional; sin embargo, la condición para que prospere tal demanda será que la persona en cuestión pertenezca a un grupo social que sufra o haya sufrido una discriminación estructural y sistemática, y que la autoridad se encuentre efectivamente obligada a tomar determinadas acciones a favor del grupo y en posibilidad real de llevar a cabo las medidas tendentes a alcanzar la igualdad de hecho, valorando a su vez el amplio margen de apreciación del legislador, si es el caso; de ahí que tal situación deberá ser argumentada y probada por las partes o, en su caso, el Juez podrá justificarla o identificarla a partir de medidas para mejor proveer."

431. Este derecho fundamental a no ser discriminado por alguna de las categorías que se incluyen en el artículo 1º constitucional conlleva dos reglas:
432. La primera es la prohibición de discriminaciones directas, o sea, de toda norma o acto jurídico público que dispense trato diferente y perjudicial en función de tales categorías.
433. La segunda es la prohibición de la discriminación indirecta, o sea, de aquellos tratamientos jurídicos formalmente neutros o no discriminatorios, de los que derivan consecuencias desiguales y perjudiciales por el impacto diferenciado y desfavorable que tiene sobre las personas.
434. Es importante poner de manifiesto que igualdad y no discriminación son conceptos complementarios⁸¹, en tanto que el primero implica que debe garantizarse que todas las personas sean iguales en el goce y ejercicio de sus derechos, mientras que el segundo alude a que las personas no sean sujetas a distinciones arbitrarias e injustas. Acorde con la importancia que este principio tiene en el sistema jurídico, la Corte Interamericana de Derechos Humanos lo ha vinculado al *ius cogens* especificando que acarrea obligaciones *erga omnes* de protección que vinculan a todos los Estados.⁸²

⁸¹ Cfr. *Semanario Judicial de la Federación*, 1ªCXLV/2012 (10ª), Libro XI, agosto 2012, Tomo 1, página 487, registro 2001341, de rubro y texto: "IGUALDAD ANTE LA LEY Y NO DISCRIMINACIÓN. SU CONNOTACIÓN JURÍDICA NACIONAL E INTERNACIONAL. Si bien es cierto que estos conceptos están estrechamente vinculados, también lo es que no son idénticos aunque sí complementarios. La idea de que la ley no debe establecer ni permitir distinciones entre los derechos de las personas con base en su nacionalidad, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social es consecuencia de que todas las personas son iguales; es decir, la noción de igualdad deriva directamente de la unidad de naturaleza del género humano y es inseparable de la dignidad de la persona, frente a la cual es incompatible toda situación que, por considerar superior a un determinado grupo, conduzca a tratarlo con privilegio o que, a la inversa, por considerarlo inferior, lo trate con hostilidad o de cualquier forma lo discrimine del goce de derechos que se reconocen a quienes no se consideran en tal situación de inferioridad. Así pues, no es admisible crear diferencias de trato entre seres humanos que no correspondan con su única e idéntica naturaleza; sin embargo, como la igualdad y la no discriminación se desprenden de la idea de unidad de dignidad y naturaleza de la persona, no todo tratamiento jurídico diferente es discriminatorio, porque no toda distinción de trato puede considerarse ofensiva, por sí misma, de la dignidad humana. Por tanto, la igualdad prevista por el artículo 4o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en diversos instrumentos internacionales en materia de derechos humanos, más que un concepto de identidad ordena al legislador no introducir distinciones entre ambos géneros y, si lo hace, éstas deben ser razonables y justificables."

⁸² Corte Interamericana de Derechos Humanos, *Condición jurídica de los migrantes indocumentados*, Opinión consultiva OC-18/03, 17 de septiembre de 2003.

435. Por tanto, el principio de igualdad y no discriminación es considerado pilar en la mayor parte de los instrumentos internacionales de protección a los derechos humanos, dicha concepción implica que todas las personas sujetas a la jurisdicción de un Estado podrán disfrutar de los mismos derechos reconocidos en estos textos.
436. En otras palabras, es una constante que en la mayor parte de los instrumentos internacionales de protección a derechos humanos, tanto a nivel universal como regional, se encuentra presente el principio de igualdad y no discriminación como base fundadora de los derechos que se reconocen en sus textos.
437. Asentado lo anterior, conviene atender en lo que interesa al Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, cuyo tenor es el siguiente:

“(...)

Que a partir de 2014 la importación y la enajenación de chicles y gomas de mascar estarán afectas al pago del impuesto al valor agregado, así como al impuesto especial sobre producción y servicios por ser productos de confitería, cuando tengan una densidad calórica igual o mayor de 275 Kilocalorías por cada 100 gramos, por lo que se estima conveniente otorgar un beneficio fiscal que permita que dichos productos sólo queden afectos al pago del impuesto al valor agregado, con el propósito de que tengan condiciones que les permitan ser competitivos en el mercado, dado que la mayoría de los alimentos no están afectos al pago del impuesto al valor agregado.

(...)

Capítulo 3

Del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

(...)

Artículo 3.3. Se otorga un estímulo fiscal a los importadores o enajenantes de chicles o gomas de mascar que estén obligados a pagar el impuesto especial sobre producción y servicios, de conformidad con el artículo 2º, fracción I, inciso J), numeral 2 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

El estímulo fiscal consiste en una cantidad equivalente al 100% del impuesto especial sobre producción y servicios que deba pagarse en la importación o enajenación del producto antes mencionado, y sólo procedente en tanto no se traslade al adquirente cantidad alguna por concepto del citado impuesto en la enajenación de dicho bien. El estímulo fiscal será acreditable contra el impuesto especial sobre producción y servicios que deba pagarse por las citadas actividades.

(...)”

438. En ese sentido, se advierte que el Ejecutivo Federal consideró establecer a través del Decreto aludido estímulo fiscal consistente en la cantidad equivalente al 100% (cien por ciento) del impuesto especial sobre producción y servicios que deba pagarse en la importación o enajenación de chicles y gomas de mascar con la finalidad de otorgar beneficio fiscal que permita que esos productos considerados como de confitería sólo queden afectos al pago del impuesto al valor agregado, con el propósito de que tengan condiciones competitivas en el mercado dado que la mayoría de los alimentos no están afectos a aquel gravamen.
439. Ahora, debe determinarse si la diferenciación persigue finalidad constitucionalmente válida si es adecuada para el logro del fin legítimo buscado y si resulta proporcional, es decir, si guarda relación razonable con el fin que se procura alcanzar.
440. Sobre ese tópico, esta Segunda Sala emitió la jurisprudencia 2a./J. 42/2010 que a continuación se transcribe:

“IGUALDAD. CRITERIOS QUE DEBEN OBSERVARSE EN EL CONTROL DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS QUE SE ESTIMAN VIOLATORIAS DE DICHA GARANTÍA. La igualdad normativa presupone necesariamente una comparación entre dos o más regímenes jurídicos, ya que un régimen jurídico no es discriminatorio en sí mismo, sino únicamente en relación con otro. Por ello, el control de la constitucionalidad de normas que se estiman violatorias de la garantía de igualdad no se reduce a un juicio abstracto de adecuación entre la norma impugnada y el precepto constitucional que sirve de parámetro, sino que incluye otro régimen jurídico que funciona como punto de referencia a la luz de un término de comparación relevante para el caso concreto. Por tanto, el primer criterio para analizar una norma a la luz de la garantía de igualdad consiste en elegir el término de comparación apropiado, que permita comparar a los sujetos desde un determinado punto de vista y, con base en éste, establecer si se encuentran o no en una situación de igualdad respecto de otros individuos sujetos a diverso régimen y si el trato que se les da, con base en el propio término de comparación, es diferente. En caso de que los sujetos comparados no sean iguales o no sean tratados de manera desigual, no habrá violación a la garantía individual. Así, una vez establecida la situación de igualdad y la diferencia de trato, debe determinarse si la diferenciación persigue una finalidad constitucionalmente válida. Al respecto, debe considerarse que la posición constitucional del legislador no exige que toda diferenciación normativa esté amparada en permisos de diferenciación derivados del propio texto constitucional, sino que es suficiente que la finalidad perseguida sea constitucionalmente aceptable, salvo que se trate de una de las prohibiciones específicas de discriminación contenidas en el artículo 1o., primer y tercer párrafos, de la

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues respecto de éstas no basta que el fin buscado sea constitucionalmente aceptable, sino que es imperativo. La siguiente exigencia de la garantía de igualdad es que la diferenciación cuestionada sea adecuada para el logro del fin legítimo buscado; es decir, que la medida sea capaz de causar su objetivo, bastando para ello una aptitud o posibilidad de cumplimiento, sin que sea exigible que los medios se adecuen estrechamente o estén diseñados exactamente para lograr el fin en comento. En este sentido, no se cumplirá el requisito de adecuación cuando la medida legislativa no contribuya a la obtención de su fin inmediato. Tratándose de las prohibiciones concretas de discriminación, en cambio, será necesario analizar con mayor intensidad la adecuación, siendo obligado que la medida esté directamente conectada con el fin perseguido. Finalmente, debe determinarse si la medida legislativa de que se trate resulta proporcional, es decir, si guarda una relación razonable con el fin que se procura alcanzar, lo que supone una ponderación entre sus ventajas y desventajas, a efecto de comprobar que los perjuicios ocasionados por el trato diferenciado no sean desproporcionados con respecto a los objetivos perseguidos. De ahí que el juicio de proporcionalidad exija comprobar si el trato desigual resulta tolerable, teniendo en cuenta la importancia del fin perseguido, en el entendido de que mientras más alta sea la jerarquía del interés tutelado, mayor puede ser la diferencia.”⁸³

441. El decreto en cuestión establece trato diferenciado a situaciones que pueden considerarse iguales en la medida en que otorga estímulo fiscal a los importadores o enajenantes de chicles y goma de mascar, no así a los importadores o enajenantes de bebidas saborizadas con azúcar añadida.
442. No obstante, esa situación no significa que viole el derecho a la igualdad en tanto que la diferenciación entre los importadores o enajenantes de chicles y gomas de mascar en relación con los de las bebidas saborizadas con azúcar añadida tiene finalidad constitucionalmente válida, es adecuada para el logro de tal fin y guarda relación razonable con la finalidad que se procura alcanzar.
443. El principio de proporcionalidad, como instrumento metodológico, es un procedimiento interpretativo para la resolución de conflictos entre los contenidos esenciales de las disposiciones normativas fundamentales, que encuentra asidero constitucional en los diversos principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso, previstos en los artículos 1, 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

⁸³ Registro: 164,779, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXXI, abril de 2010, Materia(s): Constitucional, Tesis: 2a./J. 42/2010, Página: 427.

444. Dicho principio opera principal, mas no exclusivamente, cuando se aduce la violación al principio de igualdad o equidad tributaria como manifestación específica de éste, pues en ese caso se requiere llevar a cabo, en primer lugar, un juicio de igualdad mediante la equiparación de supuestos de hecho que permitan verificar si existe o no trato injustificado, esto a partir de un término de comparación, en la medida en que el derecho a la igualdad es fundamentalmente instrumental y siempre se predica respecto de alguien o algo.
445. Así, para verificar si el tratamiento desigual establecido por el legislador resulta constitucionalmente válido, en segundo lugar, el principio de proporcionalidad se conforma de tres criterios, de acuerdo con la jurisprudencia 1a./J. 55/2006⁸⁴, consistentes en: a) que la distinción legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; b) que la distinción establecida resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin y, c) la distinción debe ser proporcional, es decir, no es válido alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional.
446. Ahora, en materia tributaria esta Suprema Corte estableció en la jurisprudencia 1a./J. 84/2006⁸⁵, que la intensidad del escrutinio constitucional a la luz de los principios democrático y de división de poderes, no es de carácter estricto, sino flexible o laxo, en razón de que el legislador cuenta con amplia libertad configurativa normativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo que a fin de no vulnerar la libertad política del legislador en campos como el mencionado, en donde la propia Constitución establece amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que

⁸⁴ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIV, septiembre de 2006, página 75, de rubro: "IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL".

⁸⁵ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIV, noviembre de 2006, página 29, de rubro: "ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES".

las posibilidades de injerencia del juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada.

447. Esto es así, puesto que en materia tributaria, por una parte, se encuentran los derechos fundamentales de los contribuyentes pero, por otra, existe la obligación fundamental de éstos de contribuir al gasto público del Estado, la cual se justifica en la solidaridad social, económica y política de todos los contribuyentes. Pero además el Estado no solo tiene el poder tributario para establecer las contribuciones que considere necesarias para cubrir el presupuesto y, consecuentemente, los gastos públicos, sino también cuenta con la facultad económico coactiva para recaudar en la vía ejecutiva la obligación tributaria con la finalidad de satisfacer las necesidades individuales y colectivas de la comunidad. El equilibrio o armonización entre los referidos derechos y obligaciones es el que justifica el escrutinio constitucional en los términos arriba referidos. En tal sentido es aplicable la tesis aislada 1a. CII/2012 (10a.).⁸⁶

448. Consecuentemente, la aplicación del principio de proporcionalidad implica el cumplimiento de los criterios que lo integran como es que se requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación, es decir, basta que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; la elección del medio para cumplir tal finalidad no conlleva a exigirle al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo y no máximo de idoneidad y, finalmente, debe existir correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los

⁸⁶ Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro VIII, mayo de 2012, tomo 1, página 1108, de rubro: "OBLIGACIÓN DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS Y OBLIGACIÓN FISCAL. SUS DIFERENCIAS".

sujetos comparables. Estas consideraciones se encuentran reflejadas en la tesis aislada 1a. LIII/2012 (10a.).⁸⁷

449. Bajo las directrices mencionadas cabe señalar que en el Decreto reclamado el Ejecutivo Federal consideró establecer estímulo fiscal consistente en la cantidad equivalente al 100% (cien por ciento) del impuesto especial sobre producción y servicios que deba pagarse en la importación o enajenación de chicles y gomas de mascar con la finalidad de otorgar beneficio fiscal que permita que esos productos considerados como de confitería sólo queden afectos al pago del impuesto al valor agregado, con el propósito de que tengan condiciones competitivas en el mercado dado que la mayoría de los alimentos no están afectos a aquel gravamen, finalidad que se encuentra en el artículo 28 constitucional cuyo contenido refiere a las facultades del Estado para asegurar las mejores condiciones en el mercado que aseguren la eficaz competitividad.
450. Ahora, de lo anterior y como se ha puesto de relieve en esta ejecutoria, la finalidad constitucionalmente válida y objetiva que se buscó con su establecimiento responde a implementar condiciones competitivas en el mercado con el objetivo de apoyar la economía de un sector de la población ante el contexto económico nacional, bajo política de responsabilidad, particularmente para que no colapse dicha industria chiclera.
451. Así, el estímulo fiscal en cuestión que otorga trato distinto a quienes pertenezcan a la industria chiclera o de goma de mascar no obstante ubicarse en una misma situación de hecho, al importar o comerciar esos productos se ven beneficiados con la reducción del 100% del impuesto especial sobre producción y servicios no viola el derecho de igualdad, pues la distinción entre importadores de la goma de mascar que pueden acceder al beneficio y aquellos que no tienen derecho a ese beneficio como son los

⁸⁷ Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro VII, abril de 2012, tomo 1, página 882, de rubro: "TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. EN ATENCIÓN A LA INTENSIDAD DEL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS MISMAS, SU APLICACIÓN POR PARTE DE LA SUPREMA CORTE REQUIERE DE UN MÍNIMO Y NO DE UN MÁXIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN".

importadores de bebidas saborizadas con azúcar añadida se justifica objetiva y razonablemente, en atención a que los fines extrafiscales se orientan a mejorar las condiciones del mercado y salvaguardan un sector industrial.

452. En efecto, el fin de la distinción que produce el Decreto de que se trata es constitucionalmente válido, pues estriba en preservar la eficaz competitividad en el mercado, para lo cual el gobierno estimó otorgar beneficio fiscal que permita que esos productos *-chicles y goma de mascar-* considerados de confitería sólo queden afectos al pago del impuesto al valor agregado para que estén en condiciones competitivas en el mercado de alimentos, dado que la mayoría de éstos no están afectos a ese gravamen.
453. Es decir, el estímulo de que se trata se otorga con la pretensión de asegurar tratamiento fiscal en condiciones de competencia similares para todas las enajenaciones de alimentos y confitería, lo que tiene influencia en el equilibrio de mercado al incidir en los precios que el consumidor final debe pagar. De ahí que se estime que su finalidad sea constitucionalmente válida, al atender a las condiciones de mercado.
454. Por otra parte, la medida adoptada resulta adecuada o idónea para el logro del fin buscado toda vez que si los alimentos no pagan el impuesto al valor agregado mientras que los chicles y goma de mascar si lo hacen, entonces con la aplicación del estímulo fiscal aludido en cantidad equivalente al 100% (cien por ciento) del impuesto especial sobre producción y servicios que deba pagarse, produce equilibrio y competitividad en el mercado de goma de mascar al estar sujetos a un sólo gravamen.
455. Además, la distinción realizada a través del Decreto guarda relación razonable con el fin que se procura alcanzar pues no busca discriminar a diverso gremio empresarial ni establecer ventajas comerciales a la industria chiclera, sino crear mejores condiciones en el mercado de ese producto al

estar catalogado como alimento sin que lo sea y así que exista mayor competitividad y desarrollo económico.

456. En consecuencia, en razón de que el test de proporcionalidad es de carácter laxo o débil, se advierte que la medida impositiva enjuiciada es idónea para cumplir el fin constitucionalmente objetivo y válido señalado, por lo que es dable no exigir a la autoridad que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad).
457. Por lo que se refiere a la necesidad de la medida impositiva impugnada, esta Segunda Sala considera que se satisface en el presente caso, en razón de que, atendiendo a la finalidad mediata que se busca con su establecimiento, el Estado debe agotar los instrumentos a su alcance para hacer efectivo las mejores condiciones del mercado para evitar que colapsen determinados sectores industriales, para lo cual el sistema tributario puede ser uno de los medios para tal efecto, sin que ello implique que sea el único.
458. Si bien con ello se puede entender que se limita determinada actividad comercial, ello se hace en función del interés público, pues según se desprende de la reforma a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios con la que está vinculada el Decreto en cuestión, la intención de del legislador en primer término fue combatir el sobrepeso y la obesidad, finalidad inmediata que encuentra asidero en el artículo 4, párrafos tercero y cuarto,⁸⁸ de la Constitución, ya que la finalidad mediata que se busca con dicha medida legislativa consiste en que el Estado garantice a toda persona el derecho a alimentación nutritiva, suficiente y de

⁸⁸ "Artículo 4. El varón y la mujer son iguales ante la ley. Esta protegerá la organización y el desarrollo de la familia.

[...]

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

Toda persona tiene derecho a la protección de la salud. La Ley definirá las bases y modalidades para el acceso a los servicios de salud y establecerá la concurrencia de la Federación y las entidades federativas en materia de salubridad general, conforme a lo que dispone la fracción XVI del artículo 73 de esta Constitución.

[...]"

calidad, además de hacer efectivo el derecho a la protección de la salud de la población al ser responsabilidad social del Estado conforme a la jurisprudencia P./J. 136/2008.⁸⁹

459. Además, este Tribunal Constitucional no cuenta con un estándar para verificar la necesidad de la medida a la luz de otras opciones normativas en sede jurisdiccional, dado que la elección de la medida que se examina cae dentro del ámbito de la política pública que el Estado deseé implementar a través del sistema tributario. En cuanto a este último aspecto por analogía es aplicable la tesis aislada P. XXXIX/2011.⁹⁰
460. De esa forma, la medida de beneficio controvertida sí resulta necesaria en el entorno relativo al mejoramiento de las condiciones económicas del mercado y protección a un sector de la industria; aunado a que la inconforme no precisa cuáles serían los otros medios menos gravosos para cumplir con la finalidad inmediata perseguida con la medida que se enjuicia, lo que impide a este Supremo Tribunal pronunciarse al respecto.
461. Finalmente, por lo que se refiere a la ponderación o proporcionalidad en sentido estricto al beneficio tributario que se analiza, también debe señalarse que se cumple, en atención a que existe correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado.
462. Ello es así, pues atendiendo a las ventajas y desventajas que produce la medida de beneficio implementada, se advierte que dentro de las primeras alienta y protege el mercado nacional en el sentido de que la importación y la enajenación de chicles y gomas de mascar estarán afectas a un beneficio fiscal que permita que dichos productos sólo sean sujetos al

⁸⁹ Novena Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXVIII, octubre de 2008, página 61, de rubro: "SALUD. EL DERECHO A SU PROTECCIÓN CONFORME AL ARTÍCULO 4o., TERCER PÁRRAFO, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, ES UNA RESPONSABILIDAD SOCIAL".

⁹⁰ Décima Época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro I, octubre de 2011, tomo 1, página 595, de rubro: "POLÍTICA TRIBUTARIA. LAS RAZONES Y CONSIDERACIONES EXPRESADAS EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE UN TRIBUTO, SE ENCUENTRAN INMERSAS EN EL CAMPO DE AQUÉLLA, POR LO QUE NO ESTÁN SUJETAS AL ESCRUTINIO CONSTITUCIONAL EN SEDE JURISDICCIONAL".

pago del impuesto al valor agregado, con el propósito de que tengan condiciones que les permitan ser competitivos en el mercado, dado que la mayoría de los alimentos no están gravados con el impuesto al valor agregado.

463. Dentro de las segundas puede mencionarse que incide sobre los hábitos alimenticios de la población, sin embargo, esta desventaja no es de tal entidad ni se encuentran por encima de la importancia de la realización de la finalidad (mediata e inmediata) del beneficio otorgado.

464. En otros términos, las ventajas que se obtienen con la intervención fiscal del Estado justifica los sacrificios o desventajas que la misma ocasiona.

465. Además, no hay que olvidar que los alimentos en México no se encuentran gravados por la Ley del IVA, cuya tasa es de 16%, como sí ocurre en otros países como Chile o Argentina.

466. Por lo explicitado, es notoria la relación de precedencia que existe entre el fin constitucionalmente válido perseguido con el establecimiento de los preceptos reclamados (resguardar un sector del mercado nacional, relacionado indirectamente con el sobrepeso y la obesidad) y el medio elegido para tal efecto (no enterar el impuesto especial sobre producción y servicios), por lo que cumple con el test de proporcionalidad.

467. En consecuencia, debido a que el estímulo fiscal de que se trata persigue una finalidad constitucionalmente válida, su diferencia cuestionada es adecuada para lograr ese fin legítimo además de ser proporcional, por ello no viola el derecho de igualdad previsto en el artículo 1º constitucional, de ahí lo infundado de este argumento dado que la medida analizada no resulta excesiva o desproporcionada

468. Orienta a lo anterior la jurisprudencia siguiente:

“VALOR AGREGADO. EL DECRETO QUE ESTABLECE UN ESTÍMULO FISCAL CONSISTENTE EN UNA CANTIDAD EQUIVALENTE AL 100% DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE SE DEBE PAGAR POR LA IMPORTACIÓN O ENAJENACIÓN DE JUGOS, NÉCTARES Y OTRAS BEBIDAS, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 19 DE JULIO DE 2006, NO VIOLA EL DERECHO A LA IGUALDAD. La distinción que el referido Decreto realiza, al otorgar un estímulo fiscal a los importadores o enajenantes de jugos, néctares, concentrados de frutas o de verduras y de productos para beber en los que la leche sea un componente que se combina con vegetales, cultivos lácticos o lactobacilos, edulcorantes u otros ingredientes como el yoghurt para beber, el producto lácteo fermentado o los licuados, así como de agua no gaseosa ni compuesta, cuya presentación sea en envases menores de 10 litros, consistente en una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado que se deba pagar por la importación o enajenación de esos productos, no así a los importadores o enajenantes de productos diferentes que pueden considerarse alimentos, a pesar de encontrarse en situaciones semejantes, no viola el derecho a la igualdad contenido en el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tanto que tal diferenciación persigue una finalidad constitucionalmente válida, es adecuada para el logro de tal fin y, además, guarda una relación razonable con el objeto que se procura alcanzar. Lo anterior es así, pues el estímulo se otorga en aras de asegurar un tratamiento fiscal idéntico y condiciones de competencia similares para todas las enajenaciones de los bienes a que se refiere el Decreto, desde el productor hasta el consumidor final y para corregir la distorsión provocada en la cadena de comercialización, cuando sólo alguno de los agentes que intervienen en ésta pueden aplicar la tasa del 0% y otros la del 15%, lo que tiene influencia en el equilibrio del mercado, al incidir en los precios que el consumidor final debe pagar; además, la aplicación del estímulo fiscal aludido produce de facto la consecuencia de que todos los importadores o enajenantes de los productos señalados en el Decreto apliquen la tasa del 0%; lo anterior no implica que tal beneficio busque reparar el vicio de inconstitucionalidad del artículo 2o.-A, fracción I, inciso b), numeral 1, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ni que persiga ampliar el ámbito de aplicación de la jurisprudencia a través de la cual la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró inconstitucional dicho precepto legal, sino que sólo busca asegurar un tratamiento fiscal idéntico y condiciones de competencia similares para todas las enajenaciones de los productos relativos y no de otros.”⁹¹

ACREDITAMIENTO

469. Que transgrede el principio de proporcionalidad tributaria la limitante contenida en el artículo 4, fracción II, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, concerniente a que el acreditamiento del gravamen se condiciona a que los bienes que se importen o se enajenen no se modifique su estado, forma o composición, salvo que se trate de bebidas alcohólicas y de concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de

⁹¹ Época: Décima Época, Registro: 2001208, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro X, Julio de 2012, Tomo 2, Materia(s): Constitucional, Tesis: 2a./J. 43/2012 (10a.), Página: 1240.

sabores que sean utilizados para preparar bebidas saborizadas, porque se tributa sobre una base ficticia, de ahí que opuestamente a lo sostenido por el a quo, la jurisprudencia 129/2005 sí es aplicable al caso en concreto.

470. Argumento que es infundado y para demostrarlo conviene citar ese precepto que dispone lo siguiente:

“Artículo 4o.- Los contribuyentes a que se refiere esta Ley, pagarán el impuesto a su cargo, sin que proceda acreditamiento alguno contra dicho pago, salvo en los supuestos a que se refiere el siguiente párrafo.

Únicamente procederá el acreditamiento del impuesto trasladado al contribuyente por la adquisición de los bienes a que se refieren los incisos A), F), G), I) y J) de la fracción I del artículo 2o. de esta Ley, así como el pagado por el propio contribuyente en la importación de los bienes a que se refieren los incisos A), C), D), E), F), G), H), I) y J) de dicha fracción, siempre que sea acreditable en los términos de la citada Ley.

El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, las tasas a que se refiere la fracción I, incisos A), F), I) y J) del artículo 2o. de la misma, o de la que resulte de aplicar las cuotas a que se refieren los artículos 2o., fracción I, incisos C), segundo y tercer párrafos, G) y H) y 2o.-C de esta Ley. Se entiende por impuesto acreditable, un monto equivalente al del impuesto especial sobre producción y servicios efectivamente trasladado al contribuyente o el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, exclusivamente en los supuestos a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, en el mes al que corresponda.

Para que sea acreditable el impuesto especial sobre producción y servicios en términos de los párrafos que anteceden, deberán reunirse los siguientes requisitos:

*I. Que se trate de contribuyentes que causen el impuesto en relación con el que se pretende acreditar, en los términos de esta Ley y que corresponda a bienes o servicios por los que se deba pagar el impuesto. II. **Que los bienes se enajenen sin haber modificado su estado, forma o composición, salvo que se trate de bebidas alcohólicas a granel o de sus concentrados, así como de concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que sean utilizados para preparar bebidas saborizadas.***

III. Que el impuesto haya sido trasladado expresamente al contribuyente y conste por separado en los comprobantes a que se refiere la fracción II del artículo 19 de esta Ley.

IV. Que el impuesto acreditable y el impuesto a cargo contra el cual se efectúe el acreditamiento, correspondan a bienes de la misma clase, considerándose como tales los que se encuentran agrupados en cada uno de los incisos a que se refiere la fracción I del artículo 2o., de esta Ley. En el caso de la cerveza y de las bebidas refrescantes, éstas se considerarán cada una como bienes de diferente clase de las demás bebidas con contenido alcohólico.

V. Que el impuesto que le haya sido trasladado al contribuyente y que éste pretenda acreditar, haya sido efectivamente pagado a quien efectuó dicho traslado.

No procederá el acreditamiento a que se refiere este artículo, cuando quien lo pretenda realizar no sea contribuyente del impuesto por la enajenación del bien o por la prestación del servicio por el que se le trasladó el citado impuesto o por el que se pagó en la importación. En ningún caso procederá el

acreditamiento respecto de los actos o actividades que se encuentren exentos de este impuesto.

Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe efectuar de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley. No se considerará acreditable el impuesto que se traslade sin tener esta obligación.

Cuando el contribuyente no acredite el impuesto que le fue trasladado en los términos de este artículo contra el impuesto que le corresponda pagar en el mes de que se trate o en los dos meses siguientes, pudiendo haberlo hecho, perderá el derecho a hacerlo en los meses siguientes hasta por la cantidad en que pudo haberlo acreditado.

El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes de este impuesto y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión de sociedades mercantiles.”

471. De ello, en lo que interesa, se advierte que el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, las tasas a que se refiere la fracción **I**, incisos **A**), **F**), **I**) y **J**) del artículo **2** de la misma, o de la que resulte de aplicar las cuotas a que se refieren los artículos **2**, fracción **I**, incisos **C**), segundo y tercer párrafos, **G**) y **H**) y **2-C** de esta Ley.
472. Asimismo, se desprende que se entiende por impuesto acreditable el monto equivalente al del impuesto especial sobre producción y servicios efectivamente trasladado al contribuyente o el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación, exclusivamente en los supuestos a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, en el mes al que corresponda.
473. Y para que sea acreditable el impuesto de mérito es necesario que se reúnan diversos requisitos, entre ellos, el contemplado en la fracción **II**, consistente en que los bienes se enajenen sin haber modificado su estado, forma o composición, salvo que se trate de bebidas alcohólicas a granel o de sus concentrados, así como de concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que sean utilizados para preparar bebidas saborizadas.
474. Lo anterior, pone de manifiesto que si la inconforme se dedica a la comercialización de bebidas saborizadas con azúcar añadida que para su elaboración requieren modificar el estado, forma o composición de

concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que adquieren para ese fin -elaboración del producto-, ésta podrá efectuar el acreditamiento del impuesto de mérito.

475. Ello es así, ya que si bien la norma en estudio expresamente prevé que uno de los requisitos para que el impuesto trasladado pueda ser acreditable, es que los bienes se enajenen sin haber modificado su estado, forma o composición, también lo es que, permite el acreditamiento del impuesto trasladado por la adquisición de concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores utilizados como materia prima para elaborar sus bebidas saborizadas con azúcar añadida; lo que lleva a concluir que lo considerado por el a quo es acertado dado que el gravamen no prohíbe la deducción a que se refiere la recurrente, por ende no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria pues permite tributar conforme a su real capacidad contributiva.
476. Sin que sea aplicable al caso la jurisprudencia de rubro: *“PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 4o. DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, AL CONDICIONAR EL ACREDITAMIENTO DEL TRIBUTO AL HECHO DE QUE NO SE HAYA MODIFICADO EL ESTADO, FORMA O COMPOSICIÓN DE LOS BIENES QUE SE ENAJENEN, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.”*; porque en ella se interpretó el texto anterior de la disposición reclamada que no permitía acreditar el traslado del impuesto especial sobre producción y servicios tratándose de la adquisición de concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse eran utilizados para la fabricación de bebidas saborizadas con azúcar añadida.
477. En similares condiciones, respecto de algunos derechos fundamentales, se resolvió el amparo en revisión 845/2015, en sesión de veintiuno de septiembre de dos mil dieciséis, bajo la ponencia del Ministro Javier Laynez Potisek.

478. En ese orden de ideas, al haber resultado infundados los agravios expuestos, lo conducente es confirmar la negativa de amparo a la empresa [REDACTED], [REDACTED], en relación a los artículos 2, fracción I, inciso G), 3, fracciones XVIII, XIX y XX, 4, y 5, de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios; y 3.3 del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa (*Decreto de beneficios*), publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013.

479. Finalmente, procede declarar sin materia la revisión adhesiva puesto que al haber resultado infundado el recurso de revisión, se entiende que dicho sentido es favorable a los intereses de la parte adherente y por tanto, ha desaparecido la condición a la que se sujeta su interés.

480. Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO. Se confirma la sentencia recurrida.

SEGUNDO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a [REDACTED], [REDACTED], en contra de las autoridades y actos precisados en el considerando primero por las razones expuestas en los dos últimos considerandos de esta ejecutoria.

TERCERO. Queda sin materia la revisión adhesiva.

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