

Inconstitucional, la aplicación de la tasa general de IVA en la enajenación de agua embotellada en función de su presentación. Jurisprudencia de la SCJN

El artículo 2o.-A de la Ley del IVA dispone que se aplique la tasa de 0% en la realización de ciertos actos o actividades, entre otros, en la enajenación de hielo y agua no gaseosa ni compuesta, excepto, en este último caso, si la presentación es en envases menores de diez litros, supuesto en el que se aplica la tasa de 15%.

Respecto al tratamiento diferenciado que se da a la enajenación de agua no gaseosa ni compuesta, cuando su presentación sea en envases menores a diez litros, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ya se había pronunciado, desde noviembre del año pasado, en el sentido de que dicho tratamiento atentaba contra el principio de equidad tributaria, ya que no se encontró ni en la exposición de motivos que dio origen a esta disposición en la Ley del IVA para 1992, ni en el texto de la propia disposición, alguna razón que justificara la aplicación de la tasa 0 o 15% en función de la presentación del mismo producto.

En reiteradas ocasiones, la SCJN ha manifestado que la equidad tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se traduce en la igualdad de trato de la ley a los contribuyentes que se encuentren en las mismas circunstancias. Así, el principio de equidad tributaria exige que a iguales supuestos deben corresponder iguales consecuencias jurídicas, sin que se permita que normas que deben aplicarse sobre situaciones de igualdad de hecho produzcan como consecuencia de su aplicación un trato discriminatorio entre situaciones análogas, sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable. Por lo anterior, determinó que el artículo 2o.-A, fracción I, inciso c, es violatorio de la garantía de equidad, al establecer un tratamiento desigual a la enajenación de un mismo producto.

En nuestra edición 383, correspondiente a la segunda decena de diciembre de 2004, informamos oportunamente del pronunciamiento de la SCJN antes comentado, sólo que en aquella ocasión aún no se conocía el texto de la tesis, misma que recientemente fue publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta de octubre pasado, con carácter de jurisprudencia; en el mismo medio informativo se publicó una tesis aislada en la que también se analiza este tema desde el origen de la disposición. Dada la importancia de dichos criterios, a continuación se transcriben las tesis en las que se sustentan:

VALOR AGREGADO. EL ARTICULO 2o.-A, FRACCION I, INCISO C), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL OTORGAR UN TRATAMIENTO DIFERENCIADO A QUIENES ENAJENAN AGUA NO GASEOSA NI COMPUESTA, CUYA PRESENTACION SEA EN ENVASES MAYORES DE DIEZ LITROS, EN RELACION CON QUIENES LO HACEN EN ENVASES MENORES DE ESE VOLUMEN, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACION VIGENTE EN 2004). *La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que conforme al principio de equidad tributaria consignado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los contribuyentes que se encuentran dentro del mismo supuesto de causación deben tributar en idénticas condiciones, por lo que cuando se establezca una exención o un trato privilegiado, ya sea en la exposición de motivos de la ley respectiva o en el proceso legislativo correspondiente, deben expresarse las razones particulares por las cuales se estimó necesaria tal distinción, a fin de que el órgano jurisdiccional esté en aptitud de valorarlo, lo que también puede hacer del contenido de los propios preceptos, cuando de ellos derive con toda claridad la justificación del trato privilegiado. En ese tenor, si de la exposición de motivos que originó la refor-*

ma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado publicada en el Diario Oficial de la Federación el 21 de noviembre de 1991, y del procedimiento legislativo correspondiente, no se advierten elementos que justifiquen objetivamente el tratamiento diferenciado que prevé el artículo 2o.-A, fracción I, inciso c), del citado ordenamiento, vigente para el año 2004, es indudable que éste viola el citado principio constitucional al gravar con la tasa del 0% la enajenación de agua no gaseosa ni compuesta cuando su presentación sea en envases mayores de diez litros, mientras que la propia ley grava con la tasa general del 15% la enajenación de dicho líquido cuando su presentación sea en envases menores de ese volumen.

Amparo en revisión 1413/2004. La Victoria, SA de CV y otra. 17 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Beatriz J. Jaimes Ramos.

Amparo en revisión 1806/2004. Compañía Embotelladora de Sinaloa, SA de CV. 19 de enero de 2005. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Guadalupe Robles Denetro.

Amparo en revisión 6/2005. Propimex, SA de CV y otras. 16 de febrero de 2005. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Mariana Mureddu Gilabert.

Amparo en revisión 343/2005. Bebidas Purificadas del Cupatitzio, SA de CV y otra. 20 de abril de 2005. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: José de Jesús Bañales Sánchez.

Amparo en revisión 448/2005. Pergobar, S de RL. 11 de mayo de 2005. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Leticia Flores Díaz.

Tesis de jurisprudencia 136/2005. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veintiocho de septiembre de dos mil cinco.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXII, novena época, octubre de 2005, página 672.

VALOR AGREGADO. LA TASA 0% ESTABLECIDA EN EL ARTICULO 2o.-A, FRACCION I, INCISO C), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO DISTINGUE EL MEDIO EN EL QUE DEBE ENAJENARSE EL AGUA NO GASEOSA O COMPUESTA, PARA SU APLICACION. Del contenido del artículo 2-A, fracción I, inciso c) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se advierte que no determina el medio en que se debe enajenar el agua no gaseosa o compuesta, para que los contribuyentes al-

cancen la aplicación de la tasa cero por ciento, sino que únicamente cuando se trate de la venta de agua no gaseosa o compuesta en envases menores de diez litros; lo anterior es así pues del análisis de la iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal en doce de noviembre de mil novecientos noventa y uno, consta que si bien se propuso: "Artículo 2o. A. El impuesto se calculará aplicando la tasa 0% a los valores a que se refiere la ley, cuando se realicen los actos y las actividades siguientes: I. La enajenación de... c) Agua no gaseosa ni compuesta, siempre que se presente en envases mayores de 10 litros, y hielo.", lo cierto es que la Cámara de Diputados la modificó por las razones siguientes: "Finalmente esta comisión estima conveniente aclarar en el artículo 2o. A, referente a las operaciones afectas a la tasa del 0%, en la fracción I, inciso c, la redacción de la propuesta del Ejecutivo para precisar que el agua no gaseosa ni compuesta y el hielo continúan exentos, e igualmente precisar las condiciones en que queda gravada a la tasa general.- Artículo 2o.-A.-...a) y b)...-c) Hielo y agua no gaseosa ni compuesta, excepto cuando en este último caso, su presentación sea en envases menores de 10 litros.", lo que fue aprobado por la Cámara de Senadores y publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiuno de noviembre de mil novecientos noventa y uno, de lo anterior se infiere que el legislador no tuvo la intención de determinar el medio en que se enajenara el agua no gaseosa o compuesta para que le fuera aplicada la tasa del cero por ciento al contribuyente, es decir, si ésta se debía enajenar en envases, pipas o cualquier otro medio, sino sólo excepcionar la enajenación del agua en envases menores de diez litros.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 155/2005. Administración Local de Recaudación de Puebla Norte del Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y otras. 28 de septiembre de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: José Eduardo Téllez Espinoza. Secretario: Jesús Uriel Trejo Pérez. Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXII, septiembre de 2005, página 305, tesis 1a. XCIII/2005, de rubro: "VALOR AGREGADO. LA TASA ESTABLECIDA EN EL ARTICULO 2o. A, FRACCION I, INCISO C), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, DEBE APLICARSE AL VALOR PAGADO POR LA ENAJENACION DEL AGUA NO GASEOSA NI COMPUESTA." y tesis 1a./J. 136/2005, en la página 672 de esta misma publicación.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXII, novena época, octubre de 2005, página 2527.