

Reseñas

Argumentativas



RESEÑA DE LA CONTRADICCIÓN DE TESIS 194/2005-SS

SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE
DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

“ALIMENTOS TASA CERO”



**RESEÑA DE LA CONTRADICCIÓN DE TESIS 194/2005-SS
SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA
NACIÓN**

“ALIMENTOS TASA CERO”

Cronista: Licenciado Héctor Musalem Oliver

La finalidad del impuesto al valor agregado es la de gravar el consumo intermedio o final de los productos en los que se impone. Sin embargo, cuenta con exenciones y otras características que hacen que la carga real resulte con atenuantes.

Decir que cuenta con diversas exenciones significa que en su traslado se verifican muchas ventas o enajenaciones que no pagan el impuesto. Esto se conoce como tasa 0% (Cero).

El beneficio de la tasa cero incide directamente en los bienes de inversión, los cuales sostienen la capitalización del país, tan necesaria para poder aumentar la estructura productiva y para generar empleos. Estos bienes a que se hace referencia van a estar prácticamente exentos del impuesto, es decir, lo van a pagar, pero podrán ser devueltos al mes siguiente.

Los bienes o casos en que se establece esta tasa de 0% son los que se encuentran previstos en el artículo 2-A de la Ley al Impuesto al Valor Agregado¹.

¹ ARTICULO 2o.-A.- El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

I.- La enajenación de:

a).- Animales y Vegetales que no estén industrializados, salvo el hule.

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.



Se advierte que la intención del legislador fue la de hacer extensiva la tasa cero, a todos los alimentos, con el objeto de que los contribuyentes tuvieran la posibilidad de acreditar el impuesto que les fuera trasladado por todos los insumos y servicios que intervinieran en su elaboración.

-
- 3.- Caviar, salmón ahumado y angulas.
- 4.- Saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios.
- c).- Hielo y agua no gaseosa ni compuesta, excepto cuando en este último caso, su presentación sea en envases menores de diez litros.
- d).- Ixtle, palma y lechuguilla.
- 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 aplicará 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.
- II.- La prestación de los siguientes 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.



La estructura vigente del Impuesto al Valor Agregado (IVA), ha establecido diferentes tasas para gravar bienes y servicios, concretamente una tasa general de 15%, de 10% en la zona fronteriza, cero para determinados conceptos, así como un régimen de exención.

La tasa cero se aplica en la enajenación de animales, vegetales, medicinas de patente y productos destinados a la alimentación, con excepción, entre otros, de las bebidas distintas a la leche, aun y cuando éstas tengan la naturaleza de alimentos, jurídica y biológicamente, caso concreto de los jugos, néctares y los concentrados de frutas y verduras.

En consecuencia, al establecerse en la Ley del IVA un tratamiento distinto para estos últimos productos con el resto de los alimentos sujetos a una tasa cero, los productores de estos bienes como sujetos pasivos de la relación tributaria, han señalado que se propicia una situación de inseguridad jurídica ante un tratamiento inequitativo de la ley. Como respuesta han acudido a los tribunales para obtener resoluciones judiciales que les eximan de esta obligación.

Por lo anterior, el 20 de octubre del 2005 una persona moral denunció la posible contradicción de tesis entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Tercero, Cuarto y Décimo Tercero, todos en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver diversos recursos de revisión fiscal.

El acto reclamado en los recursos de revisión fiscal de donde derivan los criterios opositores, consistió en la resolución que declaró la nulidad de la respuesta dada a la consulta formulada por el contribuyente, en el sentido de que los productos que son utilizados como edulcorantes, aun cuando contengan propiedades nutritivas, tienen el carácter de aditivos y, por lo tanto, encuadran dentro del supuesto de excepción que prevé el subinciso 4, inciso b), fracción I, del artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente a partir de 2002, por lo que les resulta aplicable la tasa del 15% y no así la del 0%.



En proveído de 14 de noviembre de 2005, el Presidente de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ordenó se formara y registrara el expediente relativo bajo el número 194/2005-SS; y por diverso auto de 16 de febrero del año en cita, determinó turnar los autos para su estudio al señor Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.

De tal manera, el punto de contradicción radicó en determinar si la tasa del 0% que prevé al artículo 2-A de la Ley del impuesto al Valor Agregado, es aplicable a todos los productos destinados a la alimentación (con las excepciones que el propio numeral prevé), o únicamente a los alimentos que integran la denominada canasta básica y, en consecuencia, si basta con que un producto aporte ciertos nutrientes al organismo del ser humano, para que dicha tasa le resulte aplicable.

Al momento de resolver la cuestión planteada, los órganos colegiados arribaron a conclusiones disímiles. El Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, determinó que del proceso legislativo que dio origen al artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se advirtió que la intención del legislador al aplicar la tasa 0% a los alimentos, tiene por objeto que los contribuyentes tengan la posibilidad de acreditar el impuesto que les sea trasladado por todos los insumos que intervinieran en su elaboración a fin de que los estratos sociales más desprotegidos puedan allegarse de los productos alimenticios necesarios para su nutrición, por lo que dicha tasa no es extensiva a todos los alimentos, sino sólo a los que sean considerados de consumo básico o generalizado y, por ende, no basta con que un producto aporte ciertos nutrientes al organismo del ser humano para que deba gravarse con la referida tasa del cero.

Al contrario, los Tribunales Colegiados Cuarto y Décimo Tercero en Materia Administrativa del Primer Circuito, determinaron que del referido proceso legislativo se aprecia que la intención del legislador fue



la de incluir en la tasa del 0% a todos los alimentos con el fin de reducir su costo y no únicamente a los básicos o de consumo generalizado, por lo que basta que un producto aporte nutrientes al organismo del ser humano para que dicha tasa le sea aplicable, independientemente de que pueda destinarse a la elaboración de otros productos que no son considerados alimentos.

El proyecto de resolución fue presentado ante los Ministros integrantes de la Segunda Sala en las sesiones previa y pública de fecha 19 de mayo de 2006. El señor Ministro Ortiz Mayagoitia consideró imprescindible señalar que los referidos órganos colegiados partieron del análisis del artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en vigor, a fin de establecer si la tasa del 0% es aplicable a todos los productos destinados a la alimentación o únicamente a aquéllos que son de consumo básico o generalizado, siendo ésta la premisa fundamental de su criterio.

En primer lugar, en el proyecto presentado se hizo una precisión previa, refiriéndose a la naturaleza del impuesto al valor agregado, para así dictar que desde su origen, el acreditamiento de ese tributo se condicionó a la satisfacción de ciertos requisitos, como lo es, entre otros, que el impuesto trasladado corresponda a bienes y servicios estrictamente indispensables para la realización de actos por los que se deba pagar el impuesto en comento, excluyéndose así la posibilidad jurídica de acreditar el impuesto trasladado relativo a operaciones exentas.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente con posterioridad al año de 1978, en su artículo 9º, fracciones III al VIII, establecía que no se pagaría el impuesto por la enajenación de animales y vegetales que no estuvieran industrializados, carne en estado natural, tortillas, masa, harina, pan, leche natural, huevo, azúcar, mascabado, piloncillo y sal, así como de maquinaria y equipo que únicamente sean susceptibles de ser utilizados en la agricultura o ganadería, y en la fracción XII se incluyen



también los fertilizantes, por lo que es evidente que el impuesto trasladado durante el proceso o comercialización de dichos productos, no era acreditable; sin embargo, por su trascendencia en el desarrollo económico del país, como excepción a esta regla general, en el artículo 13 se autorizó el acreditamiento del impuesto que se hubiere trasladado en la primera enajenación de maquinaria y equipo que únicamente sean susceptibles de ser utilizados en la agricultura o ganadería, así como los fertilizantes.

Asimismo, se adicionó el artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en donde se extendió la tasa de 0% a todos los alimentos con el objeto de que se tuviera la posibilidad de acreditar el impuesto que fuera trasladado por todos los insumos y servicios que intervinieron en su elaboración y comercialización. Lo anterior tuvo el propósito de coadyuvar con el sistema alimentario mexicano a fin de proteger y mejorar el nivel de vida de la población menos favorecida.

Siguiendo con el análisis legislativo, la sentencia de la Sala Constitucional hizo notar que posteriormente se modificó el artículo 2-A en estudio y se adicionó el artículo 2-B a la Ley de la materia, pues se incrementó la tasa general del impuesto al valor agregado al 15% y se estableció la tasa del 6% para gravar la enajenación de productos alimenticios que se encuentran industrializados, conservando la del 0% para los alimentos que integran la llamada canasta básica del trabajador y otros productos alimenticios de consumo popular. Ello obedeció al propósito de fortalecer las finanzas públicas de nuestro país.

Posteriormente, el Poder Legislativo correspondiente, mediante disposiciones de vigencia anual para los años de 1989 a 1992, estableció que para calcular el impuesto al valor agregado en la enajenación e importación de medicinas de patente y productos destinados a la alimentación, se aplicaría la tasa del 0%, con excepción de aquellos distintos a la leche y a los que les sean aplicables las tasas del 0% y del 20%. La medida relatada tuvo como fin evitar que se afectara el poder



adquisitivo de la población menos favorecida del país y consolidar los avances logrados en la batalla contra la inflación emprendida por los sectores obrero, campesino, empresarial y el Gobierno de la República, así como reducir el impacto de los precios al gran público consumidor.

Así las cosas, en la última de las referencias apuntadas, se mencionó en el proyecto que por virtud del decreto publicado el 31 de diciembre de 1999, fue nuevamente modificada la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se estableció que la tasa del 0% no es aplicable tratándose de la enajenación de saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios, por lo que dicho texto se encuentra a partir de entonces en su numeral 4 del inciso b), fracción I del artículo 2-A respectivo.

Lo anterior con el objeto de precisar que dicha tasa no es aplicable a las materias primas o insumos que se utilizan en la producción de alimentos y medicinas de patente, en tanto pueden ser utilizados para la elaboración de otros productos.

Después de analizar los antecedentes legislativos que se han mencionado, los señores Ministros de la Segunda Sala llegaron al razonamiento de que si bien, en principio, el legislador estimó pertinente “exentar” del impuesto al valor agregado, únicamente la enajenación de los alimentos que integran la denominada canasta básica y otros de consumo popular, posteriormente determinó ampliar el beneficio al hacer extensiva la tasa del 0% a la enajenación de todos los productos alimenticios, con las excepciones marcadas en la Ley.

La extensión del beneficio citada tuvo como objeto coadyuvar con el sistema alimentario mexicano para proteger y mejorar el nivel de vida de las clases sociales menos favorecidas y reducir el impacto de los precios entre el gran público consumidor, ya que de esa manera se reduciría su costo, al permitir que los contribuyentes pudiesen acreditar el impuesto al valor agregado que se les traslada durante el proceso de elaboración y comercialización de los productos alimenticios.



De las manifestaciones relatadas, la consulta propuso las siguientes conclusiones:

1. La denominada canasta básica, no es un elemento que deba tomarse en consideración, para establecer si resulta aplicable la tasa del 0% en la enajenación de productos alimenticios.
2. Ello no implica que deba aplicarse a todos esos productos, en tanto deben estar destinados exclusivamente a la alimentación.
3. De conformidad con los argumentos del proceso legislativo, dicha tasa sólo se debe aplicar a los productos que se destinen exclusivamente a la alimentación y a las medicinas de patente, ya que las materias primas que se utilizan para su producción pudieran ser igualmente utilizadas para la elaboración de productos diversos.
4. Además de las excepciones que prevé el artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, deben excluirse las materias primas o insumos que se utilicen para la elaboración de productos alimenticios, aun cuando en sí mismos puedan considerarse como alimentos, tal como acontece tratándose de los saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios.
5. Por tanto, se consideró que la resolución final a la problemática planteada era determinar que la tasa del 0% prevista en el artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es aplicable para la enajenación de los productos destinados exclusivamente a la alimentación, con independencia de que integren la denominada canasta básica o sean de consumo popular.

Con lo cual, los señores Ministros de la Segunda Sala concluyeron que la tesis que debía prevalecer era la siguiente:



VALOR AGREGADO. LA TASA DEL 0% QUE PREVÉ EL ARTÍCULO 2o-A. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO ES APLICABLE A LA ENAJENACIÓN DE PRODUCTOS DESTINADOS A LA ALIMENTACIÓN, INDEPENDIENTEMENTE DE QUE INTEGREN O NO LA DENOMINADA CANASTA BÁSICA.²

Este asunto se aprobó por unanimidad de 4 votos de los señores Ministros de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el señor Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano estuvo ausente.

² Véase tesis 2a./J. 84/2006, VALOR AGREGADO. LA TASA DEL 0% QUE PREVÉ EL ARTÍCULO 2o-A. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO ES APLICABLE A LA ENAJENACIÓN DE PRODUCTOS DESTINADOS A LA ALIMENTACIÓN, INDEPENDIENTEMENTE DE QUE INTEGREN O NO LA DENOMINADA CANASTA BÁSICA, Novena Época, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo: XXIV, Julio de 2006, Página 432, IUS 174577.