



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES ACATLÁN

“Invalidez Constitucional de fines extra fiscales dentro de la ley del
IEPS aplicados al consumo de chocolate en México”

T E S I S

PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA

FERNANDO GARZA DEL VALLE

ASESOR: Mtro. David Alejandro Parada Sánchez

Santa Cruz Acatlán, Naucalpan, Edo. de México, Agosto, 2022



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

DEDICATORIA

A mi madre Martha y a mi hermana Irene, por todo el apoyo y amor que me han brindado ante la adversidad y momentos difíciles. Por su gran ejemplo de trabajo, constancia y esfuerzo ante la vida.

A mi familia, que a la lejanía siempre están presentes, les agradezco su apoyo y amor incondicional, así como la unión y valores que me han inculcado.

A mis abuelos Marlinda y Javier que me mantienen motivado y me cuidan desde el cielo.

A la familia Del Prado Galán, por su apoyo durante tiempos adversos y sus consejos durante el presente proyecto.

AGRADECIMIENTOS

A mi maestro y asesor, David Alejandro Parada Sánchez, por su disposición, conocimientos y consejos que ayudaron a que el presente trabajo fuera posible.

A los maestros de la Licenciatura en Derecho en la Facultad de Estudios Superiores Acatlán, que me impartieron clases para poder tener las bases y conocimientos que sustentan el presente trabajo, en especial a los maestros Arturo González Jiménez y Rodrigo de la Riva (Q.E.P.D)

A la Universidad Nacional Autónoma de México, por brindar excelentes medios para los estudiantes, por ser mi alma mater y permitir desarrollarme como profesionalista, a la cual estaré eternamente agradecido.

INDICE

Introducción.....6

Capítulo 1. Los Derechos Fundamentales como Principios.....8

1.1. Los Derechos Fundamentales y el Principio de Progresividad.

1.2. Los Derechos Fundamentales de los Contribuyentes ante la Potestad Tributaria.

1.3. Derecho a una Alimentación Adecuada.

1.4. Fines Fiscales, Extra fiscales y sus Garantías.

1.5. Principios Fundamentales como Mandatos de Optimización.

1.5.1. Razonabilidad y Proporcionalidad.

1.5.2. Test de Proporcionalidad

Capítulo 2. Marco Legal aplicable a los Fines Extra fiscales confrontado con la medida a Productos de Chocolate; Marco legal de las Contribuciones, Principios Tributarios y Fundamentales, así como las Reglas específicas de la LIEPS.....51

2.1. Bases Constitucionales del Derecho Fiscal Mexicano

2.2. Principios Tributarios y Derechos Humanos relacionados al objeto de Estudio.

2.3. Marco Legal confrontado con la finalidad extra fiscal en estudio.

2.4. Normas Oficiales Mexicanas.

2.4.1 Cacao, chocolate y productos similares, y derivados del cacao. Especificaciones sanitarias. Denominación comercial. Métodos de prueba.

2.5. Fines Fiscales y Extra Fiscales

2.6. Obligaciones Legislativas en materia de Fines extra fiscales.

2.7. Clasificación de los Impuestos y Elementos Tributarios de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

Capítulo 3. Información obtenida de confrontación de Marco Legal y Finalidad Extra fiscal en dentro de la LIEPS sobre Productos de Chocolate.....90

- 3.1 Resultados de Confrontación Derechos Humanos y Principios a la finalidad extra fiscal.
- 3.2. Dieta y Canasta Básica en relación a la política extra fiscal.
- 3.3. Chocolate como alimento básico.
 - 3.3.1 Obesidad y Aspectos Nutricionales.
 - 3.3.2 Chocolate, Historia y Sociología en México.
- 3.4. Recaudación en relación con la política extra fiscal y Destino al Gasto Público 2014 a 2021.

Capítulo 4. Control de Proporcionalidad, Propuestas y Conclusiones Finales.....126

- 4.1. Vinculación del Cacao con la Seguridad Alimentaria.
- 4.2. Optimización de los Derechos a una Alimentación Adecuada, a la Progresividad, y Aspectos Tributarios en relación con Cacao, Chocolate y derivados.
- 4.3. Ineficacia de finalidad extra fiscal dentro de la LIEPS (Bebidas Azucaras y Alimentos con alto contenido calórico).
- 4.4. Control de Proporcionalidad a través del Test.
- 4.5. Propuestas.
- 4.6. Conclusiones Finales.
- Bibliografía..... 161

Introducción.

El presente trabajo de investigación tiene como objetivo analizar las Políticas Extra fiscales utilizadas desde 2014 por los Poderes Legislativo y Ejecutivo para el combate a la obesidad en México, buscando analizar si existe un respeto a la Constitución por los mismos fines. Inicialmente, nos adentraremos al marco teórico conceptual de los aspectos que son los pilares y directrices que darán camino al trabajo de investigación partiendo de los Derechos Fundamentales como Principios, la Progresividad de los mismos, la Extra fiscalidad y su anclaje constitucional, la Ponderación de Derechos, y un análisis general del Test de Proporcionalidad como herramienta constitucional en aplicación para ejercicios de ponderación y resolución de conflictos entre Políticas Públicas que se contrapongan a Principios Constitucionales.

Posteriormente, debemos atender a las particularidades existentes que surgen de la relación tributaria entre el Estado y sus gobernados o mejor llamados, Contribuyentes. Esta debe tener siempre puntos de inflexión, pues se debe buscar un equilibrio y armonía entre los Derechos y Obligaciones del contribuyente, los Principios Tributarios, así como las limitantes de la Administración Pública para el correcto desempeño de la actividad recaudatoria y así respetar los lineamientos constitucionales previstos y cumplir con los fines propios de un Estado.

En el presente trabajo de tesis, se plantea una problemática particular, derivado del análisis de políticas extra fiscales implementadas por el Legislativo y Ejecutivo a partir del 2014, donde a opinión personal, se vulneran diversos Derechos Fundamentales y Principios Tributarios, lo cual se demostrará a lo largo del presente trabajo.

Efectivamente, debemos atender a los conceptos de los elementos que componen el objeto de estudio y las aristas relacionadas al mismo, para una correcta introducción y delimitación del marco teórico conceptual.

Por lo anterior, se propondrá a lo largo del presente trabajo que existe una transgresión a los Principios Tributarios y Derechos Fundamentales que protegen

a los contribuyentes y limitan las finalidades Extra fiscales de acuerdo a su estudio integral de anclaje constitucional, donde con herramientas como Test de Proporcionalidad y Teoría de Optimización de Principios Fundamentales se buscará demostrar lo dicho; por lo que los fines fiscales y extra fiscales como políticas públicas aplicadas desde 2014 para atacar la obesidad en México, no han sido las mejores estrategias, ni han dado resultados esperados, pues confrontados con los Principios de Proporcionalidad, Razonabilidad, y Progresividad en cuanto a su origen teórico filosófico y anclaje constitucional nos dan una postura debatible para los fines extra fiscales que se establecieron.

De igual manera se delimitará el contexto de la problemática de la obesidad que se pretende combatir con la referida medida, la historia y aspectos sociológicos del Chocolate en la alimentación mexicana, para posteriormente realizar una confrontación de la información obtenida con el Marco Legal Aplicable, y así obtener Resultados derivados de ejercicios de Ponderación y Optimización de Principios así como el Test de Proporcionalidad, dando Conclusiones y Soluciones que pueden ser consideradas como propuestas para la solución de la problemática que se plantea.

En razón de lo anterior, se desarrollarán los referidos puntos desde el punto de vista teórico conceptual para su correcta delimitación e introducción para el desarrollo del objeto en estudio.

Capítulo I.

Marco Teórico y Conceptual de los Derechos Fundamentales como Principios.

Los Derechos Fundamentales y el Principio de Progresividad.

Los Derechos fundamentales se pueden entender como aquellas expectativas de prestaciones o de no lesiones que se atribuyen, de forma universal e indispensable a todos en cuanto a personas, ciudadanos y/o capaces de obrar¹.

Desde la Constitución de 5 de febrero de 1917, se buscó reconocer aspectos sociales y un ajuste de garantías a derechos que se desprenden de los ideales Revolucionarios como lo son la justicia social, derechos laborales y aspectos de beneficio general para los ciudadanos, donde en un ejercicio Constitucional fue la primera en el mundo con una declaración de derechos humanos y sociales para la época, pues en su esencia buscaba proteger y garantizar derechos del hombre², al institucionalizar dentro del Texto Constitucional las garantías sociales como lineamientos para su integración como mandatos en la Nación en aspectos de economía, beneficio social y política del país³

A raíz de estas concepciones humanas y sociales dentro de los textos Constitucionales, comenzaron a surgir teorías “fundamentalistas” como lo es la Teoría de la Pirámide de Hans Kelsen, donde se integran las normas fundamentales como los mandatos con mayor jerarquía dentro del sistema jurídico nacional, atendiendo a la supremacía o fundamentalidad de estos mandatos plasmados en los textos Constitucionales o Incluso de los tratados internacionales que los países sean parte.

Desde 1917 hasta 2011, la Constitución denominó a los derechos y libertades como garantías individuales⁴, sin embargo, no fue hasta el 10 de junio de 2011,

¹ Ferrajoli, Luigi, Los Fundamentos de los derechos fundamentales. Madrid, Trotta, 2001, pág. 9.

² Jorge Carpizo, Estudios Constitucionales, Editorial Porrúa, UNAM, México, 2012, pág. 87; 310.

³ Burgoa O, Ignacio, Derecho Constitucional Mexicano, Porrúa, México, 2013, pág. 357.

⁴ Silva Meza, Juan N. Derechos Fundamentales, Porrúa, México 2013, pág. 10.

donde se realizó la Reforma Constitucional en materia de Derechos Humanos, dando un nuevo paradigma y enfoque de interpretación para estos, atendiendo siempre en beneficio del hombre con universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

A raíz de dicha reforma, la manera de interpretación y aplicación de los derechos ha cambiado, así como dado lugar a nuevos conceptos para su comprensión y estudio, para lo cual se considera importante definir y explicar algunos conceptos como son: garantías constitucionales, derechos fundamentales y derechos humanos.

La Organización de las Naciones Unidas (ONU) define a los derechos humanos como “derechos inherentes a todos los seres humanos, sin distinción alguna de raza, sexo, nacionalidad, origen étnico, lengua, religión o cualquier otra condición. Entre los derechos humanos se incluyen el derecho a la vida y a la libertad; a no estar sometido ni a esclavitud ni a torturas; a la libertad de opinión y de expresión; a la educación y al trabajo, entre otros muchos. Estos derechos corresponden a todas las personas, sin discriminación alguna”⁵.

Dentro de la Doctrina nacional, se encuentran definiciones similares como el “Conjunto de facultades, prerrogativas, libertades y pretensiones de carácter civil, político, económico, social y cultural, incluidos los recursos y mecanismos de garantía de todas ellas, que se reconocen al ser humano considerando sus aspectos individual y colectivo”⁶.

De las dos definiciones anteriores, podemos establecer que los derechos humanos son las concepciones inherentes a los hombres en un plano internacional y general para definir y establecer el catálogo de derechos y libertades propias del humano, así como las herramientas que surgen para garantizar su eficacia y cumplimiento dentro de los textos constitucionales que adapten dichos derechos.

⁵ Derechos Humanos, ONU, consultable en el siguiente enlace: <https://www.un.org/es/global-issues/human-rights>

⁶ Diccionario Jurídico Mexicano, IJUNAM, Porrúa, México, 2011, Tomo II, pág. 1268.

En el mismo sentido, los Derechos Fundamentales han sido definidos como todos aquellos derechos subjetivos que corresponden universalmente a los seres humanos en cuanto dotados del status de personas, de ciudadanos o de personas con capacidad de obrar⁷, donde la particularidad de estos, es que son los propios derechos humanos pero insertos dentro de los textos Constitucionales de los países que así adoptan la propia teoría fundamentalista.

Dentro de la doctrina nacional, podemos establecer que los derechos fundamentales tienen como bases los aspectos positivista, social y democrático, principalmente.

En un aspecto positivo, los derechos fundamentales deben entenderse como derechos públicos subjetivos que encuentran su reconocimiento en la Constitución y que, por este hecho, tienen eficacia jurídica, incluso frente al legislador democrático⁸, resaltando la particularidad de estar previstos en la Ley Fundamental de un Estado como principio jerárquicamente superior ante otras normatividades e incluso frente facultades del Legislador en cuanto a sus funciones y facultades en creación de leyes ordinarias, es decir, los derechos fundamentales per se tienen una función y eficacia jurídica positiva en cuanto a la supremacía Constitucional.

En un aspecto democrático respecto a los derechos fundamentales, podemos entenderlo a través de una Constitución como el instrumento destinado a garantizar, mediante el principio de supremacía constitucional, que la soberanía del pueblo (democracia) sea respetada por los Poderes del Estado, es decir, los derechos fundamentales pueden entenderse como “contra-poderes” que los individuos tienen frente a los poderes que surgen en el plano Constitucional a partir de la creación de un Estado⁹.

Finalmente, en un plano social, se puede entender a los derechos fundamentales como aquellas prerrogativas necesarias para garantizar las condiciones civiles, políticas, económicas, sociales y culturales, mínimas e

⁷ Ferrajoli, Luigi, “Los fundamentos de los derechos fundamentales” Madrid, Trotta, 2001, pp.9-17.

⁸ Silva Meza, Juan N. Derechos Fundamentales, Porrúa, México 2013, pág. 8.

⁹ Óp. Cit. Pág. 11.

igualitarias que deben gozar los individuos para llevar una vida digna dentro de una comunidad o Estado¹⁰, como consecuencia de las situaciones históricas, políticas, sociales, culturales y económicas que han sucedido dentro del contexto del Estado que las prevé.

De las anteriores características y fundamentos teóricos para su concepción, los derechos fundamentales deben entenderse de manera integral, pues cada teoría o aspecto complementa a su concepción, estudio y aplicación, por lo que para los fines del presente trabajo, se considera relevante resaltar la cualidad de supremacía constitucional en cuanto a los derechos fundamentales, pues esta característica permite la aplicación de diversas herramientas constitucionales y teóricas para su protección frente a los actos de autoridades, y así evitar una trasgresión de las directrices primarias que goza un individuo dentro de un Estado.

Finalmente, las garantías individuales y garantías constitucionales son conceptos que igualmente se deben definir para un corrector estudio y delimitar su alcance y significado en relación a los aspectos que se tratan cuando se habla de la Fundamentalidad de Derechos.

Por un lado, las garantías constitucionales se definen como aquellos instrumentos procesales, establecidos en la Constitución con la finalidad de restablecer el orden constitucional cuando la misma sea transgredida por un órgano de autoridad política¹¹, es decir, un medio procesal o instrumento jurídico para la protección y salvaguarda de la propia Constitución, y no así solo de los derechos que esta misma prevé, donde como en efecto de reacción en cadena, si existe una violación a derecho fundamental o a la garantía individual que lo protege, habrá en consecuencia una garantía constitucional como instrumento jurídico que reclame la violación a la Constitución y proteja en efecto “cascada” a los términos o instituciones jurídicas mencionadas.

El jurista Fix-Zamudio propone como garantías constitucionales los siguientes instrumentos procesales: el Juicio Político (Art.110 CPEUM), las

¹⁰ Óp. Cit, Pág. 16.

¹¹ Diccionario Jurídico Mexicano, IJUNAM, Porrúa, México, pág. 1792-1793, 2011.

Controversias Constitucionales (Art. 105 CPEUM), la Acción de Constitucionalidad (Art. 105 CPEUM), el Procedimiento de Investigación de la SCJN y el CJF (Art. 97 CPEUM), el Juicio de Amparo (Art. 103 y 107 CPEUM), el Juicio de Protección de Derechos Político-Electorales (Art. 99 CPEUM) y los Organismos Autónomos Protectores de los Derechos Humanos (Art 102 CPEUM).¹²

Una vez definidos los conceptos anteriormente establecidos, se debe recalcar el contenido del artículo 1º Constitucional, donde dentro de las modificaciones establecidas en cuanto a enfoque y terminología, se establecieron características inherentes a las garantías individuales que son: universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

La progresividad como Principio Constitucional implica un gradual avance para lograr su pleno cumplimiento, es decir, que para que se logre la efectividad de ciertos derechos se requieren medidas a corto, mediano y largo plazo¹³.

Este principio se relaciona de forma estrecha con la prohibición de retrocesos o marchas atrás injustificadas a los niveles de cumplimiento alcanzados, es decir, una no regresividad en la protección y garantía de los derechos.

En razón de lo anterior, es una limitante a las facultades Legislativas, pues no se deben emitir actos que limiten, restrinjan, eliminen o desconozcan el alcance y la tutela que ya es reconocida y protegida para los derechos fundamentales y garantías individuales plasmadas en la Constitución.

Dicha limitante no es absoluta, pues permite una justificación si es razonable plenamente que de manera muy estricta debe analizarse pues es una supresión de derechos que, como se verá a lo largo del presente trabajo, conlleva una metodología compleja y exige estar bien fundamentada para su aplicación.

¹² Ibídem, pág. 1793.

¹³ Los Principios de Universalidad, Interdependencia, Indivisibilidad y Progresividad de los Derechos Humanos, CNDH, consultable en: <https://www.cndh.org.mx/sites/all/doc/cartillas/2015-2016/34-Principios-universalidad.pdf>

Por lo anterior, la progresividad es la permanente obligación de las autoridades en el ámbito de su competencia a no permitir e incurrir en una regresión a la protección de derechos, así como un examen permanente y continuo sobre la efectividad y cumplimiento de objetivos y metas que tengan algún tipo de injerencia con los Derechos y Principios Constitucionales.

Dicho Principio Constitucional, se encuentra establecido en el artículo 1º, párrafo tercero Constitucional, el cual establece lo siguiente:

[...]

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.¹⁴

[...]

En el referido artículo, se menciona la obligación por parte de todas las autoridades, la protección de los derechos humanos y constitucionales de una manera progresiva, buscando brindar la protección más amplia, dentro de los límites y criterios legales, de los mismos.

En la doctrina nacional, la progresividad desde un contexto fiscal, se puede entender como una forma de ser del mismo sistema tributario, donde se articula técnicamente de manera que pueda responder a la consecución de fines que no son estrictamente recaudatorios -extra fiscales- sino que trascienden dicho plano para permitir la consecución de fines distintos; éstos pueden ser la distribución de las cargas fiscales, o el progreso social o económico¹⁵, donde existen tasas

¹⁴ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

¹⁵ Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Ed. Porrúa, pag.3803, México 2011

progresivas, para la correcta distribución de cargas, buscando una contribución justa; sin embargo, la progresividad como principio de los Derechos Humanos tiene una visión distinta.

La progresividad desde la interpretación como Principio Constitucional para la protección de Derechos Humanos, busca una constante evolución de las normas y garantías constitucionales para que -progresivamente- se amplíen dichos mecanismos buscando cada vez más, una efectiva tutela de Derechos Humanos.

Por su parte, la SCJN ha emitido criterios que nos ayudan a entender el Principio de Progresividad de una manera adecuada, los cuales se citan a continuación:

PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DE LOS DERECHOS HUMANOS. SU NATURALEZA Y FUNCIÓN EN EL ESTADO MEXICANO.

El principio de progresividad que rige en materia de los derechos humanos implica tanto gradualidad como progreso. La gradualidad se refiere a que, generalmente, la efectividad de los derechos humanos no se logra de manera inmediata, sino que conlleva todo un proceso que supone definir metas a corto, mediano y largo plazos. Por su parte, el progreso implica que el disfrute de los derechos siempre debe mejorar. En tal sentido, el principio de progresividad de los derechos humanos se relaciona no sólo con la prohibición de regresividad del disfrute de los derechos fundamentales, sino también con la obligación positiva de promoverlos de manera progresiva y gradual, pues como lo señaló el Constituyente Permanente, el Estado mexicano tiene el mandato constitucional de realizar todos los cambios y transformaciones necesarias en la estructura económica, social, política y cultural del país, de manera que se garantice que todas las personas puedan disfrutar de sus derechos humanos. Por tanto, el principio aludido exige a todas las autoridades del Estado mexicano, en el ámbito de su competencia, incrementar el grado de tutela en la promoción, respeto, protección y garantía de los derechos

humanos y también les impide, en virtud de su expresión de no regresividad, adoptar medidas que sin plena justificación constitucional disminuyan el nivel de la protección a los derechos humanos de quienes se someten al orden jurídico del Estado mexicano.¹⁶

De igual forma, se considera un criterio importante, la Jurisprudencia de rubro **“PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD. ES APLICABLE A TODOS LOS DERECHOS HUMANOS Y NO SÓLO A LOS LLAMADOS ECONÓMICOS, SOCIALES Y CULTURALES”**¹⁷, pues podemos advertir que el Principio de Progresividad de los Derechos Humanos, es aplicable a los Principios Constitucionales, y en este caso, Tributarios, establece que las autoridades deben buscar siempre ampliar el alcance y la protección de los referidos Derechos, en la mayor medida posible, hasta lograr su plena efectividad.

Además, establece una obligación de análisis gradual donde se deba verificar las circunstancias en donde, por la temporalidad, se pueden modificar las circunstancias pues se deben comprobar las metas y expectativas, para mejorar en esta protección constante de derechos con un método gradual y extensivo.

El legislador, no puede emitir discrecionalmente actos propios de sus funciones, que limiten, restrinjan o desconozcan una tutela a derechos o principios constitucionales, aun existiendo un fin constitucionalmente válido, pues cuando exista esa situación, éste último acto debe someterse a un estudio, el cual se denomina “Test de Proporcionalidad”, para verificar si en realidad el fin pretendido se alcanza y así justificar dicha excepción, o sí, por el contrario, el fin no se logra y por ende, culmina en violentar y transgredir derechos constitucionales.

¹⁶ Jurisprudencia 2a./J. 35/2019, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo I, pág. 980.

¹⁷ Jurisprudencia 1a./J. 86/2017, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo I, pág. 191.

Este principio, se considera importante para la presente tesis, pues es en la Progresividad donde se sustenta una de los pilares argumentativos de la misma, elementos que se estudiarán en el siguiente capítulo, correspondiente al Marco Legal y de demostración de la Hipótesis.

Los Derechos Fundamentales de los Contribuyentes ante la Potestad Tributaria en México.

La relación jurídica tributaria nace a raíz de una obligación válidamente establecida, adoptada por los ciudadanos en cuanto a la entrega fáctica del control al Gobierno como entidad componente del Estado, en un ejercicio de democracia.

Partiendo de lo anterior, para el ejercicio de las funciones del Estado, se requiere medios económicos que solventarán la realización de las actividades para lo cual los ciudadanos han aceptado contribuir de manera general, proporcional y equitativa a las necesidades del Estado.

Para el doctrinario Gianni,¹⁸ la relación jurídico-tributaria es compleja, pues derivan poderes y derechos, donde por un lado existen obligaciones positivas y negativas de la Autoridad, así como facultad de exigir las obligaciones del contribuyente respetando derechos de las personas sometidas a dicha potestad.

Así como existe el sometimiento u obligación de los ciudadanos para la contribución de los gastos necesarios del Estado, también nace de manera simultánea la potestad y obligaciones tributarias de las autoridades determinadas dentro del Gobierno para fiscalizar las actividades económicas de los gobernados y así regular la actividad recaudatoria de las contribuciones de conformidad con las leyes que regulen su actuación y así poder costear el desempeño y funcionamiento del Estado.

¹⁸ A.D. Giannini, Instituciones de Derecho Tributario, Traducción Española, Editorial de Derecho Tributario, Madrid, 1957, pag.28

Sin embargo, es importante recalcar que cuando surge una relación legal o normativa entre el particular y el Estado, se debe considerar la particularidad de la bilateralidad, es decir, que al mismo tiempo que se imponen obligaciones, también se confieren derechos¹⁹.

Partiendo de las anteriores delimitaciones, así como de los conceptos de garantías fundamentales, es que surgen los Derechos y Principios Tributarios en nuestra Constitución, los cuales establecen las directrices que rigen la actividad exactora por parte de las autoridades fiscales en nuestro país, pero también de su interpretación se establecen los límites o reglas a respetar dentro de sus funciones pues la finalidad son proteger a los ciudadanos y contribuyentes por el simple hecho de ser y además como una consecuencia natural de funcionar como Estado y actividad recaudatoria que genera derechos y obligaciones per se, los cuales son:

1. Principio de Generalidad
2. Principio de Obligatoriedad
3. Principio de Legalidad
4. Principio de Proporcionalidad
5. Principio de Equidad
6. Principio de Destino al Gasto Público.

A continuación, se desarrollará cada principio, estableciendo su contenido y sentido, además de los mecanismos o reglas de los mismos.

Principio de Generalidad.

Este precepto tributario se puede entender como aquella particularidad dentro de la cual todas las personas físicas y morales se encuentran obligadas al pago de tributos por causas o motivos dentro de hipótesis normativas previstas en leyes tributarias²⁰, es decir, una sujeción general a los mexicanos para contribuir al

¹⁹ García Máynez, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, 63ª Reimpresión, Ed. Porrúa, México, 2011, pág. 15.

²⁰ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, Derecho Fiscal, Ed. Themis, México, pág. 280-281, 2015.

Estado, cuando se ubiquen dentro del supuesto generador del hecho imponible, sin realizar una determinación específica, esto es, que siempre que un contribuyente realice un hecho previsto como hipótesis normativa para la causación del impuesto, tendrá la obligación de realizar el pago o entero del mismo, hablando desde un punto de vista general.

Lo anterior, pues Nuestra Constitución dentro del artículo 31, prevé la generalidad, como la distinción de elementos y sujetos del hecho imponible establecido, por lo que no afecta a todos los ciudadanos de manera genérica.

Partiendo de este aspecto, es importante aclarar que no se refiere a que todos los ciudadanos deban pagar un impuesto por el simple hecho de ser mexicanos, pues en la parte final del artículo en cuestión, se señala que se contribuirá “*en la manera que dispongan las leyes*”; esto se refiere a que la generalidad es dentro de la distinción de elementos y sujetos del hecho imponible establecido, por lo que no afecta a todos los ciudadanos de manera genérica. Es decir, la generalidad se puede entender como la consecuencia a lo establecido por la norma, atendiendo a los sujetos u objetos determinables considerados como elementos para un impuesto en específico.

Comentando esta máxima jurídica, Arrijo Vizcaíno nos menciona que la generalidad se puede entender como “una pluralidad innominada de sujetos; a todos aquellos que realicen en algún momento, los correspondientes supuestos normativos”²¹, se les aplicara el cobro del referido impuesto.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido criterios de interpretación que sirven como base para poder entender de manera adecuada los principios y reglas relacionadas, en este caso, a los principios tributarios. De manera ilustrativa, se citan los referidos criterios:

EQUIDAD Y GENERALIDAD EN MATERIA JURIDICO-FISCAL. El principio de equidad, que debe satisfacer toda norma jurídico-fiscal, tiene como elemento esencial el de que, con respecto a los

²¹ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, Derecho Fiscal, Ed. Themis 22ª Edición, pag.280, 2015

destinatarios de la misma, se trate de manera igual a quienes se encuentren en igual situación y, en cambio la generalidad que también debe revestir todo ordenamiento legal, se manifiesta en que sus disposiciones se apliquen a todas las personas que se coloquen en las hipótesis por ellas previstas, sin consideración de especie o de persona.²²

EQUIDAD Y GENERALIDAD DE UNA LEY. DIFERENCIAS. Es inexacto que la equidad que exige la ley, signifique que no se esté frente a una ley privativa. En efecto, la interpretación jurídica del artículo 13 de la Constitución conduce a concluir que por leyes privativas deben entenderse aquellas cuyas disposiciones desaparecen después de aplicarse a una hipótesis concreta y determinada de antemano, y que se apliquen en consideración a la especie o la persona, o sea, que carecen de los atributos de generalidad, abstracción e impersonalidad que debe revestir toda norma jurídica. Es decir, que basta con que las disposiciones de un ordenamiento legal tengan vigencia indeterminada, se apliquen a todas las personas que se coloquen dentro de la hipótesis por ellas prevista y que no estén dirigidas a una persona o grupo de personas individualmente determinado, para que la ley satisfaga los mencionados atributos de generalidad, abstracción e impersonalidad y, por ende, no infrinja lo dispuesto por el artículo 13 constitucional. En cambio, el principio de equidad que debe satisfacer toda norma jurídico-fiscal tiene como elemento esencial el que, con respecto de los destinatarios de la misma, se trate de manera igual a quienes se encuentren en igual situación; el principio de igualdad establecido en la Constitución, tiende a que en condiciones análogas se imponga gravámenes idénticos a los contribuyentes, esto es, que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias. De lo

²² Tesis aislada, Semanario Judicial de la Federación 145-150 Primera Parte, Séptima Época p. 65

anterior, claramente se infiere que no es lo mismo la falta de equidad de una ley, a que ésta sea privativa en los términos del artículo 13 constitucional.²³

Como se puede advertir de los anteriores criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como de la opinión del jurista Arrijo Vizcaíno, podemos concluir que la característica de la Generalidad como Principio Tributario se manifiesta cuando se ubique el sujeto en la hipótesis para causar la contribución, y que esta generalidad es impersonal, es decir, sin una consideración específica de los sujetos.

La generalidad dentro de las contribuciones busca que los mexicanos, aporten al Gasto Público siempre y cuando se ubiquen en las conductas y hechos determinadas y no solo por el simple hecho de tener la nacionalidad mexicana, es decir, la generalidad se puede entender como la consecuencia a lo establecido por la norma, atendiendo a los sujetos u objetos considerados aun no identificables como elementos para un impuesto en específico.

Principio de Obligatoriedad

La obligatoriedad es aquella cualidad de todo lo que es forzoso en cuanto a su cumplimiento y ejecución, por lo tanto, su incumplimiento genera una violación a las normas y por consecuencia una sanción.

Como ya se mencionó, nuestra Constitución en el artículo 31, establece las Obligaciones de los ciudadanos, dentro de las cuales se incluyen contribuir al gasto público (tributar). Esto es que cada ciudadano, debe aportar una prestación pecuniaria para que así, el Estado pueda desempeñar sus funciones, al igual que brindarle servicios a la sociedad.

Por lo anterior, la obligatoriedad atiende a la exigencia de dichas normas fiscales, pues existen mecanismos que facultan a las autoridades para hacer posible dicho cumplimiento, pues una vez llegado el momento (del pago de las

²³ Tesis aislada, Semanario Judicial de la Federación 103-108 Primera Parte, Séptima Época p.152

contribuciones), la obligación se vuelve exigible en favor del Estado y nace la posibilidad de llevar a cabo el cobro mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución o también llamado Procedimiento Económico Coactivo.

Arriola Vizcaíno, señala que el referido principio se puede entender cuándo “toda persona que se ubique en alguna hipótesis normativa -generalidad- automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma ley establezca”²⁴.

Por todo lo anterior, podemos establecer que el Principio de Obligatoriedad se debe entender como la manifestación de soberanía donde la Administración Pública tiene la facultad de exigir el pago cuando un contribuyente se ubique en el hecho generado, inclusive utilizando herramientas establecidas en la ley para hacer efectivo el cobro pecuniario mediante instrumentos coercitivos, siempre tomando en consideración que dicha obligación surge de la relación tributaria que existe entre los gobernados y los gobernantes.

Para entender este principio, podemos atender en un primer momento, al nacimiento del Estado como forma de Gobierno, pues es mediante esta mecánica que los ciudadanos otorgan el control de las instituciones como manifestación de la soberanía, facultando al Estado a tener la posibilidad de exigir a los gobernados ciertas obligaciones.

En la Doctrina mexicana, también se puede obtener el concepto del principio de obligatoriedad, atendiendo a la teoría general de las obligaciones, donde existe un vínculo jurídico derivado de la relación tributaria entre el Estado o Fisco y un contribuyente o ciudadano mexicano, que constriñe a este último, al pago de una contribución, así como al debido cumplimiento de todas aquellas acciones de hacer, no hacer o tolerar, consignadas en las leyes fiscales²⁵.

²⁴ Op. Cit. pág. 283.

²⁵ Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Ed. Porrúa, pag.2666, México 2011

Principio de Legalidad

La Legalidad debe entenderse como todo aquello que deriva de la ley o proviene de esta, y que puede entenderse como la cualidad de realizar algo “conforme a las reglas o leyes”²⁶.

En el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se establece dicho principio, pues se menciona que las contribuciones deberán ser *en la manera que dispongan las leyes*.

La locución en latín *nullum tributum sine lege*, significa que no puede existir ningún tributo válido sin una ley que le dé origen, la cual plasma la esencia del referido principio, pues un impuesto siempre debe emanar de un proceso legislativo emitido por el Congreso de la Unión, el cual es el único facultado para crear leyes en materia tributaria, como lo establece el artículo 73, fracción XXIX.

En este sentido, la exigencia constitucional a la que se hace referencia, también radica en dos cuestiones muy importantes: las cuales son: a) Una autoridad no puede llevar a cabo algún acto o realizar determinada función sin que la misma se encuentre expresamente facultado para ello por una ley aplicable al caso, y b) Que los contribuyentes solo se encuentran obligados a cumplir con los deberes fiscales previa y expresamente establecidos en las leyes aplicables.

El principio de Legalidad se encuentra relacionado con el artículo 14 y 16 Constitucional, donde se prevén sub-garantías como la fundamentación, motivación y certeza jurídica²⁷, las cuales establecen que nadie puede ser molestado en sus bienes sin mandamiento escrito que fundamente y motive dicho acto, pues complementa lo establecido en el artículo 31, en donde deben observarse los dos puntos anteriormente mencionados sobre la actuación de las autoridades fiscales en consecuencia de la actualización de los hechos generadores de impuestos debidamente establecidos.

²⁶ Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Ed. Porrúa, pag.2305, México 2011.

²⁷ Derechos Fundamentales, Juan Silva N. Meza y Fernando Silva García, Ed. Porrúa, pág. 594, México 2013.

De lo anterior podemos establecer que una autoridad debe fundamentar y motivar sus actuaciones en una ley previamente establecida, justificando exactamente la adecuación del contribuyente al hecho generador del impuesto. Es en esta actividad donde se plasma el principio de legalidad, donde además de existir la necesidad de una ley emitida por el Poder Legislativo; la legalidad también atiende a que todas las obligaciones y derechos de los contribuyentes deben de estar perfectamente establecidos en una norma tributaria, pues es ahí donde se establecen los límites y obligaciones por parte de la autoridad para actuar de manera Legal.

En conclusión, la legalidad es esa exigencia que debe existir desde la creación de normas tributarias hasta como un elemento en cuanto a los requisitos formales para el desempeño de la actividad exactora por parte de nuestras autoridades al momento de generar actos tendientes a solicitar contribuciones.

La legalidad tributaria como obligación jurídica donde todo acto tributario debe de emanar y establecerse a través del Proceso Legislativo, es una facultad exclusiva de dicho Poder de la Unión conforme el artículo 73 de la Constitución y es la única manera de establecer contribuciones.

Consecuentemente, la facultad tributaria además de tomar en cuenta los anteriores aspectos, también deberá estar apegada a lo que las leyes delimitan y establecen para la actuación de la autoridad por lo que además de estar basada en ley positiva, también deberá respetar las formalidades esenciales del procedimiento.

Garantía Constitucional a la Certeza y Seguridad Jurídica

Surgiendo del principio de Legalidad, antes mencionado en el presente trabajo de tesis, la Certeza Jurídica se puede interpretar cuando se conocen de forma precisa las consecuencias jurídicas que produce la realización de un hecho

o acto jurídico, es decir, cuando no hay arbitrariedad ni amplia discrecionalidad en la aplicación de la ley²⁸.

En sentido formal, cuando el contribuyente pueda conocer con precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, las razones jurídicas que hacen que nazca la obligación de contribuir, y donde la Administración Pública deba cumplirlas y no inventar o darle una interpretación discrecional, es cuando se puede entender el contexto de las referidas garantías, por lo que cuando una hipótesis se parezca, pero no es exactamente el tipificado en la ley, entonces no debería existir la obligación tributaria.

La Administración Pública no puede constitucionalmente determinar o interpretar los supuestos generadores de impuestos, derivado del Principio de Reserva de Ley, ya que es una cuestión reservada para los Legisladores.

Nuestro Máximo Tribunal ha emitido criterios respecto a la Certeza Jurídica como concepto derivado del Principio de Legalidad, el cual consiste en lo siguiente:

PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA FISCAL. SU CONTENIDO ESENCIAL. Dicho principio constituye uno de los pilares sobre el cual descansa el sistema fiscal mexicano y tutela que el gobernado no se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial del principio de seguridad jurídica en materia fiscal radica en poder tener pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en la ley y sobre sus consecuencias. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio aludido se pueden compendiar en la certeza en el derecho y en la interdicción de la arbitrariedad; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, esto es, que tenga un desarrollo suficientemente claro, sin ambigüedades o antinomias, respecto de los elementos esenciales de la contribución y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a

²⁸ Derechos Tributarios y Derechos Humanos, Dialogo en México y el Mundo, Coordinador Cesar Alejandro Ruiz Jiménez, Ed. Tirant Lo Blanch, pág., 393, Ciudad de México, 2016.

disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones de las normas; y la segunda, principal, mas no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa.²⁹

De lo anteriormente citado, podemos establecer que debe existir un orden legal suficientemente claro y sin ambigüedades en su aplicación, por lo que no deben permitirse las dudas o arbitrariedades de las Autoridades cuando existan las hipótesis normativas y el hecho generador del mismo.

Cuando existe una carencia o ausencia de normatividad se generaría una evidente violación al principio de Legalidad, Seguridad y Certeza Jurídica, donde nuestras autoridades legislativas, atendiendo al principio de Reserva de Ley deberían hacer las gestiones necesarias para resolver la problemática siempre en estricto respeto a la Constitución Federal y a los derechos humanos de los contribuyentes.

La finalidad de la Legalidad de las Contribuciones, es delimitar la exactitud de consecuencias y de los alcances legales tanto de las obligaciones fiscales, como de la actuación de la Autoridad que interviene, así como las razones que hacen que nazca la obligación de contribuir, es decir, el hecho imponible y su activación.

Todo lo anterior, partiendo de la jerarquía de leyes (Seguridad) así como que la Administración respetará las formalidades previstas en la ley y no una aplicación arbitraria (Certeza), conociendo las consecuencias jurídicas.

Por lo anterior, se debe entender el referido principio como la prohibición jurídica para la Autoridad Fiscal donde no puede determinar que un negocio o acto de los particulares deba ser sometida a imposición, pues al ser un juicio reservado

²⁹ Jurisprudencia 2ª/J. 140/2017 Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro 47, octubre 2017, Tomo II, Pág. 840.

para el legislador y no a solicitud de interpretación³⁰, brindando así una certeza de los hechos generadores así como la forma y procedimiento que cuenta para sus facultades con pleno respeto a los derechos que goza el contribuyente.

Principio de Proporcionalidad

Este principio establece la necesidad de atender a la capacidad económica-contributiva de los sujetos para determinar el pago del impuesto, por lo que generalmente se manifiesta a través de tasas progresivas buscando que el impacto en los sujetos sea acorde a sus ingresos y así distribuir la carga fiscal entre los gobernados de una manera adecuada. Pero, además, este principio engloba un juicio o test de proporcionalidad para realizar un examen de las contribuciones y sus fines, tratando de evaluar a la luz de la Constitución, si es la medida adecuada y proporcional con los fines que se pretenden, cuestión que se estudiara más adelante.

Dentro del Diccionario Jurídico Mexicano, encontramos que *lato sensu* “la proporcionalidad radica en que, para que la imposición sea justa, debe fijarse de acuerdo con la capacidad económica del sujeto pasivo, de modo que las personas que obtengan ingresos elevados, tributen de manera cuantitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos”³¹.

Arrijo Vizcaíno, además de señalar la misma idea sobre establecer las tasas de manera justa conforme a los ingresos de los sujetos pasivos, hace una segunda opinión que complementa de manera adecuada dicho principio, la cual infiere en que “a cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la ley lo obligue a aportar al Fisco una parte de sus percepciones gravables”³².

Esto nos lleva a establecer que la proporcionalidad busca que los contribuyentes coadyuven mediante el pago de impuestos de una manera

³⁰ Derechos Tributarios y Derechos Humanos, Dialogo en México y el Mundo, Coordinador Cesar Alejandro Ruiz Jiménez, Ed. Tirant Lo Blanch, pág., 392, Ciudad de México, 2016.

³¹ Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Ed. Porrúa, pag.3101, México 2011

³² Óp. Cit. pág. 290.

cualitativa en función de su capacidad económica, pues es el ingreso lo que nos da el parámetro para fijar las bases gravables en tarifas progresivas.

Además, establece que se deben distribuir las cargas tributarias en toda fuente de riqueza o expresión de capacidad económica para así, buscar que la contribución como fin último de sostenimiento de las funciones del Estado, así como de los servicios que este debe brindar a los ciudadanos, sea soportada de manera equilibrada.

Por su parte, la SCJN, ha establecido dos criterios que a consideración del autor del presente trabajo son los más claros y adecuados para entender dicho principio, de rubros “PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA DETERMINAR SI UNA CONTRIBUCIÓN CUMPLE CON ESE PRINCIPIO, ES NECESARIO ATENDER A SU NATURALEZA PARA ESTABLECER LAS FORMAS COMO SE MANIFIESTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA”³³ y “PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES”³⁴.

De los referidos criterios, se establece que la capacidad contributiva de los ciudadanos aparece de manera directa e inmediata en los impuestos directos como los que recaen en la renta o el patrimonio, porque son soportados por personas que perciben ingresos en razón de ser propietarias o poseedoras, mientras que en los impuestos indirectos, la capacidad contributiva se manifiesta en la circulación de bienes, erogaciones, gasto y consumo ya que parten de la previa existencia de una renta o patrimonio, y gravan el uso final de toda la manifestación de riqueza a través del destino, gasto o tipo de erogación que refleja indirectamente dicha capacidad.

Del mismo modo, podemos obtener de estos Criterios, que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público, siempre en función de su capacidad contributiva la cual se determina en razón de sus ingresos, utilidades, rendimientos o manifestaciones de riquezas gravadas. Por lo cual las personas que obtengan ingresos elevados, deberán tributar en forma cualitativamente superior a los de

³³ Jurisprudencia P./J. 2/2009, Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXXIX, pag.1129

³⁴ Jurisprudencia, P./J. 10/2003, Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XVII p.144

menores ingresos o menores manifestaciones de riqueza, es decir, debe existir una congruencia entre el pago del impuesto realizado y la capacidad contributiva del causante, y es de ahí donde surgen las tasas progresivas y proporcionales para exista la congruencia en la obligación del pago.

De toda la información anteriormente analizada, podemos determinar que la proporcionalidad como principio constitucional en materia tributaria radica en dos elementos importantes, el primero, en donde todo impuesto debe atender a la capacidad contributiva o manifestación económica (lo cual depende de los impuestos directos e indirectos), por lo que se establecen tasas progresivas para buscar que las contribuciones sean justas en esta cualidad de los sujetos pasivos.

Por otro lado, la proporcionalidad también radica en la idea de distribuir las cargas fiscales en todas las actividades o manifestaciones pecuniarias de manera equilibrada dentro de la población.

Además de todo lo expuesto, es importante establecer que dicho principio en *stricto sensu* contempla un juicio de constitucionalidad, denominado “Test o Juicio de Proporcionalidad” donde se realiza un estudio sobre los fines del impuesto, con relación al artículo 1º de la Norma Fundamental Nacional, donde se analiza la racionalidad, razonabilidad y proporcionalidad de dichas medidas, buscando que sean las más adecuados, e idóneas, siempre respetando derechos constitucionales y tributarios.

Principio de Equidad.

En la Doctrina nacional podemos obtener dos conceptos que nos permiten entrar a detalle sobre el estudio de la equidad, el primero como una idea general con antecedentes que datan de la época de Aristóteles, “quien habla de la *equipeya* como la prudente adaptación de la ley general, a fin de aplicarla al caso concreto”³⁵, como una forma de justicia.

³⁵ Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Ed. Porrúa, pag.1525 y 1526, México 2011

En un concepto más específico, podemos encontrar a la equidad impositiva, como aquella que define el principio Constitucional, que significa determinar un gravamen igual a personas en igual situación, y gravamen adecuado a personas en situación diferente³⁶.

Algunos doctrinarios nacionales, consideran que el principio de proporcionalidad y equidad tributaria debe de entenderse como uno solo, lo cual a consideración del autor del presente trabajo de tesis es incorrecto, pues hay matices y directrices que los distinguen.

Atendiendo al mecanismo de aplicación del principio ante un impuesto es donde alcanzamos a distinguir la proporcionalidad y la equidad tributaria, pues el primero se basa, como ya se señaló, en buscar un impacto económico justo ante las diferencias de ingresos de los contribuyentes, estableciendo las tasas progresivas, además de equilibrar el ingreso en diversas actividades y manifestaciones de riqueza. Por su parte, la equidad tributaria se aplica en un mismo tributo y a una hipótesis generadora del pago en específico, buscando que los contribuyentes tengan el mismo trato ante la norma contributiva, como se estudiara a continuación.

Este principio tributario, establece que los contribuyentes que deban pagar un impuesto, deben recibir un tratamiento idéntico en lo que refiere a la hipótesis de causación del impuesto, sin arbitrariedades o distinciones que los beneficie o afecten.

Existen criterios jurisprudenciales emitidos por la SCJN que sirven para poder estudiar y entender de mejor manera, el presente principio, se rubros “EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES”³⁷ y “EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS”³⁸.

³⁶ *Ibíd.* Pág. 1526.

³⁷ Jurisprudencia, P./J.42/97, Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo V, p.36

³⁸ Jurisprudencia, P./J.41/97, Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo V, p.43

De los anteriores criterios, podemos concluir que no existe aplicación de analogías en leyes tributarias, por lo que los particulares que se encuentren en la misma situación e hipótesis normativa deben ser tratados de manera equitativa, sin privilegios ni distinciones. Por estos aspectos, el valor que busca proteger dicho Principio es evitar que las normas proyectadas a situaciones de igualdad produzcan este efecto evitando analogías o equiparaciones o buscar generar efectos semejantes sobre personas que se encuentren en situaciones dispares, lo cual es un ejemplo de desigualdad jurídica.

La Suprema Corte establece a través de estas Jurisprudencias, cuatro elementos objetivos relacionados a la equidad los cuales son: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, Constitucional, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias iguales sin que exista justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino solo en los casos en que resulte arbitraria e injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde a la garantía de igualdad, las consecuencias que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionales, donde la relación de la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

Por su parte, Arrija Vizcaíno, establece que para el “debido acatamiento del principio de Equidad Tributaria, las leyes de la materia fiscal deben otorgar el mismo tratamiento y resultar en iguales consecuencias a los sujetos pasivos que se encuentren en idénticas situaciones de hecho”³⁹.

Por todo lo anterior, el principio de equidad tributaria tiene una distinción con respecto al de proporcionalidad, por lo cual es adecuado estudiarlos de manera separada y no como uno solo. Por otra parte, debemos entender que la Equidad Tributaria se manifiesta cuando dos sujetos, sin atender a su capacidad

³⁹ Op. Cit. pag.293

contributiva, son tratados de igual manera ante la ley y tendrán las mismas obligaciones de pago de los impuestos que se señalen, cuando se ubiquen en la misma hipótesis normativa de causación, es decir, situaciones concretas ya establecidas en la norma.

En conclusión, la equidad tributaria se debe entender como la imparcialidad y justa aplicación de la norma tributaria cuando sujetos se ubiquen en idéntica situación, dando lugar a idénticas situaciones -aislando cuestiones de proporcionalidad-, y de igual manera determinar la situación en específico para dos sujetos que no se encuentren en la misma hipótesis generadora de la contribución.

Principio de Destino al Gasto Público.

El Gasto Público lo podemos definir como el conjunto de erogaciones que realizan los gobiernos en sus tres niveles de gobierno, además del sector paraestatal y Poderes Legislativo y Judicial en el ejercicio de sus funciones⁴⁰.

Esta idea plasmada en nuestra Carta Magna, también se puede entender a partir de la idea del Contrato Social de Jean-Jacques Rousseau, donde el pueblo mediante dicho acuerdo, otorga como expresión de soberanía, el control del Estado al ente denominado Gobierno; donde su funcionamiento está costado por las contribuciones de los ciudadanos, pero éstos tienen derecho a recibir determinados servicios por la contraprestación impositiva. Por esto, es donde surge que los impuestos deberán encontrarse destinados a obtener recursos para poder cubrir el Gasto Público.

Dicho principio surge del artículo 31 fracción IV de la Constitución, que como ya lo hemos mencionado, es la base que da lugar a los Principios Tributarios, en el cual se establece, entre otras cuestiones la obligación de los ciudadanos a “Contribuir al Gasto Público”.

Podríamos advertir que el principio al Gasto Público es una obligación establecida en la Constitución para los gobernantes, pues todo lo recaudado,

⁴⁰ El Gasto Público en México, Guillermo Barnes García,
<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1440/9.pdf>

siempre debe satisfacer bienes colectivos o costear los gastos de la Administración en sus tres niveles. Lo anterior se puede inferir, con un criterio orientador establecido en el Diccionario Jurídico Mexicano, donde se menciona que “El gasto público es el monto de erogaciones efectuadas por el Estado para la adquisición de bienes, y el pago de salarios necesarios para la prestación de servicios públicos”⁴¹.

Dicho Principio nos hace inferir que es una obligación de los ciudadanos contribuir al Gasto Público, pero también establece la obligación para el gobernante o servidor público que la utilización de dichos recursos es exclusivamente para el desempeño de las funciones del Gobierno, prohibiendo destinar dichos recursos a beneficios particulares.

Complementando la noción del referido principio, los recursos deben de buscar también, la satisfacción de necesidades y servicios públicos, con la posibilidad de crear una identidad y vinculación mayor entre el impuesto y la necesidad o fin social, pero siempre relacionados.

El artículo 4º de la Ley de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, establece que el gasto público federal abarca todas las erogaciones por concepto de gasto corriente, pasivos de deuda, inversiones, responsabilidad patrimonial, etc., que realizan los distintos Poderes de la Unión en los tres niveles de gobierno, así como las entidades autónomas, o paraestatales que desempeñen funciones en relación a la Administración del País.

Por lo anterior, podemos advertir otra característica del Principio en cuestión, donde deben estar contenidos todos los Gastos que sean costeados por las contribuciones, por parte del Gobierno dentro del Presupuesto de Egresos de la Federación.

En conclusión, el Principio de Destino al Gasto Público no debe de tener un destino ajeno al servicio público y a los gastos relacionados a la Administración Pública para su funcionamiento.

⁴¹ Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Ed. Porrúa pág. 1809, México 2011

Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria.

Este principio no se desprende del artículo 31, fracción IV, sin embargo, es un principio Constitucional que tiene gran relevancia en materia Tributaria, y que, en el presente trabajo de tesis, servirá como sustento para la demostración de la hipótesis donde el Poder Legislativo, pasó por alto algunas de sus obligaciones al crear o modificar leyes en materia tributaria y que, en este caso, conlleva una violación a la constitución por los fines Extra fiscales.

El principio de Reserva de Ley, surge a partir de una búsqueda del Equilibrio entre los Tres poderes de la Unión, donde busca limitar actuaciones del Poder Ejecutivo, es decir, la Facultad Reglamentaria, y expresar que existen ciertos actos que derivados de la Constitución se encuentran reservados exclusivamente para uno de los Poderes, en este caso, Legislar en Materia Tributaria. En este mismo principio donde se hace la aclaración que la Ley Fundamental tiene reservadas determinadas facultades, impone una obligación al Poder Legislativo, donde si bien es cierto que ellos tienen la Facultad exclusiva de legislar, también es cierto que deben de crear las leyes -tributarias- respetando y aplicando todos los criterios para su adecuada redacción y promulgación, sin violentar la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido Jurisprudencias en el ámbito Constitucional, que sirven de apoyo para la correcta interpretación del presente Principio, con los rubros siguientes: “FACULTAD REGLAMENTARIA DEL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA. PRINCIPIOS QUE LA RIGEN”⁴² y “FACULTAD REGLAMENTARIA. SUS LÍMITES.”⁴³, donde la Facultad Reglamentaria del Poder Ejecutivo se encuentra subordinada a y prohíbe que se aborden materias reservadas en exclusiva a las leyes del Congreso como lo es la determinación de elementos de impuestos.

⁴² Jurisprudencia 1a./J. 122/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVI, Pág.122

⁴³ Jurisprudencia, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo I. Constitucional 2. Relaciones entre Poderes Primera Parte - SCJN Primera Sección - Relaciones entre Poderes y órganos federales, Pág. 472.

De igual forma, se establece que el legislador es el único facultado para emitir la regulación de materias determinadas como facultades exclusivas dentro de sus funciones, donde no puede regularse mediante otras normas secundarias o reglamentos.

De lo anteriormente citado, podemos entender la interpretación que se le deba dar al Principio de Reserva de Ley, y además deducir que los límites a la Facultad Reglamentaria del Ejecutivo Federal, se traduce en una Imposición al Poder Legislativo, para la correcta observancia de sus facultades y obligaciones al momento de creación de leyes, que, en este caso, son en Materia Tributaria.

En conclusión, el Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria, surge como un límite a la Facultad Reglamentaria del Ejecutivo Federal, y de su interpretación extensiva, donde se establece una obligación exclusiva al Poder Legislativo para la correcta observancia de Principios Constitucionales y reglas a seguir para la creación de leyes en Materia Tributaria, sin violentar derechos constitucionales, además de dejar a Reserva, los reglamentos que en su momento expedirá el Ejecutivo Federal, como consecuencia de facultades que le competen a este último.

Derecho Humano de la Alimentación Adecuada

La alimentación como necesidad básica del hombre se planteó dentro de la Declaración Universal de los Derechos Humanos en 1948 así como en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de 1966.

Dicho precepto engloba la obligación primaria por Parte del Estado a garantizar a través de los medios que sean necesarios el acceso a cualquier individuo a dicha necesidad básica.

Desde 2011, se agregó un nuevo párrafo al artículo 4o. constitucional, con el fin de señalar el nuevo alcance del referido precepto, por lo cual se establecieron lineamientos de lo que se considera una alimentación nutritiva, suficiente y de

calidad de acuerdo a los estatutos internacionales, estableciendo las necesidades a satisfacer dentro de la alimentación en la vida de un individuo.

El derecho humano a la alimentación adecuada consiste en que toda persona tendrá acceso a alimentación nutritiva, suficiente y de calidad⁴⁴, donde el Estado deberá realizar e implementar las herramientas necesarias para garantizar dicho precepto.

Siendo un Derecho Humano e Universal para los individuos y una necesidad elemental, de cualquier grupo social sin importar características en particular, en donde no existe una opción para el Estado de atender o no a dicha protección, pues al derivar de la Constitución, así como de Instrumentos Jurídicos vinculantes, por lo cual se debe entender como una obligación jurídica para los Estados.

En el Marco legal de nuestro país, es decir, el Artículo 4º Constitucional, así como los tratados internacionales de los que México es parte, buscan un soporte para garantizar y erradicar el problema mundial sobre las vicisitudes de la alimentación de las personas y las consecuencias que estas carencias propician.

Además del artículo constitucional ya mencionado, existen instrumentos internacionales que soportan dicho derecho humano como son:

- Declaración Universal de Derechos Humanos de diciembre de 1948 (ONU).
- Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de 1966.
- Declaración Universal sobre la Erradicación del Hambre y la Mal Nutrición de 1974.
- Cumbre Mundial sobre la Alimentación de Roma de 1996.
- Directrices para respaldar el Derecho a la Alimentación adecuada en el contexto de Seguridad Alimentaria de 2004, por todos los países miembros de la FAO.

Del artículo Constitucional, así como los instrumentos internacionales que complementan el Marco Legal nacional, se pueden establecer cuatro pilares que conforman este derecho humano, para poder garantizar efectivamente la protección

⁴⁴ Artículo 4º Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tercer párrafo.

y respaldo en la alimentación de cualquier individuo, donde nace una obligación para generar políticas públicas de los diversos órdenes de gobierno en la planeación, desarrollo y gestión para combatir la pobreza y desnutrición, los cuales son: Disponibilidad, Accesibilidad, Adecuación y Seguridad Alimentaria⁴⁵.

a) Disponibilidad.

Implica una obligación del Estado para garantizar la disponibilidad en fuentes naturales o medios de producción para alimentos, como pueden ser la pesca, caza, siembra y recolección, el apoyo a programas de cultivo y crianza para que así, se puedan generar los insumos básicos para la alimentación de la población.

b) Accesibilidad.

Busca la garantía por parte del Estado para el acceso físico y económico a los alimentos. Por lo anterior se deben realizar todos los medios y estrategias necesarias para que toda persona pueda tener a la mano alimentos adecuados sin comprometer alguna otra necesidad básica, como son medicamentos, renta, insumos para educación, vestido, velando siempre por la protección de grupos vulnerables como son los niños, personas discapacitadas o con enfermedades y adultos mayores.

c) Adecuación.

Esta directriz para el Derecho Humano a la alimentación busca que sea una ingesta que satisfaga las necesidades nutricionales y alimentarias para cada persona, libres de sustancias tóxicas o contaminantes, para lo cual el Estado deberá gestionar las estrategias necesarias para que todos los alimentos que se puedan adquirir o proporcionar a la población estén libres de dichas sustancias nocivas.

⁴⁵ Conceptos Básicos de Seguridad Alimentaria, Cuatro Dimensiones, publicado por la FAO, disponible en: <http://www.fao.org/3/al936s/al936s00.pdf> Y <http://www.fao.org/3/a-a1601s.pdf>

d) Seguridad nutricional.

Por último, este pilar busca garantizar una ingesta de alimentos de calidad, donde exista un consumo adecuado y suficiente de calorías, nutrientes para el aprovechamiento natural y biológico de nuestro organismo, necesario para poder desempeñar cualquier actividad, donde se pueda dar una variedad y frecuencia en el consumo de estos alimentos con información nutricional clara y además propiciar una educación alimentaria que incluya la actividad física, y garantice acceso a servicios de salud y nutrición.

Es por lo anterior, de acuerdo a la Cumbre Mundial de la Alimentación de 1996, existe Seguridad alimentaria y una adecuada protección del Derecho Humano a la Alimentación, cuando todas las personas tienen en todo momento acceso físico y económico a alimentos suficientes y variados inocuos, nutritivos para poder satisfacer sus necesidades alimenticias y sus preferencias en cuanto a los alimentos, a fin de llevar una vida activa y sana.

Fines Fiscales, Extra fiscales y sus Garantías.

El Estado, según refiere Giannini, no siempre tiene el fin de obtener recursos, pues no es el único motivo de las imposiciones que establece mediante contribuciones, por lo contrario, el impuesto de hecho se puede utilizar como medio para el logro de fines no fiscales⁴⁶.

Inicialmente, los fines fiscales son aquellos meramente recaudatorios, pues tiene como motivo la recaudación de contribuciones, dando lugar a la consecuencia lógica de la promulgación de leyes en materia tributaria, donde el Estado, busca percibir recursos por parte de los gobernados para solventar las funciones del Gobierno, así como para proporcionar servicios a los contribuyentes y habitantes del país.

⁴⁶ A.D. Giannini, Instituciones de Derecho Tributario, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957, pág. 64.

Los fines fiscales se pueden entender como la razón y objeto económico que sustenta las leyes tributarias, el cual es recaudar capital para las diversas actividades públicas que se deben solventar con los recursos públicos acumulados por la Autoridad Fiscal y así el Estado desempeñe sus funciones y brinde servicios a los gobernados.

Una ley tributaria siempre debe de tener un fin fiscal -recaudación- siempre y cuando respete lo establecido en el apartado de Desarrollo Económico de la Constitución, principalmente 25 de la Ley Fundamental, así como los derechos tributarios de los contribuyentes, establecidos en el artículo 31 del mismo ordenamiento.

Los fines fiscales deben tener sustento en una política fiscal previamente analizada que abarque elementos económicos, jurídicos y sociológicos, buscando que la política logre un éxito fiscal, recaudando lo esperado y poder solventar los gastos públicos que se deben realizar.

De igual manera, los fines fiscales, es decir el objetivo de la recaudación, debe buscar efectivamente allegarse de recursos respetando los principios tributarios de la Constitución Política, pero siempre bajo la una directriz idónea para la situación económica nacional. Sin embargo, no se debe dejar a un lado los principios tributarios de los que gozan los contribuyentes.

Por lo anterior, podemos concluir que los fines fiscales tienen su marco legal dentro de los artículos 25 constitucional y en el artículo 31, fracción IV, específicamente a lo que refiere a la obligación de los ciudadanos a contribuir y en la obligación de la autoridad de destinarlo a un gasto público.

Por otro lado, los fines Extra fiscales o no recaudatorios, los debemos entender y definirlos como aquellas políticas o herramientas, que tienen un anclaje Constitucional derivado de una interpretación extensiva del artículo 25 de nuestra Ley Fundamental, que utiliza el gobierno a través de un impuesto, para desalentar o alentar actividades económicas en particular, según el desarrollo económico

buscado, siempre en observancia de los preceptos constitucionales anteriormente mencionados.

El prefijo “extra” nos indica la adición a algo ordinario o fuera de lo que abarca lo ordinario. Por lo que podemos entender a los fines Extra fiscales como aquellas razones distintas o adicionales a la recaudación.

Para que dichos fines Extra fiscales sean congruentes con los artículos Constitucionales, debe de existir una política fiscal en donde se sustente de manera efectiva por parte del legislador, los motivos para recurrir a esos fines Extra fiscales.

Por lo anterior, se entiende que cuando una ley tributaria que tenga finalidades Extra fiscales, éstas, junto con los fines de recaudación, deben estar -ambas- en armonía con lo estipulado por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, referente a derechos tributarios y políticas económicas del país.

La Suprema Corte de la Nación ante la nula legislación sobre estas figuras meramente doctrinarias, ha emitido dos criterios que resultan bastante ilustrativos, para poder establecer todos los requisitos de una ley con fines Extra fiscales, con los rubros siguientes: “FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES”⁴⁷ y “CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES”⁴⁸, los cuales establecen que los fines extra fiscales también deben respetar y cumplir con los Principios Constitucionales en materia Tributaria, centrándose en los referidos numerales 25 y 31 ya mencionados.

De igual manera se establece que los fines extra fiscales son instrumentos eficaces en la política financiera del Estado que busca orientar, encauzar, alentar o desalentar una actividad económica para el desarrollo de un aspecto del país con el límite constitucional de los tributos y sus Principios.

De lo anterior citado, debemos entender, que los fines fiscales -recaudatorios- es la consecuencia inmediata y lógica del sistema tributario en donde el Gobierno

⁴⁷ Jurisprudencia 1a./J. 107/2011, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIV, pág. 506

⁴⁸ Jurisprudencia 96, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Octava Época, Tomo I, pág. 107

recauda recursos para poder solventar sus funciones y brindar servicios a los ciudadanos; por otra parte, los Fines Extra fiscales son las herramientas para poder llegar a un fin distinto al recaudatorio, pero como lo establece la Constitución y de la interpretación de los criterios Jurisprudenciales, siempre deben respetar los derechos constitucionales y principios Tributarios.

Es por esta información, que podemos concluir que las garantías individuales que delimitan a los fines Extra fiscales, son los Principios que se derivan de la interpretación del artículo 31 fracción IV, de nuestra Carta Magna.

No sin antes agregar, que, de este marco legal, se debe de dar una interpretación extensiva y en alcance a todos los derechos humanos y principios, además de que los fines Extra fiscales deben someterse al estudio de los mismos principios y el Test de proporcionalidad que pueda corresponder para verificar su efectiva constitucionalidad.

Por otra parte, se debe considerar la fuente legal de los fines Extra fiscales, la cual no necesariamente proviene de la exposición de motivos de una Ley Tributaria, pues puede estar establecida esta finalidad, en un precepto que la contenga expresamente.

La nula regulación expresa de dicha figura, tiene como resultado que las manifestaciones de estas herramientas del Estado, tengan una irregularidad en su concepción legal, como acontece en nuestro país.

La extra fiscalidad, generalmente se manifiesta en la exposición de motivos de una Iniciativa de creación o modificación de una ley, como lo que sucede con la Reforma a la Ley de Impuesto Especial Sobre Producción de Servicios, el 11 de diciembre de 2013, donde en la misma, se gravó una diversidad de productos, con el fin extra fiscal de combatir y reducir la obesidad en México, lo cual es parte del tema del presente trabajo.

Los fines extra fiscales también pueden deducirse de una interpretación lógica, con la simple lectura del precepto legal, sin necesidad de que tengan una explicación en la exposición de motivos, como lo refiere la SCJN, en la Tesis Aislada

de rubro “FINES EXTRAFISCALES. NO NECESARIAMENTE DERIVAN DE LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA LEY CORRESPONDIENTE O DEL PROCESO LEGISLATIVO QUE LE DIO ORIGEN, SINO QUE PUEDEN DEDUCIRSE DEL PRECEPTO QUE LOS ESTABLEZCA⁴⁹”.

Por lo anterior, además de establecer el marco legal de dichos fines, podemos advertir, que estas herramientas no necesariamente se deben de manifestar dentro de la exposición de motivos de una ley, sino que puede acontecer que esta herramienta se encuentre directamente en el texto de un ordenamiento fiscal para que tenga valides y respete lo establecido en el Principio de Legalidad y Certeza Jurídica.

Es decir, que el Gobierno como elemento componente del Estado no siempre recaudará con fines económicos para así poder solventar los gastos necesarios de la Administración Pública o brindar servicios a los ciudadanos; sino también se utiliza con fines no recaudatorios como herramienta de política pública.

Los tributos extra fiscales, conocidos también como tributos con fines no fiscales o de “ordenamiento”, son aquellos que no se establecen para financiar los gastos públicos generales. Es decir, el tributo extra fiscal es aquél que se opone a la concepción clásica del tributo recaudatorio, pues tiene una pretensión clara con apoyo de una finalidad establecida en una norma⁵⁰.

A manera de conclusión, podemos delimitar conceptualmente que los tributos además de recaudar recursos necesarios para las actividades propias del Estado, también tienen un uso diferente y no económico como estrategia del Gobierno para una causa determinada.

A través de dicha herramienta se buscará conseguir un objetivo diferente a la recaudación, apoyándose de la obligatoriedad del aspecto económico previsto

⁴⁹ Tesis Aislada P. XXXIII/2007, con registro digital 170741, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVI, diciembre de 2007, página 20.

⁵⁰ Derechos Tributarios y Derechos Humanos, Dialogo en México y el Mundo, Coordinador Cesar Alejandro Ruiz Jiménez, Ed. Tirant Lo Blanch, pág., 230, Ciudad de México, 2016.

en la norma, con un doble aspecto que utiliza el gobernante para fines delimitados en sus políticas públicas específicas a las problemáticas sociales en particular.

Principios Fundamentales como Mandatos de Optimización.

Robert Alexy dentro de su Teoría Fundamentalista y de Ponderación, establece que en un Estado existen principios, mismos integran el ordenamiento jurídico y en particular la Constitución. Los principios son mandatos de optimización, porque establecen dentro de la Norma Suprema que su cumplimiento se realice en la mayor medida posible, de conformidad con las posibilidades fácticas y jurídicas⁵¹; mientras que la Fórmula del Peso como antecedente del Test de Proporcionalidad es el ejercicio de ponderación que permite resolver conflictos relacionados a dichos mandatos de optimización.

Por lo anterior, los mandatos de optimización y apreciaciones empíricas, brinda una aportación sobre el análisis de información fáctica, medible al estudio de problemáticas, para la emisión de criterios o sentencias que resuelvan aspectos de Derechos Humanos, como acontece en el presente caso.

Ahora bien, la Optimización junto con la Progresividad prevista en una visión Neo constitucional, puede ser considerada como directriz para resolución de conflictos donde exista una afectación a un Derecho Fundamental por una finalidad extra fiscal, tanto la información fáctica y empírica adquiere un valor importante, al dar el aspecto que cambiará la balanza en cuanto al peso que deberá prevalecer en la decisión sobre afectación o restricción de derechos.

De igual forma, la visión de la neo constitucional, apoyada de valores axiológicos y morales que deben tomarse en cuenta para emitir el criterio, respetando la supremacía constitucional, es la que da como pauta de existencia del Test de Proporcionalidad, por lo que se considera que la disyuntiva sobre la

⁵¹ Los Derechos Fundamentales como Mandatos de Optimización, Gloria Patricia Lopera Mesa, Universidad Eafit Medellín, Colombia, pág. 215 y 216 consultable en: https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/10036/1/Doxa_27_08.pdf

optatividad del referido instrumento, con una adaptación entre las ideas de ponderación y progresividad, será el medio más idóneo para resolver los conflictos de Colisión de Derechos, pues no es sino, a través de información empírica y demostrable junto con un Instrumento que funciona como criterio de decisión sobre afectación de Derechos Constitucionales, que podemos lograr una solución más apegada a la realidad y al Derecho.

Razonabilidad y Proporcionalidad

Las ideas de un análisis de justificación sobre la idoneidad y grado de afectación de Derechos Fundamentales previstos en la Constitución en México, por parte del Legislador como medio para lograr un fin determinado se remota a las escuelas alemanas y españolas, a partir del año 1990.

Robert Alexy, fue el primero en crear un paradigma de ponderación de los derechos fundamentales frente a los objetivos del Estado, a través de una Formula denominada “Ley del Peso” y “Teoría de Principios como Mandatos de Optimización”.

En México logra su primera aparición cuando la Sala Superior del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación resolvió el expediente SUP-RAP 50/2001, caso que fue conocido en la opinión pública como “Amigos de Fox”⁵², donde se resolvió que en ese momento el Instituto Electoral a la luz de la Constitución estaba revestida de características de autoridad hacendaria al fiscalizar los recursos de los partidos políticos y en ese sentido era una excepción al caso del secreto bancario y fiscal, todo esto para poder sancionar desvíos incurridos en ese periodo electoral.

Posteriormente, en un acercamiento a los conceptos de Ponderación, se observa que la jurisprudencia mexicana ha hecho la tropicalización de los 4 sub

⁵² Diez Gárgari, Rodrigo, “Principio de proporcionalidad, colisión de principios y el nuevo discurso de la Suprema Corte, Revista Cuestiones Constitucionales, Revista Mexicana de Derecho Constitucional, núm. 26, enero-junio de 2012, pp. 665-106.

principios del Test, donde además del fin constitucionalmente válido, se debe atender a la necesidad que se traduce en un fin objetivo; la idoneidad en una medida adecuada y necesaria y la proporcionalidad en sentido estricto, en que el objetivo no sea desproporcional⁵³.

Lo anterior, pues es uno de los mecanismos existentes para la evaluación de la constitucionalidad de los fines paralelos a la recaudación que introduce el legislador como políticas para determinados fines. En referencia a lo anterior, el tratadista español Aziega Zubillaga comenta que el control de proporcionalidad es una herramienta eficaz para demostrar la constitucionalidad de la medida adoptada para la consecución de la finalidad extra fiscal en particular, la desigualdad de trato o el alejamiento del principio de capacidad contributiva que pueda generar el tributo con la medida extra fiscal⁵⁴.

Aunque no es la única herramienta que existe para los juzgadores, pues en criterios reiterados por la SCJN en la resolución de los amparos en revisión 143/2007 de junio 2007 y 307/2007 en abril de 2008, dio lugar al criterio sobre la optatividad del juicio. Sin embargo, como bien se señala por el doctrinario Rubén Sánchez Gil, donde negar la aplicación taxativa del referido principio de proporcionalidad en sentido estricto contraviene la jurisprudencia vinculante que surgió, así como a la protección reforzada que se le otorgó a los derechos fundamentales dentro de la reforma de 10 de junio de 2011⁵⁵.

En la actualidad el uso del Test ha sido un esfuerzo por parte de las autoridades judiciales, y sigue siendo una cuestión en busca de una aplicación más sólida y confiable a través de su estudio y dominio, donde tal vez pueda ser una herramienta que cuente en un futuro, con un anclaje constitucional expreso y sea

⁵³ 11. El Test de Proporcionalidad en la Suprema Corte, aplicaciones y desarrollos recientes, Centro de Estudios Constitucionales de la SCJN, Diana Beatriz González Carvallo, Rubén Sánchez Gil, Coordinadores, Primera Edición, pág., 239, abril de 2021.

⁵⁴ Aziega Zubillaga, Joxe Mari, La Utilización extrafiscal de los impuestos y los principios de justicia tributaria, Bilbao, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, 2001. Pág. 179.

⁵⁵ 10. El Test de Proporcionalidad, Convergencias y Divergencias, Centro de Estudios Constitucionales de la SCJN, Diana Beatriz González Carvallo, Rubén Sánchez Gil, Coordinadores, Primera Edición, pág. 50, abril de 2021.

obligatorio para la metodología en aspectos de Constitucionalidad y Seguridad Jurídica para los gobernados.

El Test de Proporcionalidad es un mecanismo que prevé la Constitución dentro de los Derechos Fundamentales y Tributarios, específicamente en los artículos 1º, 14º, 16º y 31, fracción IV, pues es un medio que surge derivado de la interpretación extensiva de la Constitución, máxime que no encuentra un establecimiento expreso en la misma, pero tiene como objetivo final el control de las limitaciones o afectaciones a derechos fundamentales y principios establecidos en la misma, justificando de manera adecuada dicha determinación para evitar excesos por parte de las autoridades o situaciones que violenten Derechos Constitucionales.

Como lo refiere acertadamente el jurista español Aizega Zubillaga donde habla del mismo concepto en la Doctrina Ibérica, “El principio de proporcionalidad se configura como una técnica de control sobre las restricciones que los poderes públicos puedan establecer sobre los bienes y derechos constitucionales”⁵⁶ donde se tendrán cuatro *sub principios* para verificar la completa constitucionalidad de la medida o fin analizado a la luz del mencionado Juicio de Proporcionalidad.

- Fin Constitucionalmente valido.
- Sub principio de Idoneidad o utilidad.
- Sub principio de Necesidad.
- Sub principio de Proporcionalidad en *stricto sensu*.

Una vez realizado dicho ejercicio se determinará el grado de necesidad y de intervención de la medida propuesta sobre el derecho fundamental protegido, donde a través de lo propuesto por Robert Alexy, se incorporan apreciaciones empíricas como el valor específico del Objetivo del Legislador, la importancia del Derecho Fundamental y los grados de afectación o satisfacción con variables en grados de certeza.

⁵⁶ Aizega Zubillaga, Joxe Mari, La Utilización extrafiscal de los impuestos y los principios de justicia tributaria, Bilbao, Servicio Editorial de la Universidad del País Vaco, 2001. Pag 171 a 191.

En ponencia emitida por el Canal de YouTube de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dentro del Seminario Permanente sobre el Test de Proporcionalidad de 30 de abril de 2020, impartida por el Magistrado Leopoldo Gama Leyva⁵⁷, se explica cómo se debe aplicar el Test de Proporcionalidad y los ejercicios de Ponderación involucrando las variables empíricas.

Sin embargo, en consideración del autor del presente estudio de Tesis, la confiabilidad de la herramienta que se encuentra en debate, puede encontrar una solución y más elementos de certeza si se incorpora la progresividad y evaluación permanente de los mismos fines extra fiscales para así darle mayor certeza a los valores empíricos y epistémicos que se incluyen dentro de la fórmula.

Test de Proporcionalidad.

Como se mencionó al inicio de este apartado, dentro de los Principios Constitucionales con relación y aplicabilidad a la Materia Tributaria, se encuentra el de Proporcionalidad Tributaria, el cual se puede analizar de dos aspectos; uno en sentido estricto y otro en un sentido amplio.

El último, es decir, *lato sensu*, nos establece que la proporcionalidad tiende a buscar que las cargas tributarias siempre sean justas en razón de las diversas capacidades contributivas de los ciudadanos, es por lo que se establecen diversas tasas y tarifas progresivas para buscar un impacto justo derivado de esta razón. De igual manera dentro de esta visión amplia de dicho principio, se busca que las cargas tributarias abarquen diversas actividades con manifestaciones económicas para distribuir las cargas fiscales de manera general y equitativa.

En *stricto sensu* el principio de Proporcionalidad contiene un juicio denominando “Test de Proporcionalidad” el cual es un juicio de constitucionalidad de las normas, en este caso en materia tributaria, donde se analiza si es la medida

⁵⁷Seminario Permanente sobre el Test de Proporcionalidad de 30 de abril de 2020
<https://www.youtube.com/watch?v=21kgzMLoTrY&t=1747s>

más adecuada, proporcional e idónea para poder llegar a un fin determinado a través de una contribución, respetando la Norma Suprema.

Por su parte la SCJN ha establecido de manera muy ilustrativa y ejemplificativa en qué consiste el referido Test de Proporcionalidad, así como su metodológica y aplicación para verificar la constitucionalidad sobre determinados actos, los cuales tienen los rubros siguientes: “TEST DE PROPORCIONALIDAD. METODOLOGÍA PARA ANALIZAR MEDIDAS LEGISLATIVAS QUE INTERVENGAN CON UN DERECHO FUNDAMENTAL”⁵⁸ y “TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. LA INTENSIDAD DE SU CONTROL CONSTITUCIONAL Y SU APLICACIÓN, REQUIEREN DE UN MÍNIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN”⁵⁹.

De los anteriores criterios establecidos por nuestro Máximo Tribunal, podemos establecer en qué consiste el Test o Juicio de Proporcionalidad, así como la metodología para la correcta verificación de una medida a la luz de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En un primer estudio, la medida legislativa debe de ser analizada para verificar si obstruye el alcance de un Derecho Constitucional o si incide en el ámbito *prima facie* de protección. Si la respuesta a este análisis es negativa, el test por obviedad terminará ahí pues no afectará ningún derecho constitucional. De lo contrario, el test pasará a una segunda fase de análisis, donde se tendrán tres *sub principios* para verificar la completa constitucionalidad de la medida o fin analizado a la luz del mencionado Juicio de Proporcionalidad.

- Sub principio de Idoneidad o utilidad.
- Sub principio de Necesidad.
- Sub principio de Proporcionalidad en *stricto sensu*.

Una vez analizado el enfoque de cada aspecto establecido en los sub principios, es donde se podrá determinar si la finalidad planteada por el Legislador justifica en

⁵⁸ Tesis 1a. CCLXIII/2016, Semanario Judicial de la Federación y Gaceta, Decima Época, Tomo II, pág. 915

⁵⁹ Jurisprudencia 2a./J. 11/2018, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Decima Época, Tomo I, pág. 510.

grado su intervención al Derecho Constitucional que aplique, por lo que a continuación se explicará la aplicación del Test en cuanto a una finalidad extra fiscal.

1) El primer aspecto que se debe observar es que dicho fin, en este caso, el fin extra fiscal, persiga un objetivo constitucionalmente válido, es decir, tener una meta que busque un beneficio colectivo para la sociedad en general o para un grupo determinado, con apego a la Constitución y Derecho Fundamentales.

En este sentido, a manera de apreciación, los legisladores buscarán medidas u objetivos a través de las leyes que crean, un resultado benéfico, y en este aspecto solo tiende a regular dentro del Orden Jurídico y de las funciones legislativas que sea Constitucional.

Sin embargo, el determinar si es constitucionalmente válido, por el simple hecho de establecerlo como un punto a analizar dependerá de los otros tres *sub principios*, *per se*, por lo que se considera a opinión del autor, que la finalidad constitucionalmente válida, será el resultado del Test de Proporcionalidad, y no así, un elemento a analizar para determinar su constitucionalidad.

Para cumplimentar esta primera etapa sobre un fin constitucionalmente válido, se debe acudir a los procesos legislativos que dieron sustento a la modificación o creación de la ley tributaria que contienen al fin extra fiscal pretendido, para establecer que se busque un beneficio a la luz de la Constitución, y efectivamente haya sido elaborado conforme lo establece el Proceso Legislativo contenido en la misma y que dentro del mismo proyecto de exposición de motivos se argumente efectivamente la restricción de algún derecho es justificable para la consecución del fin pretendido.

2) El sub principio de Idoneidad o Utilidad (Racionalidad) hace referencia a que el medio que pretende el legislador para llegar al fin pretendido, sea la medida más apta, idónea y útil, para la consecución del fin que se busca.

Por lo anterior, se puede determinar que, si la medida no contribuye a llegar a la consecución de la finalidad perseguida, y, por lo contrario, dificulta lograr la

pretensión o no hay manera de lograr la misma, no superará esta parte del Test de Proporcionalidad, por lo cual será una medida inconstitucional.

En resumen, después de un correcto análisis y estudio de posibilidades, la medida que se optará para lograr una finalidad extra fiscal determinada deberá ser la más adecuada y eficaz para lograrlo, pues de no ser así, violará Derechos Constitucionales y Principios Tributarios.

3) El sub principio de Necesidad, como tercer punto a analizar dentro del Test de Proporcionalidad para determinar la constitucionalidad de una medida extra fiscal, dentro de una legislación busca determinar si la intervención de las políticas públicas como medio para cumplir el objetivo es necesario o indispensable, por no existir un instrumento que llegue a la misma pretensión.

Como lo menciona la jurista Merina Collado “se deberán confrontar los diversos medios idóneos para lograr el fin pretendido y llegar a la conclusión de que se ha elegido la medida menos gravosa”⁶⁰, por lo que se deberá optar por la más necesaria cuando no exista otra herramienta con mayor moderación o adecuación para la finalidad planteada, de lo contrario, la medida será inconstitucional por no superar esta etapa del Test de Proporcionalidad.

Para la toma de decisión sobre la medida necesaria para lograr un objetivo, que como en este caso es a través de una finalidad extra fiscal, el legislador, se encuentra obligado a tomar en cuenta una diversidad de alternativas, no necesariamente tributarias, y una vez analizadas las medidas, que pudieran ser políticas públicas, campañas o si es necesario, sanciones, multas o una finalidad extra fiscal.

La necesidad nos obliga a inferir, que los legisladores realizarán un estudio económico, sociológico, entre otras disciplinas que pudieran intervenir, para saber que, medida es la más adecuada, para lograr la consecución de un fin, a través de una medida legislativa. Por lo que el legislador deberá justificar dicho razonamiento y decisión en donde, para este caso, la imposición de un tributo, será la herramienta

⁶⁰ Merino Collado, Mariana, Fines Extra fiscales, Ed. Porrúa, 1ª Edición, pag.142 México 2011

que más se adapta para lograr el objetivo y es necesario, pues otros miedos no serían lo más eficaz.

4) Proporcionalidad en *stricto sensu*, es la última etapa de este Test o Juicio, en donde, una vez ya superados los criterios de Idoneidad y Necesidad, se deberá realizar una ponderación de conceptos jurídicos, pues si se somete a la constitucionalidad y al Test de Proporcionalidad una medida extra fiscal, se buscará la preservación de dicha medida ante un Derecho Constitucional, donde la vulneración al último es necesaria para conseguir un objetivo que tendrá un beneficio mayor y siempre en beneficio de la colectividad, superando el presente Test.

Por lo que, en esta última etapa, se verificará que la lesión ante Principios Constitucionales o Tributarios, que genera la finalidad extra fiscal, da lugar a un beneficio mayor que no resultará en una afectación innecesaria o excesiva sobre derechos protegidos en nuestra Constitución Federal.

Una vez superados estos cuatro *sub principios*, se podrá demostrar si una medida Extra fiscal es apegada a la Norma Fundamental de la Federación o si, por lo contrario, su aplicación se traduce en una vulneración de Derechos y Principios Constitucionales y, por ende, una Invalidez Constitucional.

Capítulo II. Marco Jurídico.

Marco Legal aplicable a los Fines Extra Fiscales confrontado con la medida aplicada a Productos de Chocolate; Marco Legal de las Contribuciones, Principios Tributarios y Fundamentales, así como las Reglas Específicas de la LIEPS.

Una vez que establecimos el marco teórico conceptual de los derechos fundamentales y su progresividad; de los Fines extra fiscales en México, así como de los Derechos y Principios aplicables a los tributos; de las herramientas y técnicas legales para solución de conflictos en concreto, se considera adecuado continuar con el estudio del Marco Legal en cuanto a las Bases Constitucionales del Derecho Fiscal en nuestro país, los Principios Tributarios que emanan de la Constitución, de las herramientas económicas como los Fines Fiscales y Extra fiscales y las obligaciones legislativas en este aspecto, relacionada con el Objeto de Estudio. De igual manera se estudiará en el presente capítulo los elementos del impuesto en estudio, hipótesis normativas o elementos que lo conforman, mismos que se ven permeados por los fines extra fiscales analizados.

En razón de lo anterior, a través del presente Marco Legal, se establecerán los artículos que dan sustento a los Derechos y Principios Fundamentales de los Contribuyentes, así como la aplicación y regulación de los Fines Extra fiscales en relación con la medida Impuesta a Productos con contenido calórico superior a lo establecido, y en específico, Chocolate o cacao, para establecer las bases y supuestos que generan la obligación tributaria y establecer las bases para analizar su validez constitucional posteriormente.

Bases Constitucionales del Derecho Fiscal Mexicano.

En nuestro país, toda norma jurídica o actividad del Estado o autoridad debe tener sustento y regulación en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues ésta es el origen de Orden Jurídico Nacional, pero, además, en dicha Norma Fundamental se establecen los límites que corresponden a las actividades de las autoridades.

Para comenzar, debemos entender el concepto de la supremacía Constitucional, el cual se puede definir como “la cualidad de la Constitución de fungir como la norma jurídica positiva superior, que da validez y unidad al orden jurídico nacional”⁶¹. Lo anterior establece, que el orden jurídico nacional radica en Nuestra Ley Suprema como se plasmó en el artículo 133, delimitando la premisa que ninguna ley o acto debe contraponerse a lo establecido en la misma, así como transgredir derechos Constitucionales o Principios que en ella estén establecidos, pues es dentro de la misma Norma Fundamental que se establecen los mecanismos para regular y garantizar dichos derechos y principios, lo cual se cita para mejor comprensión:

[...]

“Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada entidad federativa se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de las entidades federativas”⁶².

[...]

⁶¹ Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Ed. Porrúa, pag.3600, México 2011.

⁶² Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

De tales delimitaciones, es como la Jerarquía de leyes surge y como consecuencia, los Principios y Normas en Materia Tributaria, así como también se establecen los mecanismos y herramientas que cuenta el Estado para llegar a fines determinados (Fines extra fiscales) y los medios de protección a derechos humanos o garantías constitucionales.

Del anterior artículo citado podemos contextualizar que la Constitución Federal es el lineamiento jurídico en todo el Orden Jurídico Nacional, por lo cual de su interpretación y observancia surgen reglas o límites trascendentales para la vida jurídica en el país. Las bases Constitucionales en cuanto a los Derechos y Principios Tributarios que protegen a los contribuyentes dentro del Orden Nacional, se establecen dentro del artículo 31, fracción IV, en relación con los diversos numerales de nuestra Constitución, los cuales se analizarán de manera individual más adelante. Sin embargo, partiendo del artículo mencionado, se pueden enunciar y delimitar lo relacionado a las Obligaciones y Derechos de los mexicanos en cuanto a la mecánica de Tributación:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

[...]

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes⁶³.

En el artículo anterior, podemos identificar los principios tributarios y directrices que rigen la actividad exactora por parte de las autoridades fiscales en nuestro país, pero también de su interpretación y relación con diversos numerales, como lo son los artículos 14, 16, y 73 fracción XXIX, se establecen los límites y reglas que complementa el contenido del artículo 31 Constitucional, dando lugar a los siguientes Principios Tributarios:

⁶³ Op. Cit. CPEUM

7. Principio de Generalidad
8. Principio de Obligatoriedad
9. Principio de Legalidad
10. Principio de Proporcionalidad
11. Principio de Equidad
12. Principio de Destino al Gasto Público.
13. Principio de Reserva de Ley Tributaria.

A continuación, se desarrollará cada principio, estableciendo su contenido y sentido jurídico, además de las reglas de los mismos en identidad relacionada con el Objeto de Estudio y la Finalidad extra fiscal.

Principio de Generalidad.

Como ya se delimitó, este precepto tributario se desprende del artículo 31 Constitucional, el cual establece una sujeción general a los mexicanos para contribuir cuando se ubiquen dentro del supuesto generador del hecho imponible, sin realizar una determinación específica, es decir, que siempre que un contribuyente realice un hecho previsto como hipótesis para la causación del impuesto, tendrá la obligación de realizar el pago o entero del mismo, hablando desde un punto de vista general.

Lo anterior, no en el sentido que todos los ciudadanos deban pagar un impuesto por el simple hecho de ser mexicanos, pues en la parte final del artículo en cuestión, se señala que se contribuirá “*en la manera que dispongan las leyes*”; esto se refiere a que la generalidad es dentro de la distinción de elementos y sujetos del hecho imponible establecido, por lo que no afecta a todos los ciudadanos de manera genérica.

La generalidad se puede entender como la consecuencia a lo establecido por la norma, atendiendo a los sujetos, elementos u objetos considerados dentro de las hipótesis normativas para un impuesto en específico.

Dentro del caso de Estudio, es decir la aplicación de los Fines Extra Fiscales insertas en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, específicamente en el artículo 2º, inciso j), con relación a los alimentos no básicos con densidad kilo calórica igual o mayor a 275 unidades por cada 100 gramos, se les aplicará la tasa del 8% establecida, dentro de los cuales se describe un catálogo de diversos alimentos y golosinas, destacando el numeral 3, englobando al Chocolate y derivados del cacao.

En esta lógica, la generalidad del impuesto gravará dentro entre varios productos catalogados, la enajenación de los productos de Chocolate y sus derivados, por lo que cualquier persona física o moral que adquiriera dichos productos pagará dentro del precio establecido un impuesto, el cual será reportado a las autoridades hacendarias por el contribuyente que lo pone a disposición y este último adquiere la obligación de su entero y traslado.

Para mayor claridad, se cita el referido artículo para delimitar la generalidad del objeto imponible:

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

[...]

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

[...]

3. Chocolate y demás productos derivados del cacao⁶⁴.

Del anterior artículo e hipótesis normativa podemos establecer que existe una generalidad en cuanto a sujetos y elementos u objetos para el pago del impuesto en comento, pues por una parte es general el impuesto ya que se aplica

⁶⁴ Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios vigente, consultable en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIEPS.pdf>

a una actividad de enajenación sin distinción alguna para todos los sujetos potenciales que se ubiquen en ella.

Por otro lado, también se delimita una generalidad en cuanto a los elementos y objetos, es decir, se gravarán todos los alimentos no básicos que dentro de su contenido contengan 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos de producto, y en específico para efectos del caso en Estudio sean Chocolate o derivados del Cacao, pues la finalidad Extra Fiscal, busca reducir un consumo y que a través de esta imposición se podría lograr combatir la obesidad en México.

Principio de Obligatoriedad.

En el mismo orden y lógica, derivado del artículo 31 Constitucional se establece como una de las Obligaciones de los ciudadanos, dentro de las cuales se incluyen contribuir al gasto público a través del pago del impuesto de manera obligatoria. Esto es que cada ciudadano, debe aportar una prestación pecuniaria para que así el Estado pueda desempeñar sus funciones, al igual que brindarle servicios a la sociedad.

Por lo anterior, la obligatoriedad atiende a la exigencia de las normas fiscales, pues contienen mecanismos que facultan a las autoridades para hacer posible dicho cumplimiento, pues una vez llegado el momento (del pago de las contribuciones), que la obligación se vuelve exigible en favor del Estado y nace la posibilidad de llevar a cabo el cobro mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución o también llamado Procedimiento Económico Coactivo.

En ese sentido, podemos delimitar que el Principio de Obligatoriedad se debe entender como la manifestación de soberanía donde la Administración Pública tiene la facultad de exigir el pago cuando un contribuyente se ubique en el hecho generado, inclusive utilizando herramientas establecidas en la ley para hacer efectivo el cobro pecuniario mediante instrumentos coercitivos, siempre tomando en consideración que dicha obligación surge de la relación tributaria que existe entre los gobernados y los gobernantes.

Por esta razón, la obligatoriedad en relación con la hipótesis normativa y Finalidad Extra fiscal que se estudia en el presente trabajo consiste en que todos las personas físicas y morales sin distinción alguna al enajenar productos no básicos, con contenido calórico superior a los límites establecidos de Productos de Chocolate o cacao, pagarán de manera obligatoria el impuesto y los contribuyentes adquieren la obligación de trasladar dichos montos a las autoridades fiscales dentro de los términos y plazos establecidos.

Principio de Legalidad.

Continuando con los Principios Tributarios contenidos en nuestra Constitución, la Legalidad debe entenderse como todo aquello que deriva de la ley o que proviene de esta, y que puede entenderse como la cualidad de realizar algo con apego a las reglas o leyes.

En el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se establece dicho principio, pues se menciona que las contribuciones deberán ser *en la manera que dispongan las leyes*⁶⁵.

Como ya se estableció en el capítulo anterior, un impuesto siempre debe emanar de un proceso legislativo emitido por el Congreso de la Unión, el cual es el único facultado para crear leyes en materia tributaria, como lo establece el artículo 73, fracción XXIX en relación el Principio de Reserva de Ley, donde cualquier ley y finalidad extra fiscal deberá ser resultado de un proceso legislativo, pero además respetar los Principios Tributarios cumpliendo o justificando los requisitos para imponer medidas y herramientas de intervención de derechos con el objetivo de desalentar actividades económicas a través de los impuestos.

De igual forma la legalidad radica en la exigencia constitucional donde: a) Las autoridades, en este caso fiscales, no puede llevar a cabo algún acto tributario o realizar determinada función relacionada sin que la misma se encuentre

⁶⁵ Artículo 31, fracción IV, CPEUM.

expresamente facultado para ello por una ley aplicable al caso, y b) Que los contribuyentes solo se encuentran obligados a cumplir con los deberes fiscales previa y expresamente establecidos en las leyes aplicables.

El principio de Legalidad está relacionado con los artículos 14 y 16 Constitucionales, mismos que prevén sub-garantías como la fundamentación, motivación, seguridad y certeza jurídica, mismos que complementan lo establecido en el artículo 31, y que deben observarse por las autoridades fiscales en la actualización de los hechos generadores de impuestos debidamente establecidos.

De todo lo anterior podemos advertir que se cumple con la legalidad Constitucional en materia tributaria en relación con el Objeto de Estudio, cuando después de una regulación legislativa donde se incluyen fines extra fiscales y se inicia el periodo de vigencia de las modificaciones a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, donde se gravan los productos que dan pauta a la adecuación del contribuyente al hecho generador del impuesto. Es en esta actividad donde se plasma el principio de legalidad, donde además de provenir de un acto del Poder Legislativo; la legalidad también atiende a la perfecta adecuación para la causación del impuesto a través de la actividad económica observada, para la posterior obligación de entero y traslado por el contribuyente.

Por lo anterior, después de la reforma de 2014 que incluía las mencionadas finalidades extra fiscales, se volvió exigible la contribución a través de enajenación de dichos alimentos con las características y contenido calórico, por lo cual a partir de esa fecha deviene la legalidad del Impuesto hasta nuestros días, ya que es un impuesto que deviene del Proceso Legislativo que en su momento justificó la medida extra fiscal para su establecimiento.

Seguridad y Certeza Jurídica.

La Certeza Jurídica implica que el contribuyente pueda conocer con precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, las razones jurídicas que hacen

que nazca la obligación tributaria y donde la Administración Pública deba cumplirlas.

La seguridad Jurídica se manifiesta al garantizar que la interpretación de las legislaciones tributarias no son susceptibles para analogías o interpretaciones discrecionales cuando existe una carencia o ausencia de normatividad pues de lo contrario se generaría una evidente violación al principio de Legalidad, Seguridad y Certeza Jurídica, pues siempre deben realizarse gestiones de fiscalización con estricto respeto a la Constitución Federal y a los Derechos Fundamentales y Principios que protegen a los contribuyentes.

Dentro del caso de Estudio, es decir la aplicación del Principio de Legalidad, Seguridad y Certeza Jurídica, así como los Fines Extra Fiscales insertas en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, específicamente en el artículo 2º, inciso j), con relación a los alimentos no básicos con densidad kilo calórica igual o mayor a 275 unidades por cada 100 gramos, así como la Hipótesis de Chocolate o derivados de Cacao, se manifiesta cuando existe una perfecta información de las consecuencias tributarias al enajenar productos, así como también una perfecta adecuación a las hipótesis y parámetros establecidos, donde no podrá gravarse un producto si no se encuentra entre esos lineamientos y características.

En razón de lo anterior, si una autoridad fiscalizadora, impusiera un gravamen o exigiera el pago del Impuesto con relación al objeto de estudio con relación a un producto que no se encontrara dentro de los parámetros y categorías establecidas, devendría de ilegal la determinación fiscal toda vez que no existiría una perfecta adecuación de los hechos a las hipótesis normativa y se estaría aplicando la ley de manera arbitraria perjudicando la Seguridad y Certeza del contribuyente, y por tanto, un acto de autoridad ilegal.

Principio de Proporcionalidad.

Como se delimitó en el primer capítulo, este principio establece la necesidad de atender a la capacidad económica- contributiva de los sujetos para determinar el pago del impuesto, por lo que generalmente se manifiesta a través de tasas progresivas buscando que el impacto en los sujetos sea acorde a sus ingresos y así distribuir la carga fiscal entre los gobernados de una manera adecuada. Pero, además, este principio engloba un juicio o test de proporcionalidad, que es una herramienta optativa que ha adoptado nuestro Máximo Tribunal, para realizar un examen de constitucionalidad en intervención de derechos, y que en este caso puede adaptarse a analizar la validez Constitucional de las contribuciones y sus fines, tratando de evaluar a la luz de la Constitución, si es la medida adecuada y proporcional con los fines que se pretenden, cuestión que se estudiara más adelante.

Arriola Vizcaíno, robustece la idea sobre establecer las tasas de manera justa conforme a los ingresos de los sujetos pasivos, haciendo una segunda opinión que complementa de manera adecuada dicho principio, la cual infiere en que *“a cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la ley lo obligue a aportar al Fisco una parte de sus percepciones gravables”*⁶⁶.

Como ya se estableció la proporcionalidad busca que los contribuyentes coadyuven mediante el pago de impuestos de una manera cualitativa en función de su capacidad económica, pues es el ingreso y capacidad de consumo lo que nos da el parámetro para fijar las bases gravables en tarifas progresivas o en establecer tasas en diversas actividades económicas diversificando la manera de captación de recursos de manera proporcional.

Es decir, es proporcional en un primer aspecto distribuir las cargas tributarias en toda fuente de riqueza o expresión de capacidad económica para así, buscar que la contribución como fin último de sostenimiento de las funciones del Estado,

⁶⁶ Óp. Cit. pág. 290.

así como de los servicios que este debe brindar a los ciudadanos, sea soportada de manera equilibrada.

De todo lo anterior, podemos determinar que la proporcionalidad como Principio Constitucional en materia tributaria radica en dos elementos importantes, el primero, en donde todo impuesto debe atender a la capacidad contributiva o manifestación económica (lo cual depende de los impuestos directos e indirectos), por lo que se establecen tasas progresivas para buscar que las contribuciones sean justas en esta cualidad de los sujetos pasivos.

Por otro lado, la proporcionalidad también radica en la idea de distribuir las cargas fiscales en todas las actividades o manifestaciones pecuniarias de manera equilibrada dentro de la población.

Además, dicho principio en *stricto sensu* contempla un juicio de constitucionalidad, denominado “Test o Juicio de Proporcionalidad” donde se realiza un estudio sobre los fines del impuesto, con relación al artículo 1º de la Norma Fundamental Nacional, donde se analiza la racionalidad, razonabilidad y proporcionalidad de las medidas extra fiscales, en este caso de las existentes dentro de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, específicamente en el artículo 2º, inciso j), con relación a los alimentos no básicos con densidad kilo calórica igual o mayor a 275 unidades por cada 100 gramos, buscando que sean las más adecuadas, necesarias e idóneas, siempre respetando derechos constitucionales y tributarios, cuestión que analizaremos, más adelante.

Sin embargo, en esa tesitura y desde un primer plano la proporcionalidad se manifiesta a través de diversificar la captación de recursos tributarios, con la enajenación de Productos con contenido calórico determinado, como lo es el Chocolate y sus derivados, como una manifestación de riqueza en la cual se puede diversificar la captación de recursos para las funciones propias del Estado.

De igual manera, la proporcionalidad se puede observar cuando el Legislador realizó una justificación Constitucional en 2014, para establecer los fines extra fiscales que se estudian en el presente trabajo, para lo cual debió observar los

lineamientos que la Suprema Corte ha establecido en cuanto a la intervención de Derechos o Principios Fundamentales, en este caso tributarios.

Principio de Equidad.

Como se estableció en el primer capítulo sobre el estudio del Principio de Equidad, se retoma la como la cualidad que define el texto Constitucional, para determinar un gravamen igual a personas en igual situación, y gravamen adecuado a personas en situación diferente⁶⁷.

Atendiendo al mecanismo de aplicación del principio ante un impuesto es donde alcanzamos a distinguir la equidad tributaria, ya que se aplica en un mismo objeto o elemento y a una hipótesis generadora del pago en específico, buscando que los contribuyentes tengan el mismo trato ante la norma contributiva, como se estudiara a continuación.

Este principio tributario, establece que los contribuyentes que deban pagar un impuesto, deben recibir un trato idéntico en cuanto a la hipótesis de causación del mismo, sin arbitrariedades o distinciones que los beneficie o afecten como lo señala acertadamente Arriola Vizcaíno, que para el *“debido acatamiento del principio de Equidad Tributaria, las leyes de la materia fiscal deben otorgar el mismo tratamiento y resultar en iguales consecuencias a los sujetos pasivos que se encuentren en idénticas situaciones de hecho”*⁶⁸.

Es decir, la Equidad tributaria se debe entender como la imparcialidad y justa aplicación de la norma tributaria cuando la característica determinable de sujetos u objetos se actualice, así como que el contribuyente se ubique en idéntica situación, dando lugar a idénticas situaciones -aislando cuestiones de proporcionalidad en stricto sensu-, y de igual manera determinar la situación en específico para dos sujetos que no se encuentren en la misma hipótesis generadora de la contribución.

⁶⁷ Ibidem. Pág. 1526.

⁶⁸ Op. Cit. pag.293

Dentro del caso de Estudio, es decir la aplicación de los Fines Extra Fiscales insertas en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, específicamente en el artículo 2º, inciso j), con relación a los alimentos no básicos con densidad kilo calórica igual o mayor a 275 unidades por cada 100 gramos, encontramos la manifestación de la Equidad Tributaria cuando se distinguen los diversos alimentos que conforman objeto de la hipótesis normativa, partiendo que la autoridad fiscal no deberá realizar analogías o actos de fiscalización y recaudación cuando estos elementos no se adecuen perfectamente en lo previsto y deberá además dar un trato exacto a cualquier contribuyente aplicando la tasa de manera igualitaria.

Principio de Destino al Gasto Público.

Como ya se delimitó, proveniente del artículo 31 fracción IV de la Constitución, se establece, entre otras cuestiones la obligación de los ciudadanos a “Contribuir al Gasto Público”.

En este sentido el principio al Gasto Público es una obligación establecida y dirigida en la Constitución para los gobernantes, pues todo lo recaudado, siempre debe satisfacer bienes colectivos o costear los gastos de la Administración en sus tres niveles.

Dicho Principio establece la obligación para el gobernante o servidor público que la finalidad de dichos recursos es exclusivamente para el desempeño de las funciones del Gobierno, prohibiendo destinar dichos recursos a beneficios particulares, es decir, los recursos deben de buscar exclusivamente, la satisfacción de necesidades y servicios públicos, con la posibilidad de crear una identidad y vinculación mayor entre el impuesto y la necesidad o fin social, pero siempre relacionados.

Con relación al Principio que nos ocupa, sirve de apoyo lo establecido por artículo 4º de la Ley de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, el cual establece que el gasto público federal abarca todas las erogaciones por concepto

de gasto corriente, pasivos de deuda, inversiones, responsabilidad patrimonial, etc., que realizan los distintos Poderes de la Unión en los tres niveles de gobierno, así como las entidades autónomas, o paraestatales que desempeñen funciones en relación a la Administración del País, mismo debe transparentarse, justificarse y tener plena identidad de causa, mismo que se cita a continuación para efectos ilustrativos:

Artículo 4.- El gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, incluyendo los pagos de pasivo de la deuda pública; inversión física; inversión financiera; así como responsabilidad patrimonial; que realizan los siguientes ejecutores de gasto:

- I. El Poder Legislativo;*
- II. El Poder Judicial;*
- III. Los entes autónomos;*
- IV. Los tribunales administrativos;*
- V. Se deroga.*
- VI. La Presidencia de la República;*
- VII. Las dependencias, y*
- VIII. Las entidades.*

Los ejecutores de gasto antes mencionados están obligados a rendir cuentas por la administración de los recursos públicos en los términos de la presente Ley y demás disposiciones aplicables. Las disposiciones presupuestarias y administrativas fortalecerán la operación y la toma de decisiones de los ejecutores, procurando que exista un adecuado equilibrio entre el control, el costo de la fiscalización, el costo de la implantación y la obtención de resultados en los programas y proyectos⁶⁹.

⁶⁹ Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, consultable en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPRH.pdf>

Del artículo anterior, podemos advertir otra característica del Principio en cuestión, donde deben estar contenidos dentro del Presupuesto de Egresos Federal, en un acto de transparencia y rendición de cuentas, en relación a todos los Gastos que sean costeados por las contribuciones, por parte del Gobierno dentro del Presupuesto de Egresos de la Federación, donde el Principio de Destino al Gasto Público debe de tener un destino de identidad al servicio público y a los gastos relacionados a la Administración Pública para su funcionamiento.

En relación con la medida extra fiscal, el Principio de Destino al Gasto Público, cobra gran relevancia con una interpretación integral del referido numeral de la Ley de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, toda vez que al actualizarse medidas extra fiscales que busquen un objetivo en particular a través de tributos, deberá existir una identidad mayor y relación entre lo recaudado con las políticas y programas públicos adoptadas para asegurar y lograr los objetivos deseados a través de la medida Extra fiscal.

Dentro del caso de Estudio, es decir la aplicación de los Fines Extra Fiscales insertas en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, específicamente en el artículo 2º, inciso j), con relación a los alimentos no básicos con densidad kilo calórica igual o mayor a 275 unidades por cada 100 gramos, se puede materializar el Principio cuando todo lo recaudado tenga identidad con el Gasto de la Federación pero de igual manera ayude de manera integral a las causas que justificaron la medida extra fiscal impuesta por el Legislador dentro de la Reforma de 2014.

Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria.

Este principio no se desprende del artículo 31, fracción IV, sin embargo, es un principio Constitucional que tiene gran relevancia en materia Tributaria, En el presente trabajo de tesis tiene gran relevancia debido a que establece la obligación del Poder Legislativo, en cuanto a su facultad exclusiva de crear o modificar leyes en materia tributaria y que, en este caso, conlleva una obligación de justificación en

atención a la Constitución cuando se establecen los fines extra fiscales en una ley tributaria, por lo que la Proporcionalidad en sentido estricto, y el Principio de Reserva de Ley, complementan la obligación del legislador en cuanto a legislar y justificar sus actividades, sobre todo en legislaciones tendientes a tributos y que contemplen finalidades no recaudatorias.

El principio de Reserva de Ley, como manifestación del Equilibrio entre los Tres poderes de la Unión, busca limitar actuaciones del Poder Ejecutivo, es decir, la Facultad Reglamentaria, pues ciertos actos derivados de la Constitución se encuentran reservados exclusivamente para uno de los Poderes, en este caso, Legislar en Materia Tributaria. En este mismo principio, se hace la aclaración que la Ley Fundamental tiene reservadas determinadas facultades, impone una obligación al Poder Legislativo, donde si bien es cierto que ellos tienen la Facultad exclusiva de legislar, también es cierto que deben de crear las leyes -tributarias- respetando y aplicando todos los criterios para su adecuada redacción y promulgación, sin violentar la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

De lo anteriormente expuesto, podemos concluir la interpretación que se le deba dar al Principio en cometo, y además deducir que los límites a la Facultad Reglamentaria del Ejecutivo Federal, se traduce en una Imposición al Poder Legislativo, para la correcta observancia de sus facultades y obligaciones al momento de creación de leyes, que, en este caso, son en Materia Tributaria.

En este sentido, el Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria, surge como un límite a la Facultad Reglamentaria del Ejecutivo Federal, y de su interpretación extensiva, donde se establece una obligación exclusiva al Poder Legislativo para la correcta observancia de Principios Constitucionales y reglas a seguir para la creación de leyes en Materia Tributaria, sin violentar derechos constitucionales, además de dejar a Reserva, los reglamentos que en su momento expedirá el Ejecutivo Federal, como consecuencia de facultades que le competen a este último.

Dentro del caso de Estudio, es decir la aplicación de los Fines Extra Fiscales insertas en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, específicamente en el artículo 2º, inciso j), con relación a los alimentos no básicos con densidad kilo calórica igual o mayor a 275 unidades por cada 100 gramos, se manifiesta la Reserva de Ley, pues además de provenir de un proceso legislativo exclusivo para el Poder Legislativo, también se observa su manifestación al existir la exposición de motivos y Dictámenes realizados por las comisiones Hacendarias del Poder Legislativo para justificar la Reforma en 2014 insertando fines extra fiscales en la ley Objeto de estudio.

Principio de Progresividad.

Una vez que analizamos y establecimos la concepción y mecánica jurídica que se debe tener sobre los Principios Tributarios, se considera adecuado, el estudio y análisis del Principio de Progresividad previsto en la Constitución, como parte de las Bases Constitucionales que son necesarias para el presente trabajo de investigación.

Dicho Principio Constitucional, se encuentra establecido en el artículo 1º, párrafo tercero Constitucional, el cual establece lo siguiente:

[...]

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.⁷⁰

[...]

⁷⁰ Artículo 1º Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En el referido artículo, se menciona la obligación por parte de todas las autoridades, la protección de los Derechos humanos y constitucionales de una manera progresiva, buscando brindar la protección más amplia, dentro de los límites y criterios legales, de los mismos.

Como ya se delimitó, la Progresividad como característica inherente a los Derechos Fundamentales no debe confundirse éstos con la distribución de las cargas fiscales, o el progreso social o económico⁷¹, donde existen tasas progresivas, para la correcta distribución de cargas, buscando una contribución justa; sino debe entenderse, la progresividad como principio de los Derechos Humanos con una visión distinta, en cuanto a la máxima protección posible prohibiendo regresiones a las protecciones existentes que la limiten.

La progresividad como Principio Constitucional para la protección de Derechos Humanos, busca una constante evolución de las normas y garantías constitucionales para que -progresivamente- se amplíen dichos mecanismos buscando cada vez más, una efectiva tutela de Derechos Humanos.

En razón de lo anterior, el Principio de Progresividad de los Derechos Humanos, aplicable a los Principios Constitucionales, y en este caso, Tributarios, establece que las autoridades deben buscar siempre una protección permanente y que se pueda ampliar su alcance y protección de los referidos Derechos, en la mayor medida posible, hasta lograr su plena efectividad.

Adicionalmente, establece una obligación de análisis gradual y continuo donde se deba verificar las circunstancias en donde, por la temporalidad, se pueden modificar las circunstancias, en inteligencia de comprobar las metas y expectativas establecidas o logradas para su constante evaluación y optimización, pues se busca mejorar esta protección constante de derechos con un método gradual y extensivo.

⁷¹ Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Ed. Porrúa, pag.3803, México 2011

El legislador en este sentido adquiere una obligación y limitación en cuanto a sus facultades, pues no puede emitir actos legislativos, que limiten, restrinjan o desconozcan una tutela a derechos o principios constitucionales, aun existiendo un fin constitucionalmente valido que los intente intervenir, pues cuando exista esa situación, éste último debe someterse a un estudio, el cual se denomina “Test de Proporcionalidad”, para verificar si en realidad el fin pretendido se alcanza y así justificar dicha excepción, o sí, por el contrario, el fin no se logra y por ende, culmina en violentar y transgredir derechos constitucionales.

Dentro del caso de Estudio, es decir la aplicación de los Fines Extra Fiscales insertas en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, específicamente en el artículo 2º, inciso j), con relación a los alimentos no básicos con densidad kilo calórica igual o mayor a 275 unidades por cada 100 gramos, así como en la Exposición de Motivos y Dictámenes emitidos por el Poder Legislativo a través de sus comisiones, no se desprende un término o plazo para un análisis progresivo y gradual de metas o evaluación de resultados en cuanto a los fines extra fiscales.

Este principio, se considera de gran importancia para la presente tesis, pues es en la progresividad donde se sustenta una de los pilares argumentativos de la misma, elementos que se estudiarán en el siguiente capítulo, correspondiente a la demostración de la hipótesis.

Fines Fiscales y Extra Fiscales.

Fines Fiscales

En el capítulo anterior, se analizó el origen teórico y conceptual de los tributos, así como de sus fines. En el presente apartado, se verán los fines relacionados a las normas tributarias, desde su marco legal y círculo de aplicación.

Inicialmente debemos retomar el concepto de los fines fiscales, que son aquellos meramente recaudatorios, pues tiene como motivo la recaudación de contribuciones, dando lugar a la consecuencia lógica de la promulgación de leyes en materia tributaria, donde se busca percibir recursos por parte de los gobernados para solventar las funciones del Estado, así como para proporcionar servicios a los contribuyentes y habitantes del país.

Los fines fiscales son la razón y objeto económico que sustenta las leyes tributarias, el cual es recaudar capital para las diversas actividades públicas que se deben solventar con los recursos públicos acumulados por la Autoridad Fiscal y así el Estado desempeñe sus funciones y brinde servicios a los gobernados.

Una ley tributaria siempre tiene un fin fiscal -recaudación- con la limitante de respetar lo establecido en el apartado de Desarrollo Económico de la Constitución, principalmente 25 de la Constitución Federal, así como los Derechos y Principios Tributarios de los contribuyentes, establecidos en el artículo 31 del mismo ordenamiento.

Los fines fiscales deben tener sustento en una política fiscal previamente analizada que abarque elementos económicos, jurídicos y sociológicos, buscando que la política logre un éxito fiscal, recaudando lo esperado y poder solventar los gastos públicos que se deben realizar.

De igual manera, los fines fiscales, la consecuencia de recaudación, debe buscar efectivamente allegarse de recursos respetando los Derechos Fundamentales de los Contribuyentes contenidos en la Constitución Federal, pero siempre bajo la una directriz idónea para la situación económica nacional.

Por lo anterior, podemos concluir que los fines fiscales tienen su marco legal dentro de los artículos 25 constitucional y en el artículo 31, fracción IV, específicamente a lo que refiere a la obligación de los ciudadanos a contribuir y en la obligación de la autoridad de destinarlo a un gasto público.

Fines Extra fiscales

Por otro lado, los fines extra fiscales o no recaudatorios, son aquellas políticas o herramientas, que tienen un anclaje constitucional derivado de una interpretación extensiva del artículo 25 Constitucional, que utiliza el gobierno a través de un impuesto, para desalentar o alentar actividades económicas en particular, según el desarrollo económico buscado, siempre en observancia de los preceptos constitucionales anteriormente mencionados.

Por lo que podemos entender a los fines extra fiscales son aquellas razones distintas o adicionales a la recaudación, que utiliza el legislador para un fin determinado distinto a la recaudación en atención a la rectoría de la política pública en sus aspectos económicos.

Como ya se estableció, los fines extra fiscales deben ser congruentes con los artículos Constitucionales, sustentados bajo una política fiscal en donde se delimite de manera efectiva por parte del legislador, los motivos para recurrir a esos fines extra fiscales.

En el caso que nos ocupa, la medida extra fiscal que se optó y que da origen al Objeto de Estudio del presente trabajo de tesis es la contenida dentro de la Iniciativa de Reforma a la LIEPS en 2014, que propuso el Ejecutivo Federal en términos del artículo 71 fracción I, de la Constitución Federal, la cual se explica a continuación.

En la referida iniciativa que elaboró el Ejecutivo Federal, que fue presentada ante el Congreso General el 8 de septiembre de 2013, donde se plantea la reforma, adición y derogación de diversas disposiciones de legislaciones en materia de impuestos en la que destaca la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. En dicha Iniciativa se establece fundamentalmente que el problema de sobrepeso y obesidad se ha incrementado de manera importante en el país, teniendo como consecuencia efectos negativos en la salud de la población, para lo cual se plantea esa iniciativa,

Asimismo, se sostiene que la obesidad también ha aumentado la demanda de servicios de salud y, por ende, obstaculiza el desarrollo económico y social de la población mexicana, lo que en un futuro podría provocar una mayor inversión de recursos del Estado para crear políticas de salud pública que ayuden a combatir el problema. Por lo cual con fundamento en el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se incluyó como aspecto dentro del Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018, como medida de justificación alineada a la Iniciativa.

El 10 de septiembre del mismo año fue turnado a las Comisiones de Hacienda y Crédito Público, integrantes del H. Congreso de la Unión, las cuales emitieron su dictamen el 17 de octubre del 2013, dentro de los cuales propusieron crear un gravamen a la enajenación de alimentos no básicos con alta densidad kilocalórica, a efecto de reforzar el combate contra el sobrepeso y la obesidad en la población.

Derivado de lo anterior, en el artículo 2, fracción I, inciso J) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, se establece un gravamen a la enajenación en territorio nacional de alimentos no básicos con una densidad calórica de 275 kilocalorías o superior, por cada 100 gramos, entre los cuales se encuentran los productos elaborados con, Chocolate y demás productos derivados del cacao, flanes y pudines, dulces de frutas y hortalizas, cremas de cacahuate y avellanas, dulces de leche, alimentos preparados a base de cereales y helados, nieves y paletas de hielo.

Al respecto, en el artículo 3º del multicitado ordenamiento tributario, se prevén una serie de definiciones para determinar definiciones y conceptos en relación con los productos que se gravan para efecto del propósito fiscal y extra fiscal.

A la enajenación de dichos alimentos no básicos listados anteriormente, se les aplica la tasa del 8% sobre la cantidad o precio establecido, a efecto de calcular el impuesto relativo.

En adición a lo anterior, se sostiene en la iniciativa de reforma, emitida por parte del Ejecutivo Federal, que el problema de sobrepeso y obesidad en México se ha incrementado de forma importante en los últimos años, lo cual tiene como consecuencia un aumento considerable en enfermedades crónicas asociadas con dicho problema.

Además, el Ejecutivo Federal afirma en dicho documento que el problema de sobrepeso y obesidad, aumenta la demanda de servicios de salud y afecta el desarrollo económico y social del país, por lo cual, de no tomar las medidas necesarias y adecuadas, el costo que implicaría en el futuro será mayor a la inversión requerida en la actualidad para solucionar el problema de salud pública.

Por lo anterior, el C. Presidente de la República sostiene en su iniciativa que existen otros costos indirectos asociados con el sobrepeso y la obesidad como los son aquellos relacionados con la muerte prematura y la reducción de la productividad laboral, así como problemas financieros que afectan a las familias derivado de los altos costos que tiene un tratamiento contra enfermedades crónicas atribuibles al problema mencionado.

Además, menciona que al mismo tiempo en que la población mexicana sufre de sobrepeso y obesidad, existe también un problema de desnutrición derivado del consumo excesivo de “calorías vacías”, originado por el consumo de productos con alto aporte energético y poco aporte nutricional.

Así las cosas, la H. Cámara de Diputados, específicamente, la Comisión de Hacienda y Crédito Público, en adición al gravamen propuesto por el Ejecutivo Federal, propuso crear un gravamen a la enajenación de alimentos no básicos con una densidad calórica de 275 kilocalorías o superior por cada 100 gramos, a efecto de reforzar la finalidad perseguida por el C. Presidente de la República.

En efecto, dicha Comisión sostuvo en su dictamen que, en adición a las medidas adoptadas por el Ejecutivo Federal para combatir el problema de salud pública relativo al sobrepeso y obesidad de la población, era necesario reforzar

dichas medidas con la creación de un gravamen al consumo de alimentos no básicos con alta densidad calórica.

Asimismo, argumentó la Comisión que una medida de carácter fiscal ayudaría a alcanzar los fines establecidos previamente en la Iniciativa del Ejecutivo Federal, por lo que se propuso gravar con la tasa del 5% a la enajenación de determinados productos que se encuentran vinculados con el sobrepeso y obesidad de las personas, con el propósito de desalentar el consumo de dichos productos en la población mexicana.

Derivado de lo anterior, se consideró que una forma de identificar aquellos productos que generan sobrepeso y obesidad en la población, es mediante la densidad calórica que contienen, es decir, los alimentos con un importante contenido calórico poseen un alto aporte en cuanto a grasa y azúcar al organismo humano, por lo que desarrollan este aspecto un supuesto “factor” sobre el sobrepeso y obesidad, los cuales tienen una menor capacidad de saciedad en el cuerpo.

Asimismo, como se afirma en el Dictamen, existen esfuerzos conjuntos por parte de dependencias e instituciones pertenecientes al aparato gubernamental (sin especificar cuáles), para atacar el problema de sobrepeso y obesidad en el país, por lo que en función de la “orientación alimentaria”, se han categorizado a los alimentos atendiendo a sus características nutricionales, dividiendo a los alimentos en alimentos básicos y alimentos no básicos.

De esta manera, se manifiesta por parte de la Comisión que los alimentos básicos son aquellos que contribuyen de manera significativa a la ingesta de nutrientes esenciales al organismo; y, por el contrario, los alimentos no básicos son los que no aportan al cuerpo humano una cantidad importante de nutrientes para su adecuado desarrollo.

Así las cosas, dicha Comisión propuso gravar la enajenación en territorio nacional de alimentos no básicos con un contenido calórico igual o superior a 275 Kcal por cada 100 gramos de producto, aplicando la tasa del 5% al precio de venta

de dichos productos, mediante la adición del inciso J), a la fracción I del artículo 2 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Para una mejor exposición de lo anterior, se transcribe a continuación las partes conducentes y de relevancia dentro del Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público:

“QUINTA. La que dictamina, adicionalmente a las medidas propuestas para combatir el sobrepeso y obesidad, considera necesario reforzar dichas propuestas mediante un gravamen que inhiba el consumo de alimentos no básicos con alta densidad calórica.

[...]

Ante la magnitud de este problema y su evidente crecimiento, se considera que cualquier esfuerzo cuyo propósito sea disminuir los efectos negativos que esta epidemia tiene en las personas que la padecen, así como los costos que genera su atención, debe ser analizado no solamente desde una política netamente de salud pública; es por ello que se ha considerado que una medida de carácter fiscal coadyuvaría con los propósitos mencionados. En este sentido, en la presente iniciativa se propone establecer un gravamen dentro de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios con una tasa del 10% a la enajenación e importación de determinados productos cuya ingesta se encuentra asociada al sobrepeso y obesidad, a efecto de desalentar su consumo por los altos costos sociales que representan las enfermedades antes señaladas.

En ese contexto, se destaca que una forma de identificar a aquellos alimentos que aumentan el riesgo de padecer sobrepeso y obesidad es a través de la densidad calórica, que expresa la cantidad de energía por unidad de peso de los alimentos o de la dieta en general. La unidad de medida de la densidad calórica son las kilocalorías (Kcal) por 100 gramos (g) y se calcula con base en el contenido de kilocalorías y el peso de una porción de alimento, información que se encuentra disponible en las etiquetas de los alimentos, de acuerdo con lo establecido por la Norma Oficial Mexicana NOM-051-SCFI/SSA1-2010, “Especificaciones generales de etiquetado para alimentos y bebidas no alcohólicas preenvasados- Información comercial y sanitaria”, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de abril de 2010.

[...]

Existe evidencia científica sólida, basada en ensayos clínicos aleatorizados (estudios considerados como los ideales para aportar evidencia convincente) y en estudios observacionales prospectivos que concluyen que, si en la dieta se incluyen alimentos con alta densidad calórica, mismos que son altos en grasa y azúcar, se puede llegar a desarrollar sobrepeso y obesidad. Lo anterior, no solamente porque se aumenta el consumo de calorías, sino porque los alimentos que tienen una elevada densidad calórica tienen un menor efecto en el control de saciedad. Asimismo, la Organización

Mundial de la Salud (OMS o WHO) reconoce que el consumo de alimentos de alta densidad calórica constituye un factor de riesgo para el desarrollo de obesidad y enfermedades crónicas.

[...]

Aunado a esto, actualmente existen esfuerzos realizados por instituciones y dependencias gubernamentales que se dirigen a disminuir el problema de sobrepeso, de obesidad y de enfermedades crónicas asociadas a éstas que aquejan al país, entre los que se encuentran los relativos a la orientación alimentaria, para los que se ha utilizado la categorización de alimentos, ya que se sabe que al agrupar alimentos por sus características nutricionales se vuelve más sencillo dar recomendaciones y orientación a los consumidores y a los productores de alimentos.

La referida clasificación divide a los alimentos en dos grandes grupos: alimentos básicos y alimentos no básicos. Cada grupo tiene a su vez grupos de alimentos que se asemejan en contenido nutricional y tipo de alimentos. En el grupo de alimentos básicos se incluyen productos que se usan en más de 20 países de 5 continentes para dar orientación alimentaria y que contribuyen de manera significativa a la ingesta de nutrientes esenciales como son fibra, hierro, calcio y vitaminas, entre otros. Por su parte, los productos no básicos son alimentos que no proveen una cantidad importante de nutrientes esenciales y tienen potencial para ser innovados y, por lo general, contienen grandes cantidades de sodio y azúcar.

[...]

En este sentido, son alimentos no básicos con alta densidad calórica las frituras, los productos de confitería como los dulces y las gelatinas, los chocolates y los demás productos derivados del cacao, los flanes y pudines, los dulces de frutas y hortalizas, las cremas de cacahuete y de avellanas, los dulces de leche, los alimentos preparados a base de cereales, así como los helados, nieves y paletas de hielo, ya que contienen una gran cantidad de kilocalorías por gramo de alimento, mientras que otros alimentos, como las frutas y verduras, son de baja densidad calórica, ya que proveen pocas kilocalorías por gramo, por lo que se plantea que los productos primeramente citados, que tienen mayor densidad calórica, que se consumen de manera importante en el país y no representan una fuente importante en la dieta de nutrientes esenciales, sean objeto del gravamen que se propone.

Este grupo de alimentos estará gravado cuando su densidad calórica sea de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos, con lo cual se promovería que los consumidores elijan de entre aquéllos que representan un menor riesgo para la salud, asimismo se incentivaría a la industria a adecuar sus productos mediante la disminución de grasas y azúcares.

[...]

Se adiciona un inciso J) a la fracción I del artículo de 2o. de la ley de la materia para establecer la lista de los alimentos gravados cuando tengan

una densidad calórica de 275 kilocalorías o superior por cada 100 gramos. También se establece que la tasa aplicable será del 5%.⁷²

[...]”

Derivado de lo anterior, el Pleno de la H. Cámara de Diputados aprobó en todos sus términos el Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, por lo que de conformidad con el artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, turnó el proyecto a la Cámara de Senadores en su carácter de Cámara Revisora.

Al respecto, dicha Cámara radicó el proyecto para su estudio en las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y Puntos Constitucionales, a efecto de que emitieran su dictamen respectivo, en el cual manifestaron estar de acuerdo con las consideraciones de la Cámara de origen para imponer un gravamen a la enajenación en territorio nacional de alimentos no básicos con un alto contenido calórico, derivado del problema de sobrepeso y obesidad en el país.

Asimismo, ambas Comisiones coinciden en que se consideren como alimentos no básicos para efectos de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, aquellos alimentos que tengan un contenido calórico igual o superior a 275 Kcal por cada 100 gramos de producto; sin embargo, modifican la tasa imponible, incrementándola de un 5% a un 8%.

Dichas Comisiones expresaron de forma literal, las siguientes consideraciones:

“[...]

SEXTA. Estas Dictaminadoras están de acuerdo en establecer un impuesto a un grupo de alimentos no básicos con alta densidad calórica como lo son las frituras, confitería, dulces, alimentos preparados a base de cereales, entre otros, toda vez que los graves problemas de salud que se han expuesto al analizar la propuesta del impuesto a las bebidas saborizadas, resultan también aplicables al impuesto a los alimentos no básicos con alta densidad calórica, puesto que existe una alta densidad

⁷² Declaratoria de publicidad de dictámenes consultable en:
<http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/62/2013/oct/20131017-IX.pdf>

calórica de los alimentos, tal como lo Consideró la Colegisladora, dicha densidad tiene efectos en la obesidad.

La densidad calórica expresa la cantidad de energía por unidad de peso de los alimentos o de la dieta general y la unidad de medida de la densidad calórica son las kilocalorías por 100 gramos y se calcula con base en el contenido de kilocalorías y el peso en una porción de alimento. En este sentido, atendiendo a las recomendaciones de la Secretaría de Salud se comparte totalmente el que se consideren alimentos con alta densidad calórica aquellos que contengan 275 o más kilocalorías por cada 100 gramos.

Por otra parte, se establece expresamente en la Ley el grupo de alimentos no básicos que quedarán gravados, tales como botanas (frituras), productos de confitería, chocolate y derivados del cacao, flanes y pudines, dulces de frutas, alimentos preparados a base de cereales, entre otros, pero siempre que su densidad calórica sea de 275 o más kilocalorías por cada 100 gramos.

De esta forma las que Dictaminan están de acuerdo con establecer el impuesto en estudio.

*[...]*⁷³

De lo anterior citado, podemos sintetizar las razones que los legisladores establecieron para justificar la finalidad extra fiscal y el nuevo supuesto de causación, es en los términos siguientes:

1. Se afirma que en los últimos años se ha incrementado el porcentaje de la población adulta e infantil con problemas de sobrepeso y obesidad, los cuales constituyen un factor de riesgo que pueden derivar en enfermedades crónicas no transmisibles como la diabetes mellitus tipo 2, hipertensión arterial, dislipidemias, enfermedad coronaria, enfermedad vascular cerebral, osteoartritis, entre otras.

2. Este tipo de enfermedades no sólo representan costos importantes de atención médica, sino también traen aparejados otros costos indirectos, como la muerte prematura, la reducción en la productividad laboral, así como problemas financieros que enfrentan las familias involucradas en este tipo de padecimientos.

3. Que existe evidencia que las “bebidas saborizadas” y los “alimentos con alta densidad calórica” son un factor de riesgo para el desarrollo de sobrepeso y

⁷³ *Ibíd.*

obesidad, de manera que, como parte de una política pública integral para combatir ambos fenómenos, se justifica un impuesto cuya finalidad extra fiscal sea desalentar el consumo de estos productos.

4. Además, se señala que los “alimentos con alta densidad calórica” poseen la característica de aportar al organismo “calorías vacías”, las cuales son aquellas que dan al cuerpo humano una cantidad importante de energía, pero carecen de nutrientes necesarios para la actividad del ser humano, de manera que no producen un estado de saciedad en la persona.

Por lo anterior, dentro del caso de Estudio, es decir la aplicación de los Fines Extra Fiscales insertas en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, específicamente en el artículo 2º, inciso j), con relación a los alimentos no básicos con densidad kilo calórica igual o mayor a 275 unidades por cada 100 gramos, se manifiesta al existir un dictamen y documentación argumentativa para que el Legislativo en 2014 justificara la imposición tributaria dentro de un catálogo de alimentos no básicos para efectos de la Ley en estudio, con un objetivo distinto a la recaudación, es decir, combatir la obesidad en el país.

Es relevante establecer, que la fuente legal de los fines extra fiscales, no necesariamente proviene de la exposición de motivos de una Ley Tributaria, pues puede estar establecida esta finalidad, en un precepto que la contenga expresamente.

La nula regulación expresa de dicha figura, tiene como resultado que las manifestaciones de estas herramientas del Estado, tengan una irregularidad en su concepción legal, como acontece en nuestro país.

La extra fiscalidad, generalmente se manifiesta en la exposición de motivos de una Iniciativa de creación o modificación de una ley, así como de los Dictámenes realizados por las Comisiones Legislativas, como lo que sucede con la Reforma a la Ley de Impuesto Especial Sobre Producción de Servicios, el 11 de diciembre de 2013, donde en la misma, se gravó una diversidad de productos, con el fin extra

fiscal de combatir y reducir la obesidad en México, lo cual es parte del tema del presente trabajo.

En nuestro caso de estudio, los fines extra fiscales, no cuentan con un fundamento expreso dentro de la Constitución Federal, sin embargo, se admiten dentro de dicho ordenamiento, si se da una interpretación extensiva de lo que establece el artículo 25 de Nuestra Ley Fundamental, el cual se transcribe para mejor comprensión:

“Artículo 25. Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución. La competitividad se entenderá como el conjunto de condiciones necesarias para generar un mayor crecimiento económico, promoviendo la inversión y la generación de empleo. El Estado velará por la estabilidad de las finanzas públicas y del sistema financiero para coadyuvar a generar condiciones favorables para el crecimiento económico y el empleo. El Plan Nacional de Desarrollo y los planes estatales y municipales deberán observar dicho principio. El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará al cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución”⁷⁴.

De lo anteriormente citado, podemos analizar que la Constitución reconoce que el Estado cuenta con herramientas para poder dirigir la Economía nacional, así como regulación de actividades de interés general. Es en este artículo, donde se

⁷⁴ Artículo 25º Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

da la posibilidad de utilizar dichas herramientas, en este caso, los fines extra fiscales como medios para regulación, control o inclusive, desincentivación de actividades del interés general.

Merino Collado, nos establece que *“si bien la función extra fiscal del tributo no se encuentra reconocida expresamente en la Constitución, ésta se puede derivar del artículo 25 Constitucional y de su relación con otros principios constitucionales”*⁷⁵.

Por todo lo anterior, podemos delimitar que en atención a los artículos 25, 31 fracción IV, y 73 fracción XXIX, es donde encontramos la manifestación del fin extra fiscal por parte del Legislativo en sus Dictámenes en un trabajo argumentativo que en 2014 resultó suficiente para la intervención de diversos Principios Tributarios y Derechos Fundamentales en materia tributaria y así a través de un impuesto pudiera hacerse un esfuerzo para combatir la obesidad y problemas relacionados a esta patología en el país.

Obligaciones Legislativas en materia de Fines Extra Fiscales

Adentrándonos a las obligaciones por parte del legislador en cuanto a cómo justificar la intervención de Principios o Derechos por una medida extra fiscal, dentro del Orden Jurídico Nacional, no existe un criterio obligatorio o vinculante para el Poder Legislativo en razón de dicha herramienta económica, sin embargo existe el reconocimiento por parte del Legislador de parámetros y herramientas para la solución de dichas controversias en la cual el legislador, deberá justificar la intervención de los preceptos por una medida extra fiscal.

El Test de Proporcionalidad, ya reconocido como una de varias herramientas legales que contempla la Suprema Corte de la Nación dentro de nuestro Orden Jurídico, desprendiéndose de la interpretación integral del artículo 1º Constitucional en cuanto a la proporcionalidad en sentido estricto nos da la posibilidad de regular

⁷⁵ Merino Collado, Mariana, Fines Extrafiscales, Ed. Porrúa, 1ª Edición, pag.36 México 2011

y analizar de manera metódica las justificaciones y finalidades que considere el legislativo aplicar dentro de legislaciones, en este caso tributarias.

Esta técnica de control sobre las medidas legislativas que intervengan o restrinjan Derechos Fundamentales, es aplicable, en este caso a los fines extra fiscales, pues dichos fines son las herramientas que plasma el legislador para buscar lograr un objetivo en particular a través de leyes tributarias, interviniendo Derechos Y principios Tributarios pretendiendo un beneficio mayor justificando dicha intervención. Dicho Test o Juicio de Proporcionalidad, consta de 4 aspectos que deben estudiarse consecutiva y aisladamente uno del otro para verificar si en efecto, es justificable constitucionalmente la afectación de un derecho Fundamental por una medida que tendrá un beneficio social de mayor impacto, los cuales son:

- Fin Constitucionalmente Válido.
- Sub principio de Idoneidad o Utilidad.
- Sub principio de Necesidad.
- Sub principio de Proporcionalidad en *stricto sensu*.

El primer aspecto que se debe observar es que el fin extra fiscal que se esté analizando, persiga un objetivo constitucionalmente valido, es decir, tener una meta que busque un beneficio colectivo para la sociedad en general o para un grupo determinado, con apego a la Constitución y Derecho Fundamentales.

Posteriormente, se debe analizar el sub principio de Idoneidad o Utilidad, el cual hace referencia a que el medio que se pretende establecer por parte del legislador para llegar al fin pretendido, sea la medida más apta, idónea y útil, para la consecución del fin que se busca.

Para esto, se debe determinar que, si la medida no contribuye a llegar a la consecución de la finalidad perseguida, y, por lo contrario, dificulta lograr la pretensión, existen maneras más idóneas o no hay posibilidades de lograr la misma, no superará esta parte del Test de Proporcionalidad, por lo cual será una medida inconstitucional.

Esto se debe de determinar, después de un correcto análisis y estudio de posibilidades, para que efectivamente se pueda establecer la medida para lograr una finalidad extra fiscal a través de la manera más adecuada y eficaz; pues de no ser así, violará Derechos Constitucionales y Principios Tributarios.

Consecuentemente, se deberá analizar el sub principio de Necesidad, el cual establece que el buscar la consecución de un fin a través de una legislación e intervención de las políticas públicas como medio para cumplir el objetivo es necesario o indispensable, por no existir un instrumento que llegue a la misma pretensión; por lo que se deberán confrontar los diversos medios idóneos para lograr el fin pretendido y llegar a la conclusión de que se ha elegido la medida menos gravosa, de lo contrario, la medida será inconstitucional por no superar esta etapa del Test de Proporcionalidad.

Para la toma de decisión sobre la medida necesaria para lograr un objetivo, el legislador, se encuentra obligado a tomar en cuenta una diversidad de alternativas, no necesariamente tributarias, y una vez analizadas las medidas, que pudieran ser políticas públicas, campañas o si es necesario, sanciones, multas o una finalidad extra fiscal.

La necesidad obliga a los legisladores a realizar un estudio económico, sociológico y otras disciplinas que pudieran intervenir, para saber qué medida es la más adecuada, para lograr la consecución de un fin, a través de una medida legislativa. Por lo que el legislador deberá justificar dicho razonamiento y decisión en donde, para este caso, la imposición de un tributo, será la herramienta que más se adapta para lograr el objetivo y es necesario, pues otros miedos no serían lo más eficaz.

Por último, se debe analizar el fin extra fiscal a la luz de la proporcionalidad en *stricto sensu*, en donde, una vez ya superados los sub principios anteriormente establecidos, se deberá realizar una ponderación de conceptos jurídicos, pues si se somete a la constitucionalidad y al Test de Proporcionalidad una medida extra fiscal, se buscará la preservación de dicha medida ante un Derecho Constitucional, donde la vulneración al último es necesaria para conseguir un objetivo que tendrá un

beneficio mayor y siempre en beneficio de la colectividad, superando el presente Test.

Por lo que, en esta última etapa, se verificará que la intervención ante Principios Constitucionales o Tributarios, que genera la finalidad extra fiscal, da lugar a un beneficio mayor que no resultará en una afectación innecesaria o excesiva sobre derechos protegidos en nuestra Constitución Federal.

Una vez superados estos cuatro *sub principios*, se podrá demostrar si una medida extra fiscal es apegada a la Norma Fundamental de la Federación o si, por lo contrario, su aplicación se traduce en una vulneración de Derechos y Principios Constitucionales y, por ende, Inconstitucional.

Normas Oficiales Mexicanas

Resulta relevante el concepto y Marco Jurídico y de aplicación de las Normas Oficiales Mexicanas en el presente trabajo, las cuales se definen como la regulación técnica de observancia obligatoria expedida por las dependencias competentes, mediante la cual se establecen las reglas, especificaciones, atributos, directrices, características o prescripciones aplicables a un producto, proceso, instalación, sistema, actividad, servicio o método de producción u operación, así como aquellas relativas a terminología, simbología, embalaje, marcado o etiquetado y las que se refieran a su cumplimiento o aplicación.

La función primordial de las Normas Oficiales Mexicanas, es establecer las características y/o especificaciones que deban reunir los productos y procesos, cuando puedan constituir un riesgo para la salud humana.

De igual forma establece las características y/o especificaciones de los productos utilizados como materias primas o partes o materiales para la fabricación o ensamble de productos finales sujetos al cumplimiento de Normas Oficiales Mexicanas, siempre que, para cumplir las especificaciones de éstos sean indispensables las de dichas materias primas, partes o materiales.

En el proceso de dicha norma intervienen en su elaboración la Comisión Nacional de Normalización que es un órgano creado con el fin de colaborar con la política de normalización y la coordinación de las actividades de elaboración de las normas.

La Comisión, de conformidad con el artículo 59 de la Ley de Metrología y Normalización, se integra, por parte del sector público, por la mayoría de los subsecretarios correspondientes (salvo por los de la Secretaría de Gobernación, Relaciones Exteriores, Reforma Agraria, Defensa y Marina) y por miembros del sector académico, industrial, comercial, organismos nacionales de normalización y organismos del sector social productivo; miembros de diversos institutos especializados del sector público y de investigación o entidades relacionadas con la materia cuando se considere pertinente su participación.

Es de importancia mencionar que estas Normas, no son ley en sentido material, ni formal, al no ser originadas mediante un proceso legislativo, pero en el caso objeto de estudio de la presente tesis que nos ocupa, al no encontrarse definido el objeto de Chocolate, Cacao o sus derivado, contenido en el artículo 2º fracción I inciso J), numeral 3) dentro del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, no existe por interpretación o vinculación la señalización de acudir a algún otro ordenamiento, lo cual es por demás ilegal en virtud de que no artículo expreso o habilitación para estos efectos en la ley del impuesto en comento.

El artículo 2, fracción I, inciso J) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, establece un gravamen a la enajenación en territorio nacional de alimentos no básicos con una densidad calórica de 275 Kcal por cada 100 gramos, entre los cuales se encuentran los derivados del cacao.

En el artículo 3º del mismo ordenamiento, se establece lo que se entiende por derivado del cacao; sin embargo, este concepto es muy ambiguo al no limitar el objeto de dicha contribución, sobre todo en el caso que nos ocupa, ya que estamos frente a la enajenación sin especificar a qué corresponde, pudiendo dar lugar a manteca de cacao, pasta o licor de cacao, entre otros derivados.

Por otra parte, la NOM-186-SSA1/SCFI-2013 “Cacao, chocolate y productos similares, y derivados del cacao. Especificaciones sanitarias. Denominación comercial. Métodos de prueba”, establece en la regla 3.8 lo siguiente:

“3.8 Derivado del cacao, a los productos obtenidos del cacao en grano descascarillado, tales como: pasta de cacao, torta de cacao, manteca de cacao, cocoa y mezclas de estos productos con azúcares y/o ingredientes opcionales⁷⁶.”

Las autoridades administrativas, entre ellas pueden estandarizar productos y elementos de calidad en diversos productos como lo realizan mediante las Norma Oficial Mexicana; sin embargo, la regulación de los elementos esenciales de las contribuciones se encuentra reservadas al Poder Legislativo, de acuerdo al Principio de Reserva de Ley, pues dichos elementos deben de estar contenidos en un ordenamiento formal y materialmente legislativo.

Ahora bien, el artículo 2, fracción I, inciso J), en el caso específico de los productos elaborados con Chocolate y Derivados del cacao, definidos en el artículo 3 fracción XXIX de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, no contempla “cláusula habilitante” o mención expresa sobre alguna NOM, por virtud de la cual el Legislador haya delegado en la Secretaria de Salud y la Secretaria de Economía la facultad normativa de determinar y delimitar el objeto de la contribución.

De igual forma, no existe artículo que prevea que el Servicio de Administración Tributaria o cualquier otra Secretaria del Ejecutivo, puede delimitar el objeto de la contribución a través de reglas contenidas en la NOM-186-SSA1/SCFI-2013 “Cacao, chocolate y productos similares, y derivados del cacao. Especificaciones sanitarias. Denominación comercial. Métodos de prueba”

En otras palabras, el legislador no observó o estableció clausula habilitante alguna para delimitar el objeto de la contribución, la cual de haberla hecho sería de

⁷⁶ Norma Oficial Mexicana, NOM-186-SSA1/SCFI-2013, consultable en: https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5332832&fecha=17/02/2014

igual forma inconstitucionalidad, en virtud de que los elementos esenciales de los tributos deben estar contenidos en una ley en el sentido formal y material, emitida mediante un proceso legislativo.

Resulta relevante la Norma Oficial Mexicana, para el presente trabajo, toda vez que es una facultad exclusiva, ajena al Poder Legislativo y que su observancia incide en aspectos como lo es la Finalidad Extra fiscal, por lo que se considera es parte de las Obligaciones del Poder Legislativo en cuanto a sus pretensiones de finalidades extra fiscales insertas en diversos ordenamientos tributarios, y que este aspecto, es otro pilar argumentativo dentro del presente trabajo, lo cual se abordará en el siguiente capítulo .

Clasificación de los Impuestos y Elementos Tributarios de la Ley de Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

Como ya se analizó en el primer capítulo, los impuestos tienen como elementos, el Sujeto, Objeto o Hecho Imponible; Base, Tasa o Tarifa, y la Época de Pago. En el presente apartado, se establecerán estos elementos dentro de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios y dentro del objeto de estudio del presente trabajo de tesis, delimitando el Marco Legal necesario para este trabajo.

El Impuesto en estudio, es un impuesto indirecto, por lo cual, grava la manifestación económica de poder enajenar de manera final, importar o acceder a los servicios que estipula la ley.

La característica de estos impuestos, es que el contribuyente traslada la carga impositiva, es decir, aplica las Tasas, Tarifas o Cuotas correspondientes a los consumidores finales, y posteriormente, retienen esa cantidad del Impuesto y la entera a las autoridades Hacendarias, fungiendo como una extensión de la misma autoridad, al estar, los contribuyentes obligados a dicho procedimiento fiscal.

El Objeto de estudio del presente trabajo de tesis, es el artículo 2º, fracción I, inciso j), numeral 3, el cual establece el pago del impuesto a los alimentos no básicos con una densidad calórica de 275 kilocalorías o más por cada 100 gramos del producto, que en este caso son Chocolate o Derivados del Cacao, el cual se cita a continuación:

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:

[...]

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

[...]

3. Chocolate y demás productos derivados del cacao⁷⁷.

Por lo anterior, podemos establecer que el Sujeto del Impuesto es el consumidor final de cualquier producto con una densidad calórica con esas características que contenga Chocolate o sea derivado de éste.

El Objeto o Hecho imponible, será enajenar el producto *per se*, de las características y dentro de los parámetros que menciona el artículo objeto de estudio. Por lo anterior, la Base del impuesto será el costo de enajenación que dará lugar al precio antes de aplicarle la Tasa del 8% que el corresponde por IEPS.

La Época de Pago del IEPS, será el día 17 del mes siguiente al que corresponde el pago del Impuesto, como se establece en el artículo 5º del referido ordenamiento. Además, debemos considerar como parte del Marco Legal para la aplicación del Objeto de estudio, el artículo 3º de la referida LIEPS, el cual se transcribe para mejor comprensión:

⁷⁷ Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, consultable en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIEPS.pdf>

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

[...]

XXV. Densidad calórica, a la cantidad de energía, expresada en kilocalorías por cada 100 gramos de alimento, que se obtiene al multiplicar las kilocalorías que contiene el alimento por cien y el resultado dividirlo entre los gramos de la porción de que se trate.

[...]

XXVIII. Chocolate, al producto obtenido por la mezcla homogénea de cantidades variables de pasta de cacao, o manteca de cacao, o cocoa con azúcares u otros edulcorantes, ingredientes opcionales y aditivos para alimentos, cualquiera que sea su presentación.

XXIX. Derivados del cacao, la manteca de cacao, pasta o licor de cacao, torta de cacao, entre otros⁷⁸.

Una vez establecido el Marco legal de los fines extra fiscales, los Principios Constitucionales que regulan su aplicación, los Principios de Derechos Humanos que permean la aplicación de fines extra fiscales, así como el Marco Jurídico del Objeto de Estudio, sus elementos y lineamientos, podemos concluir que los fines extra fiscales deben respetar diversas cuestiones que se desarrollaron en el presente apartado, además de aprobar mecanismos Constitucionalmente válidos y creados para la correcta aplicación de las normas tributarias sin afectar y vulnerar Derechos Humanos.

⁷⁸ *Ibíd.*

Capítulo III.

La Finalidad Extra Fiscal dentro de la LIEPS sobre Productos de Cacao y Chocolate.

En el presente capítulo, se realizará una confrontación de los elementos del Marco Legal establecidos en relación del Objeto en estudio dentro en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos relacionados con la finalidad extra fiscal analizada en el presente trabajo de Tesis. Se realizará la subsunción jurídica a partir de un silogismo donde una parte será el Derecho Positivo o Marco legal vigente, otra parte será la realidad respecto a la circunstancia que acontece por la aplicación del Objeto De Estudio y el resultado dará lugar a argumentos que sustentarán la demostración de la Hipótesis Planteada.

Partiendo de lo delimitado en el Marco Legal, se confrontarán los Derechos Fundamentales y Principios observados frente a la finalidad extra fiscal determinada desde 2014 dentro de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios. Posteriormente se analizará la Canasta Básica y la información que se desprende de los costos de la misma, la accesibilidad, los valores nutrimentales, tomando en cuenta alimentos de Cacao, Chocolate y sus derivados, para que finalmente se analicen aspectos económicos y de recaudación en cuanto a los ingresos obtenidos desde el inicio de vigencia de la medida extra fiscal, así como el impacto económico para productores y consumidores en razón de la medida extra fiscal observada.

Resultado de Confrontación de Derechos Fundamentales y Principios Tributarios frente a la Finalidad Extra Fiscal.

De manera inicial con la demostración de la Hipótesis planteada donde se considera una invalidez constitucional dentro de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios que contiene la finalidad extra fiscal establecida dentro de la Exposición de Motivos presentada por el Ejecutivo Federal de la Reforma planteada

de fecha 8 de septiembre de 2013, así como los dictámenes elaborados por las comisiones hacendarias correspondientes del Poder Legislativo, desde una perspectiva de Proporcionalidad en *stricto sensu*, Optimización y Progresividad de los Principios Tributarios y Derechos Fundamentales contenidos en la Constitución Federal, para lo cual es menester analizar los aspectos jurídicos que regulan las medidas extra fiscales y su impacto constitucional.

Si bien es cierto, el Test de Proporcionalidad es una herramienta optativa dentro del Marco Jurídico Nacional, la misma que ya cuenta con un reconocimiento, análisis y metodología para su aplicación establecido por la Suprema Corte de la Nación, por lo cual se considera es el instrumento adecuado para valorar o analizar la justificación sobre restricción de derechos por un fin pretendido por la autoridad legislativa en materia tributaria, y en el mismo sentido se considera adecuado reforzar dicho análisis, con base en la Proporcionalidad junto con la Optimización y Progresividad en cuanto a los alcances de Principios y Derechos Fundamentales de los Contribuyentes, junto con las obligaciones legislativas en materia de fines extra fiscales, mismos que se plantea en el presente Capítulo.

Partiendo de lo establecido en los Criterios Jurisprudenciales con los rubros “*TEST DE PROPORCIONALIDAD. METODOLOGÍA PARA ANALIZAR MEDIDAS LEGISLATIVAS QUE INTERVENGAN UN DERECHO FUNDAMENTAL*⁷⁹.” y “*TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LEYES FISCALES. LA INTENSIDAD DE SU CONTROL CONSTITUCIONAL Y SU APLICACIÓN, REQUIEREN DE UN MÍNIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN*⁸⁰.”, así como de la postura Doctrinaria del Jurista Español Joxe Mari Aizega Zubillaga, en donde propone que las finalidades extra fiscales deban estar sujetas al Principio de Proporcionalidad, pues considera al control de proporcionalidad como una herramienta eficaz para demostrar la constitucionalidad de los fines extra fiscales que pretenda un legislador⁸¹, donde en este sentido se argumenta por el referido

⁷⁹ Tesis 1ª. CCLXIII/2016, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo II, pág. 915.

⁸⁰ Jurisprudencia 2ª./J. 11/2018, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo I, pág.510.

⁸¹ Aizega Zubillaga, Joxe Mari, La utilización extra fiscal de los impuestos y los principios de justicia tributaria, Bilbao, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, 2001, págs. 179-191.

jurista, que si una medida extra fiscal es genérica en cuanto a sus contenidos, es más difícil aplicar el control de proporcionalidad, es decir, se propone que los fines extra fiscales cuenten con una concreta y detallada justificación donde el juicio de proporcionalidad sea aplicable para determinar la validez de las medidas de manera adecuada.

En este sentido, se propone en el presente trabajo, que a través del Test de Proporcionalidad como medio de control constitucional, reconocido y estudiado metodológicamente por la Suprema Corte de la Nación, existe la posibilidad de justificar adecuadamente los fines extra fiscales así como su revisión en alcance al Principio de Progresividad de manera continua y permanente, para lo cual se delimitaría una exigencia para el legislador así como una herramienta de análisis sobre los fines pretendidos por el transcurso del tiempo.

Una vez delimitado lo anterior, se considera importante establecer que, por criterios de la Suprema Corte de la Nación, la aplicación de los fines extra fiscales también se encuentra constreñida al respeto de los Derechos y Principios previstos en la Constitución, por lo que el legislador debe de observar las posibles afectaciones que se generarían a estos, para así justificar adecuadamente la ponderación y legalidad de la medida extra fiscal pretendida. En el caso de estudio del presente trabajo, se considera una invalidez constitucional de los fines extra fiscales en atención a los principios Tributarios de Equidad, Proporcionalidad en sentido amplio, Destino al Gasto Público, Reserva de Ley, Legalidad y Progresividad.

Comenzando la confrontación de los fines extra fiscales, se considera adecuado partir por el Principio de Proporcionalidad Tributaria en sentido amplio, el cual se delimitó en el primer capítulo como la estrecha relación del acto o hecho jurídico imponible como manifestación de riqueza o capacidad contributiva y la base gravable, por lo que todo lo ajeno a esta relación, es decir, lo que no tiene un vínculo con una manifestación del patrimonio o manifestación de riqueza del contribuyente, deberá ser excluido del cálculo de la contribución, por lo que generalmente se manifiesta a través de tasas progresivas buscando que el impacto en los sujetos

sea acorde a sus ingresos y así distribuir la carga fiscal entre los gobernados de una manera adecuada.

Además de lo anteriormente establecido, los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, profundizan en este aspecto, estableciendo que para que una norma tributaria respete el principio de Proporcionalidad debe existir una congruencia entre el impuesto creado y la capacidad contributiva y/o económica de los causantes⁸², sin embargo, se considera violado el referido principio, en atención a que el efecto directo del fin extra fiscal genera un encarecimiento injustificado y desproporcionado a un alimento de productos básicos para la alimentación adecuada de una persona.

Lo anterior, pues el Chocolate o productos derivados de éste, están considerados como alimentos de la Canasta Básica, el cual es un concepto determinado en donde se enlistan los productos que se consideran primordiales para una alimentación adecuada en relación con el salario mínimo establecido en el país. Por lo anterior, las personas que cuentan con escasos recursos, deberían poder tener acceso a los productos que conforman dicha Canasta Básica, y en consecuencia poder tener una alimentación acorde a lo establecido con el Derecho Fundamental en cuanto a una Alimentación Adecuada conforme lo previsto dentro del artículo 4º Constitucional.

De lo anterior, se considera violentada la Proporcionalidad Tributaria en *lato sensu*, pues gravar a través del artículo 2, inciso j) numeral 3), los productos de Cacao, Chocolate o derivados de estos, se materializa una vulneración el acceso efectivo a uno de los componentes de la Canasta Básica, pues se encarecen con la aplicación de la tasa del 8% correspondiente dentro de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, a reserva de considerar los efectos inflacionarios anuales, y el consumidor final se ve afectado por un aumento de precio desproporcionado y, en algunos casos, la imposibilidad de consumirlo por el

⁸² Jurisprudencia, P./J.10/2003, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVII, P.144.

impuesto en comento. Por lo anterior la Proporcionalidad se transgrede ya que se genera un efecto de encarecimiento al aplicar la tasa del impuesto, a reserva de la inflación anual y aumento de precios generales. En este sentido, se elevan los precios de productos para consumidores finales, siendo esto una estrecha relación entre el hecho generador -el consumo de productos con chocolate o derivados del cacao- y la tasas, sin existir alguna justificación o proporcionalidad en cuanto a la medida impuesta o atender a las manifestaciones económicas donde personas de escasos recursos no podían tener acceso o se dificulta el mismo por la referida tasa en el consumo de productos que son considerados como componentes de la Canasta Básica.

Todo lo anterior, trae como consecuencia que las personas de escasos recursos opten por el consumo de productos de baja calidad que se ponen a la venta en el mercado, consuman alimentos con bajo aporte nutrimental y no tengan acceso a los componentes de la Canasta Básica, como consecuencia en una transgresión a la Proporcionalidad de la medida impuesta y generando un efecto de encarecimiento e inaccesibilidad de componentes para su alimentación, por lo cual está siendo trasgredido por un lado el Derecho Humano a una alimentación adecuada y, además, el principio de Proporcionalidad Tributaria.

En el mismo sentido se realiza la confrontación de la medida extra fiscal impuesta con el Principio a la Equidad Tributaria, el cual establece la imparcialidad y justa aplicación de la norma tributaria cuando la característica determinable de sujetos o elementos que sean objeto del impuesto se actualice, así como que el contribuyente se ubique en idéntica situación, dando lugar a idénticas consecuencias jurídicas, mismo que deberá ser con igualdad de situaciones o hechos ante la ley, donde los fines extra fiscales como ya se estableció a través de Criterios Jurisprudenciales, también deben de guardar esta condición. Sin embargo, con la aplicación del artículo objeto de Estudio, se considera transgredido el Principio de Equidad Tributaria en cuanto a dos aspectos a considerar, siendo estos los siguientes: a) En atención a la finalidad extra fiscal que grava alimentos “no

básico” se genera una ambigüedad debido a la muy amplia gama de productos que pueden englobarse dentro del catálogo de alimentos no básicos y b) dentro de la variedad de productos con Chocolate o derivados del Cacao, mismos que son considerados productos básicos por diversos organismos y reconocido por el Gobierno.

Lo anterior se sustenta, toda vez que existe una diferencia sustancial entre los variedad productos que pueden englobarse dentro de la Categoría de Cacao, Chocolate o sus derivados, es decir, una diferencia entre elementos del impuesto, pues existen golosinas con alto contenido en lípidos o grasas saturadas o grasas trans; otros con un equilibrio entre grasas y componentes para obtener barras en chocolate o diversas golosinas, y otros los cuales son alimentos en polvo con chocolate pero además, cuenta con vitaminas, minerales y otros nutrientes para poder consumirlo a través de la disolución del polvo en un líquido como leche o agua.

En inteligencia de lo anterior, dentro de la finalidad extra fiscal se enlistan alimentos “no básicos”, y en una subcategoría, se engloban los alimentos de Cacao, Chocolate y sus derivados, lo cual genera una inequidad en dos aspectos, la primera en cuanto al Chocolate al ser considerado como un alimento de Canasta Básica, recibiendo un trato inequitativo debido a las cualidades del elemento objeto del impuesto, es decir el producto gravado con el Impuesto a tasa del 8%; y en cuanto al campo semántico de productos con Cacao, Chocolate o sus derivados se pueden englobar una gran variedad de productos con muchas diferencias cualitativas y nutrimentales que generan una inequidad dentro de los mismos por contenido nutricional y calórico, en razón de la propia finalidad extra fiscal, lo cual se considera inequitativo.

Por estas circunstancias, se considera transgredido dicho Principio de Equidad Tributaria, pues los productos gravados son totalmente distintos entre sí, y en consideración de la finalidad extra fiscal, la cual tiene como objetivo disminuir y combatir el problema de obesidad y sobrepeso en México, se están gravando productos entre los cuales algunos se componen de grasas saturadas y otros

cuentan con elementos nutricionales benéficos para la alimentación del consumidor, dando lugar a una evidente diferencia entre las cualidades de los productos, por lo cual a la luz de la finalidad extra fiscal, todos los productos gravados y su enajenación dará lugar a la aplicación de la contribución aunque sean totalmente distintos dentro de sus propiedades nutrimentales y, por ende, unos sean benéficos para la alimentación de una persona y otros sean nocivos y efectivamente contribuyan a la obesidad de una persona.

En otro aspecto dentro de la Equidad Tributaria, se considera que el mismo no se respeta, toda vez que el legislador genera una distinción por una supuesta “Orientación Alimentaria” con alimentos “básicos” y “no básico”, sin embargo, como ya se mencionó, el Chocolate y sus derivados se encuentran dentro de la Canasta Básica, por lo cual se le estaría dando un trato diferenciado al producto *per se* pues el Chocolate, Cacao o productos derivados de éste, son considerados como “básicos” para la alimentación adecuada de una persona al alcance del Salario Mínimo vigente en nuestro país, pero en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, estos mismos productos son considerados como “no básicos”, siendo evidente el trato inequitativo ante una igualdad de elementos, en este caso el producto el cual se enajenará para la causación del referido impuesto.

Por todo lo anterior y a manera de conclusión en el aspecto de Equidad Tributaria, se alcanza a observar y distinguir una diferencia de cualidades entre los elementos objeto del impuesto que se encuentran dentro del mercado nacional, siendo el consumidor sujeto al impuesto, que por el simple hecho de adquirir algún alimento, sin observarse su calidad y cualidades nutrimentales, se encuentre obligado al pago del impuesto gravado, por inadecuada diferenciación y distinción entre los elementos que lo componen como consecuencia de una finalidad extra fiscal que busca atacar la obesidad en México, mediante productos nocivos para la salud.

Siguiendo con la line argumentativa, el Principio de Destino al Gasto Público, nos establece la obligación por parte de la autoridad que todo lo recaudado a través

de los impuestos, deberá ser destinado para financiar los gastos necesarios por el desempeño de las diversas actividades que componen el Gobierno o la Administración Pública, además para poder brindar servicios necesarios para la sociedad.

Además de lo anterior, el referido Principio con un análisis armónico del artículo 4º de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria el cual en una interpretación integral establece que los recursos recaudados por la actividad exactora deberán tener identidad con la causa que generó dicho impuesto así como con programas y proyectos logrando una eficacia en la aplicación del gasto público⁸³. Por lo que, si analizamos esta premisa con el fin extra fiscal que está contenido en la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, por lo que hace a los alimentos “no básicos” con alta densidad calórica, los recursos recaudados bajo esta hipótesis del impuesto deberían estar destinados a financiar en cualquier vertiente, los gastos relacionados al combate o prevención de la obesidad y sobre peso en México, sin embargo, esto no acontece.

Si bien es cierto que existen programas y gastos destinados para cubrir los problemas de salud que genera la obesidad en el país, no existe una identidad y coherencia de causa establecida ni regulada respecto a lo recaudado por el IEPS en alimentos con alta densidad calórica frente a los programas y estrategias de prevención y combate a la obesidad, siendo evidente una inobservancia a lo dispuesto por la Constitución en armonía con la Ley Federal de Responsabilidad Hacendaria y frente al Presupuesto de Egresos de la Federación aprobado.

Dentro del Presupuesto de Egresos de la Federación para 2020, se destinaron 400´519,282.00 (Cuatrocientos millones quinientos diecinueve mil doscientos ochenta y dos pesos) para el rubro de Prevención y control de Obesidad, Sobrepeso y Diabetes en México⁸⁴ para hombres y mujeres y 29´455,528.00

⁸³ Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, consultable en:

<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPRH.pdf>

⁸⁴ Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2020, págs. 42, 50

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/pef_2020/PEF_2020_abro_30nov20.pdf

(Veintinueve millones cuatrocientos cincuenta y cinco mil quinientos veintiocho pesos) para la Prevención y control de Obesidad, Sobrepeso y Diabetes infantil.

Dentro del presupuesto de Egresos de la Federación para 2021, se destinaron 400'519,282.00 (Cuatrocientos millones quinientos diecinueve mil doscientos ochenta y dos pesos) para el rubro de Prevención y control de Obesidad, Sobrepeso y Diabetes en México⁸⁵ para hombres y mujeres y 29'455,528.00 (Veintinueve millones cuatrocientos cincuenta y cinco mil quinientos veintiocho pesos) para la Prevención y control de Obesidad, Sobrepeso y Diabetes infantil.

Por último, dentro del presupuesto de Egresos para el año 2022 se destinaron 415'550,660.00 (Cuatrocientos quince millones quinientos cincuenta mil seiscientos sesenta pesos) para el rubro de Prevención y control de Obesidad, Sobrepeso y Diabetes en México para hombres y mujeres y 328'520,234.00 (Trescientos veintiocho millones quinientos veinte mil doscientos treinta y cuatro pesos) para la Prevención y control de Obesidad, Sobrepeso y Diabetes infantil⁸⁶.

De lo anterior podemos advertir que, aunque en el último año se realizó un aumento a la partida para los rubros infantiles, lo que se destinaba en 2020, 2021 y lo que se destina en 2022, no representa siquiera el 2% de lo recaudado en 2019 (21,422 MDP) en 2020 (21,049 MDP) y en 2021 (24,863 MDP)⁸⁷ por lo que respecta a los alimentos no básicos con alta densidad calórica.

En las mencionadas partidas presupuestarias, se abarcan las acciones para promoción y fomento de un estilo de vida saludable, hábitos alimentarios y actividades físicas, lo cual demuestra que se destina aproximadamente el 2% en programas para la prevención y combate para la obesidad en México, lo cual a consideración del autor, se traduce en una violación flagrante al Principio de Gasto Público con identidad en la finalidad extra fiscal establecida, toda vez deberían destinarse recursos en un mayor porcentaje pues es prioridad fomentar y financiar

⁸⁵ Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2021, págs. 53, 61
https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/PEF_2021.pdf

⁸⁶ Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2022, págs. 54, 62
https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/PEF_2022.pdf

⁸⁷ http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/IngresosTributarios.html

estos programas, mejorando estrategias y expandiendo la información para desarrollar una estrategia de educación y hábitos saludables en cuestión de alimentación y actividad física de los gobernados.

Estas cifras aumentan con los conceptos presentados en los Anexos 13, 14 y 18 de los diversos Presupuesto de Egresos de la Federación, para atención de Grupos Vulnerables, Niños y Niñas, de manera general para Prevención y Atención de enfermedades (No específicas o relacionadas a obesidad y sobrepeso) que reciben la Secretaría de Salud, El Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado, con un total aproximado de 5 mil millones de pesos, es decir, un 24% aproximadamente de lo recaudado en 2019 por alimentos con alta densidad calórica sin contar bebidas saborizadas y energéticas.

De lo anteriormente expuesto, podemos advertir que las Autoridades Responsables, independiente de lo destinado a gastos de salud en general de las instituciones para esta cuestión, no destinan lo recaudado a través de este supuesto tributario para combatir directamente el problema para el cual fue creado como medida extra fiscal, toda vez que del monto recaudado no se desprende la identidad exigida por el artículo 4º de la Ley de Responsabilidad Hacendaria y Presupuesto de Egresos.

Por lo anterior, es que se considera trasgredido el Principio de Destino al Gasto Público, en alcance a los fines extra fiscales que permean el Objeto de Estudio, pues no existe plena identidad o un destino de recursos proporcionado y congruente entre lo recaudado por la Hipótesis Normativa con los recursos que se destinan para el combate y prevención de la problemática que se pretende atacar con la finalidad extra fiscal. Lo cual se considera contradictorio, pues las autoridades debieron considerar dicho impuesto como fuente para capitalizar todos los gastos relacionados a la problemática, sin embargo, no existe una política pública de transparencia o identidad entre lo recaudado por estos conceptos (aunado a que ha ido en aumento como se demostrará más adelante) y lo destinado a los gastos en diversos sectores para la prevención y combate a la obesidad.

En el siguiente aspecto relacionado con la demostración de la Hipótesis, en lo que respecta a los Principios Tributarios y el Principio de Reserva de Ley el cual consiste en determinar facultades exclusivas en materia de impuestos y sus elementos esenciales para la efectiva tributación.

En la aplicación del Objeto de Estudio, no se determina o habilita una cláusula, artículo o supletoriedad de instrumento, artículo, ley, o documento alguno donde se pueda deducir las diferencias entre la gran variedad productos que se engloban los conceptos de Alimento básico y no básico, así como en específico sobre alimentos del Chocolate y derivados de cacao.

Ante esta omisión, se considera violado el referido principio, toda vez que fue, y es, obligación del Legislador determinar los elementos de los tributos, sin dejar en incertidumbre legal a los contribuyentes. Al no existir una cláusula o artículo habilitante, se propicia una afectación legal a los gobernados que tributan por esta hipótesis, pues surgen afectaciones por inequidad, ambigüedad en los productos, desproporcionalidad, y violaciones constitucionales.

Como se analizará más adelante, esta omisión del Principio de Reserva de Ley, propicia que autoridades administrativas exactoras y del sector salud/social, se encuentren en disparidad de criterios y arbitrariamente se determinen las contribuciones ante una ambigüedad y laguna de especificaciones necesarias para la correcta aplicación de los impuestos en el país.

En este mismo sentido, analizando la problemática con el Principio de Legalidad en materia de contribuciones, el cual establece una obligación Constitucional de los impuestos para determinar que respeten todo el sistema que los regula, además del hecho de emanar de un proceso legislativo y estar plasmado en una ley vigente para su cumplimiento.

Si analizamos el Marco Legal aplicable a los impuestos y a los fines extra fiscales, como son el Test de Proporcionalidad, los Principios Tributarios, la Progresividad en los Derechos Humanos- incluyendo los económicos- podemos advertir que por diversas cuestiones los impuestos deben estar analizados a la luz

de la Constitución, así como las herramientas que de ella emanen para determinar la validez ante la Norma Fundamental y, por ende, su legalidad.

En relación a este punto, se considera adecuado atender aspectos relacionados a la Seguridad y Certeza Jurídica, en relación con la Legalidad, los cuales son Principios previstos en nuestra Constitución en artículos 14 y 16 con gran importancia en el presente trabajo, relacionados a las obligaciones legislativas que establecen la correcta técnica de estudio y elaboración de dictámenes así como la creación de leyes, con una armonía y sintonía legal a la que deben atender cuando se incluyan o engloben medidas extra fiscales que restrinja o se pretenda ponderar sobre un derecho constitucionalmente reconocido.

En la doctrina y criterios jurisprudenciales del país, podemos observar que, a partir de la Novena Época, se afirmó la exigencia constitucional de motivación contenida en el artículo 16 Constitucional dirigida al legislador para que razone y explique adecuadamente la decisión de reformar, adicionar o modificar una ley, plasmándola en los dictámenes o exposición de motivos correspondientes.

Dentro de los Criterios Jurisprudenciales así como en el Principio de Seguridad y Certeza Jurídica que prevé nuestra Constitución, resultan aplicables al Test o “Juicio” de Proporcionalidad, donde se obliga al legislador a realizar una “justificación sustantiva”⁸⁸ cumpliendo con lo establecido, los cuales contemplan la aplicación de los *sub principios* que estudiamos anteriormente, por lo cual se deduce una estrecha relación entre el principio de Razonabilidad y Proporcionalidad, así como la Legalidad, Seguridad y Certeza Jurídica por lo que respecta a la tarea del legislador sobre creación, modificación o adición en legislación vigente, así como los casos como el presente donde se incluyen finalidades extra fiscales.

De igual manera, se considera a partir de la interpretación de las diversas Jurisprudencias ya mencionadas en el capítulo anterior, sobre la obligación del legislador en relación a la correcta motivación de su actividad, que es un imperativo al legislador realizar una motivación y justificación reforzada, a todos aquellos

⁸⁸ César Alejandro Ruiz Jiménez (Coordinador), Derecho Tributario y Derechos Humanos, Dialogo en México y el Mundo, Ed. Tirant lo Blanch, 1ª Edición, Pág. 195, México 2016.

cambios normativos que limitan o generan una colisión de derechos⁸⁹, por lo que, en el caso concreto, tanto el Principio de Proporcionalidad y Razonabilidad como el Principio de Legalidad, Seguridad y Certeza Jurídica obligan al legislador a realizar un estudio y justificación, aunado a establecer una mecánica clara y sin ambigüedades sobre su aplicación; adecuado cuando se limitan o colisionan derechos, como es el caso del presente trabajo de tesis, donde la medida extra fiscal orilla a restringir derechos por un fin que aparentemente respeta la constitución sin embargo, violenta cuestiones de Seguridad y Certeza Jurídica como a continuación se demostrará.

Inicialmente, debemos analizar que, de los dictámenes emitidos por parte de las Cámaras responsables de modificaciones legislativas en materia de impuestos, no existe una justificación adecuada, así como un estudio incompleto sobre la problemática en donde se establece que la medida extra fiscal, en este caso, gravar productos con alta densidad calórica, así como generar una “orientación alimentaria” como alimentos básicos y no básicos, es resultado de un estudio incompleto, inadecuado en razón de carecer de elementos para generar la seguridad y certeza a los contribuyentes como consumidores finales para que así sea sencillo identificar sus obligaciones fiscales o conocer las razones jurídicas que dan lugar a la obligación tributaria, además de estar contenidas en un compendio legal de difícil comprensión y análisis, el cual solo genera confusión a los últimos sobre cómo actuar o el motivo de sus obligaciones.

En el caso de estudio, se considera que no se respeta dichos elementos sobre Certeza y Seguridad jurídica, así como Legalidad que constriñe al legislador en materia de creación de leyes, pues en el dictamen emitido no se realizó un estudio suficiente y sustentado adecuadamente sobre porque “la densidad calórica” es el parámetro ideal para determinar el grado de nocividad de un producto o alimento.

Lo anterior, toda vez que existen alimentos de origen natural como frutas o el cacao, que por su simple naturaleza tienen una alta densidad calórica por contener

⁸⁹ Ibidem.

diversos endulzantes y propiedades ricas en azúcares. Asimismo, se considera que el dictamen del Poder Legislativo es omiso en justificar porque se debe tomar como base la cantidad de calorías que aporta un alimento y no las grasas saturadas, lípidos u otros macronutrientes que contienen, siendo esta cualidad más adecuada para la medida extra fiscal, toda vez que el proceso metabólico, distribuye las calorías como fuente de energía y a diferencia de la consecuencia de azúcares, grasas o lípidos que pueden ser acumuladas en el cuerpo para reserva glucógeno y así producir energía necesaria para los procesos biológicos y físicos del humano, cuando se requieran.

Dentro de las diversas disciplinas científicas relacionadas a los alimentos, se encuentra una denominada Bromatología, la cual se dedica al estudio a través de la descomposición del producto o alimento hasta las partículas más básicas, para así establecer un análisis nutrimental y descripción de componentes del producto.

Dentro del dictamen emitido por el Poder Legislativo, no existe un estudio técnico donde se analicen los alimentos gravados para poder establecer si los productos que se consideran “no básicos” tienen un común denominador de grasas o lípidos y así establecer que verdaderamente son las calorías los elementos básicos que generan la problemática de la obesidad.

Es por lo anterior, que se considera que no se realizó un dictamen y estudio adecuado sobre la medida extra fiscal establecida, donde además de no justificar en razón de idoneidad, necesidad y proporcionalidad de la medida en relación al Test de Proporcionalidad que establece la Constitución, no se justificó de manera adecuada como lo establecen los Principios de Seguridad y Certeza Jurídica dirigida a la actividad legislativa.

De igual manera se considera que se violentan dichos preceptos jurídicos desde la perspectiva en donde el legislador al realizar una “orientación alimentaria” establece una diferencia de alimentos como “básicos” y “no básicos”. Sin embargo, no se especifica si los alimentos de que se trata son los contemplados dentro de la Canasta Básica que se establece en términos de la Ley Orgánica del Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática, por lo cual es un criterio ambiguo,

toda vez que no existe una armonía de conceptos de distintas legislaciones, el cual genera una discrepancia normativa o antinomia, además de que el consumidor y contribuyente no pueden establecer una interpretación clara o certera.

Por lo anterior, se considera violado el precepto en comento, toda vez que no existe una certeza cualitativa para los productos que deben gravarse en la hipótesis de Chocolate o derivados del cacao, pues no existe esta especificación dentro de la legislación tributaria aplicable y tampoco existe clausula o artículo habilitante para tomar como base disposiciones o documentos de fuentes administrativas como soporte.

Además, en el Objeto de Estudio del presente trabajo de tesis, donde se gravan productos de Chocolate, Cacao y sus derivados, están contenidos dentro de la “Canasta Básica” por lo cual es contrario y confuso que dentro de la ley tributaria se le establezca un impuesto a través de un catálogo de comida o alimentos “no básicos” y que estos también pertenezcan a la Canasta Básica.

Es por lo anterior, que también se considera violentado el Principio de Seguridad y Certeza Jurídica pues existe una discrepancia y antinomia por lo que respecta a los conceptos de “No básico” y “Básico” que se establecen para con los productos de Chocolate o derivados del Cacao, pues esta situación da evidencia sobre un inadecuado estudio por parte del legislador dentro del Marco Legal del país que respecta a estos alimentos así como dar lugar a parámetros y catálogos que confunden al contribuyente o consumidor final, el cual goza del derecho de constreñirse a la ley siempre y cuando esté debidamente creada y motivada así como pueda ser entendida o comprendida para su correcto cumplimiento evitando confusiones o ambigüedades.

De igual manera, se considera se violenta dicho Principio, a la luz de las Normas Oficiales Mexicanas emitidas por las autoridades correspondientes, específicamente las que regulan los etiquetados de productos, así como la que define lo que es considerado Cacao, Chocolate o derivado de los mismos.

La Secretaria de Salud, a través de la COFEPRIS, en atención de la Ley de Metrología y Normalización ha emitido los criterios y especificaciones técnicas de la composición de productos del Chocolate y sus derivados.

Por principio, el artículo 2, fracción I, inciso J) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, establece un gravamen a la enajenación en territorio nacional de alimentos no básicos con una densidad calórica de 275 Kcal por cada 100 gramos, entre los cuales se encuentran el Chocolate y derivados del cacao.

En el artículo 3 fracción XXIX de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, se establece lo que se entiende por derivado del cacao; sin embargo, este concepto es muy ambiguo al no limitar el objeto de dicha contribución, sobre todo en el caso que nos ocupa, ya que estamos frente a la enajenación de diversos productos con una diferencia cualitativa notoria entre sus elementos y no se distingue si corresponde a manteca de cacao, pasta o licor de cacao ni torta de cacao.

En virtud de lo anterior y sin existir cláusula habilitante, tenemos que tomar en consideración el supuesto de “entre otros”, lo que orilla a los contribuyentes a un estado de inseguridad jurídica, pues no se conoce a qué ordenamiento se tiene que remitir para determinar su contenido, sin expresar o habilitar la supletoriedad de tomar en consideración la Norma oficial mexicana tantos por sus características y especialidad, la cual es el documento que determina la definición técnica del Chocolate y sus derivados del cacao.

En este sentido, no hay artículo que prevea que el Servicio de Administración Tributaria o cualquier otra secretaria del Ejecutivo, puede delimitar el objeto de la contribución a través de reglas contenidas en la NOM-186-SSA1/SCFI-2013 “Cacao, chocolate y productos similares, y derivados del cacao. Especificaciones sanitarias. Denominación comercial. Métodos de prueba”.

En otras palabras, el legislador no establece clausula o artículo alguno para delimitar el objeto de la contribución, en virtud de que lo elementos esenciales de

los tributos deben estar contenido en una ley en el sentido formal y material, emitida mediante un proceso legislativo.

Al existir una abismal diferencia y variedad entre los productos en el mercado que puedan considerarse con contenido de Chocolate o derivados de este, para efectos fiscales el Servicio de Administración Tributaria, se encuentra en un punto donde toma decisiones arbitrarias y discrecionales sin estudiar a fondo si efectivamente cuentan con las características necesarias establecidas en la Norma Oficial Mexicana, o si por lo contrario no son más que productos sabor chocolate, de igual manera sin atender a si su aporte nutricional es más benéfico que nocivo o viceversa.

De acuerdo con lo señalado estamos ante una evidente inseguridad, incertidumbre e ilegalidad normativa pues la variedad de alimentos es abismal, así como una diferencia cualitativa en aspectos nutricionales, así como una nula regulación de estas diferencias, aunado a una falta de estudio adecuado para justificar la necesidad de gravar al Chocolate o sus derivados como factor tendiente a la obesidad siendo este considerado un alimento básico.

Todo lo anterior, resulta la actualización de una violación a la garantía de Legalidad tributaria y Certeza y Seguridad jurídica con que debe contar para contribuir a los gastos públicos, ya sea por falta de definición, por la ausencia de cláusulas habilitantes respecto de un elemento cualitativo de la contribución, o bien por la ambigüedad de las definiciones existentes.

Además de lo anterior, resulta que dentro del plano administrativo existen ciertos lineamientos y ordenamientos por virtud de los cuales podemos llegar a la conclusión de la existencia de una antinomia jurídica o contradicción de normas en donde el Juzgador debe ponderar qué norma debe prevalecer para evitar una violación constitucional anotada, en específico si un lineamiento emitido por un órgano competente (COFEPRIS) en donde se desprende que los productos objeto del impuesto se ubiquen en lo previstos en el inciso J) de la fracción I del artículo 2 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Progresividad de Derechos Fundamentales.

Para continuar con el presente apartado de demostración de la Hipótesis planteada, se considera adecuado recurrir al Principio Constitucional de Progresividad de los Derechos Humanos previsto en el artículo 1º de nuestra Carta Magna.

En dicho Principio, como ya se explicó en el apartado correspondiente al Marco Legal, que nuestra Constitución obliga a las autoridades a la protección y respeto a los derechos humanos además de garantizar una constante revisión de los mismos a la luz de una progresiva, permanente y continua protección, buscando que cada vez sea más adecuada y amplia conforme el desarrollo de la sociedad.

Como se establece en los Criterios Jurisprudenciales de rubro “*PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DE LOS DERECHOS HUMANOS. SU NATURALEZA Y FUNCIÓN EN EL ESTADO MEXICANO*⁹⁰” y “*PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD. ES APLICABLE A TODOS LOS DERECHOS HUMANOS Y NO SOLO A LOS LLAMADOS ECONÓMICOS, SOCIALES Y CULTURALES*⁹¹” podemos establecer que la efectividad de los derechos humanos no se logra de manera inmediata, sino que conlleva un proceso que establece metas en diferentes plazos, buscando oportunidades para mejorar o revisar cuestiones relacionadas a éstos, además que existe una prohibición a una regresividad sobre los derechos fundamentales ya existentes, estableciendo para las autoridades que siempre deberán promoverlos, protegerlos y revisarlos de manera continua para una protección gradual, progresiva y cada vez más eficaz.

En el caso concreto, a consideración del autor de la presente investigación, este principio se viola en dos aspectos a saber: la gradualidad y la regresividad al aplicar la norma Objeto de Estudio.

⁹⁰ Jurisprudencia 2a./J. 35/2019, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo I, Pág. 980.

⁹¹ Jurisprudencia 1a./J. 86/2017, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo I, Pág. 191.

En un primer aspecto, la gradualidad que contiene el principio de progresividad de Derechos Humanos no se ha puesto en práctica pues desde el momento de entrada en vigor de dicha norma, ya que al existir un fin extra fiscal sujeto a Principios Tributarios y Derechos Fundamentales, debe existir un análisis sujeto a un plazo determinado sobre los efectos pretendidos -desalentar el consumo y combate a la obesidad- por parte de las autoridades legislativas, siendo éstas las obligadas en el grado de su competencia que deben incrementar, promover, respetar y garantizar la protección de derechos humanos, además de tener la prohibición expresa de llegar a generar una regresividad que disminuya el acceso efectivo a algún derecho humano o constitucional sin una justificación.

Como pudimos observar en las cifras obtenidas del Servicio de Administración Tributaria, el consumo de productos con contenido calórico superior a 275 kcal., ha ido en aumento desde su entrada en vigor en un 54%, donde no se refleja un efectivo resultado que es desalentar el consumo de los referidos productos.

De igual manera, podemos establecer que el Poder Legislativo nunca trazó un plazo o metas para estudiar el comportamiento recaudatorio de dicha medida extra fiscal, para corroborar el fin pretendido -desalentar el consumo- así como una progresividad o análisis continuo y gradual de los resultados de dicho medio extra fiscal.

Como ya estudiamos, las medidas extra fiscales contenidas en la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, específicamente respecto a los alimentos de Chocolate o derivados del cacao con densidad calórica “alta” no superan a consideración del autor, el Test o “Juicio” de Proporcionalidad, por lo que da lugar a una invalidez constitucional de la medida extra fiscal optada por el legislador, siendo esta regresiva de derechos pues afecta a los consumidores finales con efectos en alza de precios de alimentos de calidad, contrario a los derechos previstos en el artículo 4º respecto a una Alimentación de calidad la cual el Estado deberá garantizar; además de los derechos de los contribuyentes

generando diversas violaciones a Principios Tributarios que se estudiaran más adelante.

Por lo anterior, podemos establecer que el legislador al establecer una medida extra fiscal que no supera el Test de Proporcionalidad y Razonabilidad Legislativa en razón de finalidades extra fiscales, además de una clara omisión argumentativa que justifique la imposición de la medida extra fiscal que se estudia en el presente trabajo, misma que genera una regresividad de Derechos Humanos y Principios Tributarios previstos en la Constitución; de igual forma desde el inicio de vigencia hasta la actualidad, no se ha realizado un estudio efectivo sobre los logros de objetivos planteados, siendo esto contrario a la gradualidad que prevé nuestra Constitución para una afectiva tutela de Derechos Humanos, por lo que estamos ante una evidente transgresión al principio de Progresividad de Derechos, en este caso, en relación al acceso efectivo a una alimentación de calidad pues se afecta al consumidor por generar un aumento de precios sin justificación alguna debido a una incorrecta técnica legislativa respecto a la argumentación y además una afectación a los derechos de los Contribuyentes por violentar Derechos y Principios Tributarios y Derechos Humanos al aplicar dicha medida extra fiscal.

Es por todo lo anterior, se considera que la medida extra fiscal en estudio genera una invalidez constitucional, pues los Principios Constitucionales y Tributarios son trasgredidos, toda vez que no supera el Test de Proporcionalidad en los tres *sub principios*, violenta la Progresividad de Derechos Humanos, así como trasgredir diversos Principios Tributarios, por lo cual es una medida extra fiscal ilegal a la luz de la constitución lo cual se traduce en una Invalidez constitucional.

Dieta Y Canasta Básica en relación con la Política Extra Fiscal.

En este apartado, se considera de importancia el concepto de Canasta Básica, así como la realidad sobre su efectivo acceso a nivel nacional con relación a los ingresos de los ciudadanos, a la importancia de una dieta adecuada para poder tener una vida plena y usar esta como estrategia para combate a problemas como

la desnutrición y sobrepeso, mismos que afectan considerablemente al país, pero, sobre todo, como una cuestión de primera necesidad que se debe brindar y garantizar a todo ser humano.

Por lo anterior, es primordial establecer lo que se entiende como “Canasta Básica”, lo cual lo podemos entender como los productos más básicos y necesarios de un hogar promedio, para una alimentación y desarrollo adecuado en relación con el salario mínimo establecido en el país, donde el INEGI es el ente encargado de establecer sus componentes en relación a estadísticas económicas de la población.

Aunque el concepto pareciera determinado y específico, existe una obscuridad en cuanto a cuáles y cuantos productos son los que la componen, derivado de que diversas instituciones y privadas además del INEGI, han emitido su propia Canasta, donde varían de los 23 a los 40 productos, pero esto debe de ir siempre en relación al salario que perciben las familias, así como las propias necesidades.

Además del INEGI, existen organismos como PROFECO, CONEVAL y SEGALMEX, las cuales han emitido propuestas diferentes a la existente, donde no existe un criterio unificado y universal. Dentro de todas sus propuestas y componentes, podemos delimitar que principalmente se puede conformar de los siguientes productos:

- Maíz
- Azúcar
- Frijol
- Arroz
- Harina de maíz
- Aceite vegetal
- Chiles jalapeños, rajas y chipotles
- Leche en polvo
- Atún
- Sardina
- Sal de mesa
- Café soluble
- **Chocolate**
- Galletas marías, de animalitos o saladas

- Harina de trigo
- Pasta para sopa
- Avena
- Lentejas
- Detergente en polvo
- Jabón de lavandería
- Pasta de dientes
- Jabón de tocador
- Papel higiénico
- Carne res
- Carne pollo
- Carne de puerco
- Pan
- Huevo fresco
- Pescado seco
- Agua purificada
- Deshidratados de Jamaica y horchata (sin azúcar añadida)
- Garbanzo
- Chícharos
- Frutas (frescas adquiridas en regiones atendidas)
- Verduras (frescas adquiridas en regiones atendidas)
- Gelatina
- Cacahuete
- Ajonjolí
- Amaranto
- Chía

Dentro de los elementos enlistados, podemos advertir que se encuentra el Chocolate como componente de la Canasta Básica, mismo que se incluye en páginas y publicaciones oficiales de los diversos organismos así como del Gobierno Federal⁹², por lo que podemos deducir que este alimento es considerado como esencial y nutritivo para la dieta diaria de las familias en el país.

¿Por qué establecer un impuesto que aumentará el precio y la accesibilidad a los productos de Chocolate o sus derivados, si es considerado un alimento necesario y básico para la alimentación en México? En opinión sincera del autor, no se encuentra una justificación coherente y bien sustentada por el Legislador y el Ejecutivo a través de los documentos y dictámenes que soportaron la Reforma a la

⁹² Canasta Básica de Alimentos: <https://www.gob.mx/canastabasica>

LIEPS de 2014, más que un supuesto generador del tributo con meros objetivos recaudatorios y económicos, en razón de productos de alto consumo, sin una verdadera intención extra fiscal, con flagrantes violaciones legales y constitucionales.

Desde otra perspectiva, es importante mencionar que siempre se determina la Canasta Básica, tomando en consideración el salario mínimo y los ingresos de las familias en México. Por esta razón, es aún más relevante que los productos sean de fácil acceso, tomando en cuenta la grave situación de desempleo y económico en el país.

En México el salario mínimo diario es de \$172 pesos⁹³, lo cual se encuentra en un parámetro de \$5,225 pesos al mes. El costo promedio de la Canasta Básica hasta diciembre de 2021 es de \$3,542 pesos, lo cual representa un rango de 67 a 68% del ingreso total mensual, donde se deben de costear gastos de transporte, educación, vestido para una familia⁹⁴.

Lo anterior, demuestra una problemática grave pues en México se encuentra una de las peores relaciones entre el costo-ingreso para necesidades básicas como lo es la alimentación a nivel mundial, agregando a esto los índices de pobreza y sobrepeso del país.

La CONEVAL, realizó un estudio donde se presentó una cifra alarmante donde cerca de un 49% de la población se encuentra en pobreza, con base en un parámetro de ingresos denominado “línea de pobreza por ingresos”, lo cual representa cerca de 60 millones de personas de las 127 millones del total en el país.⁹⁵

⁹³ Salario Mínimo Vigente para 2022 <https://www.gob.mx/conasami/articulos/incremento-a-los-salarios-minimos-para-2022?idiom=es>

⁹⁴ Valor Canasta Básica CONEVAL publicado en: <https://www.coneval.org.mx/Medicion/MP/Paginas/Lineas-de-bienestar-y-canasta-basica.aspx>

⁹⁵ Pobreza en México CONEVAL publicado en: <https://www.coneval.org.mx/Medicion/Paginas/Pobrezalncio.aspx>

De esos 60 millones, como ya se analizó en el apartado referente a la Seguridad Alimentaria, 11 millones de habitantes sufren una inseguridad alimentaria grave.

Si cerca de la mitad de la población se encuentran en pobreza en sus diversas categorías, nos puede dar un panorama muy alarmante en el sentido de que la mitad de la población se encuentra destinando más de la mitad de los ingresos en una familia por productos básicos y elementales para el desarrollo adecuado y alimentación sana y gastos necesarios para transporte, educación y vestido que se requiere, sin embargo, las familias por la difícil situación a veces optan por sacrificar estos aspectos ya que por parte de Gobierno no se han adoptado políticas que faciliten esta situación.

Chocolate como Alimento Básico.

El Chocolate, como ya se mencionó, es un elemento dentro de la Canasta Básica, pues es considerado como un alimento muy nutritivo y elemental para la dieta de un ciudadano en México. Cabe resaltar que, este producto tiene beneficios a la Salud importantes, siempre que exista un consumo responsable.

A continuación, se establecerán los beneficios del consumo del Chocolate, así como cuestiones estadísticas relevantes para demostrar la hipótesis planteada en el presente trabajo de tesis.

De acuerdo con la Asociación Nacional de Fabricantes de Chocolates, Dulces y Similares A. C., el chocolate es un alimento energético estimulante que nos aporta la energía y los nutrientes esenciales que necesitamos. Por ejemplo, 100 gramos de chocolate negro, contiene: carbohidratos, fibras, proteínas, lípidos,

vitamina A, B, B2, hierro, sales minerales, potasio, magnesio, calcio, fósforo, sodio, flúor y calorías⁹⁶.

De los principales beneficios del consumo del Chocolate se encuentran^{97 9899}:

- Aumenta los niveles de serotonina y de endorfina en el cerebro mejorando el humor y aumentando el placer, funciona como antídoto para la depresión; la serotonina es un neurotransmisor que produce felicidad.
- El cacao es un producto rico en magnesio, lo que le convierte en ideal para deportistas gracias a sus valores nutricionales. Esto redunda en un fortalecimiento muscular y un aporte energético constante que favorece la actividad física de una forma más continua.
- Uno de los principales valores es su riqueza en antioxidantes (polifenoles) que ayudan a prevenir el envejecimiento. Por su poder antioxidante, tiene un impacto positivo en el funcionamiento cerebral y la memoria; en contra de la demencia y el Alzheimer.
- Reduce el colesterol. Algunos estudios demuestran que su consumo, moderado, ayuda a reducir el colesterol. El cacao tiene un alto porcentaje en ácido oleico que disminuye el colesterol malo y sube el bueno.
- Bueno para el corazón, la epicatequina, un polifenol, tiene un efecto cardioprotector: promueve la circulación sanguínea, incrementa la elasticidad de las paredes arteriales, reduce la presión arterial, así como la formación de las placas ateroscleróticas, eleva el colesterol bueno HDL, y mejora la resistencia a la insulina.
- El hierro, destaca como uno de los valores nutricionales del cacao.
- No produce caries. El cacao es un producto que no se queda en la boca, y al no permanecer no genera las condiciones necesarias para que se produzcan caries.

⁹⁶ Chocolate, Alimento de los dioses PROFECO, publicado en: <https://www.gob.mx/profeco/documentos/el-chocolate-alimento-de-los-dioses?state=published>

⁹⁷ Ibidem.

⁹⁸ UNAM, Dirección General de Comunicación Social, Chocolate, Saludable y Delicioso: https://www.dgcs.unam.mx/boletin/bdboletin/2022_082.html

⁹⁹ Revista Muy Interesante, 10 Beneficios del Chocolate: <https://www.muyinteresante.com.mx/cuerpo-mente/chocolate-beneficios-salud-belleza-nutricion/>

- Ayuda al desarrollo de huesos y dientes, transporta oxígeno al cuerpo, provee energía, y ayuda a la creación de nuevas células.
- Ayuda a reducir la pérdida de agua, a promover la formación de colágeno, y por tanto contribuye a la hidratación celular para tener una piel más firme y suave.
- Tiene una acción fotoprotectora en la piel al disminuir los daños causados por el sol y los radicales libres.

Como ya pudimos observar, existen muchos beneficios importantes para la salud, con un consumo responsable del Cacao, Chocolate o sus derivados, pero para esto debemos atender a una dieta equilibrada y acompañarla siempre con actividad física diaria.

Con un consumo diario de 20 gramos de Chocolate, una dieta balanceada y rica en nutrientes, acompañado de actividad física de 30 minutos al día, se podrían observar dichos beneficios, según información obtenida del Dermatólogo Luis Gonzalo Zúñiga Zamora, del Instituto Mexicano del Seguro Social, en entrevista para el periódico El Financiero México¹⁰⁰.

Continuando con el presente argumento, es importante mencionar el estigma existente, sobre la relación del Chocolate y el sobrepeso en nuestro país, sin embargo, estadísticas demuestran lo contrario. Del análisis de la situación que rodea a Suiza, país productor y consumidor de Chocolate como México, se pueden obtener datos relevantes que demuestran que el consumo del Chocolate no es un factor determinante en el sobrepeso, así como demostrar que este alimento cuenta con propiedades benéficas para la salud.

Según el Departamento de Asuntos Exteriores del Gobierno Suizo, existe un consumo anual por persona de 11 a 12 kilogramos de Chocolate¹⁰¹; donde según

¹⁰⁰ Consumo Moderado del Chocolate ayuda a regular colesterol y triglicéridos:
<https://www.elfinanciero.com.mx/buena-vida/consumo-moderado-de-chocolate-controla-el-colesterol-y-los-trigliceridos?fbclid=IwAR0M3V-FLa1QVQtiORyeWissVtyxr1TXyyRmVaelwgnRN8M88cvvFQw7xzs>

¹⁰¹ Federal Department of Foreign Affairs of Switzerland:
<https://houseofswitzerland.org/ko/taxonomy/term/7/seis-razones-que-explican-el-exito-del-chocolate->

cifras publicadas por el Gobierno de este país, la tasa de obesidad en niños es de un 16% y de 19% en adultos, derivado de políticas de fomento del deporte obligatorio en escuelas, así como garantizar una seguridad alimentaria para sus ciudadanos¹⁰².

Por otro lado, en México existe un consumo aproximado de 700 gramos a un kilo al año por persona, considerablemente más bajo que lo que acontece en Suiza, sin embargo, el 70% de la población tiene problemas de sobrepeso, donde el 30% de los adultos tienen un problema de obesidad y un 28% de los niños padecen de obesidad¹⁰³, lo cual representa casi un 100% más en las estadísticas de Suiza.

Por lo anterior podemos advertir que el consumo de Chocolate o sus derivados, no tiene una incidencia directa en el aumento de sobrepeso y obesidad en la población, pues además de contar con muchos beneficios, podemos establecer que con una dieta balanceada que incluya el consumo diario de los mismos, así como con una actividad física diaria y la Seguridad Alimentaria por parte del Estado, se puede considerar como una estrategia efectiva para el combate a este problema como acontece en otros países.

Para concluir el presente argumento, se propone una simulación de dieta diaria con una diferencia de contenido calórico importante donde podremos advertir las diferencias en costos, nutrientes e ingesta calórica, donde podremos concluir que el consumo de chocolate no incide directamente en el problema de obesidad y que esta problemática incide en cuestiones diversas como son la problemática salarial, económica, así como la educación de la población sobre cómo establecer

[suizo#:~:text=6\)%20Los%20suizos%20consumen%20mucho%20chocolate&text=Con%20un%20consumo%20oper%20c%C3%A1pita,con%20el%20consumo%20m%C3%A1s%20alto.](#)

¹⁰² Información de Oficina Federal de Salud Pública y el Departamento de Defensa, Protección Civil y Deporte: https://www.swissinfo.ch/spa/sociedad/salud_en-suiza-disminuye-la-obesidad-infantil/44073908, <https://www.vbs.admin.ch/en/home.html>

¹⁰³ Panorama de la Obesidad en México, IMSS: http://revistamedica.imss.gob.mx/editorial/index.php/revista_medica/article/viewFile/21/54
La Obesidad en México, publicado en la Página Oficial del Gobierno Federal: <https://www.gob.mx/issste/articulos/la-obesidad-en-mexico>

una dieta sana, el hábito de hacer deporte diariamente y el apoyo del Estado para establecer políticas efectivas para asegurar la Accesibilidad de productos de la Canasta Básica, así como Seguridad Alimentaria y Campañas de fomento al deporte y hábitos alimenticios saludables. A continuación, se presenta una dieta con alimentos comunes que un mexicano consume, que se consideran más nocivos, confrontado con productos de la Canasta Básica, y sus costos.

Dieta ¹⁰⁴						
Desayuno			Desayuno			
	Calorías (Kcal.)	Precio (\$)			Calorías (Kcal.)	Precio (\$)
Torta de Tamal	278	15		Avena (1 taza)	375	5
Atole	209	15		Plátano	60	4
				4 claras de huevo	240	10
				Vaso con leche	150	6.5
				4 rebanadas jamón	90	10
				Jugo de naranja	60	15
				Chocolate en polvo	132	4
Total	487	30		Total	1107	54.5
Colación						
					Calorías (Kcal.)	Precio (\$)
Sin Colación				Manzana		
				Total	52	7.5
Comida						
	Calorías (Kcal.)	Precio (\$)			Calorías (Kcal.)	Precio (\$)
Gansito	200	11		Agua	0	20
Coca Cola 1L	420	20		5 Limones	85	10
5 Tortillas	600	3		Miel	304	5
1 lata de frijoles	210	15		Carne de Res (200 gms	300	34
1 taza de arroz	140	9		1 tza de arroz	140	9
Chicharrón	55	5		1 zanahoria	25	2
				Sopa	90	20
Total				Gelatina y Chocolate Amarg	80	12
Total	1625	63		Total	1026	112
Colación 2						
					Calorías (Kcal.)	Precio (\$)
Sin colación				Kiwi	61	9
				Total	61	9
Cena						
	Calorías (Kcal.)	Precio (\$)			Calorías (Kcal.)	Precio (\$)
Pambazo	270	20		Atún en lata (2)	400	36
Galletas Maria (5)	70	0.5		1 cucharada mayonesa	43	1
Vaso con leche	150	6.5		1 lata de verduras	20	9
				Pan integral (2)	110	5
				Vaso con leche	150	6.5
				Chocolate en polvo	132	4
Total	490	27		Total	855	61.5
TOTAL GLOBAL	2602	120		TOTAL GLOBAL	3101	244.5¹⁰⁵

¹⁰⁴ Calculador de calorías del IMSS: <http://www.imss.gob.mx/salud-en-linea/apps-sano/calculadora-calorias>

¹⁰⁵ Los precios de productos se calcularon con base en lo publicado por Wal-Mart México.

De la anterior comparación en una dieta normal de un mexicano, podemos advertir la considerable diferencia entre el costo de una dieta balanceada, con ingesta de Chocolate 3 veces al día, así como con productos de la Canasta Básica, con un aporte nutrimental mucho mayor y más balanceado, haciendo hincapié que cada persona tiene una necesidad diferente de nutrientes y calorías en un día.

Sin embargo, podemos establecer que derivado de la situación de empleo, salarios y costos de los Productos de Canasta Básica, la población no puede pagar los mismos productos, pues son más caros que productos chatarra o con contenido alto en grasas saturada, sodio, o azúcares, además que esta parte de la población que sufre de Inseguridad Alimentaria, se ve afectada por los efectos inflacionarios anuales, impuestos a productos como el caso de la presente tesis, y del margen de ganancia necesario en tiendas de menudeo.

Es importante recalcar que el consumo calórico puede ser alto, derivado de las necesidades físicas e intelectuales que desempeñe un individuo, donde existe la posibilidad de tener ingestas kilo calóricas superiores a las 3 mil unidades, sin embargo, esta ingesta derivada de una dieta balanceada y rica en nutrientes será óptima para un estado físico saludable para el individuo.

En una publicación de la Fundación UNAM, se desarrolla una investigación donde se establece que, en México, no existe una cultura del deporte y de hábitos alimentarios adecuados, al existir estadísticas de aumento de la obesidad y sobrepeso en el país.

En el mismo documento, se menciona que “una dieta diaria personalizada, acorde a la actividad física, con elementos nutritivos balanceados y un consumo de alimentos específicos ayuda a mantener una vida sana y a obtener un beneficio máximo en los entrenamientos¹⁰⁶”

¹⁰⁶ México, sin una verdadera cultura deportiva ni hábitos alimenticios, Fundación UNAM; <https://www.fundacionunam.org.mx/unam-al-dia/mexico-sin-verdadera-cultura-deportiva-ni-buenos-habitos-alimenticios/>

Por lo cual podemos establecer, que la ingesta de Chocolate de manera responsable no incide en la problemática del Sobrepeso en el país, pues además de ser un alimento rico en nutrientes, produce efectos benéficos para la salud.

Es por lo anterior, que se considera una mala justificación del legislador, en el sentido de no establecer un parámetro adecuado donde se definan los alimentos básicos y no básicos, así como un análisis profundo y técnico (como lo puede ser la Bromatología) para diferenciar alimentos con alto contenido calórico y aporte nutrimental y calorías “vacías”.

Además, podemos establecer que la situación económica y de políticas públicas respecto a la Seguridad Alimentaria y de Deporte no es la adecuada pues las familias no tienen el efectivo acceso a alimentos de calidad ya que en relación al salario mínimo y la canasta básica alimentaria y gastos indispensables, no es suficiente, además de que el Estado no cuenta con políticas públicas para garantizar la Seguridad Alimentaria y fomentar una alimentación sana con hábitos de actividad física.

Recaudación en relación a la Política Extra fiscal y el Destino al Gasto Público del periodo 2014 a 2021.

Una de las funciones de una finalidad extra fiscal, como ya se mencionó, es una herramienta del Estado para desalentar el consumo de ciertos productos o realización de cierta actividad a través del establecimiento de un impuesto a determinados productos o manifestaciones de riqueza. En este caso, a través de la medida extrafiscal, el legislador pretende desalentar el consumo de productos con alta densidad calórica, como son los productos de Cacao, Chocolate y sus derivados, para así combatir la obesidad en el país.

Sin embargo, si analizamos los datos publicados por el SAT sobre la recaudación por concepto de IEPS, desde su fecha de vigencia desde 2014 al primer semestre de 2021, específicamente por lo que hace a los alimentos “no básicos” con alta densidad calórica, podemos advertir lo siguiente:

Año ¹⁰⁷	Alimentos no Básicos con alta densidad calórica (Ingresos por millones de pesos)	Promedio Anual (%)
ene-14	0	
feb-14	1,322	
mar-14	1,081	
abr-14	1,140	
may-14	1,176	
jun-14	1,296	
jul-14	1,218	
ago-14	1,393	
sep-14	1,258	
oct-14	1,187	
nov-14	1,259	
dic-14	1,336	1,138.83
ene-15	1,893	
feb-15	1,344	
mar-15	1,202	
abr-15	1,229	
may-15	1,206	
jun-15	1,289	
jul-15	1,383	
ago-15	1,344	
sep-15	1,266	
oct-15	1,204	
nov-15	1,276	
dic-15	1,292	1,327.33
ene-16	1,696	
feb-16	1,547	
mar-16	1,232	
abr-16	1,316	
may-16	1,389	
jun-16	1,355	
jul-16	1,370	
ago-16	1,346	
sep-16	1,400	
oct-16	1,339	

¹⁰⁷ Datos obtenidos en la página del SAT:

http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=IngresosTributarios.html

nov-16	1,404	
dic-16	1,535	1,410.75
ene-17	1,874	
feb-17	1,489	
mar-17	1,401	
abr-17	1,506	
may-17	1,481	
jun-17	1,533	
jul-17	1,521	
ago-17	1,516	
sep-17	1,516	
oct-17	1,507	
nov-17	1,461	
dic-17	1,535	1,528.33
ene-18	1,911	
feb-18	1,780	
mar-18	3,911	
abr-18	1,775	
may-18	1,702	
jun-18	1,703	
jul-18	1,675	
ago-18	1,688	
sep-18	1,701	
oct-18	1,580	
nov-18	1,765	
dic-18	1,923	1,926.17
ene-19	2,114	
feb-19	1,875	
mar-19	1,673	
abr-19	1,789	
may-19	1,666	
jun-19	1,741	
jul-19	1,680	
ago-19	1,774	
sep-19	1,793	
oct-19	1,642	
nov-19	1,884	
dic-19	1,791	1,785.17
ene-20	2,291	
feb-20	2,136	
mar-20	-297	

abr-20	2,008	
may-20	1,696	
jun-20	1,800	1,605.67
jul-20	1,696	
ago-20	1,861	
sep-20	2,020	
oct-20	1,921	
nov-20	1,962	
dic-20	1,955	1,754.08
ene-21	2,304	
feb-21	2,005	
mar-21	1,907	2,072.00
TOTAL	136,664.00	54.96 %

De la anterior información publicada por el Servicio de Administración Tributaria, podemos advertir que la recaudación de impuestos por lo que hace a los alimentos “no básicos” con alta densidad calórica no ha disminuido como se pretendía en la medida extrafiscal, al contrario, la recaudación de recursos por la aplicación del referido Impuesto ha ido en aumento un 54.96% en relación al primer semestre de 2021, desde su vigencia, por lo cual estamos ante una evidente política extra fiscal fallida, toda vez que no se ha logrado el desalentar al consumidor los productos que se gravaron, por lo contrario, ha existido un aumento en la recaudación lo cual se traduce en que dichos productos se han consumido en un mayor porcentaje desde que se estableció el impuesto.

Por lo anterior, podemos establecer que la medida extra fiscal, a la luz de la información sobre la recaudación del Servicio de Administración Tributaria, no es eficaz ni ha dado resultados pues no ha desalentado el consumo de los productos que se gravaron y además podemos establecer que se ha generado un aumento del consumo de los mismos, por lo cual podemos concluir que es una medida que no da resultados y no es la adecuada para combatir la problemática en el país sobre la obesidad y sobrepeso en México.

Impacto en economía de consumidores y productores de Chocolate y Cacao.

Derivado de la finalidad extra fiscal establecida desde 2014 a los productos de Cacao, Chocolate y sus derivados dentro de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, se han generado efectos económicos y fiscales para los consumidores y productores de la Industria del Chocolate.

De manera inicial se pueden observar efectos y consecuencias lógicas por la imposición de la medida extra fiscal en un aumento en el costo del producto para los consumidores en razón de la tasa del 8% que se les aplica a los productos que pertenezcan a dicho catálogo.

Sin embargo, a este aumento natural por el impuesto se le adiciona con el Aumento de costos y alimentos por inflación y costos de producción, así como elementos necesarios en las cadenas productivas que inciden en la especulación y los efectos inflacionarios que inciden de manera anual. La inflación general en México en diciembre de 2021 se ubicó en 7.36%¹⁰⁸.

Aunado a la tasa por consecuencia fiscal y el efecto inflacionario, hay que destacar que existe una falta de apoyo gubernamental en cuanto a los medios de producción e inversión agrícola para este sector, así como la exportación del cacao, debido a que México, aunque es uno de los países productores de Cacao, exporta dicha materia prima para satisfacer su demanda interna, de países como Costa de Marfil y de República Dominicana, Colombia y Ghana¹⁰⁹.

Inclusive, la misma Cámara de diputados a través del Centro de Estudios para el Desarrollo Rural y Sustentable y la Seguridad Alimentaria reconoce el escaso apoyo al comercio y producción de la industria del Cacao¹¹⁰.

¹⁰⁸ <https://www.gob.mx/shcp/gacetaeconomica/articulos/inflacion-anual-cerro-2021-en-7-36>

¹⁰⁹ Centro de Estudios para el Desarrollo Rural Sustentable y la Seguridad Alimentaria, Cámara de Diputados: Industria del Cacao en México: http://www.cedrssa.gob.mx/post_industria_del_-n-cacao_en_mn-xico-n.htm

¹¹⁰ *Ibíd.*

En razón de existir diversos factores que afectan la industria de Cacao y chocolate en México, como lo es la propia tasa del impuesto, el efecto anual inflacionario y el poco apoyo gubernamental para la industria agrícola del Cacao, genera que los productores deban establecer precios poco competitivos y accesibles para el consumidor final.

En este sentido, si existe una tendencia de consumo a la baja de cacao y chocolate comparado frente a diferentes alimentos y golosinas con sabor a chocolate, la industria se verá afectada de manera continua y permanente debido a que no podrá competir ni realizar estrategias comerciales frente a los diversos factores que limitan su crecimiento y producción.

Capítulo IV.

Control de Proporcionalidad, Propuestas y Conclusiones.

En el presente capítulo, tomando en consideración las cuestiones fácticas y jurídicas planteadas relacionadas a la aplicación del Objeto de Estudio, confrontado con el Marco Legal, se considera adecuado realizar el ejercicio de Control de Proporcionalidad, así como un ejercicio comparativo con algunas medidas determinadas en el extranjero relacionadas a los fines extra fiscales objeto de estudio en el presente trabajo, para finalmente presentar una propuesta como posible solución al problema planteado, así como delimitar beneficios de la Hipótesis planteada y las conclusiones a las que se pudo arribar.

Vinculación del Cacao con la Seguridad Alimentaria en México.

Como se ha delimitado durante los anteriores capítulos, el Cacao, Chocolate y sus derivados se encuentran contemplados como uno de los insumos que conforman la Canasta Básica dentro de las diversas listas emitidas por entidades diversas, así como el propio Gobierno Federal.

Partiendo de este aspecto, en donde un alimento es englobado dentro del campo semántico básico para satisfacer las necesidades de alimentación mínimas contempladas por organizaciones y el propio gobierno, se puede establecer la premisa de ser este elemento, como un alimento de primera necesidad y base fundamental de la dieta de un mexicano.

Ahora bien, el Derecho Fundamental a una Alimentación Adecuada, como obligación del Estado, así como los pilares que este precepto engloba como son la Disponibilidad, Acceso, Adecuación y la Seguridad Alimentaria, conforman la directriz dirigida al Estado para que garantice que todas las personas deben, en todo momento, tener acceso físico y económico a alimentos suficientes y variados inocuos, nutritivos para poder satisfacer sus necesidades alimenticias y sus preferencias en cuanto a los alimentos, a fin de llevar una vida activa y sana.

En razón de este precepto fundamental, con el cacao, chocolate y sus derivados como un alimento nutritivo, contemplado dentro de la Canasta Básica por sus múltiples beneficios, así como un producto endémico y originario de nuestro país, resulta evidente la vinculación del cacao, chocolate y sus derivados con el Derecho Fundamental de una Alimentación Adecuada.

Lo anterior, ya que tomando como aspectos determinantes, el que sea un producto endémico y de origen mexicano, arraigado a muchos aspectos culturales, así como condiciones que facilitarían la producción agrícola por ser originario de la región y contar con facilidades fácticas y logísticas para propia distribución; aunado a esto, los beneficios nutricionales por su consumo en la salud en aspectos cardiovasculares y beneficios en general, es que debe considerarse como un elemento estrechamente vinculado a la Alimentación Adecuada, pues forma parte de la Canasta Básica, la cual en el contexto nacional es el parámetro dentro de alimentos suficientes y variados inocuos, nutritivos necesarios de manera mínima para poder satisfacer sus necesidades alimenticias en cuanto a los alimentos, a fin de llevar una vida activa y sana.

Ahora bien, en comparación con alimentos que no se contemplan dentro de la canasta básica, bebidas azucaradas y alimentos con alto contenido calórico, existe una brecha económica, para su acceso, pues algunos alimentos no básicos son más baratos en el mercado nacional, volviendo esta diferencia un aspecto de suma relevancia, pues, es más barato comer comida “chatarra” o con poco aporte nutrimental en México, a poder consumir de manera permanente y global alimentos variados y con aportación nutrimental adecuada contemplados dentro de la Canasta Básica.

Es por esta cuestión que el cacao, chocolate y sus derivados al estar contemplados dentro del campo semántico de alimentos mínimos básicos para la Seguridad Alimentaria en México, es que debe considerarse como vinculatorio a la Alimentación Adecuada, pues es uno de los componentes para el aporte nutrimental y nutricional necesario dentro del consumo de un individuo, destacando los parámetros en cuanto a que un alimento con alto contenido calórico no

necesariamente es nocivo, pues existen otros indicadores en razón de este aporte nutrimental más adecuados, como los macronutrientes.

Optimización de los Derechos a una Alimentación Adecuada, a la Progresividad, y Aspectos Tributarios en relación con Cacao, Chocolate y derivados.

Partiendo de lo establecido en el capitulo, donde se delimita la posibilidad donde un Principio Fundamental puede optimizarse de acuerdo a las situaciones fácticas y jurídicas para alcanzar su mayor eficacia posible, es donde debemos sustentar que es necesario el optimizar el Derecho a una Alimentación Adecuada frente a una finalidad extra fiscal fallida establecida dentro de la Ley Objeto de Estudio en 2014, en razón de que diversos alimentos, como lo es en este caso el Cacao, chocolate y sus derivados, son componentes de la Canasta Básica Nacional.

Lo anterior, toda vez que, frente a las circunstancias fácticas y jurídicas desde el inicio de la Reforma en 2014 a la fecha, en razón de la progresividad como aspecto fáctico y medible que adiciona información para poder realizar un juicio sobre la intervención de Derechos, es que podemos justificar que no se ha logrado el objetivo deseado, por lo cual la optimización se debe aplicar en razón de priorizar la Alimentación Adecuada para los individuos, sobre cualquier fin extra fiscal.

Sin ser suficiente a lo anterior, al buscar una optimización de los referidos Derechos y directrices sobre la Alimentación Adecuada, Seguridad Alimentaria, Accesibilidad y Disponibilidad, se debe priorizar el acceso a los insumos contemplados dentro de la Canasta Básica Nacional, dentro de los cuales se encuentra el Cacao, Chocolate y sus derivados, buscando que sea accesible en el territorio nacional, sin efectos legales o económicos que aumenten su precio y limiten su accesibilidad.

Es por esto, que, si tomamos como base, los cuatro ejes rectores como elementos a considerar mismos que se encuentran relacionados al Derecho de Alimentación Adecuada, se puede demostrar una afectación injustificada en razón

de la extra fiscalidad establecida, así como una omisión por parte del Estado sobre el Derecho de la Alimentación adecuada, dando prioridad a los fines extra fiscales y recaudatorios de manera inválida a la luz de la Constitución Federal.

El Derecho a la Alimentación Adecuada como mandato de optimización, específicamente, en sus vertientes del acceso, disponibilidad, adecuación y seguridad alimentaria, se puede satisfacer si se toman medidas para que sea disponible en mayor medida un alimento, en este caso, el Cacao, Chocolate y sus derivados como componentes de la Canasta Básica Nacional, lo cual en inteligencia de la Problemática en estudio, se traduce en desincorporar los efectos de la finalidad extra fiscal a un elemento Básico de alimentación en México.

Sin embargo, la Optimización se considera solo como una parte de la argumentación que sustenta el presente estudio, pues se puede robustecer a través de un Test que ha sido adoptado por la Propia Suprema Corte de Justicia de la Nación, en razón de contar con una metodología establecida, así como la posibilidad de incorporar más datos, información fáctica, jurídica, y disponible que nos dé un mayor grado de certeza en cuanto a la justificación de la hipótesis planteada y evidenciar la incorrecta idoneidad, necesidad e intervención de derechos que se planteó en 2014 con la Reforma a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Recaudación por finalidad extra fiscal dentro de la LIEPS (Bebidas Azucaradas y Alimentos con alto contenido calórico) 2014-2021.

Las finalidades extra fiscales aplicadas dentro de la Reforma a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios de 2014 que buscaban combatir la obesidad poblacional en México, resultan fallidas por diversas cuestiones fácticas medibles obtenidas en razón de la progresividad u optimización de Derechos, así como aspectos jurídicos relacionados a la metodología del Propio Test de Proporcionalidad; sin embargo, primeramente, se debe observar que, de los datos recaudatorios publicados por autoridades fiscales que se mencionan en el capítulo

III, demuestran que las finalidades extra fiscales que busca desalentar el consumo y combatir la obesidad en México, no han ocurrido ni se han logrado, pues desde enero de 2014 al primer semestre de 2021, ha aumentado la recaudación en un **54.96%** respecto a los productos con contenido calórico mayor a 275 kcal, dentro de los cuales se pueden englobar los alimentos con Chocolate o derivados del Cacao, mismos que fueron gravados con la tasa del 8% por la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, mismos que se analiza en el presente trabajo de tesis.

Lo anterior, da lugar a una evidente política extra fiscal fallida, pues de ella se desprende que la población ha aumentado el consumo de dichos productos, dejando ver que no es el medio idóneo para combatir la obesidad ni desalentar el consumo esperado, derivado de la nula efectividad de dicha herramienta, así como evidenciar la incompleta y errónea metodología de un estudio global sobre los efectos de las calorías como el elemento que considera el Legislador que incide en la obesidad.

Como se menciona en la investigación sobre Obesidad realizada por especialistas en cirugía Bariátrica del Instituto Mexicano del Seguro Social¹¹¹ la causa fundamental del sobrepeso y la obesidad es un desequilibrio energético entre las calorías consumidas y gastadas, así como una dieta sin componentes nutrimentales dentro de la gama de macronutrientes.

En México, prevalece un aumento en la ingesta de alimentos hipercalóricos que son ricos en grasa, sal (sodio) y azúcares, pero pobres en vitaminas, minerales y otros micronutrientes, así como muy poco tiempo destinado en la actividad física, como resultado de la naturaleza cada vez más sedentaria de muchas formas de trabajo, estudio, así como de los nuevos modos de desplazamiento y de una creciente urbanización.

En adición a lo anterior, se puede demostrar una Violación a Derechos Fundamentales, específicamente sobre lo previsto en el artículo 4º de la

¹¹¹ Panorama de la Obesidad en México, IMSS, consultable en:
http://revistamedica.imss.gob.mx/editorial/index.php/revista_medica/article/viewFile/21/54

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, entendiendo este como el de una Alimentación Adecuada, pues al establecer un impuesto dentro de un producto básico, genera un encarecimiento comercial de los componentes, que resulta una consecuencia y efecto de restricción, dificultando su accesibilidad y limitando a las personas a un consumo efectivo en razón a una alimentación adecuada, seguridad alimentaria y acceso efectivo a insumos básicos para la nutrición de cada individuo, toda vez que erróneamente se considera al cacao, chocolate y sus derivados como alimento que incide en la obesidad en México.

En este sentido, se debe reiterar que el Cacao, Chocolate y sus derivados se encuentran dentro de la Canasta Básica, donde se engloban alimentos que son considerados esenciales para la dieta balanceada de una persona, lo cual es contrario a la Constitución, limitando dicho Derecho a la Alimentación en sus directrices de Disponibilidad, Acceso, Seguridad Alimentaria y Adecuación, a las personas que se ven afectadas al no poder comprarlo dentro de su dieta, por el efecto tributario e inflacionario que la misma Ley propicia, con una indebida justificación así como efectos que transgreden la progresividad y expectativas buscadas.

Inseguridad Jurídica con Marco Legal de Autoridades Administrativas.

Partiendo del marco del Principio de Reserva de Ley, se propicia una afectación relacionada a invasión de competencias, en cuestiones administrativas y fiscales. Lo anterior, pues la autoridad de Sanitaria (COFEPRIS) como única facultada para determinar un concepto a través de una Norma Oficial Mexicana sobre las características que tienen los alimentos, en este caso el Chocolate y derivados del Cacao, emitió este documento donde se señala características, componentes y parámetros para distinguir la calidad de los productos del referido campo semántico.

Sin embargo, El legislador al momento de emitir sus dictámenes sobre la Reforma de Ley efectuada en 2014, así como el Servicio de Administración

Tributaria al momento de justificar sus actividad fiscalizadora y establecer créditos fiscales o recaudar en materia del Objeto de Estudio, no toman en cuenta dichos elementos normativos para la aplicación de la Norma Oficial Mexicana como criterio base, y se ha utilizado solo lo definido por la de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, así como interpretaciones discrecionales, para determinar los hechos generadores del mismo son la enajenación de esos productos, sin tomar en consideración lo establecido por la Secretaria de Salud a través de la COFEPRIS, esto es, que algunos productos dentro del mercado son “sabor chocolate” o “similares” al chocolate y no cuentan efectivamente con las características que contempla la Norma Oficial Mexicana, así como el hecho de ser considerados objeto de impuesto en sus distintas presentaciones y características nutrimentales.

Al suceder esto, es evidente la indebida mecánica dentro del proceso emitido por el Legislador para dicha medida extra fiscal, pues debió de tomar en consideración este aspecto, así como no atender a su facultad reglamentaria, genera una situación donde las autoridades legislativas a manera de omisión, así como fiscales al determinar el pago de compuestos relacionados al Objeto de Estudio, de manera arbitraria e ilegal establecen discrecionalmente los productos que se deben considerar como Chocolate o sus derivados, transgrediendo principios constitucionales.

Control de Proporcionalidad a través del Test.

Robusteciendo los aspectos antes delimitados, se considera como el pilar de la presente investigación aplicar el Test de Proporcionalidad, ya que, al evidenciar la vulneración de Derechos Fundamentales y Principios Tributarios, además de relacionar estos hechos con los datos y apreciaciones empíricas obtenidos desde diversas aristas legales, se considera es más perjudicial la referida medida extra fiscal que benéfica. Lo anterior se sustenta, toda vez que no se ha logrado desalentar el consumo de los alimentos previstos en la Ley, bajo las consideraciones y parámetros de que lo alimentos con contenido kilocalorías “alto”,

previstos en la Reforma de 2014, son los que inciden en el sobrepeso en el país. Por el contrario, se han generado efectos adversos, como afectación de derechos Constitucionales, Tributarios y efectos económicos como el encarecimiento de los precios de alimentos contenidos en la Canasta Básica.

Como se mencionó al inicio del presente trabajo se considera como herramienta adecuada el Test de Proporcionalidad, partiendo de la Teoría del jurista español Joxe María Zubillaga, donde se utiliza esta herramienta constitucional como metodología para la resolución de conflictos donde exista una afectación a un Derecho Fundamental por una finalidad extra fiscal, tomando en cuenta, tanto la información fáctica y empírica como un valor diferenciador, al dar el aspecto que cambiará la balanza en cuanto al peso que deberá prevalecer en la decisión sobre afectación o restricción de derechos, tomando como criterio que a través del Test se obtiene mayor cantidad de información en razón de resolver el conflicto con este aspecto a considerar.

Tomando como guías metodológicas para la aplicación del Test de Proporcionalidad, la literatura emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como la estructura de diversas sentencias en donde el Test fue incorporado, se plantea el razonamiento bajo la misma estructura del Objeto de Estudio.

Fin Constitucionalmente Valido.

Para delimitar si el fin extra fiscal incorporado dentro de la Reforma de 2014 para la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios es un fin constitucionalmente valido, debemos identificar la medida que el Legislador y el Ejecutivo tomaron como base, así como los Objetivos.

Como se planteó en el Segundo Capítulo, a través de una Iniciativa de Reforma planteada por el Ejecutivo Federal el 8 de septiembre de 2013, se establece fundamentalmente que la obesidad y el sobrepeso en el país, tanto para adultos como para la población infantil se ha incrementado de manera relevante generando una problemática grave con efectos negativos para la población así

como un costo en relación a los servicios de salud que costea el Estado, obstaculizando el desarrollo económico de México.

Posteriormente, el poder Legislativo a través de las Comisiones de Hacienda y Crédito Público un emitieron dictamen de fecha 17 de octubre de 2013 en el cual se propuso un gravamen en la enajenación de alimentos no básicos, y bebidas azucaradas a efecto de combatir el sobrepeso y la obesidad en México.

Dentro del referido dictamen se consideró que una forma de identificar aquellos productos que generan sobrepeso y obesidad en la población, es mediante la densidad calórica que contienen, es decir, los alimentos con un importante contenido calórico poseen un alto aporte en cuanto a grasa y azúcar al organismo humano, por lo que desarrollan este aspecto un “factor” sobre el sobrepeso y obesidad, los cuales tienen una menor capacidad de saciedad en el cuerpo.

Asimismo, como se afirma en el Dictamen, para atacar el problema de sobrepeso y obesidad en el país, se propone una “orientación alimentaria”, misma que ha categorizado a los alimentos atendiendo a sus características nutricionales, dividiendo a los alimentos en alimentos básicos y alimentos no básicos.

Finalmente, y después del proceso Legislativo correspondiente, se determinó un gravamen y finalidad extra fiscal dentro de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, sobre aquellas bebidas azucaradas, así como alimentos que tengan un contenido calórico igual o superior a 275 Kcal por cada 100 gramos de producto con una tasa del 8%.

Dentro del Test de Proporcionalidad, como primer paso de la metodología que utiliza la SCJN, se debe observar que dicho fin, en este caso, el fin extra fiscal, persiga un objetivo constitucionalmente válido, es decir, tener una meta que busque un beneficio colectivo para la sociedad en general o para un grupo determinado, con apego a la Constitución y Derechos Fundamentales.

En este sentido, a manera de apreciación, los legisladores deberán buscar medidas u objetivos a través de las leyes que crean, un resultado benéfico, y en

este aspecto solo tiende a regular dentro del Orden Jurídico y de las funciones legislativas que sea Constitucional.

A manera de conclusión se puede afirmar que el fin y objetivo del Ejecutivo y Legislador es una estrategia a través de gravar la enajenación de diversos productos y alimentos para combatir la obesidad y sobrepeso en el país. En ese sentido, se puede afirmar que el Legislador y el Ejecutivo Federal tuvieron la intención de disminuir y combatir la obesidad en el país de alguna manera, la cual se plasmó en la referida Reforma de 2014, esto es, que el objetivo es un Fin Constitucionalmente valido, por lo que a manera de conclusión sobre la apreciación de los documentos elaborados por los referidos intervinientes se puede arribar a dicha conclusión.

Sin embargo, el determinar si es constitucionalmente valida, por el simple hecho de establecer como un punto a analizar, no definirá la validez constitucional, sino hasta superar los otros tres *sub principios, per se*, ya que la Proporcionalidad de la medida y validez constitucional, será el resultado del Test de Proporcionalidad. Así mismo, se considera importante especificar que dentro de la medida incorporando un impuesto a diversos productos se englobó el Chocolate, Cacao y derivados, esto es, que se determinó gravar de manera general un catálogo de productos, donde en consideración del presente trabajo, se genera la afectación solo bajo la hipótesis normativa del Chocolate, Cacao y derivados.

Idoneidad de la Medida dentro del Fin Extra fiscal.

La Constitución Federal prevé la Seguridad Alimentaria, Acceso, Disponibilidad y Adecuación como directrices de la Alimentación Adecuada como Derecho fundamental en el artículo 4º del referido Marco Nacional. En opinión del autor, el Legislador en inobservancia del mismo, así como estudio laxo de los temas relacionados, así como las consecuencias de la Reforma planteada, determinó gravar un alimento que es componente de la Canasta Básica, considerando que las

calorías son el parámetro adecuado, así como el factor que incide en la obesidad, así como el Consumo del Chocolate, Cacao y derivados.

Sin embargo, el sub principio de Idoneidad o Utilidad (Racionalidad) hace referencia a que el medio que busca el legislador para llegar al fin pretendido, sea una medida adecuada, para la consecución del fin que se busca, por lo que en este sentido, debe de existir una relación empírica entre la intervención de derechos y el fin que se persigue a través de la intervención de derechos, por lo que la idoneidad debe mostrarse a partir de conocimientos y científicos o empíricos y convicciones sociales generalmente aceptadas.

Al momento de publicar el Decreto de Reforma de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción de Servicios, no se contaba con información medible sobre los resultados que esta tendría, sin embargo, tampoco se delimitaron plazos de evaluación de resultados respecto a la recaudación o desalentar el consumo de los productos que se verían afectados con el fin extra fiscal.

En este sentido, y tras siete años de información publicada por el Servicio de Administración Tributaria, podemos advertir que la recaudación de impuestos por lo que hace a los alimentos “no básicos” con alta densidad calórica no es un medio idóneo pues no ha disminuido como se pretendía en la medida extra fiscal, de manera más específica, la recaudación de recursos por la aplicación del referido Impuesto ha ido en aumento un 54.96% en relación al primer semestre de 2021.

Robusteciendo este apartado del Test de Proporcionalidad, podemos incluir la información que se delimitó en el Capítulo 3, donde según información científica o estadística del Departamento de Asuntos Exteriores del Gobierno Suizo, existe un consumo anual por persona de 11 a 12 kilogramos de Chocolate¹¹²; y donde según cifras publicadas por el Gobierno de este país, la tasa de obesidad en niños es de un 16% y de 19% en adultos, resaltando que dicho país, cuenta con políticas de

¹¹² Federal Department of Foreign Affairs of Switzerland:
[https://houseofswitzerland.org/ko/taxonomy/term/7/seis-razones-que-explican-el-exito-del-chocolate-suizo#:~:text=6\)%20Los%20suizos%20consumen%20mucho%20chocolate&text=Con%20un%20consumo%20Oper%20c%C3%A1pita,con%20el%20consumo%20m%C3%A1s%20alto.](https://houseofswitzerland.org/ko/taxonomy/term/7/seis-razones-que-explican-el-exito-del-chocolate-suizo#:~:text=6)%20Los%20suizos%20consumen%20mucho%20chocolate&text=Con%20un%20consumo%20Oper%20c%C3%A1pita,con%20el%20consumo%20m%C3%A1s%20alto.)

fomento del deporte obligatorio en escuelas, así como garantizar una seguridad alimentaria para sus ciudadanos¹¹³.

Caso contrario, en México existe un consumo aproximado de 700 gramos a un kilo al año por persona, una cantidad mucho menor a lo que acontece en Suiza, sin embargo, el 70% de la población en nuestro país tiene problemas de sobrepeso; el 30% de los adultos y un 28% de la población infantil¹¹⁴, lo cual representa casi un 100% más en las estadísticas de Suiza.

Ahora bien, después de lo anterior, surge una interrogante en cuanto al Chocolate, los efectos de sus componentes y nutrientes en la salud del ser humano, por lo que se considera prudente, analizar las características del Chocolate, así como los efectos del mismo en la salud del individuo, para poder determinar si dentro de la medida extra fiscal impuesta era idóneo y racional englobar al Cacao, Chocolate y sus derivados.

Para que un producto tenga la denominación genérica de Cacao, Chocolate o sus derivados, debe atenderse a lo dispuesto de conformidad con el inciso 9.2.2.1. de la NOM-186-SSA1/SCFI-2013, la cual se transcribe a continuación:

¹¹³ Información de Oficina Federal de Salud Pública y el Departamento de Defensa, Protección Civil y Deporte: https://www.swissinfo.ch/spa/sociedad/salud_en-suiza-disminuye-la-obesidad-infantil/44073908, <https://www.vbs.admin.ch/en/home.html>

¹¹⁴ Panorama de la Obesidad en México, IMSS: http://revistamedica.imss.gob.mx/editorial/index.php/revista_medica/article/viewFile/21/54
La Obesidad en México, publicado en la Página Oficial del Gobierno Federal: <https://www.gob.mx/issste/articulos/la-obesidad-en-mexico>

“9.2.2.1 Deberá ostentar la denominación genérica y específica de conformidad con la Tabla 4¹¹⁵.

Tabla 4. Composición % m/m en base seca

Producto	Manteca de cacao total	Cocoa desgrasada totalmente	Sólidos totales de cacao	Grasa butírica total	Sólidos totales de leche	Sólidos totales de cacao y leche	Grasa vegetal diferente a la manteca de cacao*
Chocolate	≥ 18.0	≥ 14.0	≥ 35.0				≤ 5.0
Chocolate amargo u obscuro	≥ 22.0	≥ 18.0	≥ 40.0				≤ 5.0
Chocolate semiamargo	≥ 15.6	≥ 14.0	≥ 30.0				≤ 5.0
Chocolate con leche	≥ 20.0	≥ 2.5	≥ 25.0	≥ 2.5	≥ 14.0	≥ 40.0	≤ 5.0
Chocolate con alto contenido de leche	≥ 17.0	≥ 2.5	≥ 20.0	≥ 5.0	≥ 20.0	≥ 40.0	≤ 5.0
Chocolate con leche descremada	≥ 20.0	≥ 2.5	≥ 20.0	≤ 0.5	≥ 14.0	≥ 40.0	≤ 5.0
Chocolate blanco	≥ 20.0		≥ 20.0	≥ 3.5	≥ 14.0	≥ 34.0	≤ 5.0
Chocolate para mesa	≥ 11.0	≥ 9.0	≥ 20.0				≤ 5.0
Chocolate para mesa semiamargo	≥ 15.6	≥ 14.0	≥ 30.0				≤ 5.0
Chocolate para mesa amargo u oscuro	≥ 22.0	≥ 18.0	≥ 40.0				≤ 5.0
Chocolate en polvo	≥ 1.8		≥ 18.0				

De la anterior Tabla, podemos advertir que para que un producto sea considerado Chocolate debe de ser igual o mayor al 14% de su composición de Cocoa desgrasada totalmente, igual o mayor a 18% de Manteca de cacao, e igual o mayor a 25% de sólidos totales de cacao, dando una composición total del 60% o más de Cacao como su base; para el caso de Chocolate amargo u obscuro, su composición total es del 85 % de los diversos ingredientes base de Cacao.

En este sentido, se observa que algún producto pueda ser considerado como Chocolate o derivado del Cacao, debería contener dos o más de los productos enlistados dentro de la Tabla, así como dentro de los parámetros establecidos, con

¹¹⁵ NOM-186-SSA1/SCFI-2013, N ORMA Oficial Mexicana NOM-186-SSA1/SCFI-2013, Cacao, chocolate y productos similares, y derivados del cacao. Especificaciones sanitarias. Denominación comercial. Métodos de prueba: https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5332832&fecha=17/02/2014#gsc.tab=0

independencia de que se añadan ingredientes lácteos, aditivos para alimentos entre otros.

Por otro lado, se define a un Producto Similar al chocolate de conformidad en lo dispuesto en el inciso 3.24 de la NOM-186-SSA1/SCFI-2013, para lo cual se transcribe el inciso para su mayor apreciación:

“3.24 Productos similares al chocolate, a los productos elaborados a partir de manteca de cacao en los que para su elaboración se ha sustituido total o parcialmente ésta por otras grasas vegetales comestibles o, en su caso, por sus fracciones hidrogenadas, y son elaborados bajo formatos o moldeados especiales cuya presentación, aspecto, sabor o consumo son susceptibles a ser confundidos con el Chocolate¹¹⁶.”

De lo anterior, podemos delimitar que un Producto catalogado como Chocolate es diferente en cuanto a su contenido y propiedades de un Producto Similar a cacao, pues como lo define la propia NOM, son susceptibles de ser confundidos, y se substituyen total o parcialmente ingredientes para su elaboración.

Partiendo de esta información es importante establecer que el Legislador no tomo en consideración las especificaciones que existen dentro de la NOM-186-SSA1/SCFI-2013, así como de los Productos Similares al Chocolate, donde de manera errónea, determino gravar de manera general los Productos del Chocolate, cacao y sus derivados y los productos similares a estos.

Para ejemplificar lo anterior, se considera adecuado analizar la información nutrimental de dos productos comúnmente consumidos dentro de la sociedad mexicana, el “Pingüino” y “Cal C Tose”.

El pingüino cuenta con 36 gramos de azúcares añadidos, Sodio: 270 mg. (miligramos), leche reconstituida (20% o el equivalente a 16 gramos), grasa vegetal, jarabe de maíz de alta fructosa, huevo, harina de trigo (gluten), cocoa (sin especificar), glicerina, almidón modificado, mono y diglicéridos, ésteres de

¹¹⁶ Ibídem

poliglicerol de ácidos grasos, lecitina de soya, agar, monoestearato de sorbitan, sal yodada, jarabe de maíz, carbonato de calcio, sorbato de potasio, saborizante natural y artificial, propionato sódico, polisorbato 60, alginato de sodio, goma xantana, CMC sódica, ácido sórbico, grenetina, dióxido de titanio, TBHQ, palmitato de ascorbilo y tocoferoles¹¹⁷.

Es importante señalar que, dentro del etiquetado, también se desprende la leyenda “Pastelito sabor chocolate” para lo cual podemos ubicar a dicho producto como un producto similar al Cacao, pues por la gran cantidad de ingredientes diversos a los que se consideran como los parámetros que establece la Norma Oficial Mexicana que especifica los límites inferiores para las especificaciones de Productos a base de Cacao y Chocolate.

Por lo que hace al Cal C Tose, sus ingredientes son Azúcar, cocoa (sin especificar), maltodextrina, fosfato de calcio, lecitina de soya (emulcificante), óxido de magnesio, ácido ascórbico, saborizante de chocolate, fumarato ferroso, sulfato de zinc, acetato de dl-alfa tocoferol, vitartrato de colica, cloruro de sodio, taurina, niacinamida, acetato de vitamina A, gluconato de cobre, vitamina D3, vitamina B12, clorhidrato de piridoxina, mononitrato de tiamina, riboflamina, ácido fólico, yoduro de potasio y palmitato de ascorbilo (antioxidante).

En este sentido, a reserva de los aportes nutrimentales del Cal C Tose, es considerado como un polvo para preparar una bebida de leche con sabor a chocolate, y no obstante que dentro de sus ingredientes contiene cocoa adicionado de azúcares no puede ser considerado como un chocolate ya que para ser chocolate dentro de sus ingredientes debería contener dos o más de los siguientes ingredientes: pasta de cacao, manteca de cacao, cocoa adicionado de azúcares u otros edulcorantes como se especifica en la NOM citada anteriormente, con independencia de que se utilicen otros ingredientes, tales como productos lácteos y

¹¹⁷ Radiografía de Pingüinos Marínela: [https://elpoderdelconsumidor.org/2016/01/radiografia-de-pinguinos-marinela-80-g-dos-panecitos/#:~:text=Az%C3%BAcar%2C%20leche%20reconstituida%20\(20%25,de%20%C3%A1cidos%20graso%2C%20lecitina%20de](https://elpoderdelconsumidor.org/2016/01/radiografia-de-pinguinos-marinela-80-g-dos-panecitos/#:~:text=Az%C3%BAcar%2C%20leche%20reconstituida%20(20%25,de%20%C3%A1cidos%20graso%2C%20lecitina%20de)

aditivos para alimentos, situación que en el presente no acontece ya que se desprende que solo contiene un ingrediente.

Sin embargo, en el ámbito de aplicación del objeto de estudio, ambos productos se encuentran dentro de la hipótesis normativa para efectos del pago del IEPS, por ser considerados por el legislador, así como autoridades fiscales, como productos de Chocolate, Cacao y sus derivados.

Ahora bien, como se delimitó en el anterior capítulo, el consumo de 100 gramos de chocolate negro, es decir en un alto porcentaje de pureza, contiene diversos nutrientes tales como carbohidratos, fibras, proteínas, lípidos, vitamina A, B, B2, hierro, sales minerales, potasio, magnesio, calcio, fósforo, sodio, flúor y calorías.

Así mismo, los principales beneficios del consumo del Chocolate se encuentran:

- Aumenta los niveles de serotonina y de endorfina en el cerebro mejorando el humor y aumentando el placer, funciona como antídoto para la depresión; la serotonina es un neurotransmisor que produce felicidad.
- El cacao es un producto rico en magnesio. Esto redundará en un fortalecimiento muscular y un aporte energético constante que favorece la actividad física de una forma más continua.
- Uno de los principales valores es su riqueza en antioxidantes (polifenoles) que ayudan a prevenir el envejecimiento. Por su poder antioxidante, tiene un impacto positivo en el funcionamiento cerebral y la memoria; en contra de la demencia y el Alzheimer.
- Reduce el colesterol. Algunos estudios demuestran que su consumo, moderado, ayuda a reducir el colesterol. El cacao tiene un alto porcentaje en ácido oleico que disminuye el colesterol malo y sube el bueno.
- Bueno para el corazón, la epicatequina, un polifenol, tiene un efecto cardioprotector: promueve la circulación sanguínea, incrementa la elasticidad de las paredes arteriales, reduce la presión arterial, así como la formación de las placas ateroscleróticas, eleva el colesterol bueno HDL, y mejora la resistencia a la insulina.
- Ayuda al desarrollo de huesos y dientes, transporta oxígeno al cuerpo, provee energía, y ayuda a la creación de nuevas células.

- Ayuda a reducir la pérdida de agua, a promover la formación de colágeno, y por tanto contribuye a la hidratación celular para tener una piel más firme y suave.
- Tiene una acción fotoprotectora en la piel al disminuir los daños causados por el sol y los radicales libres.

Ahora bien, dentro de un análisis sobre factores que tienen intervención sobre la problemática de obesidad, se puede delimitar que el sedentarismo, mala alimentación, así como hábitos alimenticios inadecuados, falta de ejercicio, así como factores económicos y sociales también inciden en la problemática en cuestión. Por esta cuestión, se considera que el simple consumo de calorías en un número determinado no es un parámetro ni una premisa lógica en relación a la causa de la obesidad en el país.

Lo anterior se sustenta, pues el equilibrio nutrimental y alimenticio no depende de un déficit calórico, pues las calorías son una unidad energética la cual satisface la demanda en directa relación con las necesidades individuales de un humano, por lo que si un atleta de alto rendimiento consumo más de cuatro mil calorías, será un parámetro saludable y necesario para su individual modo de vivir y alimentarse, es decir, las calorías son necesarias en razón del estilo de vida y demanda del cuerpo humano.

En este sentido, es importante resaltar que como se demostró, los precios de alimentos que conforman la Canasta Básica, frente a productos denominados “chatarra”, está en una brecha comercial pues es más barato tener acceso a alimentos con poco aporte nutrimental.

Por todas las cuestiones planteadas anteriormente, se puede determinar que, si la medida no contribuye a llegar a la consecución de la finalidad perseguida, y, por lo contrario, dificulta lograr la pretensión o no hay manera de lograr la misma, no superará esta parte del Test de Proporcionalidad, por lo cual será una medida inconstitucional.

En este sentido, el Legislador después de un correcto análisis y estudio de posibilidades, deberá sustentar la medida que se optará para lograr una finalidad extra fiscal determinada, por ser la más adecuada y eficaz para lograrlo, pues de no ser así, violará Derechos Constitucionales y Principios Tributarios.

De lo anterior se considera se supera la etapa de Idoneidad, toda vez que de los dictámenes elaborados por las Comisiones Hacendarias que intervinieron en la exposición de motivos presentada en 2013, se desprende una justificación de la medida como la que contribuiría al objetivo planteado, en este caso, combatir la obesidad en México, donde a reserva que no existe un estudio interdisciplinario como lo obliga el Marco Jurídico Nacional, en razón de efectos nutricionales, bromatológicos, médicos, se gravan en su mayoría, productos que sí podrían incidir en la obesidad en el país, omitiendo el Cacao y Chocolate en su estado más puro pues se gravaba un elemento de la Canasta Básica Nacional.

Necesidad de la Medida Extra fiscal.

Como tercer punto a analizar dentro del Test de Proporcionalidad para determinar la constitucionalidad de una medida extra fiscal, dentro de una legislación busca determinar si la intervención de las políticas públicas como medio para cumplir el objetivo es necesario o indispensable, por no existir un instrumento o herramienta diversa que llegue a la misma pretensión.

En este sentido, dentro de la Exposición de Motivos, así como de los Dictámenes correspondientes, no se desprende catálogo de medidas alternas por lo que el legislador no realizó un ejercicio de comparación y determinación sobre alguna herramienta eficaz, rápida y probable para combatir la problemática.

Como ya se mencionó, se retoma el planteamiento de la jurista Merina Collado donde se resalta que “se deberán confrontar los diversos medios idóneos para lograr el fin pretendido y llegar a la conclusión de que se ha elegido la medida

menos gravosa”¹¹⁸, por lo que se deberá optar por la más necesaria cuando no exista otra herramienta con mayor moderación o adecuación para la finalidad planteada, de lo contrario, la medida será inconstitucional por no superar esta etapa del Test de Proporcionalidad.

Para la toma de decisión sobre la medida necesaria para lograr un objetivo, que como en este caso es a través de una finalidad extra fiscal, el legislador, se encuentra obligado a tomar en cuenta una diversidad de alternativas, no necesariamente tributarias, y una vez analizadas las medidas, que pudieran ser políticas públicas, campañas o si es necesario, sanciones, multas o una finalidad extra fiscal.

La necesidad nos obliga a inferir, que los legisladores realizarán un estudio económico, sociológico, entre otras disciplinas que pudieran intervenir, para saber que, medida es la más adecuada, para lograr la consecución de un fin, a través de una medida legislativa. Por lo que el legislador deberá justificar dicho razonamiento y decisión en donde, para este caso, la imposición de un tributo, será la herramienta que más se adapta para lograr el objetivo y es necesario, pues otros medios no serían lo más eficaz.

En razón de este sub principio, no se desprende que el Legislador dentro de la exposición de Motivos, así como de los Dictámenes elaborados, plantearan un abanico de posibilidades o alternativas, así como una justificación de ser el gravar alimentos con contenido calórico alto como la menos gravosa, afectando así, componentes de la Canasta Básica Nacional.

A manera de propuesta, se planten diversas posibilidades que el Legislador no contempló para justificar la necesidad del fin extra fiscal planteado, el cual tiene objetivos específicos, así como una individualización de factores más adecuada.

Se propone regular de una manera más específica a través de la Bromatología los alimentos con Grasas, Sodio, Azúcar, gravando alimentos en

¹¹⁸ Merino Collado, Mariana, Fines Extra fiscales, Ed. Porrúa, 1ª Edición, pag.142 México 2011

relación a la nocividad y bajo aporte nutrimental, de manera más específica y sustentada científicamente.

De igual forma, como un parámetro para visualizar medidas necesarias y conformar un abanico de posibilidades que permitan justificar la medida, se encuentra apoyo en lo determinado como acciones para el combate a la obesidad en diversos países del mundo, dentro de los cuales existen las siguientes políticas públicas con menor afectación e intervención de derechos, que buscan atacar factores sociales que se ha comprobado si inciden en la obesidad.

En Ecuador, por ejemplo, la legislación que regula el etiquetado de los alimentos se basa específicamente en alimentos con Azúcar, Sodio, Sal y Grasas saturadas; en Paraguay desde 2014 se implementaron obligatoriamente dos horas de actividad física dentro de las escuelas.¹¹⁹

Rusia y Rumania desde 2013 implementaron acceso al transporte público, previo una actividad física medible frente a dispositivos tecnológicos.¹²⁰ En Estados Unidos, existe una intervención por parte de los Servicios de Inocuidad e Inspección de Alimentos, (Food Safety and Inspection Service) por sus siglas en inglés, FSIS, mismo que asegura que la carne, los productos avícolas y los huevos no presenten un riesgo para la salud y que los alimentos tengan las etiquetas correctas.

En este sentido, existen alternativas como atacar factores sociales relacionados a la obesidad en el país, las cuales son medidas que intervienen en menor grado los Derechos Fundamentales y Principios Tributarios planteados en el presente trabajo, así como determinar políticas públicas que promuevan la actividad física y la educación alimentaria.

¹¹⁹ Organización Panamericana de la Salud, OMS:

https://www3.paho.org/hq/index.php?option=com_content&view=article&id=10984:2015-countries-share-solutions-ncds-wha&Itemid=135&lang=es

¹²⁰ <https://www.elmundo.es/blogs/elmundo/blogoterraqueo/2013/11/19/un-billete-de-metro-en-moscu-vale-30.html> ; <https://eldiariiony.com/2021/11/07/puedes-hacer-20-sentadillas-a-cambio-de-un-ticket-de-autobus-en-rumania/>

Es decir, generar una subclase o subcategoría a través de estudios Bromatológicos, en busca de un estudio integral de aporte nutrimental efectivo y contenido de elementos nocivos para la salud, lo cual es más efectivo a gravar de manera indeterminada el contenido calórico o grupos semánticos con gran diversidad.

Proporcionalidad

En *stricto sensu*, esta última etapa del Test o Juicio de Proporcionalidad, en donde, una vez ya superados los criterios de Idoneidad y Necesidad, se deberá realizar una ponderación de conceptos jurídicos, pues si se somete a la constitucionalidad y al Test de Proporcionalidad una medida extra fiscal, se buscará la preservación de dicha medida ante un Derecho Constitucional, donde la vulneración al último es necesaria para conseguir un objetivo que tendrá un beneficio mayor y siempre en beneficio de la colectividad, superando el presente Test.

Por lo que, en esta última etapa, se verificará que la lesión ante Principios Constitucionales o Tributarios, que genera la finalidad extra fiscal, da lugar a un beneficio mayor que no resultará en una afectación innecesaria o excesiva sobre derechos protegidos en nuestra Constitución Federal.

De lo anterior, podemos observar que, tanto en la ponderación sobre Principios Tributarios, así como en la ponderación con el Derecho Humano a la Alimentación Adecuada frente a la finalidad extra fiscal determinada, la expectativa del legislador no se logra pues de los datos fácticos analizados no se desprende el éxito de la misma política. Sin dejar a un lado que existió un estudio deficiente sobre la problemática e información relacionada, por las siguientes cuestiones:

- Las calorías de los alimentos no son características que incidan directamente en la obesidad de una persona, pues derivado de un incompleto estudio sobre las kilocalorías como parámetro relacionado con la obesidad, que realiza el legislador

elabora , pues consideran que es el parámetro idóneo para establecer el supuesto generador del impuesto, sin observar que todos los alimentos cuentan con kilocalorías (Aporte energético), pero no así otros elementos, pues existe una diversidad de macro y micro nutrientes, donde ahí se radica la diferencia entre el aporte nutrimental y energético de cada alimento como son grasas saturadas, grasas trans, azúcares en diferentes rangos, sodio, vitaminas, minerales, entre otros.

- En razón de la información obtenida y analizada, se sostiene que en evidente incumplimiento a la Razonabilidad y Racionalidad Legislativa a la que están obligados, se pudo profundizar respecto a los efectos de diversos componentes de los alimentos que inciden en mayor medida a la obesidad, tomando en cuenta que la aportación kilo calórica de un alimento puede ser benéfica o parte de una dieta en alto contenido calórico derivado de la necesidad del consumidor, misma que no se desprende del dictamen elaborado por las comisiones del Poder Legislativo que intervinieron en la Reforma de 2014 sobre el objeto de Estudio..
- Completando la justificación anterior, se considera que el legislador debió incluir en su dictamen o proponer un estudio Bromatológico como criterio determinante para la calidad de alimentos que se gravarían, aunque cuenten con un alto contenido calórico, estos sean considerados como nocivos y con incidencia en el problema de la obesidad en el país, al ser un examen que analiza los componentes más básicos de los alimentos, dando como resultado información completa y adecuada para analizar los efectos de cada alimento sobre la nutrición del individuo.
- De igual forma, se vulnera el Derecho Fundamental a una Alimentación adecuada toda vez que se gravó un alimento que es componente de la Canasta Básica dentro del país, lo que genera el encarecimiento por la política extra fiscal y dificultando su accesibilidad, disponibilidad, adecuación y seguridad alimentaria en relación al mismo, lo que además de ser contrario del Derecho Humano referido, de igual forma genera gran incertidumbre e inseguridad en cuanto a los criterios que toman los

legisladores al vulnerar componentes de los alimentos más básicos y necesarios para una alimentación adecuada de acuerdo a diversos organismos públicos.

- Por último, pero no menos importante, se considera que la afectación de productos con una gran diversidad de calidad y nutrientes dentro del grupo semántico de Chocolate y Derivados del Cacao, solo es una medida con meros fines recaudatorios y económicos debido al gran consumo que se tiene en el país, pero con una finalidad extra fiscal vacía y sin un correcto sustento, justificación y estudio, misma que no es proporcional, afectando a la población con bajos recursos del país.

Lo anterior, pues se suprime más allá de lo necesario pues se afectan alimentos de la Canasta Básica, sin plena justificación, sin atender aspectos y políticas públicas más efectivas para combatir la problemática social de la obesidad, pues el fin extra fiscal no es proporcional ya que se afecta la optimización de la Seguridad Alimentaria, Interfiere con Principios Tributarios y genera efectos adversos a la industria del Cacao en México

Aunado a lo anterior, la aplicación del Objeto de Estudio transgrede el Principio de Progresividad de Derechos Fundamentales, toda vez que no se delimitaron fechas o periodos para su retroalimentación y análisis, pues durante un periodo de casi ocho años de dicho asunto, podemos evidenciar que no se han realizado ejercicios de verificación de resultados en relación a desalentar el consumo y que los legisladores han sido omisos en la constante evaluación de estas herramientas fiscales con las que cuenta el Estado se deben someter a este estudio progresivo, pues así lo demanda dicho Principio Constitucional.

Es decir, partiendo de la metodología que contempla el Test de Proporcionalidad así como la Información obtenida en cuanto a recaudación y aspectos relacionados, como mecanismo de efectiva tutela constitucional, podemos decretar que la Progresividad como una permanente observancia de optimización de Principios, junto con la Proporcionalidad en sentido estricto, funcionan como mecanismos complementarios que coadyuvan a una realidad constitucional más

apegada a la realidad y exigiendo constantemente la evaluación de las políticas realizadas por el legislador.

De igual forma, se demuestra que dicha reforma es inválida Constitucionalmente frente a Principios Tributarios, pues al aplicar el artículo en comento, no se supera el referido Test en razón de generar afectaciones a Derechos Fundamentales y Principios Tributarios, los cuales generan que dicho artículo sea contrario a la Constitución.

En relación a lo anterior, se considera una afectación a la Equidad Tributaria, pues se genera un trato diferenciado de manera injustificada al establecer una orientación alimentaria con conceptos como “Alimento no básico” incluyendo en esta categoría al Cacao, chocolate y sus derivados, el cual es considerado alimento de la Canasta Básica, lo cual a todas luces genera una inequidad en terminología fiscal y constitucionales para dicho objeto en materia de impuestos, además de una amplia variedad de productos que se pueden englobar dentro de las denominaciones de Cacao, Chocolate y sus derivados.

Dentro de los referidos Principios, también se considera violentado el de Destino al Gasto Público, pues el Presupuesto de Egresos de la Federación para 2020, se destinan 400´519, 282.00 (Cuatrocientos millones quinientos diecinueve mil doscientos ochenta y dos pesos) para el rubro de Prevención y control de Obesidad, Sobrepeso y Diabetes en México para hombres y mujeres y 29´455,528.00 (Veintinueve millones cuatrocientos cincuenta y cinco mil quinientos veintiocho pesos) para la Prevención y control de Obesidad, Sobrepeso y Diabetes infantil, lo que no representa al menos el 2 % de lo recaudado en 2019 (21,422 MDP), por lo que respecta a la finalidad extra fiscales dentro de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios en relación a los alimentos no básicos con alta densidad calórica.

A este respecto, se evidencia una grave malversación de las recaudaciones por no ser una prioridad el ataque a la obesidad por parte del gobierno, toda vez que las medidas Extra fiscales, que les ayudan a recaudar grandes cantidades de dinero, no se reflejan en lo efectivamente destinado. Lo que además de dejar una

evidente política con meros fines recaudatorios y económicos, habla de una política mal empelada pues no se han aumentado las partidas públicas para este aspecto, aunque la recaudación año con año es mayor.

Por lo que respecta al Principio de Proporcionalidad, se considera vulnerado, toda vez que, aunque se está afectando el precio y accesibilidad a un alimento de la Canasta Básica, no es una medida proporcional a los diferentes estratos sociales y de ingresos en el país, estableciendo una única tasa de manera desproporcionado e injustificado por parte del Legislador.

En una evidente inobservancia de los efectos económicos que se podrían generar, el legislador propició una desproporcionada tasa que afecta en un rango mayor a la población de bajos recursos, dificultando el acceso a un alimento de primera necesidad considerado como componente básico para una alimentación adecuada, lo cual, al imponer dicha tasa, desproporcionalmente su precio se eleva aunado a los efectos inflacionarios anuales, dificultando su afectivo acceso a la población más vulnerable.

En cuanto al Principio de Reserva de Ley en materia Tributaria, se considera vulnerado en su modalidad de omisión, toda vez que, dentro de los dictámenes elaborados para la Reforma implementada con las finalidades extra fiscales, no se encuentra una cláusula habilitante para interpretar los derivados del Cacao y chocolate establecidos en el artículo que se estudia, dejando dos lagunas legales a saber:

- 1) Se permite una arbitrariedad e interpretación/analogías, las cuales se encuentran prohibidas en materia fiscal, pues para la autoridad exactora no existe un lineamiento con el que deba apoyarse, según la ley, para decretar la particularidad nutricional y alimentaria de los productos objeto del impuesto.
- 2) El legislador ignoró lo reglado y establecido por las autoridades sanitarias correspondientes que han emitido Normas Oficiales, para determinar las reglas y especificaciones de los alimentos, en específico el Chocolate, pues son estas últimas las únicas facultadas, por lo que debió apoyarse o tomar en cuenta dichas

referencias, pues determinó la política en prejuicios y suposiciones relacionadas al Chocolate y Cacao.

Por último, en relación a los Principios Tributarios, se considera vulnerado el de Legalidad englobando la Seguridad y Certeza por dos vertientes originadas de la aplicación del Objeto de Estudio.

La primera, como consecuencia de la omisión al Principio de Reserva de Ley, pues al permitir una interpretación y analogía discrecional por parte de la Autoridad Fiscal, se vulnera la certeza Jurídica de los contribuyentes y consumidores, por establecer dos distinciones ambiguas y en contra de otros criterios de competencia ajena a la del legislador:

1) La Orientación Alimentaria definiendo para fines recaudatorios a los alimentos “básicos” y “no básicos”, pero englobando a un componente como el Chocolate; y

2) Sin cláusula habilitante permitir en la práctica que el SAT determine arbitrariamente que productos son Chocolate y sus Derivados.

No obstante lo anterior, se considera igualmente vulnerada la Seguridad Jurídica, pues existen lineamientos emitidos por autoridades administrativas como lo es la Comisión Federal para la Prevención de Riesgos Sanitarios, ya han emitido lineamientos sobre las especificaciones y consideraciones cualitativas de los productos para así poderlos diferenciar y establecer si pertenecen al grupo de Chocolate o sus derivados, sin embargo, el legislador, en evidente omisión sobre este aspecto, emite una política fiscal donde no observa dichos lineamientos y emite criterios propios, donde se propician ambigüedades y analogías para su aplicación, generando una inseguridad en la población sobre qué criterios sustentan la actuación fiscal de las autoridades.

Propuestas

Determinación de la Invalidez Constitucionalidad dentro de la Norma

Dentro de las Propuesta que se plantean en el presente trabajo de tesis, se considera adecuado la determinación por parte de las Máximas autoridades judiciales, posterior a los requisitos necesarios, la Invalidez constitucional del articulado analizado dentro de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, toda vez que no superó el Test de Proporcionalidad, además de trasgredir diversos Principios Tributarios y Derechos Fundamentales.

Por lo anterior, se considera adecuado determinar que dicho artículo y específicamente el numeral III) referente al Cacao, Chocolate y sus derivados, transgrede diversos aspectos constitucionales después del análisis realizado, y sería necesario abrogarlo o modificarlo con criterios específicos optimizando Derechos de Alimentación así como Principios Tributarios, haciendo hincapié en establecer y definir la cualidad de los alimentos que se gravan sea distinta a los existentes con conceptos vagos como “no básicos” o conforme a la cantidad de calorías. Por lo que como alternativa se propone establecer un filtro normativo adicional atendiendo a los Estudios Bromatológicos y así gravar los productos realmente nocivos.

Análisis a la luz del Principio de Progresividad y Gradualidad de DDHH la medida extra fiscal

En aplicación del principio de Progresividad de los Derechos Humanos, se considera adecuado para su debido cumplimiento, se establezca en cualquier articulado o hipótesis normativa dentro de la legislación tributaría con fines extra fiscales, el continuo y gradual análisis de las mismas, donde exista obligación por parte de los legisladores este ejercicio, para así poder comprobar si las medidas extra fiscales o herramientas económicas previstas en la Constitución si lograr objetivos o si por lo contrario no son las medidas idóneas para lograr el Fin pretendido.

Por lo anterior se sugiere una adición a las obligaciones legislativas dentro del ámbito tributario y de fines extra fiscales, para que se establezcan plazos de análisis sobre los resultados y objetivos logrados por una finalidad extra fiscal establecida con anterioridad. En este sentido, el legislador quedará obligado al estudio y continuo análisis de las mismas herramientas para que así se estudie junto con los casos en donde el contribuyente a través de las vías jurisdiccionales correspondientes manifieste una Inconstitucionalidad en este sentido, para así armonizar las resoluciones judiciales con la obligación de legisladores que se propone para un efectivo sistema tributario y de gradualidad y progresividad en medidas extra fiscales.

Armonía entre legislación de la COFEPRIS/INEGI/SAT

Después del análisis de la información y problemática planteada en el presente trabajo de tesis, se considera que no existe una seguridad y certeza jurídica real, así como una falta de armonía entre las facultades y legislación que regula a las autoridades y/o dependencias que pudieran establecer criterios o realizar actos relacionados a la aplicación del artículo objeto de estudio, así como medidas extra fiscales.

Por lo anterior, se considera correcto, armonizar los criterios de “Canasta Básica y Normas Oficiales Mexicanas, para que la autoridad exactora no pueda dar una interpretación distinta a la establecida por la autoridad que regula cuestiones de Salud, alimentos y/o cuestiones intrínsecas al ámbito de su competencia, para así evitar la invasión de esferas, y así crear un sistema jurídico multidisciplinario con armonía y unificación de criterios.

Partidas presupuestales relacionadas del Gasto Público a la prevención y combate a la Obesidad

Atendiendo a lo establecido por el Principio Tributario de Destino al Gasto Público de los impuestos recaudados, así como el artículo 4º de la Ley de Egresos

de la Federación, se propone establecer una obligación por parte de las autoridades de destinar lo Recaudado específicamente o de manera directa a políticas Públicas y programas que busquen prevenir, atacar o atender cuestiones relacionadas a la problemática de obesidad y sobrepeso en México.

Lo anterior, pues no existe dicha identidad entre lo recaudado con lo que se invierte en estrategias relacionadas a esta situación. Por lo anterior, si existiera dicha imposición normativa que vinculara el capital recaudado o gran parte de este a la causa inicial, podría financiarse de mejor manera planes o campañas donde se promueva de mejor manera el ejercicio físico en las personas, educación nutrimental, así como para financiamiento de medicamentos y gastos de salud relacionados para la atención y cuidado de las enfermedades cardiovasculares que se relacionan con los problemas de Obesidad y Sobrepeso, justificando de manera congruente la recaudación así como la identidad del Gasto Público con la causa que motivo la recaudación del fin extra fiscal.

Nuevo Plan de acción para erradicar la obesidad en México, contemplando diversas autoridades gubernamentales para promover de manera eficaz y contundente la actividad física y educación alimentaria en la población.

Atendiendo a la propuesta anterior donde se busca que lo recaudado por la medida extra fiscal tenga plena identidad con los gastos que se pueden realizar a manera de prevención, así como los gastos para financiar la atención de enfermedades relacionadas a la obesidad, se considera adecuado realizar una nueva estrategia para el combate efectivo de la Obesidad y Sobrepeso en el país.

Resulta imperativo que, en dicha estrategia se incluyan medidas y campañas con mejor estructura para la promoción e inclusión de actividades físicas dentro de los hábitos de las personas, mejorando espacios públicos, aumentando clases de actividad física en escuelas, así como una mejor educación alimentaria para que las personas estén mejor informadas respecto a la importancia de una dieta balanceada, así como los productos que son nocivos para su salud.

Se sugieren las siguientes propuestas para incluir a la Política Pública en combate a la obesidad:

- Acceso gratuito a Transporte Público condicionado a una actividad física.
- Habilitar ciclo vías y accesos, priorizar tránsito para bicicletas y proveer estacionamientos ciclistas suficiente para que la población se traslade y al mismo tiempo realice actividad física diaria.
- Periodo de actividad física básica en centros de trabajo, aumentando las obligaciones del patrón donde se incluya una jornada diaria obligatoria para que los empleados realicen algún tipo de actividad física en centros de trabajo.
- Apoyo anual a todos los ciudadanos para acceso a productos deportivos como otra prestación extra legal que tengan los patrones a cambio de beneficio fiscal.
- Afiliación a centros deportivos con efecto fiscal deducible para personas físicas o morales.
- Aumentar la educación física en escuelas con espacios diarios de 30 minutos destinados, sin contar recesos.

Prohibición del pago del impuesto a través de productos de Canasta Básica.

En atención al Derecho Humano previsto en el artículo 4º de la Constitución Federal, se propone prohibir el establecer impuestos a productos considerados dentro de la Canasta Básica, o exención de los mismos, para así no se vulnera o dificultar el acceso a dichos productos a las personas de bajos recursos, además de disminuir el alza en los precios de los mismos.

Estímulos Fiscales o Subsidios a alimentos partiendo de Estudios Bromatológicos y Canasta Básica

En otro aspecto, se considera la propuesta de establecer subsidios y/o estímulos fiscales a los productos de Canasta Básica, financiados a partir de lo recaudado por parte de las autoridades fiscales a través del IEPS; Además de

establecer estímulos fiscales a productos que, posterior a estudios Bromatológicos, se establezca su condición alimentaria y con ese sustento científico ser considerado como benéfico para la alimentación de una persona.

En adición a lo anterior, se considera correcta dicha propuesta, pues si se analiza la capacidad adquisitiva a partir del salario mínimo contra los productos de Canasta Básica, no se puede tener acceso efectivo a los mismo, por lo cual se considera, en armonía con el artículo 4º Constitucional que establecer dichos subsidios o estímulos fiscales para que los consumidores finales de los productos puedan tener acceso a los mismos, disminuyendo los precios o a través de estímulos fiscales para los productores y así brindar un mejor control de precios sobre los componentes de la Canasta Básica, garantizaría el efectivo cumplimiento del referido Derecho Fundamental.

Reestructuración de Políticas para garantizar la Alimentación Adecuada y Seguridad Alimentaria.

Unas de las alternativas de políticas extra fiscales podrían enfocarse en la Distribución estrategia de los recursos recaudados para capitalizar, financiar y optimizar procesos de distribución, investigación y producción de los componentes de Canasta Básica, incluyendo a la industria Chocolatera.

Lo anterior, pues se sostiene que uno de los problemas que inciden en que la población es que el costo de la Canasta Básica representa casi el 50% del ingreso total mensual de un padre de familia, sin contar gastos de transporte, educación y vestimenta.

Si se realiza un apoyo al primer eslabón del proceso económico de distribución y venta, el costo total de la Canasta Básica disminuiría considerablemente, volviéndose de mejor y mayor acceso a nivel Nacional.

Otro aspecto que puede financiarse con lo recaudado por dicho impuesto a alimentos con alta densidad calórica, es un Financiamiento de Investigación, así como de proyectos de mejorar cualidades nutricionales de alimentos como el

chocolate, para que se mezcle, comercialice o produzca con elementos que potencialicen o conserven sus beneficios nutrimentales.

Una situación que indiscutiblemente se debe de reestructurar es el costo de la Canasta Básica para que en efecto pueda ser obtenida por la totalidad de la población, por lo que se propone el siguiente plan para Reestructurar políticas de acceso a la Canasta Básica:

Involucrando al Sector Privado, en específico a empresas que producen o intervienen en toda la cadena de distribución de alimentos componentes de la Canasta Básica, para que cooperen en especie o destinen parte de sus utilidades para un Fondo Federal con la finalidad antes mencionada.

El beneficio que se puede otorgar al sector empresarial se puede traducir en beneficios fiscales, condonaciones o saldos a favor respecto al valor de lo aportado.

Posterior al apoyo del sector empresarial en proporcionar elementos de la canasta básica, se puede crear dentro de la misma estrategia, un convenio para que las empresas de autoservicios o comerciantes de productos básicos cuenten con un sistema de descuento a una tarjeta proporcionada después de un estudio socioeconómico de las familias y así otorgar un descuento para el acceso a la población más vulnerable.

Por último, se considera idóneo para conformar dicho sistema, que el Estado deberá revalorar y subsidiar y apoyar la producción de alimentos básicos inyectando capital para dicho efecto, facilitando recursos o bienes relacionados a los productores para así generar un efecto económico que disminuya los precios a los alimentos que se incluyan dentro de la canasta básica.

Adicionar y Gravar otros Productos

Una vez demostrado el aspecto erróneo en cuanto a tener como base las calorías en los alimentos como detonante de hipótesis de impuestos, se considera necesario que los alimentos considerados como nocivos y que contribuyen a la

obesidad en el país deberán ser reconsiderados, donde **el sodio, lípidos y azúcares** sean los parámetros para considerar dentro de la estrategia extra fiscal y desalentar el consumo con esos elementos y no en cuanto a la cantidad de calorías.

Vales de despensa para elementos de la Canasta Básica, financiados con la Recaudación

A través de todo lo Recaudado por el IEPS en cuestiones de alimentos no básicos con alta densidad calórica, se considera oportuno crear un sistema de Vales de despensa como fin de Gasto Público y herramienta tangible de combate a la Obesidad como apoyo a las familias más necesitadas, y con esto puedan tener el acceso a una alimentación Adecuada y suficiente, por lo que brindar vales de despensa a la población más desprotegida serían una acción más adecuada para contribuir a mejorar su ingesta de alimentos de calidad y un apoyo a los precios de dichos productos.

Empresas de alimentos con sodio y lípidos con programas sociales en pro de la salud y combate a la obesidad.

Si bien es cierto que existe la libertad de comerciar cualquier producto siempre que sea lícito, no puede prohibirse la venta de alimentos con componentes nutrimentales que incidan en la obesidad, pero si puede reglamentarse. Por lo que se propone que todas las empresas de produzcan los alimentos del nuevo catálogo de alimentos que pagaran IEPS, deberán destinar una parte de sus utilidades para programas de apoyo o financiamiento de políticas públicas que ayuden al combate a la obesidad en México o algún tipo de enfermedades relacionadas como diabetes, enfermedades cardiovasculares o renales.

Conclusiones Finales.

En conclusión, podemos establecer que nuestra Constitución contempla diversos Derechos Fundamentales, mismos que son sujetos a ser valorados como estándares y optimizarlos para maximizar la protección de todos los individuos y los derechos que estos gozan, de manera permanente, universal, progresiva donde el Estado deberá garantizar dicha finalidad.

En este sentido, todos los actos de autoridades, en específico las medidas extra fiscales que se establecen buscando un beneficio en la sociedad deberán observar dichos mandatos, herramientas y reglas para que no se vulneren derechos fundamentales de manera injustificada. Como es el caso de estudio, el legislador al establecer medidas extra fiscales con intervención de derechos fundamentales, omitió un correcto análisis, justificación e implementación de las referidas herramientas.

Aunque el problema de la obesidad en México es grave, se comprobó con la información recabada que la medida extra fiscal en estudio sobre alimentos relacionados al cacao y chocolate no es causa directa en el problema de la obesidad, así como las medidas establecidas no son las idóneas para el combate a dicha problemática, pues se generan afectaciones a derechos fundamentales en relación al acceso de alimentos básicos para el consumo del individuo, así como derechos económicos y fiscales.

Se considera que después del trabajo de investigación realizado, se puede arribar a la conclusión de que el Control de Proporcionalidad a través del Test como metodología es una solución que protege a los contribuyentes y gobernados en tanto que evita arbitrariedades que justifiquen indebidamente una intervención de derechos fundamentales por parte del Legislador. Además, propicia una necesidad de estudio y justificación más completa y robusta por el legislador poniendo al alcance dentro de los dictámenes emitidos los argumentos que se tomaron en cuenta para justificar dicha intervención de derechos.

Por lo anterior, a través del presente trabajo se propone al Test como herramienta y método adecuado para el sustento y razonabilidad completo y adecuado para justificar las finalidades extra fiscales, así como evaluar sus intervenciones en derechos fundamentales, partiendo de la premisa que a través de dicha metodología y contar con la mayor cantidad de información posible es la manera más adecuada para evaluar dicho aspecto de inherencia Constitucional.

Las afectaciones o intervenciones a derechos fundamentales o principios dentro de la Constitución son consideraciones que deben apegarse a una reglamentación seria y justificada, para lo cual la mayor cantidad de información así como ejercicios de comparación, son indispensables para poder analizar el contexto, necesidad e idoneidad, para lo cual es Legislador debe apegarse a una metodología compleja y que exija criterios mínimos de argumentación para poder implementar políticas con fines extra fiscales, debido a que como se pudo demostrar en el presente trabajo, hay omisiones, deficiencias así como políticas públicas que no están bien encaminadas, generando una perpetuidad de las problemáticas, en caso de dejar a un lado metodologías y plazos puntuales para su permanente evaluación, optimización y justificación.

Finalmente, se considera que, a las obligaciones de los legisladores en materia de fines extra fiscales, deben tener una observancia y reglamentación vinculante y delimitada con mayor profundidad para evitar casos como el presente objeto de estudio y generen problemáticas fiscales, sociales y de ponderación de Derechos Fundamentales.

Bibliografía.

1. Derecho Fiscal, Vizcaino Arriola, Adolfo, Ed. Themis 22^a edición, 2015.
2. Derechos Tributarios y Derechos Humanos. Dialogo en México y el Mundo, Coordinado por Cesar Alejandro Ruiz Jiménez, Ed. Tirant lo blach e ITAM, 2016.
3. Derecho Fiscal, Ortega Maldonado, Juan Manuel, Ed Porrúa, 2^a edición 2012.
4. Nociones de Política Fiscal, Emilio Margáin Manautou, Ed. Porrúa, 3^a Edición 2004.
5. Los Fines Extra fiscales. Sus límites Constitucionales. Mariana Merino Collado, Ed. Porrúa México 1^a Edición 2011.
6. La Seguridad Jurídica en la Materia Tributaria. Academia de Estudios Fiscales, Ed. Themis, 1^a Edición, 2009
7. El Test de Proporcionalidad, Convergencias y Divergencias, Centro de Estudios Constitucionales de la SCJN, Diana Beatriz González Carvallo, Rubén Sánchez Gil, Coordinadores, Primera Edición, abril de 2021.
8. El Test de Proporcionalidad en la Suprema Corte, aplicaciones y desarrollos recientes, Centro de Estudios Constitucionales de la SCJN, Diana Beatriz González Carvallo, Rubén Sánchez Gil, Coordinadores, Primera Edición, abril de 2021.
9. A.D. Giannini, Instituciones de Derecho Tributario, Traducción Española, Editorial de Derecho Tributario, Madrid, 1957,
10. García Maynez, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, 63^a Reimpresión, Ed. Porrúa, México, 2011.
11. Fundamentos de nutrición para la consulta nutricional: Una guía teórico-práctica para promover la alimentación saludable mediante técnicas de consejería, Ortiz Hernández, Luis, Ed Trillas, pág. 30, México, 2015.

12. Derechos Fundamentales, Juan Silva N. Meza y Fernando Silva García, Ed. Porrúa, México 2013
13. Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Ed. Porrúa, México.
14. Enciclopedia de Filosofía y Teoría del Derecho, volumen uno/ México: UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2015
15. Diez Gárgari, Rodrigo, "Principio de proporcionalidad, colisión de principios y el nuevo discurso de la Suprema Corte, Revista Cuestiones Constitucionales, Revista Mexicana de Derecho Constitucional, núm. 26, enero-junio de 2012, pp. 665-106.
16. Aizega Zubillaga, Joxe Mari, La Utilización extrafiscal de los impuestos y los principios de justicia tributaria, Bilbao, Servicio Editorial de la Universidad del País Vaco, 2001.
17. Formula del Peso, Robert Alexy, Traducción al castellano de Carlos BERNAL PULIDO, profesor de Derecho Constitucional y Filosofía del Derecho de la Universidad Externado de Colombia (Bogotá) del texto alemán original publicado en: "Die Gewichtsformel". En: Joachim Jickeli et al. eds. Gedächtnisschrift für Jürgen Sonnenschein. Berlín: De Gruyter, 2003, pp. 771-792
18. Filosofía del derecho constitucional. Cuestiones fundamentales, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Fabra Zamora, Jorge Luis, García Jaramillo, Leonardo, Coordinadores, México, 2015
19. ROBERT ALEXY: Teoría de los derechos fundamentales (traducción de Ernesto Garzón Valdez), Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1997.
20. Estudios sobre Constitución y Derechos Fundamentales, Comanducci, Paolo, Querétaro. Instituto de Estudios Constitucionales de la Ciudad de Querétaro, México, 2016

Legislación Nacional

21. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Vigente.
22. Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.
23. Ley Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria Vigente.
24. NOM-186-SSA1/SCFI-2013 "Cacao, chocolate y productos similares, y derivados del cacao. Especificaciones sanitarias. Denominación comercial. Métodos de prueba"

Jurisprudencias

Las aplicables que pueden consultarse en el Semanario Judicial de la Federación:

- *EQUIDAD Y GENERALIDAD EN MATERIA JURÍDICO FISCAL.*
- *EQUIDAD Y GENERALIDAD DE UNA LEY. DIFERENCIAS.*
- *IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.*
- *PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA DETERMINAR SI UNA CONTRIBUCIÓN CUMPLE CON ESE PRINCIPIO, ES NECESARIO ATENDER A SU NATURALEZA PARA ESTABLECER LAS FORMAS COMO SE MANIFIESTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.*
- *PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES*
- *EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANALÓGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES.*
- *EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.*
- *FACULTAD REGLAMENTARIA DEL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA. PRINCIPIOS QUE LA RIGEN.*
- *FACULTAD REGLAMENTARIA. SUS LIMITES.*
- *PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DE LOS DERECHOS HUMANOS. SU NATURALEZA Y FUNCIÓN EN EL ESTADO MEXICANO.*

- *PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD. ES APLICABLE A TODOS LOS DERECHOS HUMANOS Y NO SOLO A LOS LLAMADOS ECONÓMICOS, SOCIALES Y CULTURALES.*
- *PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA FISCAL. SU CONTENIDO ESCENCIAL.*
- *FINES FISCALES Y EXTRA FISCALES.*
- *TEST DE PROPORCIONALIDAD. METODOLOGÍA PARA ANALIZAR MEDIDAS LEGISLATIVAS QUE INTERVENGAN CON UN DERECHO FUNDAMENTAL.*
- *TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. LA INTENSIDAD DE SU CONTROL CONSTITUCIONAL Y SU APLICACIÓN, REQUIEREN DE UN MÍNIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LA CONFORMAN.*

Sitios de Internet y Cibergrafía.

25. Real Academia Española, 2019 Diccionario de la Lengua Española consultado en: <https://www.rae.es/>
26. Conceptos Básicos de Seguridad Alimentaria, Cuatro Dimensiones, publicado por la FAO, disponible en:
<http://www.fao.org/3/al936s/al936s00.pdf> <http://www.fao.org/3/a-a1601s.pdf>
27. Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2020, pág. 42
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/pef_2020/PEF_2020_abro_30_nov20.pdf
28. Centro de Estudios para el Desarrollo Rural y Sustentable y la Soberanía Alimentaria de la Cámara de Diputados, consultable en:
http://www.cedrssa.gob.mx/files/b/13/24Derecho_alimentaci%C3%B3n.pdf
29. Valor Canasta Básica CONEVAL publicado en:
<https://www.coneval.org.mx/Medicion/MP/Paginas/Lineas-de-bienestar-y-canasta-basica.aspx>
30. Pobreza en México CONEVAL publicado en:
<https://www.coneval.org.mx/Medicion/Paginas/Pobrezalnicio.aspx>
31. Chocolate, Alimento de los dioses PROFECO, publicado en:
<https://www.gob.mx/profeco/documentos/el-chocolate-alimento-de-los-dioses?state=published>
32. Revista Muy Interesante, 10 Beneficios del Chocolate:
<https://www.muyinteresante.com.mx/cuerpo-mente/chocolate-beneficios-salud-belleza-nutricion/>

33. Consumo Moderado del Chocolate ayuda a regular colesterol y triglicéridos: <https://www.elfinanciero.com.mx/buena-vida/consumo-moderado-de-chocolate-controla-el-colesterol-y-los-trigliceridos?fbclid=IwAROM3V-FLa1QVQtiORyeWissVtyxr1TXyyRmVaelwgnRN8M88cqvFQw7xzs>
34. Federal Department of Foreign Affairs of Switzerland: [https://houseofswitzerland.org/ko/taxonomy/term/7/seis-razones-que-explican-el-exito-del-chocolate-suizo#:~:text=6\)%20Los%20suizos%20consumen%20mucho%20chocolate&text=Con%20un%20consumo%20per%20c%C3%A1pita,con%20el%20consumo%20m%C3%A1s%20alto](https://houseofswitzerland.org/ko/taxonomy/term/7/seis-razones-que-explican-el-exito-del-chocolate-suizo#:~:text=6)%20Los%20suizos%20consumen%20mucho%20chocolate&text=Con%20un%20consumo%20per%20c%C3%A1pita,con%20el%20consumo%20m%C3%A1s%20alto).
35. Información de Oficina Federal de Salud Pública y el Departamento de Defensa, Protección Civil y Deporte: https://www.swissinfo.ch/spa/sociedad/salud_en-suiza-disminuye-la-obesidad-infantil/44073908 , <https://www.vbs.admin.ch/en/home.html>
36. Panorama de la Obesidad en México, IMSS: http://revistamedica.imss.gob.mx/editorial/index.php/revista_medica/article/viewFile/21/54
37. La Obesidad en México, publicado en la Página Oficial del Gobierno Federal: <https://www.gob.mx/issste/articulos/la-obesidad-en-mexico>
38. Calculador de calorías del IMSS: <http://www.imss.gob.mx/salud-en-linea/apps-sano/calculadora-calorias>
39. México, sin una verdadera cultura deportiva ni hábitos alimenticios, Fundación UNAM; <https://www.fundacionunam.org.mx/unam-al-dia/mexico-sin-verdadera-cultura-deportiva-ni-buenos-habitos-alimenticios/>
40. Recaudación Datos obtenidos en la pagina del SAT: http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=IngresosTributarios.html
41. PRODECON, Estudio Técnico sobre le LIEPS a bebidas saborizadas y alimenos con alta densidad calórica: <https://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/p/analisis-sistemicos-y-estudios-normativos/analisis-sistemicos/estudios-tecnicos/ieps-bebidas-azucaradas-y-comida-chatarra>
42. Declaratoria de publicidad de dictámenes sobre Reforma de IEPS consultable en: <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/62/2013/oct/20131017-IX.pdf>
43. Los Principios de Universalidad, Interdependencia, Indivisibilidad y Progresividad de los Derechos Humanos, CNDH, consultable en: <https://www.cndh.org.mx/sites/all/doc/cartillas/2015-2016/34-Principios-universalidad.pdf>
44. El Gasto Público en México, Guillermo Barnes García, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1440/9.pdf>
45. Los Principios de Universalidad, Interdependencia, Indivisibilidad y Progresividad de los Derechos Humanos, CNDH, consultable en: <https://www.cndh.org.mx/sites/all/doc/cartillas/2015-2016/34-Principios-universalidad.pdf>

46. Seminario Permanente sobre el Test de Proporcionalidad de 30 de abril de 2020 <https://www.youtube.com/watch?v=21kgzMLoTrY&t=1747s>
47. Neoconstitucionalismo y Positivismo, Luis Prieto Sanchis, Catedrático de Filosofía del Derecho, Universidad de Castilla-La Mancha, consultable en: <https://idus.us.es/bitstream/handle/11441/88046/NEOCONSTITUCIONALISMO%20Y%20POSITIVISMO.PDF?sequence=1&isAllowed=y#:~:text=La%20teor%C3%ADa%20positivista%20construida%20en,buenos%20argumentos%20a%20su%20favor.>
48. Escuela de Viena, Trabajo Social UNAM, consultable en: http://www.repositoriogeneral.unam.mx/app/webroot/digitalResourcesFiles/425/866_2015-08-24_200624.017034/9%20Teor%C3%ADa%20Social%20II%20U3.pdf
49. Chavarría Lara, S. (2019). Análisis filosófico-conceptual de la figura del neoconstitucionalismo como una clase de iusnaturalismo. La Revista De Derecho, 40(1), 81–89.: <https://doi.org/10.5377/lrd.v40i1.8908>
50. Los Derechos Fundamentales como Mandatos de Optimización, Gloria Patricia Lopera Mesa, Universidad Eafit Medellín, Colombia, consultable en: https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/10036/1/Doxa_27_08.pdf
51. El Neoconstitucionalismo y los Derechos Fundamentales, Raymundo Gil Rendón, consultable en: <https://biblat.unam.mx/hevila/Quidiuris/2011/vol12/2.pdf>
52. Directrices: Ingesta de Sodio en adultos y niños, OMS, 2013, consultable en: http://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/85224/WHO_NMH_NHD_13_2_spa.pdf;jsessionid=BA06286E9645FA1DD49AA970865AA7B3?sequence=1
53. Información sobre Grasas Saturadas, Medilineplus: <https://medlineplus.gov/spanish/ency/patientinstructions/000838.htm>
54. Los Los azúcares y los dulces aportan calorías vacías, es decir, energía sin nutrientes: <https://nestlefamilyclub.es/articulo/los-azucars-y-los-dulces-aponan-calorias-vacias-es-decir-energia-sin-nutrientes#>
55. El Chocolate. CONFIMEX, consultable en: <https://confimex.org.mx/el-chocolate/>
56. El Chocolate Mexicano. Una Joya Nacional, FORBES, consultable en: <https://www.forbes.com.mx/forbes-life/el-chocolate-mexicano-una-joya-nacional/>
57. 5 Alimentos típicos con Chocolate que te conquistaran, Secretaría de Agricultura y Desarrollo Rural, consultable en: <https://www.gob.mx/agricultura/es/articulos/5-alimentos-tipicos-con-chocolate-que-te-conquistaran-65045>
58. México sabe a Cacao y Chocolate, FoodTravel, consultable en: <https://foodandtravel.mx/mexico-sabe-a-cacao-y-chocolate>