



UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA

Diagnóstico FACIL Empresarial, Finanzas,
Auditoría, Contabilidad, Impuestos, Legal



DIVISIÓN DE CONTADURÍA
CENTRO UNIVERSITARIO DE CIENCIAS
ECONÓMICO ADMINISTRATIVAS

Directorio

Director de la Revista

Dr. Cristian Omar Alcantar López
Universidad de Guadalajara

Editor Responsable

Dr. Marco Antonio Daza Mercado
Universidad de Guadalajara

Revisión y composición

Miguel Ángel Serrano Núñez

Diseño de portada

Lic. Daniel García Arellano

Soporte técnico

Lic. Sergio Ricardo Palomares Arias

Consejo editorial

Consejo Editorial Interno

Dr. Francisco de Jesús Mata Gómez

Universidad de Guadalajara

Dr. Javier Ramírez Chávez

Universidad de Guadalajara

Dr. Alejandro Campos Sánchez

Universidad de Guadalajara

Dr. Sergio Sánchez Enríquez

Universidad de Guadalajara

Dr. José Trinidad Ponce Godínez

Universidad de Guadalajara

Consejo Editorial Externo

Internacionales

Dr. Ricardo Pahlen Acuña

Universidad de Buenos Aires (Argentina)

Dr. Francisco Borrás Atiénzar

Universidad de La Habana (Cuba)

Dra. Begoña Prieto Moreno

Universidad de Burgos (España)

Dra. Ana de Dios Martínez

Universidad de Camagüey (Cuba)

Dra. Leticia Ortiz Torricos

Universidad Autónoma Gabriel René Moreno (Bolivia)

Dra. Cecilia Rita Ficco

Universidad Nacional de Río Cuarto (Argentina)

Dr. Ricardo Alonso Colmenares Flórez

Corporación Universitaria U de Colombia (Colombia)

Dr. Gonzalo Wandosell Fernández de Bobadilla

Universidad Católica de Murcia (España)

Nacionales

Dr. Jesús María Martín Terán Gastelúm

Universidad Estatal de Sonora (México)

Dr. José Manuel Osorio Atondo

Universidad Estatal de Sonora (México)

Dr. Oscar González Muñoz

Universidad Veracruzana (México)

Dr. Juan Manuel Ortega Maldonado

Universidad Autónoma de Morelos (México)

Dra. Leticia María González Velasquez

Universidad de Sonora (México)

Dr. Oscar Bernardo Reyes Real

Universidad de Colima (México)

Dr. Jerónimo Ricárdez Jiménez

Universidad Veracruzana (México)

Dra. Aurea Arellano Cruz

Universidad de la Sierra Sur (México)



Análisis del impuesto al valor agregado en alimentos y la tasa al 0% preferencial

Eduardo Héctor de la Garza Jiménez
Universidad de Guadalajara
lalo.dlg@gmail.com

Fecha de recepción: 18/12/2020
Fecha de aceptación: 19/01/2021

Fecha de revisión: 17/01/2021
Fecha de publicación: 10/03/21

Resumen

En los últimos treinta años ha existido gran confusión en la aplicación del artículo 2-A, fracción I, incisos a) y b) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en la que se establece la aplicación de la tasa preferencial del 0% del impuesto relativo, por lo que se ha reformado en más de diez ocasiones generándose incontables litigios que han llegado al máximo tribunal del país.

A la fecha, continúan generándose controversias en la materia, por lo que mediante la presente investigación se pretende conocer y analizar los antecedentes más relevantes emitidos por los poderes legislativo, ejecutivo y judicial, para que los contribuyentes puedan conocer los alcances y limitaciones del artículo en cita, y en su caso opten por conseguir resoluciones vinculantes respecto de su correcta aplicación en el caso concreto, a efecto de evitar contingencias fiscales.

Palabras clave: Impuesto al Valor Agregado, tasa 0%, alimentos.

Introducción

Mediante reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado publicada el día 30 de diciembre de 1980 en el *Diario Oficial de la Federación* (LIVA, 1980), se introdujo por primera vez la tasa del 0% a determinados productos destinados a la alimentación, con sus respectivas excepciones, que, al día de hoy, después de numerosas reformas se sintetizaron en el

Abstract

In the last thirty years there has been great confusion in the application of Article 2-A, fraction I, subparagraphs a) and b) of the Value Added Tax Act, which establishes the application of the 0% preferential rate of relative tax, reason why it has been reformed on more than 10 occasions, generating countless disputes that have reached the highest court in the country.

To date, disputes continue to arise in this area, so this investigation seeks to know and analyze the most relevant background issued by the three powers, so that taxpayers can know the scopes and limitations of the article in quotation, and to establish when is recommendable to seek binding rulings regarding their correct application in the specific case, in order to avoid tax contingencies.

Keywords: Value Added Tax, 0% Rate, Food.

artículo 2-A, fracción I, incisos a) y b), y último párrafo de la Ley (LIVA, vigente) en comento.

Lo anterior fue justificado en la pretensión de hacer accesible a la población más vulnerable alimentos al más bajo costo, dando pie a un impuesto con fin extrafiscal, pues éstos pueden tener como objetivo, además del recaudatorio, el de proteger la industria nacional, como los aranceles, redistribuir la riqueza, como los impuestos a la propiedad, o desincentivar el consumo de productos dañinos (Valdés, 1996).

Si bien en principio pudiera verse como una buena medida, al tener una serie de restricciones se han generado grandes y constantes controversias a su alrededor, como es el caso de la excepción que se encuentra en el último párrafo de la fracción I, del artículo 2-A de la LIVA, que excluye a los alimentos preparados para su consumo en el lugar que se enajenan, lo cual se ha confundido con alimentos procesados e industrializados.

Por lo que el propósito de la presente investigación es que el lector pueda distinguir con la mayor precisión posible los alcances que tienen incisos a) y b), de la fracción I, del artículo 2-A, de la LIVA, en relación con su limitación contenida en el último párrafo de la fracción I del artículo en mención; además, se determinará cual es mecanismo más efectivo y seguro para poder establecer si un alimento es sujeto a la tasa del 0% del Impuesto al Valor Agregado (en adelante IVA), o a la tasa general del mismo.

Planteamiento

Teniendo como uno de los principios rectores la seguridad jurídica del gobernado, que vela por asegurarle el saber a qué atenerse ante hechos concretos que protege de cualquier ataque arbitrario por parte de la autoridad (Asorey, 1989); esta investigación cuestiona si efectivamente se está garantizando el mismo, pues en la recopilación histórica realizada se encuentra que existen criterios encontrados entre la aplicación de la LIVA tanto en su fase administrativa como ante otras instancias a nivel jurisdiccional, es decir, por un lado, cuando un contribuyente se autodetermina siguiendo el criterio público no vinculativo de la autoridad fiscal, y, por el otro, cuando en un momento posterior se encuentra defendiendo su postura en sede jurisdiccional y se aplica otra línea de interpretación completamente distinta; incluso se pone en tela de juicio el principio de equidad tributaria.

Por lo que se tiene como hipótesis que, para asegurar la correcta aplicación de la tasa del 0% de IVA en alimentos se deben ponderar los criterios emitidos por la autoridad fiscal y la autoridad jurisdiccional para establecer si la autodeterminación del contribuyente es suficiente o en su lugar se debe buscar un criterio vinculante ante la autoridad fiscal o bien ante un órgano jurisdiccional, a fin de que el contribuyente conozca con certeza a qué atenerse.

Para lo cual, se requerirá distinguir con la mayor precisión posible los alcances que tienen los incisos a) y b) de la fracción I, del artículo 2-A, de la LIVA, en relación con su limitación contenida en el último párrafo de la fracción I del

artículo en mención, en sede jurisdiccional y administrativa, en relación con su evolución legislativa.

Dicho en otras palabras, lo que se pretende obtener con el presente análisis es llegar a una conciliación entre las exposiciones de motivos de las últimas reformas a la LIVA, lo estipulado en la LIVA con su reglamento, criterios no vinculantes, criterios normativos y resoluciones favorables del Servicio de Administración Tributaria (SAT), en relación con la definición de productos destinados a la alimentación emitida la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN); y con esto, los contribuyentes del sector alimenticio podrán conocer con la mayor precisión posible, cual es la tasa aplicable a los alimentos que enajena, reparando en la medida de lo posible la incertidumbre jurídica que se vive en la actualidad.

Desarrollo

En este apartado se retomarán las exposiciones de motivos más relevantes de las reformas que ha sufrido la LIVA en torno al alcance y aplicación de la tasa del 0% en alimentos, con la finalidad de poder conocer cuál fue el motivo que manifestó el poder legislativo para implementar la política económica con trascendencia fiscal para promover el sector alimenticio del país, mismas que han sido citadas por la SCJN para sustentar sus fallos.

Finalidad de la tasa 0% de IVA en alimentos con base en la evolución normativa de la LIVA en torno a la tasa 0% en alimentos

En el texto original de la LIVA publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 29 de diciembre de 1978 no existía la tasa del 0% en alimentos ni en ningún otro producto o servicio, por lo que el trato preferencial a los alimentos se encontraba en el artículo 9, fracciones III a la X, que preveían la exención del impuesto. Además, cabe aclarar que el beneficio estaba constreñido a alimentos básicos específicos, tales como carne, tortillas, pan, leche y huevos, entre otros, pero no se encontraba la generalidad de los productos destinados a la alimentación como hoy en día.

Otro punto relevante respecto del artículo 9 en mención es que, en la parte final del mismo, se consideraba como prestación de servicios tasado a la entonces tasa general del 10%, el consumo de alimentos en el lugar que se enajenan, es decir, podía entenderse que no era la enajenación de alimentos la que cambiaba a prestación de servicios, sino que el consumo de alguien, presumiblemente del cliente o adquiriente, lo que excluía del trato preferencial, lo cual no tiene sentido.

Luego, mediante reforma publicada el día 30 de diciembre de 1980, se introdujo por primera vez la tasa del 0%, mediante la adición del artículo 2-A a la LIVA, en la cual se cambió de ser un listado específico de productos, a los alimentos sólidos en general. Además, se corrigió o se especificó que la enajenación de alimentos que se consuman en el lugar que se enajenan se considera prestación de servicios sujeta a la tasa general.

Dicho cambio se debió, según se desprende de la exposición de motivos de la Cámara de Diputados del 26 de noviembre de 1980, a que el sistema alimentario mexicano es una preocupación principal del gobierno, por lo que se propone introducir y extender la tasa del 0% a todos los alimentos a fin de mejorar los mínimos de bienestar de la población en general, con la disminución de precio de adquisición para el consumidor final, señalando que dicho “tratamiento fiscal ayudará substancialmente a promover la elaboración de estos productos, para proteger y mejorar el nivel de vida de los sectores sociales menos favorecidos y evitar hasta donde sea posible su importación” (Cámara de diputados, 1980).

La siguiente reforma fue publicada el 31 de diciembre de 1982, en la cual, de ser un solo artículo que regulaba la tasa de IVA pasó a dividirse en tres artículos, siendo nombrados como 2-A, 2-B y 2-C. El artículo 2-A con la tasa del porcentaje respecto de un listado de alimentos básicos; en el artículo 2-B se estipuló la tasa del 6% para la generalidad de alimentos con excepción a los que les aplique específicamente otra tasa. Siendo que, en la parte final de los artículos 2-A y 2-B se reitera que el consumo en el lugar que se enajenan los alimentos se considera prestación de servicios sujeta a la tasa general, del entonces 15%. Por último, en el artículo 2-C se fijó la tasa del 20% a alimentos suntuarios específicos, como caviar, salmón ahumado, angulas y champaña.

Con la reforma publicada el 26 de diciembre de 1990 se modificó el último párrafo de los artículos 2-A, fracción I, y 2-B, fracción I, en los cuales se establecía la excepción de la aplicación de las tasas preferenciales a los alimentos; agregándose que será prestación de servicios la enajenación de alimentos, además de lo ya establecido, cuando el establecimiento cuente con lugares para su consumo, ya que antes era solo si se consumían en el lugar. Lo cual se debió a la “falta de un adecuado control en el pago del impuesto al valor agregado en los restaurantes que venden comida para llevar”, ya que cuando tal hecho sucedía no se solía trasladar el impuesto, cuando realmente existía una verdadera prestación de servicios lo cual implicaba una competencia desleal.

Respecto de la reforma publicada el 21 de noviembre de

1991, nuevamente se introdujo un cambio al último párrafo de los artículos 2-A, fracción I, y 2-B, fracción I, para señalar que entra dentro del caso de excepción consistente en la enajenación de alimentos preparados para su consumo cuando los establecimientos cuenten o no con instalaciones para ser consumidos, por los mismos motivos que la reforma anterior.

Mediante reforma publicada el 15 de diciembre de 1995 se deroga el artículo 2-B, siendo absorbido por el artículo 2-A, quedando con una estructura muy parecida a la de la primera reforma de 1980, así como al artículo actual. En dicha reforma, el legislador es muy claro en afirmar que “Se propone restablecer de manera permanente en la Ley del Impuesto al Valor Agregado la tasa del 0% para alimentos procesados y medicinas en todas las etapas del proceso de producción hasta su comercialización al consumidor final”, tal y como se observa de la exposición de motivos de la cámara de origen en la que se encuentra la iniciativa de reforma del poder ejecutivo del 14 de noviembre de 1995. Por su parte, de la discusión de dicha iniciativa de reforma, se obtiene que:

Dentro de las medidas para la protección al consumo, se dará trato permanente en la ley a la tasa del 0% del impuesto al valor agregado, alimentos procesados y medicinas de patente, como se había planteado reiteradamente en esta Cámara de Diputados. Así mismo se dijo que, entre estas últimas, las de los consumidores, hay que reconocer desde luego la reposición de un error gravísimo, error no cometido por nosotros, que significó haber gravado a los alimentos procesados y medicinas y restablecer la tasa 0% (Cámara de Diputados, 1995).

Mediante reforma publicada el 31 de diciembre de 1999, el artículo 2-A, fracción I de la LIVA, sufre otra reforma, en la que se añaden a los casos de excepción de la aplicación de la tasa del 0% saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios, tal y como se observa en el numeral 4, inciso b). Tal reforma se efectúa para evitar interpretaciones erróneas, como las que han externado los contribuyentes en juicios, mismos que se estudiarán más adelante.

En la reforma publicada el 30 de diciembre de 2002 se adicionó un segundo párrafo al artículo 2-A, fracción I, inciso a), en el cual se especificó que la madera cortada o en trozos no se considera industrializada, además se agregó al último párrafo del 2-A, fracción I, que señala, que se encuentra sujeto a la tasa general del IVA la enajenación de alimentos preparados para su consumo, incluso cuando

sean para llevar o para entrega a domicilio. Puntualizando que la venta de alimentos preparados para su consumo para llevar o de entrega de domicilio, se debe gravar a la tasa general de IVA, lo cual ya se sobreentendía pero se deseaba ser preciso.

De todo lo anterior se concluye que, en el extenso proceso legislativo que ha sufrido la exención o aplicación de la tasa del 0% de IVA en alimentos, se desprende que su finalidad yace en *coadyuvar con el Sistema Alimentario Mexicano a fin de proteger y mejorar el nivel de vida de la población menos favorecida*. Y no se hace distinción entre el inciso a) y b) de la fracción I del artículo 2-A de la LIVA, respecto a si comparten la misma finalidad, pues han sido reformados de forma simultánea.

Criterios relevantes de la SCJN

En el presente apartado se retomarán las ejecutorias más importantes en orden preponderantemente cronológico y temático emitidas por el Pleno y las dos Salas y el pleno de la SCJN, en las cuales se estudia el alcance e interpretación que se le debe de dar a cada enunciado que integra el actual artículo 2-A, fracción I, incisos a) y b) y último párrafo de la LIVA. Esto con el fin de poder anticipar a cuáles alimentos les aplica o no la tasa del 0% de IVA según el poder judicial de la federación, y poder establecer la mejor ruta para obtener un criterio vinculante.

Alimentos preparados en restaurantes

La primer sentencia relevante se trata de la Contradicción de tesis 89/2002-SS, del 04 de octubre de 2002, emitida por la Segunda Sala de la SCJN, en la cual analizó una diferencia de criterios respecto la interpretación y aplicación del artículo 2-A, fracción I, último párrafo de la LIVA vigente en 1992¹, generando la jurisprudencia 2ª./J. 124/2002.

En dicha ejecutoria se concluye que se debe aplicar la tasa general del IVA a la enajenación de alimentos preparados para llevar pues “resulta irrelevante dónde se consuman los alimentos para determinar si se está en la excepción, pues bastará para ello que en el establecimiento o lugar en donde se haga la enajenación, se preparen los alimentos para su consumo”; lo cual, da pie a pensar que si

los alimentos se preparan en un lugar, pero se enajenan en otro, se deberá aplicar la tasa del 0%.

Como segundo caso de análisis se invoca el amparo en revisión 993/2003, del 19 de septiembre de 2003, resuelto por la Segunda de la SCJN, que dio lugar a la tesis aislada 2a. CXX/2003 que dio paso a las jurisprudencias 2a./J. 69/2004 y 1a./J. 42/2004. En esta ocasión, la quejosa Pizzazur, S.A. de C.V. argumenta la inconstitucionalidad del último párrafo de la fracción I de artículo 2-A de la LIVA, argumentando un trato desigual con base en la ambigüedad de interpretación que derivó de la contradicción de tesis 89/2002-SS, al estimar que puede interpretarse en el sentido siguiente:

Que si se preparan alimentos y se venden en lugar distinto al que se prepararon o se compran ya preparados y se revenden, se debe aplicar la tasa del 0%. Mientras que si se preparan alimentos y se enajenan en el lugar que se prepararon se debe aplicar la tasa general independientemente de si se tiene o no instalaciones para ser consumidos en los mismos, cuando sean para llevar o para entrega a domicilio. Por lo anterior, la quejosa, cuya actividad era la venta de pizzas para comer en el lugar y para llevar, consideraba que se le estaba dando un trato inequitativo, respecto de los contribuyentes que enajenaban alimentos preparados que fueron preparados en un lugar diverso.

Al respecto, la Segunda Sala falló en el sentido de señalar que la norma tildada de inconstitucional no viola el principio de equidad pues ambos supuestos planteados por la quejosa deben gravarse con la tasa general del IVA, ya que, lo que importa no es que los alimentos se consuman o no en el lugar, ni que sean preparados o no en el lugar que se enajenan, sino que basta con que sean preparados, pues de lo contrario se podría dar un fraude a la ley, si se permitiera que un restaurante preparara sus alimentos en lugar diverso o que adquiriera los alimentos en lugar diverso para poder enajenarlos a la tasa del 0%. Finalmente la Segunda Sala concluye y legisla lo siguiente:

En efecto, el enunciado “alimentos preparados para el consumo” debe entenderse como toda aquella sustancia que, previa transformación o procesamiento, sea apta para el consumo humano, esto es, que esté en condiciones para ser consumido por el destinatario o consumidor.

Por tanto, sólo estará afectada a la tasa del 15% la enajenación de alimentos preparados para el consumo, situación que implica que los alimentos están en condiciones para ser consumidos.

Se entiende que los alimentos están en condiciones de ser consumidos cuando cumplen con el proceso de

1 El cual estipulaba “Se aplicará la tasa que establece el artículo 10. 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.”

preparación que los hace aptos para ser consumidos o ingeridos, sin requerir de un nuevo proceso, más que el ordinario (calentarlos) cuando sean para llevar o entrega a domicilio.

Caso similar al anterior, se tiene el amparo en revisión 2171/2009, resuelto por la Primera Sala de la SCJN el día 25 de noviembre de 2009, respecto del texto del artículo 2-A, vigente hasta octubre de 2007. En el cual se debate si el pan y las tortillas son alimentos preparados como las hamburguesas y las pizzas, en atención a la definición expuesta en el párrafo anterior, en relación a la justificación para la diferente aplicación de tasas del IVA. A lo cual la Primera Sala afirmó que:

...si bien la tortilla y el pan sufren transformaciones previas antes de ser consumidos, lo cierto es que no deben ser considerados como alimentos ‘preparados para su consumo’, pues la transformación que sufren las harinas de maíz y trigo a efecto de elaborar un producto final (tortilla y pan), no implican la elaboración de un nuevo alimento, sino una derivación o procesamiento del mismo, pues la masa transformada, será tortilla o pan listo para su consumo, según sea el caso.

Lo anterior no se comparte, pues no hay manera de decir que el pan no es un alimento preparado a sabiendas de que implica un proceso sumamente complejo para su creación y conlleva la mezcla de alimentos tan diversos como, huevo, trigo industrializado (harina), levadura y/o masa madre, polvo para hornear (royal), agua, mantequilla y leche, entre otros, que innegablemente es tan complicado como elaborar una pizza o hamburguesa.

Alimentos preparados enajenados en tiendas de autoservicio

Como caso de estudio se refiere al amparo directo en revisión 5448/2016, promovido por la quejosa Impulsora Círculo CCK, Sociedad Anónima de Capital Variable, radicado ante la Segunda Sala de la SCJN, en la cual se dictó sentencia ejecutoria el día 29 de marzo de 2017, cuya litis fue la constitucionalidad del 2-A, fracción I, último párrafo, de la LIVA, vigente en 2009. En relación a los productos preparados empaquetados que enajenaba, los cuales estimaba con el mismo valor agregado que la venta de pan, tortilla, jamón, queso, carne y leche, pues no existía prestación de servicios como un restaurante.

Siendo que la Segunda Sala consideró que artículo 2-A, fracción I, último párrafo de la LIVA es constitucional de-

bido a que lo relevante no es el grado de preparación de los alimentos, sino que se encuentren preparados, pues tal circunstancia los asemeja a una verdadera prestación de servicios. Por último, cabe destacar que en dicha sentencia hace referencia a otra en la que el tribunal colegiado concluyó que los paninis y sándwiches que se encuentran envasados al vacío con atmósfera modificada se consideran alimentos preparados para su consumo, independientemente de que se encuentren envasadas.

Aditivos, saborizantes y suplementos alimenticios

Como primer antecedente se destaca la tesis aislada 2a. XXXIII/2002 emitida por la Segunda Sala de la SCJN, cuyo rubro establece, no es inconstitucional la excepción de excluir a la tasa del 0% a los saborizantes y aditivos, lo cual se encuentra justificado pues los mismos “no participan de la naturaleza propia de un alimento por carecer de la nota esencial de proporcionar nutrientes al organismo, además de que también pueden usarse para artículos no alimenticios”.

Por otro lado, el día 19 de mayo de 2006, la Segunda Sala resolvió la contradicción de tesis 194/2005-SS, la cual dio pie a la jurisprudencia 2a./J. 84/2006, que señala que la tasa 0% de IVA es aplicable a productos alimenticios independientemente de que se encuentren o no dentro de la canasta básica, siempre y cuando se encuentren destinados exclusivamente a la alimentación y aporten nutrientes. Lo anterior, sin duda fue importante, sin embargo, lo que se destaca de dicha sentencia es que se discutió que los productos destinados a la alimentación necesariamente son alimentos, y por ende las excepciones que prevén los numerales 1 a 4 del inciso b), de la fracción I, del Artículo 2-A son alimentos.

Superado el tema de los saborizantes y aditivos, tiempo después se discutió si a la enajenación de suplementos alimenticios se debía aplicar la tasa 0%, tema que inició con un par de tesis aisladas en el tercer circuito de claves III.20.A.30 A (10a.) y III.20.A.29 A (10a.) y una jurisprudencia del decimosexto circuito de clave XVI.10.A. J/23 (10a.) y culminó con la tesis aislada P. V/2017 (10a.), emitida por el Pleno de la SCJN, que derivó de la ejecutoria de Amparo directo en revisión 1537/2014, del 17 de octubre de 2016, promovido por Zone Diet México, S.A. de C.V. En dicho antecedente se argumentó violación del principio de equidad pues la tasa del 0% solo resulta aplicable a los alimentos tradicionales, y no a los suplementos alimenticios que también están destinados a la alimentación y aportan nutrientes que el cuerpo necesita.

Al respecto, el Pleno de la SCJN, no entró a ningún estu-

dio de constitucionalidad ni legalidad, sin embargo, extrañamente dio lugar a la tesis aislada de clave P. V/2017 (10a.) antes mencionada, en la cual se explica que el artículo 20-A, fracción I, inciso b) establece que el solo es aplicable la tasa del 0% a productos destinados a la alimentación, pues se pretende “coadyuvar con el sistema alimentario mexicano y reducir el impacto de los precios entre el gran público consumidor”, protegiendo a los sectores menos favorecidos. “En atención a lo anterior, los suplementos alimenticios no pueden considerarse como alimentos..., pues no son de consumo generalizado entre el gran público consumidor”.

Productos destinados a la alimentación en estado líquido

En el presente apartado se retomarán algunas de las sentencias más relevantes en torno a la aplicabilidad de la tasa del 0% de IVA en bebidas distintas de la leche, como primer antecedente que se encuentra es la tesis aislada de clave 2a. LXXV/99, emitida por la Segunda Sala, de la SCJN, que señala, que el yogurt para beber es una bebida distinta de la leche a la cual se le debe aplicar la tasa general de IVA. Dicho antecedente es importante, pues como se verá, la Corte pasó de decir que el yogurt le es aplicable la tasa general simplemente por no ser leche, a señalar que por un tema de inconstitucionalidad es aplicable la tasa del 0%, para finalmente volver a señalar que es aplicable la tasa general.

Ahora, como primer antecedente que declaró la inconstitucionalidad del artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 1 de la LIVA, se invoca la ejecutoria del Amparo directo en revisión 632/2003, del 26 de agosto de 2003, promovido por la quejosa Herdez, S.A. de C.V., radicado ante el Pleno de la SCJN, misma que, junto el amparo directo en revisión 474/2001, integró la tesis aislada de clave P. II/2004, en la cual, específicamente se debatió la aplicabilidad de la tasa del 0% en la enajenación “jugos de frutas u hortalizas y los néctares de frutas..., son alimentos semisólidos al contener un alto porcentaje de jugos y pulpas en suspensión”

En la cual estimó que no existe justificación razonable por la cual se efectuó exclusión del beneficio a los alimentos líquidos distintos de la leche, dando como resultado que el legislador esté utilizando una distinción arbitraria y caprichosa al hacer una distinción de trato fiscal en la enajenación de alimentos en estado sólido, contra los alimentos en estado semisólido o líquido, por lo que se declaró como inconstitucional el artículo 2-A, fracción I, inciso b) numeral 1, de la LIVA, para el efecto que se considere aplicable la tasa del 0% a los alimentos semisólidos y líquidos y en su caso le devuelvan las cantidades pagada indebidamente.

Como segundo antecedente en el cual se declaró la inconstitucionalidad del artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 1 de la LIVA, se destacan las ejecutorias de los amparos en revisión 1968/2005, del 13 de enero de 2006, y 1409/2005, del 04 de noviembre de 2005, ambos radicados ante la Segunda Sala de la SCJN, mismas que, junto con los amparos en revisión 1284/2003, 235/2005 y 1289/2005, integraron la jurisprudencia de clave 2A./J. 34/2006; en los cuales, a grandes rasgos, se determinó aplicable la tasa del 0% de IVA en la enajenación de los jugos, néctares o el yogurt para beber, bajo los mismo argumentos que el Pleno en el caso señalado en los párrafos anteriores; al igual que el amparo directo en revisión 2508/2011, radicado ante la Primera Sala de la SCJN, que dio pie a la tesis aislada de clave 1a. XXX/2012 (10a.).

Bebidas hidratantes

En esta ocasión, la quejosa se dedica a importar y enajenar polvos para preparar bebidas como agua de horchata y piña, controvierte la constitucionalidad del artículo 2-A, fracción I, inciso b) numeral 1 de la LIVA, pues señala que su producto se transforma en un alimento en estado líquido que aporta nutrientes y que por lo tanto debe beneficiarse con la tasa del 0%. Lo cual fue estudiado por la Segunda Sala de la SCJN, en el amparo en revisión 1016/2009, del 24 de junio de 2009, negando el amparo, pues derivado de las periciales en materia de química de alimentos, se desprende que el producto al ser mezclado con agua puede ser catalogado como una bebida hidratante y como tal no está destinada única y exclusivamente a la alimentación.

Caso similar ocurre en el amparo en revisión 807/2010, radicado en la Primera Sala de la SCJN correspondiente al 19 de enero de 2011, en el cual se analizó la inconstitucionalidad del artículo 2-A, fracción I, inciso b) numeral 2 de la LIVA, por un trato diferenciado a los productos de la marca Zuco, por su estado físico. De dicha ejecutoria se rescata que la Primera Sala llega a la conclusión de que la tasa del 0% es aplicable a productos destinados a la alimentación y no a la generalidad de alimentos, además, si el producto no es un alimento (género), menos aún podrá ser un producto destinado a la alimentación (especie).

Casos Ensure y Yakult

Otro antecedente judicial que no se deja escapar es el caso del producto comercialmente conocido como Ensure, que fue estudiado por la Segunda Sala de la SCJN, en la sentencia del 15 de octubre de 2014, del amparo en revisión 536/2014. Integrada la litis, la corte decidió negar el amparo, pues a su parecer el Ensure no es un producto destinado ex-

clusivamente a la alimentación, sino que tiene naturaleza de suplemento; concluyendo que “mientras los alimentos por sí mismos contienen los nutrientes para las personas y pueden consumirse directamente, los productos que enajena la inconforme son de libre adquisición cuando el consumidor está en condiciones económicas de adquirirlos.” señalando que es un caso similar al amparo directo en revisión que estudió el caso Yakult² en el que se concluyó que “es una bebida distinta de la leche que no tiene la naturaleza de alimento, por requerir de un proceso de transformación para finalmente ser consumido, está excluido en forma objetiva de la citada tasa y afecto, por ende, a la tasa general de gravamen” (Segunda Sala SCJN, 2009)

Como último antecedente, se atrae el amparo en revisión 685/2018, resuelto por la Segunda Sala de la SCJN el día 31 de octubre de 2018, en el cual, una vez más se analizó la constitucionalidad del 2-A, fracción I, inciso b), numeral 1 de la LIVA, en relación a la enajenación de yogurt, pero en esta ocasión se decidió negar el amparo por considerarse que es un alimento preparado para su consumo, lo que denota la volatilidad de criterio que la Corte puede tener después de un par de años, a pesar de haber emitido jurisprudencia que al parecer decidió ignorar. Es decir, es completamente contradictorio con lo dicho en el amparo en revisión 1409/2005, del 04 de noviembre de 2015, lo que denota la incongruencia con la que se suele guiar la Segunda Sala de la SCJN.

Aplicación de criterios por el Poder Judicial Federal

El primer caso a analizar es la contradicción de tesis 2/2018, sustentada por los Tribunales Colegiados Primero y Segundo, ambos en Materia Administrativa del Tercer Circuito, resuelta por el Pleno de Circuito, que dio pie a la jurisprudencia PC.III.A. J/54 A (10a.), que dicta que la harina de frijol deshidratada tenga tasa al 16% de IVA al estar preparado para su consumo.

Siendo que el Pleno del Tercer Circuito utilizando un criterio económico señaló que existe un valor agregado que debe gravarse por el proceso de transformación. Como punto de reflexión, si se compara la harina de frijol con la harina de trigo o maíz, se verá que sufren una industrialización similar, y si se compara con la preparación de un pan o tortilla se verá que la harina de frijol es mucho menor,

² Amparo Directo en Revisión 343/2009, 24 de junio de 2009, radicado en la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

por lo que la presente investigación toma relevancia al evidenciar tal incongruencia y que sigue existiendo un gran problema al momento de aplicar las jurisprudencias 2a./J. 69/2004 y 1a./J. 42/2004.

Otro caso de análisis es la contradicción de tesis 12/2019 resuelta por el Pleno en Materia Administrativa del Tercer Circuito, que dio pie a la jurisprudencia PC.III.A. J/77 A (10a.), que dicta que se debe aplicar la tasa del 16% de IVA a la enajenación de aceite de gallina, grasa, harina de pluma y sangre, harina de carne y hueso, harina de carne y grasa animal o sebo, de diversos tipos de animales de granja, al ser componentes para la elaboración de alimentos para animales y no de humanos.

En esta ocasión, el Pleno del Tercer Circuito, inició delimitando la litis a dilucidar si dichos productos destinados a la alimentación que no se encuentran preparados para su consumo, o se tratan de insumos, sin embargo modificó la litis al excluir de la tasa del 0% por el motivo de que los alimentos para ganado en ningún caso pueden ser considerados dentro de la referida tasa preferencial, ya que la norma va dirigida únicamente a alimentos para humanos, anclando su decisión en los expuesto por la Primera Sala de la SCJN en el amparo en revisión 1076/2016 en relación con la solicitud de facultad de atracción 183/2019, en la que se dijo que si la norma no prevé de forma expresa que se aplica el beneficio a los alimentos para ganado no deben incluirse, lo cual se estima incorrecto pues solo existe exclusión al alimento para mascotas.

Normas del Poder Ejecutivo respecto de la 0% de IVA en alimentos

En el presente apartado únicamente se retomarán un par de artículos del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (RLIVA) y reglas de carácter general, que se encuentran en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020; a efecto de contar con un contexto completo de las normas relacionadas con la aplicación e interpretación de la tasa del 0% de IVA en alimentos.

Reglamento de la LIVA

En cuanto a el RLIVA, el primer artículo que encontramos es el 6º, mismo que define claramente los alcances del artículo 20.-A, fracción I, inciso a) de la LIVA, incluyendo como animales y vegetales no industrializados a los que incluso se encuentran “cortados, aplanados, en trozos, frescos, salados, secos, refrigerados, congelados o empacados ni los vegetales por el hecho de que sean sometidos a procesos de se-

cado, limpiado, descascarado, despepitado o desgranado”.

Respecto de 20.-A, fracción I, último párrafo de la LIVA, el RLIVA, intenta definir un poco más su alcance de interpretación y aplicación según lo dispuesto en el artículo 10-A, del cual se observan un par de principios. Primeramente en la fracción I y II (alimentos al vacío, congelados y cocinados), se trata de alimentos preparados para su consumo que no pueden ser ingeridos al instante por necesitar una última preparación, porque de cierta forma se reconoce que el ser humano en lo individual le es muy difícil obtener productos de consumo habitual pero de obtención compleja.

Después, en la fracción III (preparaciones compuestas de carne), se reitera el primer principio señalado en el párrafo anterior, pero se elimina la restricción de una última preparación, pues a los productos a que se refiere son embutidos, carne de hamburguesa, salchicha, incluso “nuggets”, los cuales, en su mayoría, no se practica que los produzcan en casa, en ese mismo sentido, se encuentran las fracciones IV y V (tortillas y pan), en los que incluye dentro de la tasa preferencial a todos los productos relacionados o similares al pan y las tortillas, que evidentemente tienen un grado de preparación elevado, similar a otros alimentos a los que sí se les debe gravar con IVA.

Finalmente, el último párrafo puntualiza que si los mismos productos se enajenan en restaurantes o similares, se les excluirá de la tasa preferencial, entonces se podría decir que si se adquiere una pizza congelada en un supermercado debe aplicarse la tasa del 0% por que todavía se le debe de calentar, a fin de respaldar tal postulado, en su momento se traerá a colación la resolución favorable 135/IVA/2017-RF.

Resolución Miscelánea Fiscal en relación a la tasa 0% de IVA en alimentos

En el tema de estudio se destaca la regla 4.3.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020 que se relaciona íntimamente con los aspectos que se intentaron definir en el RLIVA antes narrados, misma que enlista una serie de productos preparados (p. ej. sándwiches, tortas, paninis, gorditas, burritos, pizzas, hot dogs, banderillas, alitas, hamburguesas, bocadillos, sushi, tamales, sopas instantáneas y “nachos”, entre otros), a los cuales se les puede aplicar la tasa del 0% de IVA, siempre y cuando en su enajenación no sea posible su consumo inmediato por no tener los utensilios necesarios o se necesite un proceso final como calentarlos, lo anterior aplicable para tiendas de autoservicio, como minisúper y tiendas de conveniencia, etcétera.

Resoluciones favorables de la tasa 0% de IVA en alimentos

En relación con el artículo 34, último párrafo del Código Fiscal de la Federación, el SAT emite y publica sus principales resoluciones favorables a fin de orientar a los contribuyentes. El primer caso de estudio la resolución favorable de clave 81/IVA/2018-RF, en la que un contribuyente solicitó la aplicación de la tasa del 0%, con fundamento en el artículo 2-A, fracción I, inciso b), en la enajenación del producto identificado como “harina de origen animal” destinado a la alimentación de animales. A lo cual la autoridad resolvió favorablemente al estimar que es un producto con alto valor nutricional “que puede ser consumida como alimento por sí misma, o mezclarse con otros productos sin requerir transformación o industrialización”

Ahora, se destacan dos resoluciones favorables de claves 115/IVA/2016-RF y 130/IVA/2016-RF, en las cuales se analizaron mini gelatinas y grenetina o gelatina comestible, productos que son muy similares, los cuales se resolvió que debía aplicarse la tasa del 0% con fundamento en el artículo 2-A, fracción I, inciso b) de la LIVA, por considerarse productos destinados a la alimentación o materia prima que podría ser consumida sin requerir un proceso de industrialización, bastando que se combine con otros alimentos.

Otro caso interesante es la resolución favorable 19/IVA/2018-RF, en la cual se determinó que la crema chantilly en aerosol por su “composición y presentación, se trata de un producto que sin someterse a ninguna transformación adicional es ingerido como tal, previa combinación con otros productos alimenticios, para consumo humano”. Lo cual fácilmente pudiera ser negado por un juez al tener un alto valor agregado, contar con preparación, además de que no contribuye al sistema alimentario mexicano al ser una composición a base de azúcares añadidos.

Bajo el reflexión señalada en el párrafo anterior, igualmente pudieron haber sido negadas las resoluciones favorables de claves 107/IVA/2016-RF, 105/IVA/2015-RF, 30/LIEPS/2016-RF, 127/IVA/2016-RF, en los cuales se analizaron diversos dulces, caramelos, confites, en diferentes presentaciones, los cuales resultaron ser productos destinados a la alimentación por el simple hecho de ser comestibles, sin ponderar su grado de preparación, industrialización, o que beneficien al sector alimenticio mexicano.

Ahora, en las resoluciones favorables de claves 136/IVA/2017-RF y 83/IVA/2014-RF, se analizó el caso del queso amarillo, en las cuales se resolvió que es aplicable la tasa del 0% con fundamento en el artículo 2-A, fracción I, inciso b) de la LIVA pues se trataba de “un producto destinado a la alimentación que puede ingerirse como tal sin someter-

se a ninguna transformación o industrialización adicional, elaborado mediante la combinación de ingredientes que aportan nutrientes al organismo”. Lo anterior se estima pudo haber sido negado bajo los criterios utilizados en el amparo en revisión 685/2018, resuelto por la Segunda Sala de la SCJN, en el que se debatió por última ocasión el caso del yogurt.

Por último, se traen a colación tres resoluciones favorables de claves LIVA 19-IV-2010, 82/IVA/2014-RF y 135/IVA/2017-RF, en las cuales se analizaron productos como múltiples variedades de sándwiches y tamales empaquetados al alto vacío, y sándwiches, hamburguesas, tortas, pizzas y ensaladas que son congelados y/o empaquetados, los cuales resultó aplicable la tasa del 0% por no ser consumibles en el lugar en que se enajenan a pesar de ser alimentos preparados. Tales determinaciones van en contra de la definición que ha acuñado la SCJN en la que reza que si un alimento fue preparado, no importa el lugar de su enajenación o consumo, pues solo importa que sea un alimento preparado, tal y como le negaron el amparo a Circulo K.

Metodología y resultados

En la presente estudio se empleó un enfoque cualitativo, utilizando dos métodos, el primero fue normativo-histórico que permitió recopilar el texto de los artículos de la LIVA relacionados con la tasa del 0% en alimentos, en relación con las exposiciones de motivos que aparejaron las reformas que sufrió la ley en los últimos casi 40 años. Por otra parte, se usó del método analítico-sintético tendiente a retomar los razonamientos interpretativos que ha emitido la SCJN y el poder judicial federal en sus ejecutorias y jurisprudencias en torno a que debe de entenderse por alimento preparado para su consumo en estado sólido y líquido. En esta misma línea se recopilaron los criterios del poder ejecutivo emitidos vía reglamentos, reglas, criterios no vinculativos, normativos y resoluciones favorables.

Los resultados se analizan en el siguiente cuadro (véase cuadro 1) donde se ha logrado desentrañar parte de los alcances y diferencias que tienen los incisos a) y b), de la fracción I, del artículo 2-A, de la LIVA, en relación con su limitación contenida en el último párrafo de la fracción I del artículo en mención.

Respecto de la limitación contenida en el último párrafo de la fracción I del artículo en mención, es claro que la preparación de alimentos en restaurantes o análogos debe ser tasada con el 16% de IVA al equipararse a una prestación de servicios, sin embargo, existen criterios encontra-

dos entre el poder ejecutivo y el judicial en relación a los alimentos preparados que se encuentran en cierto modo empaquetados o congelados que evita el consumo inmediato, siendo menos estricto el poder ejecutivo en la mayoría de los casos.

En teoría, de las exposiciones de motivos del artículo 2-A de la LIVA, podría decirse que existen tres categorías de alimentos: a) animales y vegetales no industrializados; b) alimentos destinados a la alimentación en los que se deberían incluir los alimentos procesados, y c) los alimentos preparados para su consumo que se debería entender los platillos preparados en restaurantes y análogos.

Al respecto, el poder judicial pareciera que solo reconoce dos, pues, por un lado, están los alimentos no industrializados, y por otro, los preparados para su consumo, forzando algunos alimentos procesados a señalar que a pesar su transformación no se cataloga como preparados para su consumo, pero no los ha podido catalogar. Luego el poder ejecutivo agrega una nueva categoría que serían los alimentos preparados pero que, al estar empaquetados o congelados, no se les entiende como preparados para su consumo.

Finalmente, en otro tipo de clasificación se encuentran los alimentos en estado líquido, sólido y semisólido, que pueden subcategorizarse con los antes señalados; y que además pueden caer en el tipo de alimentos que no están destinados exclusivamente a la alimentación, que de momento solo se han limitado a alimentos líquidos, pero nada impide que se extiendan a los alimentos en estado sólido. Así mismo, se recuerda que existen productos destinados a la alimentación que no son alimentos por lo que no les corresponde la tasa del 0%. Todo lo anterior, puede ser resumido en la tabla 1.

Al respecto se aclara que, en cuanto al criterio del poder ejecutivo, únicamente se toma como referencia lo encontrado en criterios no vinculativos, criterios normativos, reglas misceláneas, consultas favorables y reglamentos. Es claro que a la SCJN no le interesa que el gobernado no sepa a qué atenerse, pues a pesar de que ha reconocido que el artículo 2-A de la LIVA es confuso, decide inventarse nuevas definiciones, más ambiguas y contradictorias, para justificar la claridad de la norma legal. Además de que desestima sus propios criterios dados, para fallar de forma desfavorable al quejoso, como lo es el caso del yogurt. Finalmente, de ser necesario, para negar el amparo, legisla al señalar que la tasa del 0% se debe aplicar a productos que favorezcan el sistema alimentario, beneficiando a los sectores menos favorecidos.

TABLA 1. APLICACIÓN TASA 0% EN LOS TRES PODERES

Poder o instancia:	Ejecutivo	Legislativo	Judicial	Ejemplo
Animales y vegetales no industrializados	0%	0%	0%	Manzana con o sin picar, incluso deshidratada
Alimentos no industrializados	N/A o 0%	N/A o 0%	0%	Huevo, champiñones
Alimentos destinados a la alimentación	0%	0%	0%	Leche, huevo, pan, tortilla
Alimentos líquidos	16%	16%	0%	Jugo de frutas
Alimentos no destinados a la alimentación sólidos	0%	N/A	N/A	Dulces
Alimentos no destinados a la alimentación líquidos	16%	16%	16%	Gatorade, Zuko, Yakult
Productos destinados a la alimentación que no son alimentos (Suplementos alimenticios, aditivos, saborizantes, microencapsulados)	16%	16%	16%	Ensure, vitaminas, proteína.
Alimentos procesados, industrializados, transformados.	N/A o 0%	0%	16% o 0% (solo básicos)	No básico, harina de origen animal, harina frijol Básicos: Pan, jamón.
Alimentos preparados para su consumo en el lugar	16%	16%	16%	Pizza, hamburguesa, carne asada
Alimentos preparados para su consumo empaquetados o congelados no listos para ingerirse (sin utensilios)	0%	N/A o 16%	16%	Pizza congelada, sándwich empaquetado

Fuente: Elaboración propia (2020).

Como último punto en relación al poder judicial, se encuentra que los órganos de menor jerarquía, confunden el tema de no industrialización de animales y vegetales, que es para evitar casos como que una animal disecado de exhibición se venda a tasa 0%, u arreglos florales sigan la misma suerte; con la restricción de alimentos preparados, pues entienden estos últimos, no solo los casos de restaurantes y similares, sino como todos los alimentos procesados, excepto los que casuísticamente se consideran básicos para la población menos favorecida. Por lo que ve al poder legislativo, queda a deber en la falta de emisión de normas claras y exposiciones de motivos congruentes, amplias y ejemplificativas de que productos se desea proteger y cuáles no.

En su conjunto, los tres poderes, si bien no puede exigírseles que actúen todos de una misma manera pues sería atender contra el desarrollo de los mismo e incluso contra la democracia en sí, lo cierto es deseable que existieran criterios unificados, a fin de que el ciudadano común e incluso los abogados, pudieran determinar fácilmente como se debe interpretar la norma en general, pues de momento lo que se ha alcanzado a conocer, es cómo se interpreta la norma en cada una de las instancias, pues es diferente si se trata de una facultad de comprobación, un procedimiento de consulta, un juicio ante órganos de menor jerarquía a en-

contrarse frente al máximo tribunal, por lo que la expectativa cambia en cada sede, lo cual no es correcto ya que se debería poder confiar en que se recibirá un mismo trato ante cualquier poder del estado en cualquier instancia, ya que la norma es solo una.

En suma, y teniendo en cuenta que la hipótesis que se planteó al inicio de la investigación fue: *que para asegurar la correcta aplicación de la tasa del 0% de IVA en alimentos, se deben ponderar los criterios emitidos por la autoridad fiscal y la autoridad jurisdicción, para determinar si la autodeterminación del contribuyente es suficiente o en su lugar se debe buscar un criterio vinculante ante la autoridad fiscal o bien ante un órgano jurisdiccional*; se considera que dicha hipótesis se comprueba en su totalidad, pues de todos los antecedentes legislativos, judiciales y administrativos, se encontró que no existe uniformidad de criterio en la interpretación del artículo 2-A de la LIVA que le permita al contribuyente saber a qué atenerse, por lo que en los casos con cierto grado de complejidad se debe optar por buscar una resolución vinculante por parte de un juez o del mismo SAT.

Por todo lo anterior, en los casos no sencillos, se recomienda iniciar un procedimiento de consulta a fin de evitar que se nieguen solicitudes de devolución o se determine un crédito fiscal. Ahora bien, para saber cuáles son los ca-

sos no sencillos, se pudiera decir que casi todos los casos que no encuadren dentro del inciso a) de la fracción I del artículo 2-A, de la LIVA (animales y vegetales no industrializados), deben ser sometidos a consulta. Algunos ejemplos de casos difíciles que se han otorgado en consulta son, dulces, crema chantilly, sustituto de crema en polvo, gelatinas, pizza (empaquetada y/o congelada), hamburguesas (empaquetada y/o congelada), tamales (empaquetado y/o congelado), tortas (empaquetada y/o congelada), ensaladas (empaquetada y/o congelada), sándwich (empaquetado y/o congelado), puré o concentrado de frutas, semen de animal, harinas de origen animal (como alimentos a animales no mascotas), queso, entre otros.

Conclusión

Se tiene que, a pesar de los múltiples litigios a lo largo de los últimos 20 años, aún existe gran confusión en cómo entender el artículo 2-A, fracción I, incisos a) y b), y último párrafo de la LIVA, pues se confunden los conceptos de industrialización, transformación no sustancial, preparación y procesado, que hacen muy difícil prever un resultado favorable en los futuros juicios, por lo que, en la mayoría de los casos, es preferible acudir a un procedimiento de consulta, salvo que se trate de alimentos líquidos que no hay otra forma de obtener la aplicación de la tasa del 0%, sino con una declaración de inconstitucionalidad.

Referencias Bibliográficas

- Asorey, R. O. (1989). El principio de Seguridad Jurídica en el Derecho Tributario. En *Principios Tributarios Constitucionales* (pág. 323). Obtenido de https://issuu.com/almacarolinagaray/docs/principios_tributarios_constitucionales.
- Valdés Costa, R. (1996). *Curso de Derecho Tributario*. Santa Fé de Bogotá: Temis.
- Contradicción de tesis 89/2002-SS, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 04 de octubre de 2002, consultada el 15 de febrero de 2019, en <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/paginas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=17349&Clase=DetalleTesisEjecutorias&IdTe=185475>
- Contradicción de tesis, 2/2018 (Pleno en Materia Administrativa del Tercer Circuito 25 de junio de 2018).
- Contradicción de tesis 194/2005-SS, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 19 de mayo de 2006, consultada el 01 de marzo de 2019, en <http://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=77921>

- www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=77921
- Contradicción de Tesis, 12/2019 (PLENO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO 23 de Septiembre de 2019).
- Amparo directo en revisión 2888/2013, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 09 de octubre de 2013, consultada el 24 de febrero de 2019, en <http://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=155827>
- Cámara de Diputados, Diario de Debates, 26 de noviembre de 1980
- Congreso de la Unión (14 de noviembre de 1995). *Cronica Diputados*. Obtenido de <http://cronica.diputados.gob.mx/Iniciativas/56/93.html>
- Amparo directo en revisión 1537/2014, Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 17 de octubre de 2016, consultada el 04 de marzo de 2019, en <http://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=164521>
- Amparo directo en revisión 632/2003, Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 26 de agosto de 2003, consultada el 06 de marzo de 2019, en <http://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=56873>
- Amparo directo en revisión 2508/2011, Primera Sala Suprema Corte de Justicia de la Nación, 01 de febrero de 2012, consultada el 06 de marzo de 2019, en <http://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=132868>
- Amparo directo en revisión 343/2009, Segunda Sala Suprema Corte de Justicia de la Nación, 24 de junio de 2009, consultado el 22 de marzo de 2019, en <http://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=106261>
- Amparo directo en revisión 5448/2016, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 29 de marzo de 2017, consultada el 24 de febrero de 2019, en <http://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=204539>
- Amparo en revisión 993/2003, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 19 de septiembre de 2003, consultada el 17 de febrero de 2019, en <http://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=58709>
- Amparo en Revisión, 2171/2019 (Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 25 de noviembre de 2009).
- Amparo en revisión 1968/2005, Segunda Sala Suprema Cor-

- te de Justicia de la Nación, 13 de enero de 2006, consultada el 06 de marzo de 2019, en <http://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=78614>
- Amparo en revisión 1409/2005, Segunda Sala Suprema Corte de Justicia de la Nación, 04 de noviembre de 2015, consultada el 06 de marzo de 2019, en <http://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=76767>
- Amparo en revisión 1016/2009, Segunda Sala Suprema Corte de Justicia de la Nación, 24 de junio de 2009, consultado el 10 de marzo de 2019, en <http://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=108610>
- Amparo en revisión 807/2010, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 19 de enero de 2011, consultado el 10 de marzo de 2019, en <http://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=121750>
- Amparo en revisión 536/2014, Segunda Sala Suprema Corte de Justicia de la Nación, 15 de octubre de 2014, consultado el 22 de marzo de 2019, en <http://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=169142>
- Amparo en revisión 685/2018, Segunda Sala Suprema Corte de Justicia de la Nación, el día 31 de octubre de 2018, consultado el 22 de marzo de 2019, en <http://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=241430>
- Jurisprudencia, 2a./J. 34/2006 (Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 15 de marzo de 2006).
- Ley del Impuesto al Valor Agregado. (1978), (1980), (1982), (1990), (1991), (1995), (1999), (2002) y (vigente).
- Tesis aislada 2a. XXXIII/2002, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Abril de 2002, consultada el 01 de marzo de 2019, en https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1000000000&Apendice=100000000000&Expresion=2a.%2520XXXIII%2F2002&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesis-BL&NumTE=1&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=187044&Hit=1&IDs=187044&tipoTesis=&Semanao=0&tabla=&Referencia=&Tema=
- Tesis aislada P. V/2017 (10a.), Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 12 de mayo de 2017, consultada el 04 de marzo de 2019, en [https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1000000000&Apendice=100000000000&Expresion=P.%2520V%2F2017%2520\(10a.\)&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesis-BL&NumTE=1&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=2014206&Hit=1&IDs=2014206&tipoTesis=&Semanao=0&tabla=&Referencia=&Tema=](https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1000000000&Apendice=100000000000&Expresion=P.%2520V%2F2017%2520(10a.)&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesis-BL&NumTE=1&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=2014206&Hit=1&IDs=2014206&tipoTesis=&Semanao=0&tabla=&Referencia=&Tema=)
- Tesis aislada 2a. LXXV/99, Segunda Sala Suprema Corte de Justicia de la Nación, Mayo de 1999, consultada el 06 de marzo de 2019, en https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1000000000&Apendice=100000000000&Expresion=2a.%2520LXXV%2F99&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesis-BL&NumTE=1&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=193874&Hit=1&IDs=193874&tipoTesis=&Semanao=0&tabla=&Referencia=&Tema=
- Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (vigente)
- RESOLUCIÓN Miscelánea Fiscal para 2020. (28 de diciembre de 2019).