

**AMPARO EN REVISIÓN 418/2019
QUEJOSA: HAYGROVE TUNNELS,
SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD
LIMITADA DE CAPITAL VARIABLE**

**PONENTE: MINISTRO JUAN LUIS GONZÁLEZ ALCÁNTARA CARRANCA
SECRETARIO: NÉSTOR RAFAEL SALAS CASTILLO
COLABORÓ: ANTONIO FLORES ARELLANO BERNAL**

En atención a lo dispuesto por el artículo 73, segundo párrafo, de la Ley de Amparo, así como la jurisprudencia de rubro: **“PROYECTOS DE RESOLUCIÓN DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN Y DE LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. SÓLO DEBEN PUBLICARSE AQUELLOS EN LOS QUE SE ANALICE LA CONSTITUCIONALIDAD O LA CONVENCIONALIDAD DE UNA NORMA GENERAL, O BIEN, SE REALICE LA INTERPRETACIÓN DIRECTA DE UN PRECEPTO CONSTITUCIONAL O DE UN TRATADO INTERNACIONAL EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS.”**¹, a continuación se hace público el fragmento del proyecto de sentencia del Amparo en Revisión 418/2019, en el cual se realiza el estudio de constitucionalidad respectivo:

Primera cuestión: ¿Los argumentos planteados en su único agravio son aptos para revocar la sentencia recurrida respecto del análisis de validez del artículo 2-A, fracción I, inciso g) y fracción II, inciso d), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado?

1. La respuesta a esta pregunta es negativa, en razón de las consideraciones siguientes.
2. En primer lugar, resulta conveniente transcribir el contenido del artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado:

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

I.- La enajenación de:

¹ Jurisprudencia P./J. 53/2014 (10a.), publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Pleno, Libro 12, Noviembre de 2014, Tomo I, Página: 61.

AMPARO EN REVISIÓN 418/2019

a) Animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule, perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar.

Para estos efectos, se considera que la madera en trozo o descortezada no está industrializada.

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

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

2. Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, así como los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos.

3. Caviar, salmón ahumado y angulas.

4. Saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios.

5. Chicles o gomas de mascar.

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

c).- Hielo y agua no gaseosa ni compuesta, excepto cuando en este último caso, su presentación sea en envases menores de diez litros.

e).- Tractores para accionar implementos agrícolas, a excepción de los de oruga, así como llantas para dichos tractores; motocultores para superficies reducidas; arados; rastras para desterronar la tierra arada; cultivadoras para esparcir y desyerbar; cosechadoras; aspersoras y espolvoreadoras para rociar o esparcir fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas; equipo mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola; sembradoras; ensiladoras, cortadoras y empacadoras de forraje; desgranadoras; abonadoras y fertilizadoras de terrenos de cultivo; aviones fumigadores; motosierras manuales de cadena, así como embarcaciones para pesca comercial, siempre que se reúnan los requisitos y condiciones que señale el Reglamento.

A la enajenación de la maquinaria y del equipo a que se refiere este inciso, se les aplicara la tasa señalada en este artículo, sólo que se enajenen completos.

f).- Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura o ganadería.

g).- Invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación.

h).- Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, cuyo contenido mínimo de dicho material sea del 80%, siempre que su enajenación no se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.

i).- Libros, periódicos y revistas, que editen los propios contribuyentes. Para los efectos de esta Ley, se considera libro toda publicación, unitaria, no periódica, impresa en cualquier soporte, cuya edición se haga en un volumen o en varios volúmenes. Dentro del concepto de libros, no quedan comprendidas aquellas publicaciones periódicas amparadas bajo el mismo título o denominación y con diferente contenido entre una publicación y otra.

Igualmente se considera que forman parte de los libros, los materiales complementarios que se acompañen a ellos, cuando no sean susceptibles de comercializarse separadamente. Se entiende que no tienen la característica de complementarios cuando los materiales pueden comercializarse independientemente del libro.

Se aplicará la tasa del 16% a la enajenación de los alimentos a que se refiere el presente artículo preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, inclusive cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en los mismos, cuando sean para llevar o para entrega a domicilio.

II.- La prestación de servicios independientes:

a).- Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que sean destinados para actividades agropecuarias, por concepto de perforaciones de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua; suministro de energía eléctrica para usos agrícolas aplicados al bombeo de agua para riego; desmontes y caminos en el interior de las fincas agropecuarias; preparación de terrenos; riego y fumigación agrícolas; erradicación de plagas; cosecha y recolección; vacunación, desinfección e inseminación de ganado, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce.

b).- Los de molienda o trituración de maíz o de trigo.

c).- Los de pasteurización de leche.

d).- Los prestados en invernaderos hidropónicos.

e).- Los de despepite de algodón en rama.

f).- Los de sacrificio de ganado y aves de corral.

g).- Los de reaseguro.

h).- Los de suministro de agua para uso doméstico.

III.- El uso o goce temporal de la maquinaria y equipo a que se refieren los incisos e) y g) de la fracción I de este artículo.

IV.- La exportación de bienes o servicios, en los términos del artículo 29 de esta Ley.

Los actos o actividades a los que se les aplica la tasa del 0%, producirán los mismos efectos legales que aquellos por los que se deba pagar el impuesto conforme a esta Ley.

3. En este artículo, en la parte que interesa, se determina que el impuesto al valor agregado se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores que refiere esa ley, cuando se enajenen invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación; además de aplicarse también a los servicios independientes que se presten en invernaderos hidropónicos.

4. Ahora bien, en el caso concreto, la quejosa hizo valer en el primer concepto de violación la inconstitucionalidad del artículo 2-A, fracción I, inciso g) y fracción II, inciso d), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pues a su consideración viola la garantía de igualdad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, toda vez que establece una tasa de 0% del impuesto al valor agregado sobre la enajenación de invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos, así como a la prestación de servicios a ese tipo de invernaderos, mientras que a los invernaderos convencionales les corresponde una tasa del 16%, distinción que resulta inconstitucional en la medida en que el objetivo de la tasa de 0% es proteger e incentivar el sector agropecuario, y en ambos casos los invernaderos se utilizan para la agricultura, de ahí que se les dé un trato distinto a contribuyentes que realizan la misma actividad.

5. Por su parte, el Juez de Distrito señaló, en esencia, que la razón de la tasa cero a los bienes que indicaba la norma, perseguía un fin extrafiscal, consistente en favorecer el acceso a la alimentación básica de la población, pues como es del conocimiento ordinario de cualquier persona de cultura media, el cultivo mediante invernaderos hidropónicos maximiza la producción de alimentos a un costo menor que los producidos en la agricultura tradicional, por lo que se favorece al consumidor final.

6. Además, agregó que la enajenación de invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos, constituye una actividad que está relacionada de manera directa con el fin extrafiscal mencionado; pero, no así la venta de insumos para la construcción de invernaderos.
7. El recurrente argumenta, en su escrito de agravios, que las consideraciones en las que se basó la negativa del amparo, no concuerdan con el planteamiento de los conceptos de violación, pues el motivo extrafiscal que el juez estableció para explicar la tasa del 0%, no justifica la razón por el que los invernaderos convencionales no quedan incluidos en la norma, siendo que también generan humedad y temperatura con el objeto de una mejor agricultura que la tradicional, así los motivos que justifican el fin extrafiscal son aplicables para los invernaderos no hidropónicos, de ahí su inconstitucionalidad, ante la violación al principio de igualdad tributaria.
8. Resulta **inoperante** su único agravio, como se mostrará a continuación.
9. Previo al estudio, es importante precisar aquí que la recurrente en su demanda de amparo aduce la violación al principio de igualdad tributaria; sin embargo, esta Primera Sala ha considerado que en el caso de contribuciones como la que ahora nos ocupa, lo correcto es referirse al principio de equidad tributaria.
10. En ese sentido, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la Constitución General prevé diferentes facetas del derecho fundamental de igualdad, tanto en un plano general como en el contexto de un ámbito material específico; asimismo, ha precisado que la Constitución no establece casos de excepción entre uno y otro. Además, se ha establecido que el contenido del principio de equidad tributaria radica, precisamente, en la igualdad ante la misma ley

tributaria de los sujetos pasivos de un gravamen; es decir, comparte el mismo contenido que el referente al derecho fundamental de igualdad.

11. A partir de lo anterior, se tiene que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal proyecta las exigencias del derecho humano a la igualdad sobre el ámbito impositivo, es decir, el principio de equidad tributaria es la manifestación del derecho fundamental a la igualdad en materia fiscal, por lo que no tiene mayor o menor valor que la igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales.²
12. Ahora bien, retomando el argumento de la recurrente, se puede apreciar que la aplicación del artículo impugnado en el acto reclamado, esto es, el acta final de treinta de junio de dos mil quince, no depende del tipo de invernadero, como lo pretende hacer valer la quejosa. En efecto, en el acta final reclamada se puede apreciar que la autoridad responsable determinó que la ahora recurrente había realizado, incorrectamente, diversas enajenaciones aplicando la tasa 0% según el artículo 2-A, fracción I, inciso g) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ya que realizó las ventas que a continuación se describen:

a) Venta a ***, Sociedad Anónima de Capital Variable de arcos galvanizados, ganchos para sujetar, pijas para arcos, postes, retenidas para arcos, sistema de cables, tubos, tornillos, abrazaderas, plástico Polyag. La autoridad responsable determinó que la venta no actualizaba la hipótesis del artículo señalado en virtud de que la compradora no tiene invernaderos y compró los productos para su posterior comercialización.

b) Venta a ***, Sociedad Anónima de Capital Variable de arcos galvanizados, postes galvanizados, retenidas para arcos y postes,

² Similares consideraciones se sostuvieron en el amparo en revisión 1156/2017, resuelto por esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por unanimidad de votos, el treinta de enero de dos mil diecisiete. Ponente: Ministro José Ramón Cossío Díaz.

plástico israelita. La autoridad responsable determinó que la venta no actualizaba la hipótesis del artículo señalado en virtud de que la compradora no tiene invernaderos y que no se dedica a la agricultura, sino a la comercialización.

c) La recurrente recibió ingresos por concepto de anticipo de *** por la venta de plástico agrícola. La autoridad responsable determinó que la operación no actualizaba la hipótesis del artículo señalado en virtud de que el comprador no tiene invernaderos hidropónicos, pues su actividad era la de siembra, cultivo y cosecha de caña de azúcar.

d) Venta a ***, Sociedad de Solidaridad Social de arcos galvanizados, postes galvanizados, retenidas para arcos, cable para anclaje, tubos, tornillos, abrazaderas, material de plástico tejido de alta resistencia. La autoridad responsable determinó que la venta no actualizaba la hipótesis del artículo señalado, pues si bien no fue localizada en su domicilio, se presumió que la compradora no se dedica a la agricultura porque en su domicilio solo hay una casa-habitación y oficinas.

e) Venta a *** de rollos de plástico. La autoridad responsable determinó que la venta no actualizaba la hipótesis del artículo señalado, pues si bien no fue localizado en su domicilio, se presumió que el comprador no se dedica a la agricultura pues la actividad económica que tiene dada de alta es la de “Comercio al por menor de cristalería y sus piezas sueltas, loza y utensilios de cocina de cerámica y plástico”, sin que tenga registrado algún otro domicilio en el que pueda llevar a cabo actividades distintas a las manifestadas ante el registro federal de contribuyentes.

f) Venta a ***, Sociedad de Producción Rural de Responsabilidad Limitada de rollos de plástico. La autoridad responsable determinó que

no actualizaba la hipótesis del artículo señalado, en virtud de que no cuenta con invernaderos hidropónicos, sino convencionales.

g) La recurrente recibió ingresos por concepto de ventas de plástico agrícola al público en general (tres operaciones). La autoridad responsable determinó que esas operaciones no actualizaban la hipótesis del artículo señalado en virtud de que, al desconocer al cliente, no se cercioró del destino del producto.

13. Es así que, del oficio reclamado se desprende que la recurrente enajenó, en las operaciones revisadas por la autoridad responsable, arcos galvanizados, ganchos para sujetar, pijas para arcos, postes, retenidas para arcos, sistema de cables, tubos, tornillos, abrazaderas, plástico y cables para anclaje. Por lo tanto, se advierte que la recurrente se encuentra en una situación fáctica diversa a los supuestos a los cuales está dirigida la aplicación de la tasa del 0% en materia de impuesto al valor agregado, toda vez que, como ya se mencionó, el artículo dispone que estarán gravados a esa tasa, la enajenación de invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación; mientras que la recurrente vendió diversos insumos para construir invernaderos.
14. Es importante destacar aquí que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que no es aplicable la tasa del 0% del artículo 2-A, fracción I, inciso g), a las enajenaciones de insumos para la producción de los invernaderos hidropónicos.³ Al respecto, se determinó que aun

³ Al respecto véase el amparo directo en revisión 2799/2015, resuelto por esta Primera Sala, por unanimidad de votos, el dos de marzo de dos mil dieciséis, del que derivó la tesis 1a. CCXXXII/2016 (10a.), de rubro: "VALOR AGREGADO. LA TASA DEL 0% CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 2º.-A, FRACCIÓN I, INICISO G), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES APLICABLE A LA ENAJENACIÓN DE LOS INSUMOS PARA LA PRODUCCIÓN DE LOS INVERNADEROS HIDROPÓNICOS". Consultable en la Décima Época de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 34, septiembre de 2016, tomo I, página 520. Registro: 2012668.

cuando la venta de insumos está encaminada a la creación del invernadero hidropónico y la enajenación de este se encuentra gravada a la tasa del 0%, ello no implica que una y otra actividad se encuentran en igualdad de condiciones para que se les conceda el mismo tratamiento fiscal.

15. Lo anterior, en tanto que es obvio que los sujetos que venden los insumos son un eslabón en la cadena de producción o elaboración de los invernaderos hidropónicos; mientras que la norma se encuentra dirigida a gravar a la tasa del 0% en materia del impuesto al valor agregado a la venta del invernadero hidropónico en sí mismo considerado y los equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controlada o para proteger los cultivos de elementos naturales, demostrándose así que las condiciones en que se realizan y enajenan dichos invernaderos y los equipos integrados a ellos son diversas, como distintas son las circunstancias de ambos casos. Una conclusión contraria llegaría al extremo de pensar que un sujeto que enajena una parte de un producto, se encuentra en la misma situación de aquel que lo enajena de forma terminada.
16. De ese modo, no se está ante la presencia de categorías comparables, en tanto que la enajenación a que se refiere la norma mencionada es la de los invernaderos hidropónicos en sí mismos considerados y los equipos integrados a ellos, que es diferente a la enajenación de los elementos que se utilizan en la construcción de dichos invernaderos.
17. En efecto, del oficio reclamado por la recurrente, se aprecia que la misma realizó diversas ventas de insumos para la construcción de invernaderos. Aspecto que es de suma importancia para demostrar que el agravio en estudio es inoperante, ya que, a juicio de la recurrente, la

En el mismo sentido, véase, el amparo directo en revisión 7962/2018, resuelto por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, por unanimidad de cuatro votos, el veinte de febrero de dos mil diecinueve.

norma es inconstitucional al realizar una diferencia injustificada entre invernaderos hidropónicos e invernaderos convencionales, mientras que las enajenaciones que realizó la recurrente y que se refieren en el acto reclamado son relacionadas con productos que se utilizan en la construcción de invernaderos.

18. Por lo tanto, no se cumple con el requisito para reclamar la inequidad de una norma general, pues no se está ante la presencia de circunstancias comparables, esto es, no puede asemejarse la venta de invernaderos (ya sean hidropónicos o convencionales) y sus equipos integrados a ellos, con la actividad que realizó la recurrente, esto es, la venta de insumos para invernaderos, de ahí que el argumento de la quejosa no guarda una relación con su situación fáctica que permita realizar el estudio de equidad que plantea. No es óbice a lo anterior, el hecho de que dentro del objeto social de la recurrente se encuentre la comercialización de venta de invernaderos hidropónicos, pues la función tutelar que cumple este recurso deriva de su relación con el acto de aplicación reclamado, el cual no deriva de la enajenación de invernaderos hidropónicos o convencionales, y sus equipo integrados, ni de servicios en esa materia.

19. A partir de la conclusión anterior, la referencia a una diferencia injustificada entre invernaderos hidropónicos e invernaderos convencionales, es intrascendente para sustentar un supuesto trato inequitativo del artículo 2-A, fracción I, inciso g) y fracción II, inciso d), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en tanto que, se insiste, la recurrente se encuentra en una situación fáctica que no es comparable con los supuestos que presenta en su agravio; en consecuencia, se debe calificar de inoperante el agravio que aquí se analiza.

20. Semejantes consideraciones fueron determinadas por esta Primera Sala, al resolver por unanimidad el amparo directo en revisión 2799/2015.