



UNIVERSIDAD MICHUACANA DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO



Facultad de Contaduría y Ciencias Administrativas

PRESENTACIÓN DE TESIS PARA OBTENER EL GRADO DE:

MAESTRO EN FISCAL

CON ESPECIALIDAD EN PLANEACIÓN FISCAL

“IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL SUMINISTRO DE MEDICAMENTOS,
COMO PARTE DEL SERVICIO HOSPITALARIO”

PRESENTA:

L.C.P. MARCELA LULE MUÑOZ

ASESOR DE TESIS:

DOCTOR EN FISCAL JOSÉ LUIS CHÁVEZ CHÁVEZ

Morelia, Mich., Abril del 2018

RESUMEN

La presente investigación tiene como finalidad involucrarse en el estudio de la causación del impuesto al valor agregado cuando se enajenen medicamentos o sean suministrados como parte del servicio hospitalario que prestan las entidades que ofrecen servicios de atención médica.

Se abordara el diseño metodológico que servirá para dar sustento a la investigación científica, además de conocer el criterio que sostiene la autoridad fiscal en cuanto a la tasa que se causa, basada en las disposiciones administrativas emitidas por la misma.

Se analiza el marco legal creado para regular dicha enajenación y todo el sustento de validez jurídica, desde el punto de vista del asesor fiscal, los derechos humanos que protegen al contribuyente, su alcance y la forma en que habrá de hacerlos valer, así como sus efectos.

Se identifican las ventajas y desventajas de la implementación de la propuesta, para explotarla o atenuarla con sustento científico y legal.

Por lo anterior resulta preciso investigar la legalidad en la aplicación de la tasa general del impuesto al valor agregado, criterio sugerido por la autoridad recaudatoria a fin de dar cumplimiento a sus metas, es menester enfatizar que el resultado que arroja la investigación es el de presentar una propuesta que va a ayudar al contribuyente que acceda a los medicamentos mediante esta prestación de servicio y a las empresas particulares que los enajenen, ampliando su poder adquisitivo y disminuyendo las cargas impositivas.

La problemática que se observo fue la necesidad de exponer los diferentes puntos de vista existentes para el tratamiento de dicha enajenación, analizando detalladamente la Ley de la materia para extraer la sustancia que habrá de brindar otra opción al contribuyente.

ABSTRACT

This research aims to engage in the study of the causation of the value-added tax when drugs are alienated or they are provided as part of the hospital service providing entities that provide health care services.

Will take the methodological design that will be used to support scientific research, as well as meet the criteria underpinning the fiscal authority in terms of the rate that is caused, based on administrative regulations issued by the same.

Discusses the legal framework created for regular such alienation and all the livelihood of legal validity, from the point of view of the tax consultant, human rights that protect the taxpayer, scope and the way in which will have to enforce them, as well as its effects.

The advantages and disadvantages of the implementation of the proposal, are identified to exploit them or attenuate them with scientific and legal support. Therefore it is necessary to investigate the legality in the application of the general rate of tax to the value-added criterion suggested by the revenue authority in order to comply to their goals, it is necessary to emphasize that the result that research is the present a proposal that will help the taxpayer who has access to medicines through this provision of service and the private companies that paid them expanding their purchasing power and lowering tax burdens.

The problems that I see was the need to expose the different points of view existing for the treatment of such alienation, analyzing in detail the law of matter to extract the substance that will provide another option for the taxpayer.

PALABRAS CLAVE: IVA, medicamentos, servicios hospitalarios, instituciones privadas, instituciones públicas.

INTRODUCCIÓN

Para el establecimiento de un hospital privado es necesario contar con ciertos elementos tales como el terreno, contratar a un arquitecto que elabore un proyecto de obra inmueble, para posteriormente poder construir el edificio en que habrán de prestarse los servicios, contar con equipo médico, contar además con una farmacia, con su respectivo inventario farmacéutico, llevar a cabo el reclutamiento y contratación del personal, realizar actividades de promoción de los servicios a ofrecer al público y una vez contando con todo lo anterior a través de una adecuada administración, dar seguimiento a los objetivos planeados en un inicio, lo cual permitirá sin duda ofrecer un servicio hospitalario integral, no sin dejar de lado que el hospital deberá contar con disponibilidad de personal médico especializado y estos a su vez harán con frecuencia uso inmediato de fármacos específicos para el tratamiento de los pacientes que acudan a la prestación del servicio, entre otras cosas, es precisamente el suministro de estos de lo que ha de tratarse la presente investigación.

Resulta importante conocer los momentos del servicio hospitalario, este comienza cuando se ingresa un paciente con un padecimiento, al cual se le da atención médica para proceder a establecer un diagnóstico, para ello se prescribe su tratamiento y de esta forma se da inicio a la aplicación del mismo, por último, al notar una mejoría en la salud del paciente se da de alta.

Es así que en el desarrollo de esta investigación se podrá advertir del tratamiento fiscal, que se sugiere dar tanto por parte de la autoridad fiscal, como del especialista en la materia, asesor de este tipo de empresas hospitalarias.

Ahora bien, como resultado del análisis hecho en el tema denominado “Impuesto al Valor Agregado en el Suministro de Medicamentos como parte del Servicio Hospitalario”, en el área de la investigación fiscal, se llegan a elementos importantes, elementos de juicio que se encuentran agrupados en varios capítulos, que al desmembrar el proceso de investigación van dando como resultado una

validación de los cánones que se pueden encontrar dentro de su ámbito y que dan profundidad a la investigación.

Un trabajo con las características que requiere la Universidad Michoacana proporciona una certidumbre y confianza a los futuros investigadores ya que la presente investigación cumple con toda la calidad científica que exige el reglamento de estudios de posgrado, ya que aborda todas las líneas metodológicas al ser incrustadas en la investigación. El proceso de la investigación que se siguió fue el tipo de investigación cualitativa y cuantitativa de las cuales se planeó el objetivo siguiente:

De acuerdo a lo que establecen las leyes fiscales “investigar la legalidad de la aplicación de la tasa general del impuesto al valor agregado en la enajenación de los medicamentos, como parte del servicio hospitalario”.

En el segundo capítulo trabajaremos la parte normativa, lo que gira en torno a nuestro proceso que estriba en conocer a investigadores anteriores que le van a dar sustento y validez a la presente tesis y que a su vez nos permitirá llegar al objetivo anteriormente mencionado, para lo cual resulto preciso recurrir a los criterios y opiniones de los diversos estudiosos del tema desde las acepciones de las diferentes palabras, hasta los elementos técnicos que nos permitieran conocer su forma de pensar, lo cual sin duda forma parte esencial de la presente. Resaltando de este capítulo lo que a continuación se expone:

Es una de las principales obligaciones del Estado la de la prestación de atención médica al gobernado que le garantice el derecho a la salud de manera idónea, oportuna, profesional y responsable.

Como ya sabemos los servicios de salud que presta el Estado no cubren al cien por ciento para empezar a toda la población en general, esto por diferentes motivos, los cuales pueden ser de diversa índole, ya sean presupuestales o porque no cuentan con un patrón que subrogue al Estado la prestación de los servicios de salud, y una vez que el gobernado tiene acceso a ellos se encuentra con que los medicamentos tienen que ser adquiridos por este en farmacias

externas a los institutos gubernamentales, ya que los medicamentos que surten estos institutos son insuficientes para cubrir la demanda de los derechohabientes, ya que en la actualidad los sistemas de salud apenas alcanzan a cubrir el suministro necesario para el tratamiento de las enfermedades crónico-degenerativas, las que sin duda han ido en aumento ante las malas prácticas alimentarias de los mexicanos y a la vida sedentaria que se lleva en casi todo el país.

Es esta situación la que repercute en un desabasto de medicamento por parte de las instituciones públicas y que obligan al gobernado a adquirirlas en farmacias particulares, afectando desde luego su economía.

Sin duda el derecho a la salud es tan importante como cualquier derecho humano, sin embargo, cuando una persona se encuentra enferma disminuye su rendimiento y por ende afecta su calidad de vida, es por ello que los medicamentos representan el conducto para recuperar la salud, bien intangible tan apreciado por todos los humanos.

Es por ello que resulta importante el desarrollo de la presente investigación, ya que abordaremos un tema de especial relevancia para todos los mexicanos que hacemos uso de este servicio de forma particular, así como para las empresas que prestan servicios hospitalarios y que suministran medicamentos como parte del servicio.

Para nadie es un secreto que la autoridad fiscal trata de recaudar la mayor cantidad de impuestos posible, pues de ello depende el sustento de la administración pública, esto no implica desde luego que se atropellen los derechos humanos de los gobernados, quienes se encuentran sujetos al poder de imperio del Estado a través de la legislación impositiva.

Ahora bien, del estudio y adecuada aplicación de esta legislación es que es perceptible que la autoridad fiscal rebasa sus actuar como entidad administrativa, queriendo ejercer facultades propias del poder legislativo, siendo estas las de legislar a través de sus disposiciones administrativas, queriéndoles dar más peso

a estas que a las propias leyes, es entonces cuando vulnera los derechos del gobernado, quien los tiene que salvaguardar a través de alguno de los medios de defensa a que tiene derecho.

En el caso que nos ocupa es cierto que existe ilegalidad en el actuar de la autoridad al momento de aplicar lo dispuesto por su criterio de gravar a tasa general del impuesto al valor agregado la adquisición para suministro dentro de un hospital particular de un medicamento, puesto que a través del desarrollo de la presente investigación se hace constar que es intención de la autoridad que tanto sus unidades administrativas como el contribuyente que posea un criterio conservador lo aplique por temor a que en alguna revisión la autoridad le determine un cuantioso crédito fiscal por no aplicar lo que la autoridad dispone.

Es así que con su actuar la autoridad fiscal, trata de imponernos a través de disposiciones administrativas la forma en que le gustaría el contribuyente actuara al momento de llevar a cabo la autodeterminación de los impuestos, ya que resulta una muy buena estrategia de recaudación para el fisco.

A manera de solución a nuestra hipótesis se plantea una propuesta en el capítulo tercero, en el cual se estudiarán los fenómenos que implican los diferentes puntos de vista de la aplicación de los diversos criterios que aquí se plantean para el caso en comento, además se incluye un análisis FODA, el cual nos permite vislumbrar un mejor panorama de los pros y contras de la propuesta contenida en la presente dentro de la cual resulta indispensable la intervención de un conocedor del tema que sepa diferenciar entre los diferentes conceptos que aquí se tratan, sustentándose en la Ley para proporcionarle a los contribuyentes verdaderas opciones de planeación, que les oriente para lograr una mejoría en su situación contributiva y que a su vez le ponga freno al actuar ilegal de la autoridad.

ÍNDICE

RESUMEN	1
INTRODUCCIÓN	3
CAPITULO I: DISEÑO METODOLÓGICO DEL PROCESO DE INVESTIGACIÓN	9
1.1 Objetivo general	9
1.2 Objetivos específicos	9
1.3 Instrumentos de Investigación.....	9
1.4 Planteamiento del Problema	9
1.5 Problematización.....	10
1.6 Hipótesis	12
1.7 Justificación.....	13
1.8 Preguntas de Investigación	15
1.9 Cuadro de Congruencias Metodológicas	15
CAPITULO II: MARCO TEÓRICO	17
2.1 Antecedentes del Impuesto al Valor Agregado	17
2.1.1 Origen del Impuesto al Valor Agregado	17
2.1.2 Recaudación del Impuesto al Valor Agregado en México.....	20
2.2 Concepto de Servicios de Hospitalización	24
2.2.1 Concepto de Servicios	24
2.2.2 Concepto de Hospitalario.....	25
2.2.3 Servicios Hospitalarios Públicos y Privados.....	26
2.2.4 Beneficiarios de los Servicios de Salud	26
2.3 Concepto de Suministro de Medicamentos.....	28
2.3.1 Antecedentes de los Medicamentos	28
2.3.2 Medicina de patente.....	29
2.3.3 Suministro de Medicamentos.....	30
2.4 Tasa de causación, criterio de la autoridad y del contribuyente.....	30
2.4.1 Criterio de la Autoridad	31
2.4.2 Criterio del Contribuyente	34
2.5 Derechos humanos del gobernado	37
2.5.1 Importancia de la Reforma Constitucional	40
2.5.2 Derecho a la Salud	45
2.5.3 Derecho a la Seguridad Jurídica.....	48

2.5.4 Equidad Tributaria.....	52
2.6 Fines de los impuestos	54
2.6.1 Fines Fiscales y Extrafiscales	55
2.7 Técnicas de recaudación del Estado	58
CAPITULO III: PROPUESTAS	60
3.1 Ventajas y desventajas de la aplicación del criterio de la autoridad.....	60
3.2 Ventajas y desventajas de la aplicación del amplio criterio del asesor fiscal.....	65
3.3 Análisis FODA.....	67
3.4 Propuesta.....	69
3.4.1 Políticas Públicas.....	70
3.4.2 Principio de Especialidad de las Leyes.....	71
CONCLUSIONES.....	75
ABREVIATURAS.....	81
BIBLIOGRAFÍA LEGAL	83
BIBLIOGRAFÍA GENERAL	84

CAPITULO I: DISEÑO METODOLÓGICO DEL PROCESO DE INVESTIGACIÓN

1.1 Objetivo general

De acuerdo a lo que establecen las leyes fiscales “investigar la legalidad de la aplicación de la tasa general del impuesto al valor agregado en la enajenación de los medicamentos, como parte del servicio hospitalario”.

1.2 Objetivos específicos

- 1) Investigar que comprende el servicio hospitalario
- 2) Poner en claro las disposiciones fiscales que regulan la enajenación de medicamentos.
- 3) Identificar la tasa de impuesto al valor agregado que se causa en la enajenación de medicamentos.
- 4) Evaluación de la postura del contribuyente y de la autoridad, en cuanto a la tasa de impuesto al valor agregado aplicable.
- 5) Investigar en que consiste la legalidad de las contribuciones.

1.3 Instrumentos de Investigación

La investigación se llevará a cabo a través de la implementación del método deductivo e inductivo, en este caso la investigación tratara de temas fiscales, por lo tanto, para soportarla de manera científica, se tomarán en cuenta las reseñas contenidas en encuestas, que servirán de apoyo para demostrar su validez.

1.4 Planteamiento del Problema

Conocer la tasa de Impuesto al Valor Agregado que se causa en la enajenación de medicamentos como parte de la prestación del servicio hospitalario, ya que existen discrepancias entre el punto de vista del contribuyente y el de la autoridad, puesto que la Ley en su texto resulta ambigua.

1.5 Problematicación

Actualmente los seres humanos contamos con un conjunto de prerrogativas sustentadas en la dignidad humana, de los cuales depende el desarrollo integral de la persona, dichas prerrogativas se encuentran contenidas en nuestro máximo ordenamiento legal, la autoridad en el ámbito de su competencia tiene la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos ahí consignados.

Existen varias clasificaciones de estos derechos, siendo una de ellas el momento histórico en que han sido reconocidos por los Estados, es importante resaltar que las diversas clasificaciones existentes no significan que alguno sea de mayor o menor importancia, pues el fin de cada uno de ellos consiste en alcanzar la dignidad humana, por lo tanto, el Estado se encuentra obligado a darles un trato justo, proporcionándoles a todos el mismo peso.

Ahora bien, el derecho a la salud es aquel que toda persona tiene, el cual comprende el hacer uso de los servicios de salud, las personas tienen derecho de obtener prestaciones oportunas, profesionales, idóneas y responsables y el Estado está obligado a otorgar servicios de salud a través de la Federación, Estados y Municipios de acuerdo a lo establecido en la Ley.

Si bien es cierto, el Estado proporciona los diferentes servicios de salud, que en el ámbito de su presupuesto le es posible ofrecer a la ciudadanía, a través de los diferentes órganos creados, según el Estado, para brindar servicios integrales y de alta calidad que satisfagan las necesidades y respondan a las expectativas de la población, dichos organismos son ya conocidos, tales como: El Instituto Mexicano del Seguro Social, cuyas prestaciones incluyen la de atención médica, entre la cual se encuentra comprendida el suministro de medicamentos, cuya situación económica actual no es un secreto para los usuarios de sus servicios, ya que al acudir a la prestación de estos, la gente se enfrenta a malos tratos y sobre todo a la escasez en el suministro de medicamentos, el cual tiene que comprar el

derechohabiente por su cuenta, por otro lado, el Instituto le ofrece al trabajador la amplia gama de seguros que maneja, por considerarlo vulnerable.

Por otra parte al patrón solo le permite el acceso a uno de los seguros que es el de enfermedades y maternidad, claro la contratación de este se lleva a cabo mediante un convenio dentro del régimen voluntario, dicho seguro se encuentra muy limitado, por lo que el patrón lo no lo contrata con frecuencia, pues al tener mayores ingresos, este prefiere hacer uso de los servicios de hospitales de carácter privado, lo mismo ocurre con los derechohabientes que dentro de sus posibilidades, o bien, hartos de los malos tratos y pocas atenciones que reciben de parte de los servidores públicos que proporcionan este servicio, deciden acudir a las clínicas particulares, al igual que los usuarios de los demás organismos creados por el Estado, siendo estos: el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado y el Seguro Popular.

Cuando una persona acude a recibir servicios hospitalarios, comúnmente durante su estadía en las empresas que prestan dichos servicios, se le suministran medicamentos, los cuales resultan necesarios para conservar o bien, mejorar su estado de salud, dichos suministro forma parte integrante del servicio hospitalario, así como los demás materiales, uso de quirófano y estudios médicos que se requieran para su recuperación.

Es de esperar que el impuesto al valor agregado que se le cobre al cliente por el suministro del medicamento, como parte del servicio sería la tasa del 0% de este impuesto, como ocurriría cuando el derechohabiente sale a adquirir sus medicamentos a la farmacia particular, cuando el Instituto no cuenta con dicho medicamento y es necesario realizar la compra del mismo y regresa a la clínica del Instituto en la cual están atendiendo a su familiar también derechohabiente, para que le sea suministrado como parte del servicio hospitalario que presta el mismo Instituto, también es cierto que, en la realidad, el usuario de los servicios de hospitalización particular adquiere los medicamentos dentro del mismo hospital, por tenerlos de rápido acceso y realizar de esta forma el suministro inmediato al

paciente, pues bien, este no debería de pagar un sobre precio, el cual es desencadenado por la adquisición del medicamento dentro del hospital.

Lo anterior resulta en un trato desigual, pues ambos están haciendo uso de un servicio de hospitalización, uno de forma particular y el otro acude a servicios de salud prestados por organismos del Estado, pero adquieren medicamentos para el mismo fin, pero la autoridad considera que el que recibe el medicamento como parte del servicio de hospitalización particular, por el solo hecho de tener ingresos que le permitan acceder a este servicio de esta forma, le corresponde pagar el impuesto al valor agregado a una tasa mayor, que el que pagaría la persona que recibe el servicio por parte del Estado.

Es evidente que la autoridad mantiene ese criterio conservador, pues es compatible con sus necesidades y metas de recaudación, como entidad fiscalizadora, puesto que sus metas se miden de acuerdo al aumento en las técnicas de recaudación.

Por otro lado, se encuentra el criterio del contribuyente quien sostiene que el medicamento debe causar la tasa del 0% del impuesto al valor agregado, no importando si son suministrados como parte del servicio de hospitalización, pues los medicamentos son esenciales para recuperar la salud, el derecho humano que debe prevalecer sobre los intereses del Estado, ya que este es el encargado de garantizarlo a todos los gobernados.

1.6 Hipótesis

El impuesto al valor agregado que se causa en la enajenación del suministro de medicamentos, como parte del servicio hospitalario, es el de tasa del 0%, atendiendo a la naturaleza del gravamen y de la intención del legislador de que así sea.

1.7 Justificación

El impuesto al valor agregado es un impuesto que grava el consumo, es decir los bienes y servicios que adquirimos día con día, sabemos también que el hecho imponible u objeto de la Ley son las siguientes actividades, cuando se realizan en territorio nacional: enajenación, prestación de servicios, el otorgamiento del uso o goce, la importación y la exportación.

Actualmente como ya es de nuestro conocimiento existen las tasas del 16% y del 0%, la primera conocida como tasa general, pues a lo que no le aplica la tasa cero o está exento del impuesto, en sentido contrario está gravado a tasa del 16%.

Ahora bien, todos los impuestos en su origen atienden a un fin, ya que en la práctica vemos que existen diferentes tasas que se causan al momento de realizar la situación jurídica o de hecho, que presuponen nuestras disposiciones fiscales, y esta diferenciación en las tasas atiende al tipo de servicio o producto que se preste o enajene respectivamente, es decir, el legislador al momento de imponer esta carga, se encargó de distinguir a que artículos y servicios no se le debía gravar con la tasa general del impuesto, sino con una equivalente al cero por ciento, o bien exentarlas del mismo, cuidando la economía de la persona que tuviera que realizar la adquisición de estos bienes y servicios.

Tan es así, que dentro de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, existen artículos que enlistan los bienes y servicios que causan tasa cero, lo cual no permite que el impuesto impacte en el costo del mismo, dándole de esta forma al consumidor final un beneficio en el precio, claro está que además de considerar exentos del impuesto a ciertos tipos de bienes y servicios, la gran diferencia de tener gravado un bien o servicio a la tasa del 0%, contra un bien o servicio exento, es que en el primer caso el productor, vendedor o prestador del servicio puede recuperar el Impuesto al Valor Agregado que viene pagando por el motivo del desarrollo de su actividad y de esta forma incluso generar un saldo a favor que podrá recuperar vía devolución o bien optar por compensarlo contra otros impuestos a su caro, situación muy distinta a la que ocurre cuando la actividad o el bien enajenado esa

exento, pues en este caso el prestador o vendedor absorbe como parte de su costo el impuesto trasladado.

Actualmente la tasa del 0% le es aplicable a todos los productos destinados a la alimentación, con algunas excepciones y a las medicinas de patente, comprendidas estas últimas como: aquellas que surgen de una investigación que realiza un laboratorio con la intención de sanar un padecimiento específico, por este descubrimiento se le otorga la patente, la cual tiene un determinado periodo de duración, es decir, el inventor tiene la exclusividad de la producción del medicamento por cierto periodo.¹

Por otra parte, resulta sumamente preocupante saber que el ritmo de vida actual de los mexicanos es muy rápido, lo cual desencadena una serie de enfermedades crónicas, cuyos efectos en muchas ocasiones hacen que el enfermo solicite de los servicios particulares de hospitalización en los cuales se les suministren los medicamentos durante su recuperación en el centro médico, y este acude a estas organizaciones, de las cuales espera una atención de calidad en la prestación del servicio y a su vez el usuario debería no ser lesionado en su economía al momento de efectuar el pago de la contraprestación por concepto de los medicamentos que le fueron suministrados, lo cual en la actualidad sucede al cobrar estas organizaciones un 16% más sobre el valor de los medicamentos.

Estas organizaciones aplican su criterio de pago de impuestos, basándose en el emitido por la autoridad el cual consiste en que al considerarse el suministro como parte del servicio prestado o como valor de este, ya que se trata de la prestación genérica de un servicio y no de la enajenación de medicamentos.

De lo anterior resulta necesario que el fiscalista actual sepa diferenciar los conceptos anteriores, con el fin de desarrollar un amplio criterio que le permita a través de la implementación de sus conocimientos, el realizar una adecuada asesoría a las empresas que desarrollan este tipo de actividades, ya que de alguna forma aun cuando su criterio sea muy diferente al de la autoridad, la cual

¹ SILVA, Sarahi Isabel Albaroa, 2015, PROFECO, Encuesta Brújula

tiene por principal objetivo el de la recaudación y por ende, sus criterios tienden a favorecer a su fin principal.

1.8 Preguntas de Investigación

- ¿Cuál es la postura de la autoridad fiscal ante la tasa de impuesto al valor agregado, que se causa en el suministro de medicamentos como parte del servicio hospitalario?
- ¿Cuál es el sustento jurídico que le da la autoridad fiscal a su actuar en cuanto al gravamen del suministro de medicamentos?
- ¿Existen derechos vulnerados a los contribuyentes, por el actuar de la autoridad en el afán de cumplir con su fin?
- ¿Cuál es el criterio que debe prevalecer como asesor del contribuyente que se encuentra en el supuesto jurídico?

1.9 Cuadro de Congruencias Metodológicas

TITULO	OBJETIVO GENERAL	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	PREGUNTAS	HIPÓTESIS
Impuesto al Valor Agregado, en el suministro de medicamentos, como parte del servicio hospitalario.	De acuerdo a lo que establecen las leyes fiscales "investigar la legalidad de la aplicación de la tasa general del impuesto al valor agregado en la	• Investigar que comprende el servicio hospitalario. • Poner en claro las disposiciones fiscales que regulan la	• ¿Cuál es la postura de la autoridad fiscal ante la tasa de impuesto al valor agregado, que se causa en el suministro	El impuesto al valor agregado que se causa en la enajenación del suministro de medicamentos, como parte del servicio hospitalario, es el de tasa del

	enajenación de los medicamentos, como parte del servicio hospitalario”.	enajenación de medicamentos. • Identificar la tasa de impuesto al valor agregado que se causa en la enajenación de medicamentos. • Evaluación de la postura del contribuyente y de la autoridad, en cuanto a la tasa de impuesto al valor agregado aplicable. • Investigar en que consiste la legalidad de las contribuciones.	de medicamentos como parte del servicio hospitalario ? • ¿Cuál es el sustento jurídico que le da la autoridad fiscal a su actuar en cuanto al gravamen del suministro de medicamentos? • ¿Existen derechos vulnerados a los contribuyentes, por el actuar de la autoridad en el afán de cumplir con su fin? • ¿Cuál es el criterio que	0%, atendiendo a la naturaleza del gravamen y de la intención del legislador de que así sea.
--	--	---	---	---

			debe prevalecer como asesor del contribuyen te que se encuentra en el supuesto jurídico?	
--	--	--	---	--

CAPITULO II: MARCO TEÓRICO

2.1 Antecedentes del Impuesto al Valor Agregado

2.1.1 Origen del Impuesto al Valor Agregado

Los impuestos modernos como son conocidos hoy, se instauraron a finales del siglo XIX y principios del siglo XX, el impuesto al valor agregado es un impuesto indirecto el cual constituye una parte importante de los ingresos tributarios en muchos países del mundo. Pues dentro de la mecánica de su causación se encuentra el sujeto pasivo quien traslada expresamente el monto del gravamen al comprador o usuario de los bienes y servicios.

La Ley que le dio origen fue la denominada “Ley del Impuesto al Valor Agregado”, la cual se publicó en el Diario Oficial de la Federación el día 29 de diciembre de 1978, y entraría en vigor el 1° de enero de 1980, expedida en el sexenio del expresidente José López Portillo, ahora bien, esta nueva Ley vendría a sustituir a la Ley del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, que representaba un gravamen general sobre las ventas, así como a varios impuestos sobre consumos específicos.

Esta Ley funcionaba de la forma siguiente: se dividía en dos grandes grupos, el primero que comprendía los impuestos sobre el consumo de bienes o servicios específicos y el segundo que trataba de los impuestos generales a las ventas.

Los segundos se les llamaba monofásicos, en el entendido de que recaían en una de las etapas del proceso de producción o comercialización, que bien podría ser, el nivel del fabricante, mayorista o minorista, o bien, multifasicos, cuando gravaban dos o más fases de los procesos de producción y distribución. Estos últimos podían asumir dos modalidades, una que podía recaer sobre el valor de las ventas, o bien, únicamente sobre el valor agregado en cada una de las etapas de la producción o distribución.²

Dentro de la evolución histórica de este impuesto, se encuentra el de dar un tratamiento homogéneo al consumo de bienes y servicios en general, aunque en numerosos países subsiste junto con este impuesto, gravámenes sobre consumos específicos.

El impuesto al valor agregado grava el valor que una entidad, añade en el curso de sus operaciones a los bienes y servicios que adquiere de otros, para después enajenarlos o prestar servicios.

El propósito del legislador de aquella época en que se creó esta Ley, como ya se ha mencionado, fue el de sustituir el impuesto sobre ingresos mercantiles, debido al impacto del desarrollo económico, en aquel entonces, sobre los procesos de producción y distribución, ya que, el impuesto sustituido provocaba alzas de precios, debido a su efecto acumulativo, perjudicando desde luego al consumidor final, ya que se adicionaba la tasa a lo largo del proceso de distribución, lo cual a su vez representaba una ventaja para la gran empresa, ya que eran lo que absorbían gran parte de las fases del proceso producción y la comercialización.

Ayudó a que los legisladores optaran por la creación de esta Ley, el que observaran las experiencias de los demás países a nivel global de la adopción de

² Gil Valdivia, Ed UNAM, 1981, México, D.F., Derecho Fiscal,

este tipo de impuesto, cabe mencionar que el primer país en implementarlo fue Francia en 1954.

Ahora bien, en Europa existe la denominada Comunidad Económica Europea, creada por el tratado de Roma en 1957, fue creada con el objetivo de lograr la integración económica, lo que incluía un mercado común y la unión aduanera, esta comunidad recomendó la adopción del impuesto al valor agregado, actualmente todos sus miembros cuentan con este gravamen y este representa un requisito para formar parte de la comunidad. El impuesto como estímulo a las exportaciones ha sido uno de los argumentos para justificar la introducción del gravamen en varios países.

Es de reconocerse que la implementación de este nuevo impuesto causo en un principio numerosos problemas económicos, políticos y administrativos, que con el pasar del tiempo se fueron superando a llegar a lo que hoy representa para la autoridad fiscalizadora y para el Estado, quien administra los frutos de su recaudación.

En 1980, se pretende introducir la nueva Ley de Coordinación Fiscal, la cual mejoraría la recaudación, ya que los estados participarían en llevar a cabo la recaudación, con la supervisión de la federación a cambio de una participación para los Estados, así mismo, la Federación distribuiría los recursos de acuerdo a los estados que presentaran mayores necesidades.

En un inicio la Ley del Impuesto al Valor Agregado, estableció la tasa general del 10%, sustituyendo a del 4% del Impuesto de la Ley e Ingresos Mercantiles, la cual estuvo vigente de 1980 a 1982, siendo aumentada en el segundo semestre de 1982 a 15% debido al argumento presentado por el ejecutivo federal de la necesidad de mayores recursos para enfrentar la crisis económica causada por la escasez de divisas y las devaluaciones del peso, lo cual sin duda provoco evasión y elusión del pago del impuesto, afectando la recaudación por ende, del Impuesto Sobre la Renta.³

³ Borga Diana, 2011, Historia del Impuesto al Valor Agregado.

Fue también en 1983 cuando surge una tasa especial del 6%, para gravar ciertos artículos o actos que se encontraban exentos, incluyendo la importación de bienes en zona fronteriza.

En 1991 vuelve a estar vigente la tasa general del 10%, modificada una vez más en 1995 por la tasa general del 15%, la cual se encontró vigente hasta 2009, la cual aumento en 2010 al 16%, que es la que en la actualidad se causa al realizar las siguientes actividades: enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes e importación de bienes y servicios.

A través del pasar de los años el Estado de acuerdo a sus necesidades recaudatorias, que se vuelven necesarias para cubrir el gasto del mismo, además de sus necesidades políticas, ha modificado las diversas tasas que causa este impuesto, y a la vez beneficiando a ciertos sectores siendo estos los más desfavorecidos económicamente.

2.1.2 Recaudación del Impuesto al Valor Agregado en México

El sistema tributario mexicano ha sufrido diversas y constantes modificaciones a lo largo del tiempo, dichas modificaciones han afectado el nivel recaudatorio de diferentes maneras y proporciones. Existe una gran variedad de variables que pueden afectar la recaudación, entre ellas, la misma tasa impositiva y el crecimiento del PIB, es de esperarse que, a mayor tasa impositiva y a mayor crecimiento del PIB, la recaudación sea mayor.

El impuesto al valor agregado es un impuesto de naturaleza indirecta, en donde el agente económico que lo recauda, termina soportando la carga fiscal, además este impuesto no es percibido directamente por el fisco, sino por el vendedor al momento de la transacción comercial.

Ahora bien, en el periodo comprendido de 1990 a 1994, la tasa general era del 15%, en frontera del 6% y 20% para artículos de lujo, la tasa general disminuyó en

al 10% de 1992 a 1995, lo cual sin duda afectó la recaudación y pasó de representar el 2.8% del PIB, en 1991, al 2.2% en 1994.⁴

Cuadro 1: Histórico del IVA de 1990 a 1994

Año	General Tasas	Frontera Tasas	Recaudación % PIB	Crecimiento PIB %
1990	15	16	2.9	5.1
1991	15	6	2.8	4.2
1992	10	6	2.2	3.6
1993	10	6	2.1	4.1
1994	10	6	2.2	4.7

Fuente(s): Elaborado por el CIEP con datos de SHCP (2016) y BM (2016)

En 1995 aumenta la tasa general del impuesto al valor agregado a 15% y la tasa en ciudades fronterizas a 10%, estas tasas no sufrieron cambios en un periodo de 15 años, durante este periodo hubo intentos de gravar los alimentos y medicinas.

Este aumento tuvo un impacto positivo en la recaudación, la cual tuvo una tendencia al alza, iniciando en 2.3% del PIN en 1995 y terminando en 3.4% del PIB en 2009. Durante este periodo el crecimiento del PIN tuvo altibajos, sin embargo, esto no afectó la recaudación de este impuesto.⁵

⁴ García Adrián, CIEP, 2016, ISR e IVA: Evoluciones Históricas

⁵ García, Gómez Adrián, 2016, ISR e IVA: Evoluciones históricas

Cuadro 2: Histórico del IVA de 1995 a 2009

Año	General Tasa	Frontera Tasa	Recaudación % PIB	Crecimiento PIB %
1995	15	10	2.3	-5.8
1996	15	10	2.4	5.9
1997	15	10	2.6	7.0
1998	15	10	2.6	4.7
1999	15	10	2.7	2.7
2000	15	10	2.9	5.3
2001	15	10	3.1	-0.6
2002	15	10	3.1	5.1
2003	15	10	3.3	1.4
2004	15	10	3.3	4.3
2005	15	10	3.4	3.0
2006	15	10	3.6	4.9
2007	15	10	3.6	3.2
2008	15	10	3.7	1.4
2009	15	10	3.4	-4.7

Fuente(s): Elaborado por el CIEP con datos de SHCP (2016) y BM (2016)

En el 2010 la tasa general del impuesto al valor agregado subió a 16% y en ciudades fronterizas a 11%, estos cambios aumentaron la recaudación a 3.8% del PIB en 2010, posteriormente disminuyó durante un periodo, para representar en 2013 el 3.5% del PIB, es decir durante los primeros tres años de este periodo la

recaudación no presento variaciones significativas, sin embargo, la desaceleración en 2013 de la economía en la cual el PIB, solo creció un 1.4%, la recaudación bajo al 3.5% del PIB.⁶

Cuadro 3: Histórico del IVA de 2010 a 2013

Año	General Tasa	Frontera Tasa	Recaudación % PIB	Crecimiento PIB %
2010	16	11	3.8	5.2
2011	16	11	3.7	3.9
2012	16	11	3.7	4.0
2013	16	11	3.5	1.4

Fuente(s): Elaborado por el CIEP con datos de SHCP (2016) y BM (2016)

En 2014 se homologo la tasa del impuesto al valor agregado general y de las ciudades fronterizas. Este cambio impacto la recaudación de manera positiva, ya que la recaudación represento 3.9 del PIN en 2014 y 2015, esto sucedió con una tasa de crecimiento del PIB de 2.3% en 2014, lo cual indica que la recaudación monetaria aumento en mayor proporción que el PIB.

Cuadro 4: Histórico del IVA de 2014 a 2015

Año	General Tasa	Frontera Tasa	Recaudación % PIB	Crecimiento PIB %
2014	16	16	3.9	2.3
2015	16	16	3.9	2.5

Fuente(s): Elaborado por el CIEP con datos de SHCP (2016) y BM (2016)

⁶ Idem

En teoría se esperaría que a mayor tasa del impuesto y a mayor crecimiento económico, la recaudación sería mayor, a partir de lo arriba insertado, se puede observar que, en términos generales, tanto las tasas de los impuestos como el crecimiento de PIB tienen una relación directa con la recaudación, sin embargo, existe otros factores que impactan en la recaudación de manera considerable, tales como: exenciones, tasas preferentes, etc.

2.2 Concepto de Servicios de Hospitalización

2.2.1 Concepto de Servicios

El diccionario la real academia de la lengua española lo define como:

Organización y personal destinados a cuidar intereses o satisfacer necesidades del público o de alguna entidad oficial o privada.⁷

Por su parte la Ley del Impuesto al Valor Agregado, considera prestación de servicios independientes en su artículo fracciones I y VI:

“Artículo 14.- Para los efectos de esta Ley se considera prestación de servicios independientes:

I.- La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le de origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes...”

“...VI.- Toda obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes...”⁸

⁷ Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española

⁸ Ley del Impuesto al Valor Agregado

La finalidad de la prestación es la de hacer, realizar o ejecutar una cosa o bien material, sea bien mueble o inmueble, así como efectuar, producir o realizar un bien inmaterial, sea una actividad o profesión intelectual o de cualquier índole.

Por la obligación de hacer el deudor se compromete, se somete a hacer, ejecutar o realizar algo en beneficio del acreedor o de un tercero y estos tienen la facultad de exigir ese hacer.

Las obligaciones de hacer no se prestan a la indeterminación, es decir no pueden estar constituidas por prestaciones con objeto indeterminado, estas obligaciones deben estar constituidas por prestaciones de hacer de algo determinado, identificado, concreto, claro, preciso, específico, señalado con sus características propias.

En las prestaciones de hacer, es importante se fijen el plazo y el modo, en que ha de cumplirse la prestación.

2.2.2 Concepto de Hospitalario

Perteneciente o relativo al hospital para enfermos.⁹

Por otra parte la palabra hospital se define como:

El establecimiento destinado al diagnóstico y tratamiento de enfermos, donde a menudo se practica la investigación y la docencia.¹⁰

El vocablo enfermo se define como: aquel que padece una enfermedad, siendo esta la alteración más o menos grave de la salud.

Los servicios hospitalarios, son aquellos esfuerzos realizados por el personal de una institución de salud, que se prestan con la finalidad de restituir este derecho a los pacientes o usuarios que acuden a ella a cambio de una contraprestación, que

⁹ Idem

¹⁰ Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española

en la práctica pueden ser prestados por empresas privadas o bien, por instituciones públicas creadas con ese objeto, en cuyo caso para las primeras la contraprestación normalmente es en dinero, el cual desembolsa directamente el usuario del servicio y en las segundas es a cambio del pago de cuotas o aportaciones que se realizan de manera tripartita, ya que estas instituciones tienen subrogada la prestación de la seguridad social, obligación que en un principio es del Estado y de los patrones, en favor de la clase trabajadora .

2.2.3 Servicios Hospitalarios Públicos y Privados

El sistema mexicano de salud comprende dos sectores, el público y el privado. Dentro del sector público se encuentran las instituciones de seguridad social; Instituto Mexicano del Seguro Social, Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, Petróleos Mexicanos, Secretaría de la Defensa, Secretaría de Marina y otros y las instituciones y programas que atienden a la población sin seguridad social; Secretaría de Salud, Servicios Estatales de Salud, Programa IMSS Oportunidades, Seguro Popular de Salud. El sector privado comprende a las compañías aseguradoras y los prestadores de servicios que trabajan en consultorios, clínicas y hospitales privados, incluyendo a los prestadores de servicios de medicina alternativa.¹¹

2.2.4 Beneficiarios de los Servicios de Salud

De acuerdo con el artículo 4° de la Constitución Política de México, la protección de la salud es un derecho de todos los mexicanos. Sin embargo, no todos han podido ejercer de manera efectiva este derecho. El sistema mexicano de salud ofrece beneficios en salud muy diferentes dependiendo de la población de que se trate. En el país hay tres distintos grupos de beneficiarios de las instituciones de salud:

- Los trabajadores asalariados, los jubilados y sus familias;

¹¹ Gómez, Dantes Octavio, 2010, Sistema de Salud de México

- Los auto empleados, trabajadores del sector informal, desempleados y personas que se encuentran fuera del mercado de trabajo, y sus familias, y
- La población con capacidad de pago.

Los trabajadores del sector formal de la economía, activos y jubilados, y sus familias son los beneficiarios de las instituciones de seguridad social, que cubren a 48.3 millones de personas. El IMSS cubre a más de 80% de esta población y la atiende en sus propias unidades con sus propios médicos y enfermeras. El ISSSTE da cobertura a otro 18% de la población asegurada, también en unidades y con recursos humanos propios. Por su parte, los servicios médicos para los empleados de PEMEX, SEDENA y SEMAR en conjunto se encargan de proveer de servicios de salud a 1% de la población con seguridad social en clínicas y hospitales de PEMEX y las Fuerzas Armadas, y con médicos y enfermeras propios.

El segundo grupo de usuarios incluye a los auto-empleados, los trabajadores del sector informal de la economía, los desempleados y las personas que se encuentran fuera del mercado de trabajo, así como sus familiares y dependientes. Se trata de la población no asalariada, que debe distinguirse de la población que trabaja en el sector informal de la economía, que es sólo una parte de aquel universo. Tradicionalmente, este sector de la población había recurrido, para resolver sus necesidades de salud, a los servicios de la SSa, los SESA y el IMSS-O, y recibía servicios sobre una base asistencial. En la primavera de 2003, el congreso aprobó una reforma a la Ley General de Salud que dio origen al Sistema de Protección Social en Salud y su brazo operativo, el SPS. Este seguro entró en operación el 1° de enero de 2004 y cubrirá en un lapso de siete años a los mexicanos que habían quedado excluidos de la seguridad social convencional. Junto con sus familias, estos mexicanos representaban aproximadamente a la mitad de la población del país. En 2008, el SPS contaba con más de 27 millones de afiliados.

Estas cifras nos indican que en México todavía hay más de 30 millones de personas sin protección social en salud. Esta población recurre, para atender sus

necesidades de salud, a los servicios de la SSa, los SESA e IMSS-O. Alrededor de 24 millones se consideran responsabilidad de la SSa y los SESA, y alrededor de siete millones se atienden en las unidades del programa IMSS-O.

Finalmente está la población que hace uso de los servicios del sector privado, a través de planes privados de seguro o pagos de bolsillo. Cabe destacar que tanto las personas con seguridad social como los pobres del campo y la ciudad que regularmente hacen uso de los servicios de la SSa, los SESA o IMSS-O, utilizan también los servicios de salud del sector privado, en particular los servicios ambulatorios.¹²

2.3 Concepto de Suministro de Medicamentos

La Real Academia de la Lengua Española los define como aquella sustancia que, administrada de interior a exteriormente a un organismo, sirve para prevenir, curar o aliviar la enfermedad y corregir o reparar las secuelas de esta.

2.3.1 Antecedentes de los Medicamentos

Los remedios curativos son tan antiguos como la propia humanidad. Hasta finales del siglo XIX todos los medicamentos procedían de la naturaleza, pero con el desarrollo de la Química Orgánica, se fueron separando de las drogas conocidas hasta entonces las sustancias químicas contenidas en ellas y que eran las responsables de su acción, naciendo así el concepto de principio activo. Una vez conocida su estructura química, se trató de imitarla mediante síntesis, lo que supone también la obtención de productos relacionados. De este modo se generaba la moderna Farmacología.

Una de las primeras fuentes de las que se extraen los fármacos son los productos naturales. Generalmente, su estudio surge a raíz de alguna observación de la medicina popular sobre todo de las plantas denominadas medicinales. En

¹² Idem

principio, cabría suponer que este campo de la investigación debía estar agotado a estas alturas, pero nada más lejos de la realidad. Algunos autores afirman que sólo se ha estudiado algo más del 10% de la flora terrestre y lo realizado con la flora marítima es, lógicamente, bastante menor.¹³

2.3.2 Medicina de patente

En el mercado mexicano existe una diversidad de medicamentos que han comprobado su seguridad y eficacia para prevenir, curar, rehabilitar y/o mejorar la calidad de vida de los pacientes, entre ellos está los originales o de patente, que son resultado de al menos 0 años de investigación a escala mundial.

Un medicamento de patente o de marca, es aquel que cumple con los principios médicos para alternativa de salud, es decir, el medicamento en el cual algún determinado laboratorio hace una investigación muy profunda para lograr sanar algún padecimiento o hacerlo llevadero, de carácter físico o fisiológico, entonces se le otorga la patente, por este producto innovador, de tal manera que dicho laboratorio tenga la exclusividad en la producción de dicho medicamento, pero aun cuando se vence la patente este medicamento sigue su carácter de innovador, ostenta una marca, representa a un laboratorio pionero, y ha generado la confianza del consumidor o paciente, partiendo del concepto de que un medicamento es una sustancia con efecto curativo, preventivo y de rehabilitación.¹⁴

Existen diferencias entre los medicamentos de patente y los genéricos, para entender esto, es necesario aclarar lo siguiente:

- 1) El fármaco, que es la sustancia farmacológicamente activa con acciones en nuestro organismo, todos los medicamentos lo contienen.
- 2) Los excipientes, que son las sustancias inactivas que facilitan y mejoran las características de conservación, reparación y administración de los medicamentos.

¹³ Consejo General de Colegios Oficiales de Farmacéuticos, 2016, Origen de los Medicamentos

¹⁴ Medicamentos de Marca o de Patente, La economía Personal y del Hogar, economía.com.mx

Los principales factores que influyen en el precio, que es más alto de un medicamento de patente son: además de los costos de producción, también contempla todo el trabajo de investigación realizado, desde el desarrollo de la molécula, hasta los estudios preclínicos, clínicos que garantizan la eficacia y seguridad del nuevo medicamento.

Para obtener esta denominación el fabricante debe demostrar mediante estudios de bioequivalencia, que su medicamento es exactamente igual al de patente en cuanto a calidad, por lo tanto, el valor del medicamento genérico es más bajo que el medicamento de patente.

Por su parte los medicamentos similares, dicen contener la misma sustancia activa que los de patente, pero no se someten a estudios de biodisponibilidad, por lo que no existe evidencia de que actúen en el organismo de la misma forma que los originales, si bien su precio es mucho menor, no se puede asegurar que al consumirlos el paciente obtenga los mismos resultados que con los medicamentos de patente.¹⁵

2.3.3 Suministro de Medicamentos

Para conocer la definición de suministro, tenemos que ir al verbo del cual proviene que es suministrar, este se define como proveer a alguien de algo que necesita.¹⁶

Se puede definir al suministro de medicamentos como la acción de proveer de la sustancia curativa, preventiva o de rehabilitación, al usuario de los servicios de salud, cuando esta se ve mermada.

2.4 Tasa de causación, criterio de la autoridad y del contribuyente

Dentro de la exposición de motivos, para la reforma de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de 1990, se encontraba contemplada la adopción de la tasa del 0% del Impuesto al Valor Agregado, para la enajenación de los medicamentos de patente de forma permanente, argumentando que la tasa general no podía ser

¹⁵ Palacios Rosas, 2014, Periódico Milenio

¹⁶ Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española

aplicada a todos los productos y servicios debido a la existente inequidad social, que haría que las economías con menores ingresos pagaran más de lo que en ese entonces pagaban y que de esta forma los contribuyentes de mayores ingresos pagarían menos, ya que sostenían que economías de salario mínimo pagarían el triple de lo que se pagaba, mientras que economías con ingreso equivalente a diez salarios mínimos pagarían 25% menos.¹⁷

El artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente, dentro de su fracción I, inciso b), que establece la tasa del 0% a la enajenación de los medicamentos de patente, el cual se cita a continuación:

“Artículo 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:

b) Medicinas de patente...”

Es importante resaltar que el legislador decidió gravar la enajenación de estos artículos por considerarlos necesarios, para restablecer la salud del contribuyente, a tasa del 0%, con la finalidad de no afectar la economía del gobernado.

2.4.1 Criterio de la Autoridad

A partir de la entrada en vigor de las reformas efectuadas al Código Fiscal de la Federación en junio de 2006, las autoridades fiscales están facultadas para emitir los denominados criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras.¹⁸

Los conceptos de criterios normativos y criterios no vinculativos han sido ampliamente utilizados en nuestro ámbito fiscal y tenemos la idea de que son lo mismo, aquí se establecerá la diferencia.

¹⁷ Díaz, Pérez Duarte Alejandro, 1990, Exposición de Motivos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

¹⁸ Madrid, Marco Tatiana., 2012. EyBoletín, Criterios no vinculativos emitidos por las autoridades fiscales.

Un criterio normativo es aquel que comunica la interpretación institucional de la autoridad fiscal, es decir, el Servicio de Administración Tributaria lo emite respecto de una norma jurídica, estos son de carácter obligatorio para sus unidades administrativas, no para los contribuyentes y a estos les podrían generar derechos si se publicaran en el Diario Oficial de la Federación, su fundamento legal se encuentra en el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación.

Por otra parte, los criterios no vinculativos, establecen las practicas que en opinión del Servicio de Administración Tributaria son indebidas y particularmente importantes para los Contadores Públicos Registrados, quienes están obligados a revelarlos en el dictamen fiscal, si detectan que se llevan a cabo esas prácticas, so pena de ser sancionados, de igual manera que los anteriores, no son obligatorios para los contribuyentes, su fundamento se encuentra en el artículo 33 fracción I inciso H, del Código Fiscal de la Federación.¹⁹

Desde el punto de vista de la autoridad, el suministro de medicamentos forma parte de la prestación del servicio hospitalario. A continuación, se inserta un texto que forma parte de la Compilación de Criterios Normativos en materia de impuestos internos, expedido por el Servicio de Administración Tributaria dentro del Anexo 7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, controlado con el número 10/IVA/N, denominado Suministro de medicamentos como parte de los servicios de un hospital. Se debe considerar la tasa general del IVA.

Anexo 7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017

COMPILACIÓN DE CRITERIOS NORMATIVOS

PRIMERO. De conformidad con los artículos 33, penúltimo párrafo y 35 del CFF, en relación con la regla 1.9., fracción VIII de la RMF 2017, se dan a conocer los criterios normativos en materia de impuestos internos, conforme a lo siguiente:

10/IVA/N Suministro de medicamentos como parte de los servicios de un hospital. Se debe considerar la tasa general del IVA.

El artículo 2-A, fracción I, inciso b) de la Ley del IVA señala que el impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% cuando se enajenen medicinas de patente.

El artículo 17, segundo párrafo del CFF establece que cuando con motivo de la prestación de un servicio se proporcionen bienes o se otorgue el uso o goce temporal al prestatario, se considerará como ingreso por el servicio o como valor de éste, el importe total de la

¹⁹ Idem

contraprestación a cargo del prestatario, siempre que sean bienes que normalmente se proporcionen o se conceda su uso o goce con el servicio de que se trate.

Por tanto, se considera que cuando se proporcionan medicinas de patente como parte de los servicios durante la hospitalización del paciente, directa o vía la contratación de un paquete de atención especial, se encuentran gravados a la tasa del 16% del IVA, de conformidad con lo establecido en los artículos 14, fracción I de la multicitada ley y 17, segundo párrafo del CFF, en virtud de que se trata de la prestación genérica de un servicio y no de la enajenación de medicamentos a que se refiere el artículo 2-A, fracción I, inciso b) de la ley en comento.

Origen	Primer antecedente
6/2005/IVA	Oficio 325-SAT-09-IV-B-118532 de 19 de septiembre de 2005, mediante el cual se emite la Compilación de Criterios Normativos. Liberación de la primera parte del Boletín 2005.

Como puede apreciarse, la autoridad sostiene que la tasa aplicable a la enajenación de medicamentos que son suministrados, cuando el paciente acude a la institución o empresa que presta servicios hospitalarios, tiene la naturaleza de servicio y no de enajenación, por lo tanto, al formar parte del servicio le es aplicable la tasa general del impuesto al valor agregado y no la del 0%, aplicando lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 17 del Código Fiscal de la Federación.

“Artículo 17.- Cuando se perciba el ingreso en bienes o servicios, se considerará el valor de éstos en moneda nacional en la fecha de la percepción según las cotizaciones o valores en el mercado, o en defecto de ambos el de avalúo. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable tratándose de moneda extranjera.

Cuando con motivo de la prestación de un servicio se proporcionen bienes o se otorgue su uso o goce temporal al prestatario, se considerará como ingreso por el servicio o como valor de éste, el importe total de la contraprestación a cargo del prestatario, siempre que sean bienes que normalmente se proporcionen o se conceda su uso o goce con el servicio de que se trate...”

Aunado a lo anterior la autoridad fiscal, cuenta con ciertas atribuciones entre las cuales se encuentra la siguiente:

“Artículo 7o. El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

- I. Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable...”²⁰

Es decir, la autoridad fiscal hace uso de sus facultades, entre las cuales se encuentra la de recaudar los impuestos, el cual representa un medio para la consecución de su fin, que es el lograr que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público.²¹

2.4.2 Criterio del Contribuyente

Actualmente existe un organismo público descentralizado, no sectorizado, con autonomía técnica funcional y de gestión, especializado en materia tributaria, que proporciona de forma gratuita, ágil y sencilla, servicios de orientación, asesoría, consulta, representación legal y defensa, investigación recepción y tramites de quejas y reclamaciones contra actos u omisiones de las autoridades fiscales federales que vulneren los derechos de los contribuyentes, así como de acuerdos conclusivos como un medio alternativo para resolver de forma anticipada y consensuada los diferendos que durante el ejercicio de las facultades de comprobación surjan entre las autoridades fiscales y los contribuyentes, o bien, para regularizar la situación fiscal de estos últimos, este organismo se denomina Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Esta Procuraduría entre otras atribuciones sustantivas, fomenta la cultura contributiva, realiza propuestas de modificaciones normativas y legales, identifica

²⁰ Silva, S. I. A., 2015. www.profeco.gob.mx.

²¹ Artículo 2, Ley del Servicio de Administracion Tributaria. Mexico, D.F.: DOF

e investiga problemas sistémicos, celebra reuniones periódicas con autoridades fiscales federales, interpreta disposiciones legales y emite recomendaciones, medidas correctivas y sugerencias.²²

Dentro del expediente 39-V-A/2015, con asunto: La aplicación de la tasa general del impuesto al valor agregado, aplicable a la enajenación de medicamentos de patente, cuando son suministrados con motivo de la prestación de servicios hospitalarios, viola los derechos de los contribuyentes.

A través de la Dirección General de Estudios Normativos, consideró que el criterio normativo del Servicio de Administración Tributaria identificado con número 10/IVA/N, vulnera los derechos de los contribuyentes fundándose en lo siguiente:

Que el artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que están obligadas al pago del impuesto respectivo, las personas físicas y morales que, en territorio nacional, enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes, o importen bienes o servicios, el cual se calculara ampliando a los valores señalados en la propia Ley, la tasa del 16% y en ningún caso se considerara que forma parte de dichos valores.

Asimismo, el artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, señala los actos o actividades en los cuales se aplicara una tasa diferente a la establecida en el propio artículo 1°, determinando que el impuesto se calculara aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere la Ley, cuando entre otras actividades, se realice la enajenación de medicinas de patente, sin establecer, alguna excepción con relación a si esta debe llevarse a cabo en un lugar determinado o bajo ciertas circunstancias, Es decir, se considera que la enajenación de medicinas siempre debe estar gravada a la tasa del 0%, con independencia de las condiciones en que se lleve a cabo.

Es importante resaltar que fue voluntad del legislador federal gravar de manera permanente, con la tasa del 0% del Impuesto al Valor Agregado a las medicinas

²² Silva, S. I. A., 2015. www.profeco.gob.mx.

de patente en todas las etapas del proceso de producción, hasta su comercialización al consumidor final, toda vez que la intención fue que se aplicara esa tasa preferencial para evitar el impacto económico que representa este gravamen en la salud de los mexicanos.

Lo anterior se desprende de la exposición de motivos a la reforma realizada en 1995 a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en la que se advirtió que gravar el consumo de alimentos y medicinas, estaba perjudicando a los consumidores de dichos productos, reconociendo que se había cometido un “gravísimo” error al gravarlos con la tasa general, por lo que era necesario reponer dicho error y restablecer la tasa del 0%

De la exposición motivos, del proceso legislativo llevado a cabo por la cámara de diputados, cámara de origen, de fecha 14 de noviembre de 1995, a iniciativa del ejecutivo, se desprende lo siguiente:

“... Alimentos procesados y medicinas

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...”

De igual forma la discusión llevada a cabo por la cámara de diputados de fecha 29 de noviembre de 1995, se enuncia lo siguiente:

“...Dentro de las medidas para la protección al consumo, se dará trato permanente en ley a la tasa 0% del impuesto al valor agregado, alimentos procesados y medicinas de patente, como se había planteado reiteradamente en esta Cámara de Diputados...”

“... La ausencia total de apoyos fiscales al trabajador asalariado, no puede ser compensada con otras medidas que sin duda son positivas y que fueron adoptadas en el decreto, que benefician sobre todo a las empresas

y en menor medida a los consumidores. Entre estas últimas, las de los consumidores, hay que reconocer desde luego la reposición del error gravísimo, error no cometido por nosotros, que significó haber gravado a los alimentos procesados y medicinas y restablecer la tasa 0%...”

Por otro lado, en términos del artículo 14, fracción VI, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se entenderá como prestación de servicios independientes entre otras actividades, a toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esa Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.

“Artículo 14.- Para los efectos de esta Ley se considera prestación de servicios independientes:

...”

“...VI. - Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes...”

Es decir, la propia Ley de la materia establece que la tasa general debe aplicársele a toda prestación de servicios, dejando de lado aquellos que la misma Ley estima enajenación, siendo este el caso de los medicamentos.

Por ende el contribuyente de acuerdo, aplica el criterio aquí citado pues no está violando ninguna disposición legal, al llevarlo a cabo.

2.5 Derechos humanos del gobernado

El 10 de junio de 2011, se publicó una importante reforma a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que impacta directamente en la administración de justicia federal.

Esta reforma evidencia el reconocimiento de la progresividad de los derechos humanos, mediante la expresión clara del principio pro persona como rector de la

interpretación y aplicación de las normas jurídicas, en aquellas que favorezcan y brinden mayor protección a las personas. Así, la ampliación de los derechos que significa la concreción de algunas cláusulas constitucionales, como aquella relativa a los migrantes o a la suspensión de garantías, aunada a la obligación expresa de observar los tratados internacionales firmados por el Estado mexicano, miran hacia la justiciabilidad y eficacia de los derechos que, a la postre, tiende al mejoramiento de las condiciones de vida de la sociedad y al desarrollo de cada persona en lo individual.

La reforma constitucional antes referida genera la impostergable necesidad de profundizar en el estudio de los tratados internacionales en los que se reconocen derechos humanos y en que el Estado mexicano es parte.²³

Los Tratados Internacionales, se pueden definir como aquellos acuerdos de voluntades celebrados entre dos o más Estados, para la creación, modificación o extinción de consecuencias jurídicas. Se encuentran contemplados en el artículo 133 de nuestro máximo ordenamiento, donde se les brinda carácter de Ley Suprema.²⁴

A continuación, se inserta un cuadro comparativo del texto antes y después de la reforma:

TEXTO ANTERIOR	DECRETO DEL 10 DE JUNIO DE 2011
Art. 1o.- En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella	Art. 1o.- En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea

²³ SCJN, 2012. Reformas Constitucionales en Materia de Derechos Humanos

²⁴ Chávez, Chávez José Luis, 2010, Morelia, Michoacán, Ed. Ediciones Michoacanas, Pag 52, La Relación Tributaria Entre El Estado y Los Contribuyentes En México

misma establece.

parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

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

2.5.1 Importancia de la Reforma Constitucional

La reforma constitucional en materia de derechos humanos, ofrece varias novedades importantes, las cuales pueden cambiar de manera profunda la forma de concebir, interpretar y aplicar tales derechos en México.

Las principales novedades, dicho de forma telegráfica, son las siguientes:

- La denominación del Capítulo I del Título Primero de la Constitución cambia, dejando atrás (al menos en parte) el anticuado concepto de “garantías individuales”. A partir de la reforma se llama “De los derechos humanos y sus garantías”. La expresión derechos humanos es mucho más moderna que la de garantías individuales y es la que se suele utilizar en el ámbito del derecho internacional, si bien es cierto que lo más pertinente desde un punto de vista doctrinal hubiera sido adoptar la denominación de “derechos fundamentales”.
- El artículo primero constitucional, en vez de “otorgar” los derechos, ahora simplemente los “reconoce”. A partir de la reforma se reconoce que toda persona “goza” de los derechos y de los mecanismos de garantía reconocidos tanto por la Constitución como por los tratados internacionales. La Constitución se abre de forma clara y contundente al derecho internacional de los derechos humanos, demostrando de esa manera una vocación cosmopolita muy apreciable.
- En el mismo artículo primero constitucional se recoge la figura de la “interpretación conforme”, al señalarse que todas las normas relativas a derechos humanos (del rango jerárquico que sea) se deberán interpretar a la luz de la propia Constitución y de los tratados internacionales. Esto implica la creación de una especie de bloque de constitucionalidad (integrada no solamente por la carta magna, sino también por los tratados internacionales), a la luz del cual se deberá interpretar el conjunto del ordenamiento jurídico mexicano.

- Se incorpora en el párrafo segundo del artículo primero constitucional el principio de interpretación “pro personae”, muy conocido en el derecho internacional de los derechos humanos y en la práctica de los tribunales internacionales encargados de la protección y tutela de los mismos derechos. Este principio supone que, cuando existan distintas interpretaciones posibles de una norma jurídica, se deberá elegir aquella que más proteja al titular de un derecho humano. Y también significa que, cuando en un caso concreto se puedan aplicar dos o más normas jurídicas, el intérprete debe elegir aquella que (igualmente) proteja de mejor manera a los titulares de un derecho humano.
- Se señala, en el párrafo tercero del artículo primero, la obligación del Estado mexicano (en todos sus niveles de gobierno, sin excepción) de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos. De esta forma queda claro que todo derecho humano “reconocido” por la Constitución y los tratados internacionales genera obligaciones para las autoridades mexicanas, con independencia del nivel de gobierno que ocupen o de la modalidad administrativa bajo la que estén organizadas.
- Las obligaciones de las autoridades mexicanas en materia de derechos humanos deberán cumplirse a la luz de los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad de los derechos.
- El Estado mexicano, señala el artículo 1 constitucional a partir de la reforma, debe prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones de derechos humanos.
- Se establece, en el artículo 18, que el respeto a los derechos humanos es una de las bases sobre las que se debe organizar el sistema penitenciario nacional, junto con el trabajo, la capacitación para el mismo, la educación, la salud y el deporte.
- Se obliga a los servidores públicos que no acepten recomendaciones de la Comisión Nacional de los Derechos Humanos o de las respectivas comisiones estatales a fundar y motivar su negativa, así como a hacerla pública. Toda recomendación debe ser contestada, tanto si es aceptada

como si es rechazada. En caso de que alguna autoridad rechace una recomendación, puede ser citada por el Senado o por la Comisión Permanente (si la recomendación proviene de la CNDH) o bien por la legislatura local (si la recomendación fue expedida por una comisión estatal).

Como puede verse, se trata de una reforma que, abarca distintos temas y aspectos relativos a la concepción y la tutela de los derechos humanos en México. Llega en un momento especialmente delicado, cuando la situación de los derechos humanos en el país se ha degradado considerablemente en el contexto de una exacerbada violencia y de una actuación desbocada e ilegal de un sector de las fuerzas armadas.

Llega también cuando México acumula ya seis sentencias condenatorias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, que han verificado en el plano internacional lo que ya se sabía: el Estado mexicano presenta profundas deficiencias en la tutela de los derechos.

Por eso es que, a partir de la publicación de la reforma constitucional, comienza una tarea inmensa de difusión, análisis y desarrollo de su contenido. Una tarea que corresponde hacer tanto a los académicos como a los jueces, legisladores, integrantes de los poderes ejecutivos, comisiones de derechos humanos y a la sociedad civil en su conjunto.

La Constitución, por mejor redactada que esté, no puede cambiar por sí sola una realidad de constante violación a los derechos. Nos corresponde a todos emprender una tarea que se antoja complicada, pero que representa hoy en día la única ruta transitable para que en México se respete la dignidad de todas las personas que se encuentran en su territorio. De ahí que además de ser una tarea inmensa, sea también una tarea urgente e indeclinable.²⁵

²⁵ Carbonell, Miguel., 2012. La Reforma Constitucional en Materia de Derechos Humanos Principales Novedades.

Para comprender mejor a que se refiere el principio pro persona, se inserta la siguiente tesis:

PRINCIPIO PRO PERSONA O PRO HOMINE. FORMA EN QUE LOS ÓRGANOS JURISDICCIONALES NACIONALES DEBEN DESEMPEÑAR SUS ATRIBUCIONES Y FACULTADES A PARTIR DE LA REFORMA AL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 10 DE JUNIO DE 2011.

Si bien la reforma indicada implicó el cambio en el sistema jurídico mexicano en relación con los tratados de derechos humanos, así como con la interpretación más favorable a la persona al orden constitucional -principio pro persona o pro homine-, ello no implica que los órganos jurisdiccionales nacionales dejen de llevar a cabo sus atribuciones y facultades de impartir justicia en la forma en que venían desempeñándolas antes de la citada reforma, sino que dicho cambio sólo conlleva a que si en los instrumentos internacionales existe una protección más benéfica para la persona respecto de la institución jurídica que se analice, ésta se aplique, sin que tal circunstancia signifique que dejen de observarse los diversos principios constitucionales y legales que rigen su función jurisdiccional -legalidad, igualdad, seguridad jurídica, debido proceso, acceso efectivo a la justicia, cosa juzgada-, ya que de hacerlo se provocaría un estado de incertidumbre en los destinatarios de tal función.²⁶

El principio pro persona se refiere a que en caso de que un juez o autoridad tenga que elegir qué norma aplicar a un determinado caso, deberá elegir la que más favorezca a la persona, sin importar si se trata de la Constitución, un tratado internacional o una ley. Bajo esta lógica, el catálogo de derechos humanos ya no se encuentra limitado a lo prescrito en el texto constitucional, sino que también

²⁶ Aguirre, Anguiano Sergio Salvador, 2012, Tesis: 2ª. LXXXII (10ª.) SCJN.2002179

incluye a todos aquellos derechos que figuran en los tratados internacionales ratificados por el Estado mexicano.²⁷

En relación a la postura de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, al tema que nos ocupa que es el del suministro de medicamentos, se encuentra lo siguiente:

Esta Procuraduría como Ombudsman fiscal debe vigilar la efectiva aplicación de la reforma constitucional en materia de derechos humanos, la cual implicó un cambio en el sistema jurídico mexicano en relación con los tratados de derechos humanos, así como con la interpretación más favorable a la persona en el orden constitucional, estableciendo el principio de interpretación pro persona o pro homine a rango de derecho fundamental.

Así, en términos del referido principio todas las autoridades atenderán a criterios que favorezcan al individuo, por lo que deberá prevalecer aquel que represente una mayor protección para la persona o que implique una menor restricción, en el caso en estudio, la interpretación debe ser extensiva para proteger el derecho a la salud.

De acuerdo con lo anterior, en el criterio 10/IVA/N “Suministro de medicamentos como parte de los servicios de un hospital. Se debe considerar la tasa general del IVA”, la autoridad fiscal le da mayor alcance a lo establecido en el artículo 17, segundo párrafo, del CFF, que a lo señalado en el artículo 2-A, fracción I, inciso b), de la LIVA, lo que genera que se vulnere el principio pro persona, ya que la línea interpretativa a la que llega el SAT, no otorga el mayor beneficio a los gobernados, ocasionando que los precios de las medicinas de patente se adquieran a un costo mayor por los consumidores, lo que incluso va en contra de la intención del legislador expresada en la exposición de motivos.

Por lo tanto, el gravar a la tasa del 16% de IVA a las medicinas de patente, impacta en el derecho fundamental a la salud, porque si bien es cierto existen

²⁷ Idem

instituciones como el IMSS, ISSSTE o Seguro Popular, que proporcionan el servicio médico y las medicinas a pacientes hospitalizados, también lo es, que debido a su gran demanda por necesidad se acude a hospitales privados, por lo que considerar las medicinas que éstos proporcionan a tasa 0% de IVA, representaría una mayor protección a la persona, respetándose el principio de interpretación pro homine.²⁸

2.5.2 Derecho a la Salud

Uno de los objetivos de la reforma de derechos humanos de 2011 es consolidar una sociedad de derechos, el principio pro persona es crucial para poder garantizar que las personas tengan mejores herramientas para hacer valer sus derechos. Otro de los factores fundamentales para poder implementar de manera efectiva la reforma, es difundir los derechos humanos entre la población y capacitar a todas las autoridades para que conozcan sus obligaciones a partir de este nuevo paradigma.²⁹

Numerosos instrumentos de derecho internacional reconocen el derecho del ser humano a la salud.

La Declaración Universal de los Derechos Humanos que fue adoptada y proclamada por la Asamblea General en su resolución 217 A, de 10 de diciembre de 1948, dentro de su párrafo primero del artículo 25 menciona lo siguiente:

"Toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios..."

²⁸ Silva, S. I. A., 2015. www.profeco.gob.mx.

²⁹ Idem

El Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales contiene el artículo más exhaustivo del derecho internacional de los derechos humanos sobre el derecho a la salud, en su artículo 12 prevé lo siguiente:

“1. Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona al disfrute del más alto nivel posible de salud física y mental.

2. Entre las medidas que deberán adoptar los Estados Partes en el Pacto a fin de asegurar la plena efectividad de este derecho, figurarán las necesarias para:

- a) La reducción de la mortalidad y de la mortalidad infantil, el sano desarrollo de los niños;
- b) El mejoramiento en todos sus aspectos de la higiene del trabajo y del medio ambiente;
- c) La prevención y el tratamiento de las enfermedades epidémicas, endémicas, profesionales y de otra índole, y la lucha contra ellas;
- d) La creación de condiciones que aseguren a todos asistencia médica y servicios médicos en caso de enfermedad.”

La Observación General Número 14 del Comité de los Derechos Sociales y Culturales de la Organización de las Naciones Unidas, en el cual se interpretó el derecho a la salud, enuncia lo siguiente:

“1. La salud es un derecho humano fundamental e indispensable para el ejercicio de los demás derechos humanos. Todo ser humano tiene derecho al disfrute del más alto nivel posible de salud que le permita vivir dignamente. La efectividad del derecho a la salud se puede alcanzar mediante numerosos procedimientos complementarios, como la formulación de políticas en materia de salud, la aplicación de los programas de salud elaborados por la Organización Mundial de la Salud (OMS) o la adopción de instrumentos jurídicos concretos. Además, el derecho a la salud abarca determinados componentes aplicables en virtud de la ley”

“8. El derecho a la salud no debe entenderse como un derecho a estar sano. El derecho a la salud entraña libertades y derechos...”

“12. El derecho a la salud en todas sus formas y a todos los niveles abarca los siguientes elementos esenciales e interrelacionados, cuya aplicación dependerá de las condiciones prevalecientes en un determinado Estado Parte:

a) Disponibilidad. Cada Estado Parte deberá contar con un número suficiente de establecimientos, bienes y servicios públicos de salud y centros de atención de la salud, así como de programas. La naturaleza precisa de los establecimientos, bienes y servicios dependerá de diversos factores, en particular el nivel de desarrollo del Estado Parte. Con todo, esos servicios incluirán los factores determinantes básicos de la salud, como agua limpia potable y condiciones sanitarias adecuadas, hospitales, clínicas y demás establecimientos relacionados con la salud, personal médico y profesional capacitado y bien remunerado habida cuenta de las condiciones que existen en el país, así como los medicamentos esenciales definidos en el Programa de Acción sobre medicamentos esenciales de la OMS.

b) Accesibilidad. Los establecimientos, bienes y servicios de salud deben ser accesibles a todos, sin discriminación alguna, dentro de la jurisdicción del Estado Parte. La accesibilidad presenta cuatro dimensiones superpuestas...”

Entre ellas se encuentra:

“iii) Accesibilidad económica (asequibilidad): los establecimientos, bienes y servicios de salud deberán estar al alcance de todos. Los pagos por servicios de atención de la salud y servicios relacionados con los factores determinantes básicos de la salud deberán basarse en el principio de la

equidad, a fin de asegurar que esos servicios, sean públicos o privados, estén al alcance de todos, incluidos los grupos socialmente desfavorecidos. La equidad exige que sobre los hogares más pobres no recaigan una carga desproporcionada, en lo que se refiere a los gastos de salud, en comparación con los hogares más ricos...

- d) Calidad. Además de aceptables desde el punto de vista cultural, los establecimientos, bienes y servicios de salud deberán ser también apropiados desde el punto de vista científico y médico y ser de buena calidad. Ello requiere, entre otras cosas, personal médico capacitado, medicamentos y equipo hospitalario científicamente aprobados y en buen estado, agua limpia potable y condiciones sanitarias adecuadas...”

El Poder Judicial de la Federación ha señalado que para cumplir con la Observación General del Comité, se debe proteger, respetar y cumplir progresivamente el derecho a la salud y no admitir medidas regresivas en su perjuicio, sino que faciliten el acceso de la población a los servicios de salud.

En estas condiciones, ese cumplimiento requiere que los Estados reconozcan suficientemente el derecho a la salud en sus sistemas políticos y ordenamientos jurídicos nacionales de preferencia mediante la aplicación de leyes ³⁰

2.5.3 Derecho a la Seguridad Jurídica

Los derechos de seguridad jurídica son tal vez los que más clara relación guardan con el concepto de Estado de derecho en sentido formal. El Estado de derecho en sentido formal puede entenderse como el conjunto de “reglas del juego”, de carácter fundamentalmente procedimental, que los órganos públicos deben respetar en su organización y funcionamiento internos y, lo que quizá sea toda vía más importante para la materia de los derechos fundamentales, en su relación con los ciudadanos.

³⁰ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2015. Análisis Sistémico 18/2015. México, D.F.

Se trata del concepto formal de Estado de derecho como Estado en el que las autoridades se encuentran sujetas a la ley (o, más en general, a las normas jurídicas).

Una de las notas que más se ha hecho presente en la historia y en la teoría sobre la noción de “Estado de derecho”, es la que tiene que ver con la sujeción de los poderes públicos al ordenamiento: los requisitos que deben observar las autoridades para molestar a una persona, la competencia limitada y/o exclusiva de cada nivel de gobierno, la imposibilidad de aplicar hacia el pasado las nuevas leyes, las reglas de carácter procesal para privar a una persona de su libertad, y así por el estilo.

La sujeción de los órganos públicos a la ley se concreta en el principio de mera legalidad, el cual es distinto al principio de estricta legalidad según el cual las autoridades no solamente deben de acatar las leyes cualesquiera que sean sus contenidos, sino que es preciso además que todos sus actos, incluyendo los propios actos legislativos, estén subordinados a los derechos fundamentales.

La idea de seguridad jurídica tiene muchas vertientes y se concreta en una pluralidad de significados. En el primero que estamos analizando, referido a la sujeción de los poderes públicos al derecho, empata directamente con la misión central que tuvo el primer constitucionalismo, que entendía que todo el sistema constitucional se justificaba en la medida en que pudiera controlar al poder por medio del ordenamiento jurídico.

La división de poderes y el respeto de los derechos fundamentales serían desde entonces, y lo siguen siendo en la actualidad, los dos elementos claves para alcanzar ese objetivo, como lo anticipó en su momento el conocido artículo 16 de la Declaración francesa de 1789. En esa misma lógica y dentro del mismo momento histórico se debe recordar también que el artículo 8o. de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1793 establecía que “La seguridad consiste en la protección otorgada por la sociedad a cada uno de sus miembros para la conservación de su persona, de sus derechos y de sus propiedades”.

La seguridad jurídica, por tanto, se expresa en mandatos de carácter formal con respecto a la actuación del Estado y de sus órganos, preservando la idea de la división de poderes como sujeción funcional a una serie de “reglas del juego”, con el objetivo de preservar la libertad de las personas que habitan en el propio Estado.

Como escribe Gregorio Peces-Barba, “en su dimensión de justicia formal, la función de seguridad jurídica ayuda a limitar el voluntarismo del poder y a crear sensación de libertad en los ciudadanos. Es, por consiguiente, una dimensión esencial para la cohesión social y para la adhesión y el acuerdo de la ciudadanía con su sistema político y jurídico”.³¹

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en su análisis sistémico, realizado al criterio emitido por el Servicio de Administración Tributaria, arriba citado, expresa lo siguiente:

El criterio normativo 10/IVA/N viola el derecho humano de seguridad jurídica de los contribuyentes, ya que la autoridad fiscal considera que cuando se proporcionan medicinas de patente como parte de los servicios durante la hospitalización del paciente, directa o vía la contratación de un paquete de atención especial, éstas se encuentran gravadas a la tasa del 16% del IVA, de conformidad con lo establecido en los artículos 14, fracción I, de la LIVA y 17, segundo párrafo, del CFF, en virtud de que se trata de la prestación genérica de un servicio y no de la enajenación de medicamentos a que se refiere el artículo 2-A, fracción I, inciso b), de la LIVA.

Lo anterior, es contrario a lo señalado en la propia LIVA, toda vez que ésta establece que la enajenación de medicinas se encuentra gravada a la tasa del 0 % del IVA, y de ninguno de sus preceptos se infiere una excepción por la cual deba otorgarse un tratamiento distinto para gravarla a una tasa diferente, por lo que, el hecho de que la enajenación de medicamentos de patente se realice con motivo

³¹ Carbonell, Miguel, 2004, Ed. UNAM, Los Derechos Fundamentales en México

de la prestación de un servicio hospitalario, no implica que aquella deba considerarse comprendida dentro dicho servicio.

Al respecto, se entiende por enajenación de bienes, toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado y por prestación de servicios se concibe la obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por la LIVA como enajenación o uso o goce temporal de bienes, es decir, se trata de dos actividades diferentes, por lo que es indudable que la enajenación de medicinas no puede quedar comprendida como prestación de servicios.

En este orden de ideas, es regresiva de los derechos fundamentales la interpretación que realiza la autoridad fiscal al artículo 17, segundo párrafo, del CFF; pues si bien es cierto que cuando con motivo de la prestación de un servicio se proporcionen bienes o se otorgue su uso o goce temporal al prestatario, se considerará como ingreso por el servicio o como valor de éste, el importe total de la contraprestación a cargo del prestatario, siempre que sean bienes que normalmente se proporcionen o se conceda su uso o goce con el servicio de que se trate; también lo es, que el CFF se trata de una ley general, que no puede sobrepasar lo establecido en la ley especial, en este caso la LIVA.³²

Lo anterior, atendiendo al principio de especialidad de las leyes, conforme al cual la norma especial (LIVA) prevalece sobre la general (CFF), por lo que deberá predominar la aplicación del artículo 2-A, fracción I, inciso b), de la LIVA como ley especial, ya que, de lo contrario, de nada serviría que el legislador hubiera reservado la enajenación de medicinas de patente en ésta, si de cualquier manera el CFF abriría la posibilidad de considerar la misma.

³² Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2015. Análisis Sistémico 18/2015. México, D.F.

2.5.4 Equidad Tributaria

La Constitución Política establece en su artículo 31 fracción IV lo siguiente:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

Mediante una tesis aislada la primera sala de la suprema corte de justicia se propone encontrar dentro del lenguaje de las obligaciones, el lenguaje de los derechos, del análisis de la literalidad de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal se desprende lo siguiente:

Existe una doble función de la norma constitucional al establecer obligaciones, en su caso concreto la de contribuir al gasto público, pero a la vez existen derechos mediante la consagración de distintos principios materiales siendo estos; proporcionalidad, equidad, legalidad y destino del gasto público, dichos principios limitan el poder impositivo del Estado, dichos límites deben entenderse como derechos de las personas para defenderse contra la arbitrariedad del legislador.³³

Existe una doble función de la norma constitucional al establecer obligaciones, en su caso concreto la de contribuir al gasto público, pero a la vez existen derechos mediante la consagración de distintos principios materiales siendo estos; proporcionalidad, equidad, legalidad y destino del gasto público, dichos principios limitan el poder impositivo del Estado, dichos límites deben entenderse como derechos de las personas para defenderse contra la arbitrariedad del legislador.

La garantía de equidad tributaria implica que los sujetos de una misma contribución guarden una situación de igualdad frente a la norma jurídica que establece y regula el gravamen, es decir, se circunscribe a un ámbito de aplicación específico, correspondiente a las actuaciones formales y materialmente legislativas, buscando que estas generen consecuencias jurídicas particulares que incidan

³³ SCJN, 2015, Interés Legítimo para impugnar normas tributarias, el universo de afectación al contribuyente apto para actualizarlo, se delimita por su calidad de sujeto pasivo de la relación tributaria.

directa o indirectamente en el aspecto sustancial de la obligación tributaria, es decir, respectivamente, cuando ello se haga por una modificación en los elementos esenciales de la contribución, o bien, mediante el establecimiento de cualquier otra medida que altere la cantidad que legalmente hubiere correspondido cubrir, lo cual debe estar sujeto a control constitucional, bajo la óptica de la garantía de equidad tributaria.³⁴

Este principio no implica que los sujetos, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que se refiere al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho, es decir, la igualdad ante la ley y ante la aplicación de la ley.

Este principio tiene elementos objetivos que permite delimitarlo:

- a) No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación, ya que esta se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.
- b) A iguales supuestos de hecho, deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas.
- c) Las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo.³⁵

El requisito de equidad tributaria que debe cumplir toda ley fiscal, exige el debido respeto al principio de igualdad, que se traduce en dar trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, para suponer su posible transgresión la norma establezca diferenciación entre contribuyentes, pues basta que establezca un derecho que no pueda ser ejercido por todos los contribuyentes.³⁶

³⁴ SCJN, 2007, Equidad Tributaria. Su ámbito de aplicación comprende disposiciones que trascienden al monto de la obligación fiscal de pago, aunque no afecten directamente la configuración de los elementos esenciales de la contribución.

³⁵ SCJN, 1997. Equidad Tributaria. Sus Elementos

³⁶ SCJN, 1995, Equidad Tributaria. La transgresión de este principio no requiere como supuesto que se establezcan diversas categorías de contribuyentes.

Es importante recordar que el principio de equidad no prohíbe al legislador o a la autoridad fiscal cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no estar fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados.

Ahora bien, en materia de contribuciones el trato desigual otorgado a los contribuyentes que se ubiquen en alguna de las hipótesis apuntadas por la norma no es arbitrario, si se basa en razones justificadas que se relacionan respectivamente, con el desarrollo económico derivado de las situaciones de hecho, características económicas, sociales, geográficas, operativas o cuestiones que contribuyen al desarrollo social, así como sus fines.

Es así que la equidad tributaria implica que los sujetos que se encuentren obligados a sufragar un determinado tributo se hallen dentro de una misma situación establecida por la ley y que no se encuentren sujetos a esa misma obligación tributaria los que están en situación jurídica o económica diferente, esto es, tratar a los iguales de manera igual y en forma desigual a los desiguales.³⁷

2.6 Fines de los impuestos

Uno de los principales ingresos que obtiene el Estado, son los provenientes de los tributos, ya que uno de los aspectos de su soberanía es el conocido poder de imperio, facultad que en el Estado Romano se expresaba en el dominio absoluto sobre los pueblos que conquistaba, sometiéndolos a su autoridad e imponiéndoles la obligación de aportarle recursos.

En virtud de su poder de imperio el Estado cuenta con la facultad de exigir determinados recursos al particular.

Como toda disposición legal, la que establece los tributos debe fundar su existencia en la Constitución , y si partimos del análisis de sus preceptos

³⁷ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2015. Análisis Sistémico 18/2015. México, D.F.

encontramos que no existe disposición expresa que del fin a los tributos como aquellas aportaciones que el Estado impone a los particulares con el fin principal de obtener recursos, y solo podemos derivar su base constitucional del artículo 31, fracción IV, donde se enuncia la obligación de contribuir a los gastos de los entes públicos, así como la facultad correlativa del Poder Legislativo de establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, según los artículos 73, fracciones VII y XXIX, y 74, fracción IV, de la propia Constitución.³⁸

2.6.1 Fines Fiscales y Extrafiscales

En la teoría constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha existido una constante en cuanto a la noción de que las contribuciones siempre tienen un fin fiscal; la recaudación y que adicionalmente pueden tener otros de índole extrafiscal que deben cumplir con los principios constitucionales aplicables, debiendo fundamentarse, entre otras, en las prescripciones del artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Sin embargo, la Primera Sala estima necesario efectuar una precisión conceptual, a efecto de acotar los ámbitos en que puede contemplarse la vinculación de ambos tipos de fines, para lo cual es necesario distinguir los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos, sin que estas herramientas se confundan con el producto de dicha actividad recaudatoria y financiera, esto es, los recursos en sí. Lo anterior en atención a que mientras los medios tributarios utilizados por el Estado para obtener recursos; las contribuciones, deben tener un fin necesariamente fiscal; al cual, conforme a criterios jurisprudenciales, pueden adicionarse otros fines de índole extrafiscal, los montos que generen las contribuciones y todos los demás ingresos del Estado apuntarán siempre hacia objetivos extrafiscales.

Así, puede afirmarse que en materia de propósitos constitucionales, el ámbito fiscal corresponde exclusivamente a algunos de los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos; a los tributarios, en los cuales también pueden concurrir finalidades extrafiscales-, mientras que los ingresos que emanen de

³⁸ Delgadillo, Luis Humberto, 2004, Ed. Limusa, Principios de Derecho Tributario.

éstos, y de los demás que ingresan al erario, aun los financieros o no tributarios, se encuentran indisolublemente destinados a fines delimitados en la política económica estatal, cuya naturaleza será siempre extrafiscal. Ello, tomando en cuenta que la recaudación en sí no constituye un fin, sino que es un medio para obtener ingresos encaminados a satisfacer las necesidades sociales, dentro del trazo establecido en el texto constitucional, tal como se desprende del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que conmina a contribuir a los gastos públicos, y no a la acumulación de recursos fiscales.³⁹

Los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se establecen con un objetivo distinto del recaudatorio, es decir, mediante ese tipo de impuestos el Estado no persigue como objetivo fundamental allegarse de recursos para afrontar el gasto público, sino impulsar, orientar o desincentivar ciertas actividades o usos sociales, según se consideren útiles o no para el desarrollo armónico del país. Ahora bien, si mediante las exenciones se libera de la obligación fiscal al sujeto pasivo de la relación tributaria, es inconcuso que tal liberación puede válidamente responder a fines extrafiscales, pues mediante aquéllas el Estado puede incrementar el bienestar material de los gobernados cuya capacidad contributiva es baja o impulsar determinado sector productivo al evitar que el precio del algún producto aumente con motivo de que el monto del impuesto se incorpore a él.⁴⁰

Desde la expedición de la Ley del Impuesto al Valor Agregado publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978 y hasta la fecha, la razón fundamental que impulsa el otorgamiento de exenciones en ese gravamen es proteger el poder adquisitivo de determinados sectores de la población, lo que se consigue al liberar de la obligación de pago del tributo a los contribuyentes que desarrollen ciertos actos y actividades expresamente señalados en la Ley, pues de ese modo no existe la posibilidad de trasladar la carga tributaria a los consumidores finales.

³⁹ SCJN, 2011, Fines Fiscales y Extrafiscales

⁴⁰ SCJN, 2007, Exenciones Tributarias. Su Establecimiento Puede Basarse En Razones Extrafiscales.

Por su parte, los actos y actividades sujetos a la tasa del 0%, segregados de aquellos que originalmente se consideraban exentos, implican un tratamiento fiscal específico que busca proteger y mejorar el nivel de vida de los sectores sociales menos favorecidos, al contemplar un programa de productos básicos que representa una parte sustantiva de la política de mínimos de bienestar para la población, cuya vigencia garantiza la redistribución del ingreso y el equilibrio de las relaciones entre costos y precios, lo que coadyuva a promover la elaboración de esa clase de productos y servicios, evitando en lo posible su importación.

Además, ese régimen de tributación, al producir los mismos efectos que aquellos por los que debe pagarse el impuesto, permite beneficiar a los consumidores finales en el sentido de que no provoca un impacto negativo en su economía con la incidencia del gravamen, pues aun cuando jurídicamente se les traslada el impuesto, éste arrojará como monto a pagar, cero; adicionalmente, otorga a los contribuyentes del impuesto la posibilidad de acreditar el que les haya sido trasladado por todos los insumos y servicios que intervengan en la elaboración y comercialización de los bienes y servicios afectos a dicha tasa o el pagado en la importación, así como solicitar la devolución que resulte procedente.⁴¹

La Ley del Impuesto al Valor Agregado establece el régimen de la tasa del 0%, con lo cual, sucede lo siguiente:

- a) Constituye alteraciones en el diseño del gravamen
- b) Los sujetos pasivos de la relación tributaria realizan el hecho imponible y, por tanto, causan el impuesto, y
- c) Por razones específicas de índole social, económica o extrafiscal, protegen ciertos sectores de la población, de modo que el impuesto no impacte negativamente en su esfera económica.

⁴¹ SCJN, 2007, Valor Agregado. Las Exenciones Contenidas en la Ley del Impuesto Relativo, Persiguen Fines Extrafiscales Genéricos, Frente a los Específicos Pretendidos por la Tasa del 0%

Así, los actos o actividades sujetos a la tasa del 0%, al producir los mismos efectos legales que aquellos por los que se debe pagar el impuesto, sí generan la obligación de entero del tributo, por lo que:

- a) Existe la posibilidad jurídica de trasladar el impuesto, aun cuando el resultado de esa operación arroje una cantidad de cero y ese sea el monto que deberá enterarse en su momento
- b) Se tiene derecho de aplicar el acreditamiento respectivo; y
- c) Es posible solicitar la devolución que resulte procedente.⁴²

Es preciso resaltar, que fue voluntad del legislador gravar a tasa cero la enajenación de los medicamentos de patente, con todos los alcances y beneficios que esto implica para quien los adquiera, tratando de no perjudicarlo en su economía.

2.7 Técnicas de recaudación del Estado

La recaudación es una actividad soberana del Estado, en la que se demuestra la potestad de este al imponer inclusive de forma coactiva el cobro del tributo sobre los ciudadanos e incluso sobre los propios órganos gubernamentales obligados al pago del tributo.⁴³

Por su parte el Servicio de Administración Tributaria tiene la atribución de recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable.⁴⁴

Anualmente debe elaborar y hacer público un programa de mejora continua que establezca metas sobre el aumento esperado de la recaudación, además deberá elaborar y entregar a las Comisiones de Hacienda y Crédito Público de ambas

⁴² SCJN, 207, Valor Agregado. Los Contribuyentes del Impuesto Relativo Sujetos a la Tasa del 0% y los Exentos, se Encuentran en Situaciones Jurídicas Semejantes para Efectos del Acreditamiento

⁴³ Chávez, Chávez José Luis, 2010, Morelia, Michoacán, Ed. Ediciones Michoacanas, pág. 17, La Relación Tributaria Entre El Estado y Los Contribuyentes En México

⁴⁴ Idem pág. 72

Cámaras del Congreso de la Unión una metodología para determinar el costo beneficio de la recaudación y la fiscalización, por cada impuesto contemplado en la legislación tributaria federal, los resultados de aplicar dicha metodología para los distintos impuestos federales deberán incluirse en sus informes.

El Servicio de Administración Tributaria para el despacho de sus asuntos cuenta con unidades administrativas, dentro de la cual se encuentra la Administración General de Recaudación, encargada de establecer las políticas y programas en materia de recaudación para promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, dentro de sus actividades se encuentran la de apoyar el análisis para la optimización de los procedimientos de la operación recaudatoria; revisar la contabilidad de personas físicas y morales con actividades empresariales; elaborar formatos y bases de datos, realizar notas informativas y oficios.⁴⁵

El programa anual de mejora continua del Servicio de Administración Tributaria, para el ejercicio 2014, contenía los siguientes indicadores:

1. Evolución de la recaudación
2. Recaudación de nuevos contribuyentes
3. Recaudación por combate a la evasión
4. Efectividad del SAT
5. Costo de operación
6. Costo de cumplimiento de obligaciones fiscales
7. Tiempo de cumplimiento de obligaciones fiscales
8. Eficacia de la fiscalización a grandes contribuyentes
9. Eficacia de la fiscalización a otros contribuyentes
10. Recaudación secundaria por actos de fiscalización a otros contribuyentes
11. Recaudación secundaria por actos de fiscalización a grandes contribuyentes
12. Recuperación de la cartera de créditos fiscales
13. Índice general de percepción de corrupción en el SAT

⁴⁵ Artículo 2 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria

14. Costo de la recaudación
15. Costo de la recaudación bruta aduanera
16. Promedio de recaudación por acto de fiscalización a grandes contribuyentes
17. Promedio de recaudación secundaria por acto de fiscalización a otros contribuyentes
18. Recaudación por empleado, entre otros.

Como se puede observar el SAT se encuentra presionado a cumplir con las metas que se le fijan por concepto de recaudación y por el costo que ello implica, la emisión de criterios como el que hemos tratado, es una forma no tan onerosa de percibir ingresos por concepto de impuesto al valor agregado, obtenido por la autoridad de forma ilegal, pero que sin duda le ha rendido frutos, por lo tanto, a la fecha sostiene este y muchos más que le ayudan a la consecución de su fin primordial.

CAPITULO III: PROPUESTAS

3.1 Ventajas y desventajas de la aplicación del criterio de la autoridad

Como ya lo venimos tratando la recaudación representa una de las principales formas de obtención de recursos para el Estado, quien tiene a su cargo la consecución del bien común, el cual se propone lograr a través de la administración de dichos recursos, asignándolo con base a su presupuesto anual de egresos, a las diferentes áreas que cree necesitan de ello para atender las diversas necesidades de los ciudadanos.

Ahora bien, el Estado para llevar a cabo sus fines se ayuda del establecimiento de políticas públicas, que son aquellas acciones del gobierno, o bien, emitidas por este, que buscan como dar respuesta a las diversas demandas de la sociedad, se

puede entender como el uso estratégico de recursos para aliviar los problemas nacionales.⁴⁶

En general el Estado obtiene ingresos en dos grandes vías, los que recibe en vía de derecho privado y los que recibe en vía de derecho público. Pero finalmente son los ingresos regulados por las normas de derecho público y que el Estado obtiene ejerciendo su potestad soberana, los que conforman el monto de mayor importancia para la existencia del Estado.

Los ingresos por derecho privado son mínimos, generalmente el estado los recibe en vía de cesiones de derechos privadas, donaciones, entre otras.

Existen dos tipos de ingresos del Estado en relación a las características de las normas de derecho público que las regulan, por una parte, se encuentran los recursos fiscales y por la otra los recursos con carácter de financiamiento. En el primer caso nos referimos a los ingresos de carácter fiscal, en el otro a los provenientes de la contratación de créditos.

Sin embargo, a parecer del Dr. José Luis Chávez Chávez en su libro “La Relación Tributaria entre el Estado y los Contribuyentes en México”, nos puede ilustrar con mayor precisión, cuál es la manera en que se dividen los ingresos del Estado, con la clasificación “cameralita”, que los divide de la siguiente manera:

1. Los ingresos derivados del principio de la soberanía fiscal del Estado, esto es, los impuestos;
2. Los ingresos que provienen de las unidades económicas del Estado, conocidas como empresas públicas, y, por último,
3. Los derivados de la deuda pública.

De la clasificación anterior el Estado obtiene la mayor parte de sus ingresos de las contribuciones que este impone a los ciudadanos, aunque se debe precisar que esta no es la única fuente de ingresos del Estado, pues también se deben enunciar entre dichos ingresos aquellos que se adquieren por medio de

⁴⁶ Ruiz, López Domingo, UNLA, 2003, ¿Qué es una Política Pública?

financiamientos contratados fuera o dentro del país, mismos que dan origen a la deuda pública.⁴⁷

Si nos enfocamos en los ingresos que percibe el Estado correspondientes a los organismos y empresas paraestatales o de participación estatal, podemos encontrar que para nadie es un secreto que, debido a la mala administración de PEMEX, entre otras situaciones, el Estado ha disminuido considerablemente los ingresos que de ella percibía.

Cuadro 5: Perspectivas de finanzas publicas 2018-2022

Perspectivas de finanzas publicas de mediano plazo

(Porcentaje del PIB)

Concepto	2016	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
PEF								
Balance publico	-3.0	-2.9	-2.4	-2.0	-2.0	-2.0	-2.0	-2.0
Ingresos presupuestarios	21.7	24.3	21.2	21.1	21.0	20.9	21.2	21.5
Petroleros	4.6	4.2	3.8	3.7	3.6	3.5	3.7	3.9
Gobierno Federal	2.5	1.6	1.9	1.7	1.6	1.6	1.8	2.0
Pemex	2.1	2.6	1.9	2.0	1.9	1.8	1.8	1.9
No Petroleros	17.1	20.2	17.4	17.4	17.4	17.5	17.5	17.6
Gobierno Federal	13.6	15.9	14.0	14.1	14.1	14.2	14.2	14.3
Tributarios	12.6	13.5	13.4	13.5	13.5	13.6	13.7	13.7
No Tributarios	1.1	2.4	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6
Organismos y Empresas	3.4	4.2	3.4	3.4	3.3	3.3	3.3	3.3
IMSS e ISSSTE	1.8	1.8	1.8	1.7	1.7	1.7	1.7	1.7
CFE	1.6	2.5	1.7	1.6	1.6	1.6	1.6	1.6

⁴⁷ Chávez, Chávez José Luis, 2010, Morelia, Michoacán, Ed. Ediciones Michoacanas, Pág. 18, La Relación Tributaria Entre El Estado y Los Contribuyentes En México

Fuente: Criterios generales de política económica para la iniciativa de Ley de Ingresos y proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación correspondientes al ejercicio fiscal 2017.

Refiriéndonos a los ingresos que obtiene el Estado derivado de financiamiento, encontramos que:

México comenzó este año con un aumento de 10.2% de deuda pública, de acuerdo con Hacienda y su informe de finanzas públicas y deuda pública a enero de 2017.

La deuda neta del sector público pasó de 8.51 billones de pesos a 9.81 billones entre enero de 2016 y el mismo mes de este año.⁴⁸

La administración de las finanzas públicas enfrenta un reto brutal ante el aumento de la deuda y la necesidad de recortar gasto. Tal es el escenario que, en 2017, el gobierno gastará más en el pago de intereses de deuda que en inversión productiva, así lo alertan el centro de Análisis de políticas públicas *México Evalúa* y el observatorio *México ¿cómo vamos?*

El problema de la administración de recursos, explican analistas, es que no hay una correcta valoración de costo- beneficio de la deuda, además de que el margen para aumentar los pasivos se calcula en estimados de crecimiento que generalmente no se cumplen.

Mariana Campos, coordinadora del programa de gasto público de México Evalúa, detalla que, en 2016 la inversión productiva del gobierno alcanzo apenas 3.9% del PIB, el nivel más bajo desde 1939 y el plan es que se reduzca a 2.8% en 2017. En contraste, el pago de intereses de la deuda del gobierno alcanza 2.4% del PIB y se incrementará en casi medio punto porcentual en 2017.

⁴⁸ Solís, Arturo, 2017, Forbes, México arranca 2017 con 10% más de deuda pública.

Visto en cifras: en 2016, la inversión del gobierno alcanzo 763,400 millones de pesos (mdp) mientras que en 2017 presentará una reducción de 26.8% a sólo 558,700 millones de pesos.

“Para proteger el bienestar de las personas y promover el crecimiento económico, el gobierno debe privilegiar el gasto en inversión física y capital humano. Sin embargo, el proyecto de presupuesto para 2017 propone aumentar el gasto en servicios personales y recortar la inversión en obra pública del gobierno federal”.⁴⁹

La unión de lo anterior, ha obligado al Estado quien no demuestra una verdadera austeridad en su gasto, a llevar a cabo una recaudación más agresiva o efectiva a su forma de ver.

Resulta difícil para el Estado mexicano el seguir contratando deuda, ya que con la existente muestra su incapacidad para seguirse endeudando, estos elementos, propician que el Estado aumente sus estrategias de recaudación, y bien conserve las que a la fecha le han rendido frutos, esto último es lo que sucede en el caso de los criterios que emite la autoridad administrativa que, en materia fiscal, le resulta en un alza en la recaudación, en algunos casos mantiene la ya existente, sin duda esta es la principal ventaja de la aplicación del criterio de la autoridad.

La evidente desventaja de la autoridad ante su propio criterio, es que sin duda al tratarse de un criterio emitido por la autoridad fiscal y no de una norma contenida en un ordenamiento legal, del cual sea sujeto el contribuyente, su aplicación en ejercicio de las facultades de comprobación con que cuenta la autoridad, vulnera los derechos humanos del gobernado, tales como; seguridad jurídica, derecho a la salud y equidad tributaria, además de que lesionan la economía del gobernado, ya que la autoridad en su afán de cumplir con sus metas de recaudación, se auxilia de lo que se encuentre a su alcance, y la emisión de este tipo de criterios se encuentra permitido dentro de nuestra legislación fiscal, es decir, es la propia autoridad quien se aprovecha de este tipo de facultades para publicar la forma en

⁴⁹ Mendoza, Escamilla Viridiana, 2016, Forbes, México gastara más en pagar deuda que en inversión en 2017

que le gustaría el contribuyente determinase sus contribuciones, obviamente resultando beneficiada.

3.2 Ventajas y desventajas de la aplicación del amplio criterio del asesor fiscal

En el caso de que el contribuyente decidiera aplicar lo que aquí se propone, se vería beneficiado en cualquiera de sus facetas, ya sea tratándose del contribuyente que es el consumidor final del medicamento, ya que esto se vería reflejado en su economía al no verse afectado por pagar ese 16% de tasa general de impuesto al valor agregado que tendría la carga de pagar en caso de aplicar el criterio de la autoridad, por otra parte como entidad que ofrece los servicios hospitalarios y por ende suministra el medicamento al usuario, tendría aún mayores beneficios pues, uno de los efectos de darle el tratamiento a ese suministro causando el impuesto a una tasa del 0%, es del acreditamiento del impuesto al valor agregado respecto de las erogaciones que por motivo de su actividad se genere, e incluso hasta la generación de un impuesto a favor, el cual podría en su momento solicitar la devolución del monto, o bien, compensarlo con algún impuesto a cargo.

Lo arriba expuesto encuentra sustento en el último párrafo del artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado:

“Artículo 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:

... b) Medicinas de patente

... 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.”

Los efectos legales a que se refiere este precepto son precisamente al acreditamiento, el cual se explica a continuación:

Las empresas reciben de sus proveedores de bienes o servicios el traslado del IVA, cantidades que recuperan al restarlas del IVA que, a su vez, trasladan a sus clientes por las actividades o actos por los que están obligados al pago del impuesto, enterando al fisco la diferencia, el cual va recaudando el IVA en la medida que se va incrementando el valor de los bienes o servicios. La operación por la que se recupera el IVA se denomina acreditamiento⁵⁰, en el caso particular de la tasa cero, el impuesto que se traslada al consumidor final, precisamente es cero sin embargo el contribuyente puede disminuir el IVA de sus gastos, lo cual sin duda le creara un saldo a favor del impuesto.

La posible desventaja en la aplicación de la propuesta, se presentaría en el caso de que la autoridad aplicara su criterio para determinar un crédito fiscal dentro del ejercicio de sus facultades de comprobación o al negarle la propia autoridad fiscal un trámite de devolución de impuestos al contribuyente, para lo cual existen medios de defensa que podrá promover este.

Los medios de defensa a que nos referimos son los referidos en el artículo 23 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente:

“Artículo 23.- Los contribuyentes tendrán a su alcance los recursos y medios de defensa que procedan, en los términos de las disposiciones legales respectivas, contra los actos dictados por las autoridades fiscales, así como a que en la notificación de dichos actos se indique el recurso o medio de defensa procedente, el plazo para su interposición y el órgano ante el que debe formularse. Cuando en la resolución administrativa se omita el señalamiento de referencia, los contribuyentes contarán con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo. “

⁵⁰ Eseveri, Ahuja José Ángel, 2012, IMCP, Impuesto al Valor Agregado, Temas de Acreditamiento

En el caso de que así procediera la autoridad y orillara a que el contribuyente recurriera a alguno de los medios de defensa, implicaría el desembolso de lo que representaría una pequeña inversión ya que sin duda al terminar la tramitación del medio de defensa se vería muy beneficiado.

Es probable que se dé la situación arriba descrita, sin embargo, el contribuyente cuenta con el apoyo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, quien ya emitió recomendaciones a la autoridad fiscal y elaboro un análisis sistémico que apoya la propuesta que aquí se presenta, lo cual representa una alternativa al medio de defensa.

3.3 Análisis FODA

El análisis FODA es una herramienta de planificación estratégica, diseñada para realizar un análisis interno (Fortalezas y Debilidades) y externo (Oportunidades y Amenazas). Desde este punto de vista la palabra FODA es una sigla creada a partir de cada letra inicial de los términos mencionados anteriormente. Este acróstico es aplicado a cualquier situación, en el cual, se necesite un análisis o estudio.

Se recurre a ella para desarrollar una estrategia de negocio que sea solida a futuro, además, el análisis FODA es una herramienta útil que todo gerente de empresa o industria debe ejecutar y tomarla en consideración.

El objetivo de la matriz FODA:

Fortalezas: los atributos o destrezas que una estrategia contiene para alcanzar los objetivos.

Debilidades: lo que es perjudicial o factores desfavorables para la ejecución del objetivo.

Oportunidades: las condiciones externas, lo que está a la vista por todos o la popularidad y competitividad que tenga la estrategia, útiles para alcanzar el objetivo.

Amenazas: lo perjudicial, lo que amenaza la supervivencia de la estrategia que se encuentran externamente, las cuales, pudieran convertirse en oportunidades, para alcanzar el objetivo.⁵¹

FORTALEZAS	OPORTUNIDADES
- Se encuentra previsto dentro de la legislación fiscal, específicamente dentro de la Ley que lo regula. - Existe un análisis sistémico que apoya la propuesta emitido por la PRODECON.	- Se beneficiaría económicamente el usuario final, al trasladársele el impuesto a tasa 0%. - El prestador de servicios generaría un saldo a favor de IVA y solicitaría su devolución o podría compensarlo contra algún impuesto a cargo.
DEBILIDADES	AMENAZAS
- La autoridad fiscal sigue publicando anualmente su criterio. - Las unidades administrativas del SAT, deben observar la aplicación de estos criterios.	- La autoridad fiscal determinaría un crédito en una revisión. - La autoridad fiscal negaría una devolución del impuesto a favor.

⁵¹ FODA: Matriz o Análisis FODA, 2017, analisisfoda.com

El análisis del presente se puede interpretar como el destino que le depara a la implementación de la propuesta, una vez conocidas sus debilidades y amenazas, se evalúa si es recomendable su utilización, es decir, representa un análisis costo beneficio, el cual sin duda nos indica que es mayor el beneficio que puede obtener el contribuyente al aplicarlo, pues no representa un camino inseguro a seguir, ya que cuenta con los elementos suficientes a su favor para resultar exitoso al emplearlo.

3.4 Propuesta

Ahora bien, al inicio de la investigación se planteó la siguiente hipótesis:

“El impuesto al valor agregado que se causa en la enajenación del suministro de medicamentos, como parte del servicio hospitalario, es el de tasa del 0%, atendiendo a la naturaleza del gravamen y de la intención del legislador de que así sea.”

Lo cual una vez realizada la investigación se demuestra que es viable, toda vez que el Servicio de Administración Tributaria, como autoridad fiscal en el ámbito de su competencia, se encuentra obligado a promover, proteger y garantizar los derechos humanos de los contribuyentes, por lo tanto debe respetar la seguridad jurídica, equidad tributaria y acceso al derecho a la salud de los gobernados, tomando en cuenta el alcance que tiene la utilización de esta propuesta por parte del contribuyente que realiza los actos o actividades previstos en la Ley de la materia, dejando de lado su principal finalidad que es la recaudación, pues también una de las finalidades del legislador al gravar la enajenación de los medicamentos a tasa cero, es la de beneficiar a los consumidores de estos, que los requieren para recuperar, mantener o mejorar su salud, sin afectar su economía, cuando en virtud de sus posibilidades económicas hacen uso de un prestador de servicios hospitalarios de calidad y con la atención que los usuarios prefieren recibir, en comparación con la que presta el sector público, aunado a esto el gravarlos a tasa del 16% afecta directamente al consumidor final al verse

afectado por no poder adquirir un mayor número de las mismas, ya que su precio aumenta.

3.4.1 Políticas Públicas

El Estado para la consecución de sus fines lleva a cabo ciertas acciones que buscan dar respuesta a las diversas demandas de la sociedad, o también conocidas como políticas públicas, que se pueden definir de las siguientes maneras: “el ámbito o privilegiado de la realización del pacto entre Estado y Sociedad, cuyo objetivo final es el beneficio de la sociedad”, o bien, como “el conjunto de actividades de las instituciones de gobierno actuando directamente o a través de agentes y que van dirigidas a tener una influencia determinada sobre la vida de los ciudadanos” ⁵², cuando este no se logra con la implementación de dicha política pública o queda olvidada, se enfrentaría al fracaso, pues ya no lograría su fin, en el caso que nos ocupa, la política pública que pretende ejecutar el Estado para lograr su fin de conservar la salud del gobernado a través del acceso a los medicamentos a una tasa de cero por ciento de impuesto al valor agregado, cobran sentido, cuando realmente las personas o sector de la población a quien va dirigida la ayuda, efectivamente es beneficiada con ello, es decir, cumple su objetivo al no verse vulnerados en sus derechos por las técnicas de recaudación del fisco.

Las políticas públicas tienen que ver con el acceso de las personas a bienes y servicios. Consisten precisamente de reglas y acciones que tienen como objetivo resolver y dar respuestas a la multiplicidad de necesidades, intereses y preferencias de grupos y personas que integran una sociedad. Esto es lo que generalmente se conoce como “agregar demandas”, de forma tal que al final, las soluciones encontradas permitan que personas y grupos coexistan a pesar de sus diferencias.

Las normas jurídicas representan uno de los instrumentos para plantear e impulsar las políticas públicas, ya que es a través de las normas jurídicas que los poderes

⁵² Ruiz, López Domingo, UNLA, ¿Qué es una Política Pública?

públicos autorizan y establecen las actividades que constituyen las políticas y también, limitan la discrecionalidad en el actuar de los que la elaboran y ejecutan.⁵³

Es así, que al momento en que el legislador decide establecer en una norma jurídica el hecho de que el ciudadano que adquiera un medicamento para su suministro, no tenga que erogar adicionalmente al costo del medicamento una cantidad igual a la tasa general por concepto de impuesto al valor agregado, ya que este lo adquiere con el fin de conservar su salud, la decisión del legislador de gravarlo a una tasa del cero por ciento, implica que el propio legislador evaluó el impacto que se tendría en la recaudación del Estado de manera negativa, al dejar de percibir lo correspondiente a este impuesto, por la adquisición de este tipo de bienes, pero que sin duda favorecería económicamente al gobernado, además de que este al recuperar su salud, el Estado cumple otro de sus fines ya que se encuentra obligado a tutelar por este derecho universal a la salud del gobernado.

3.4.2 Principio de Especialidad de las Leyes

Los principios generales del derecho forman parte esencial de todo ordenamiento jurídico, de esta manera, dichos principios son fuente de inspiración de las demás normas de sistema jurídico.

“Podemos afirmar que los principios son verdades fundamentales de un sistema de conocimiento, admitidas como tales por ser evidentes, por haber sido comprobadas y también por motivos de orden práctico de carácter operacional, o sea, como presupuestos exigidos por las necesidades de investigación y de praxis”.⁵⁴

Los principios generales del derecho tienen varias funciones y son: integradora, interpretativa, directiva y limitativa.

Los principios generales del derecho dentro del contexto de la función interpretativa, desempeña una participación relevante, ya que, todo precepto

⁵³ Idem

⁵⁴ Reale, Miguel: Introducción al Derecho, Ed.IX°, Ediciones Pirámide, Pág. 138, 1989, Madrid.

jurídico encierra un sentido, pero éste no siempre se halla manifiesto con claridad, si la expresión es verbal o escrita puede ocurrir que los vocablos que la integren posean acepciones múltiples, o que la construcción sea defectuosa y haga difícil la inteligencia de la frase.⁵⁵

En cuanto, a la interpretación de un precepto legal, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sentado el siguiente criterio:

"Interpretación de la ley. Los preceptos de un ordenamiento legal deben interpretarse en el sentido de que no se contradigan; y para lograrlo, a fin de establecer su verdadero sentido y alcance, deben ser interpretados en relación con los demás de la misma Ley, armónicamente"

Por otra parte los principios generales del derecho cumplen la función limitativa cuando estos demarcan ordenadamente relaciones entre normas jurídicas de jerarquía superior con otras de rango menor. Lo anterior no significa en ningún momento que se rompe con la armonía y arquitectura del sistema al que están sujetas.

Para el caso concreto de la presente investigación es necesario recurrir al principio de especialidad de las leyes también conocido como principio *lex specialis derogat legi generali*, el cual estriba en que cuando una misma materia está regulada por dos leyes o disposiciones de ley, será aplicable la legislación o disposición especial.⁵⁶

La interpretación que realiza la autoridad fiscal del artículo 17 del Código Fiscal de la Federación en su segundo párrafo, acerca de que con motivo de la prestación de un servicio se proporcionen bienes o se otorgue su uso o goce temporal al prestatario, es entonces cuando se considera como ingreso por el servicio o como

⁵⁵ Fix, Zamudio, Héctor y Carpizo, Jorge, Algunas reflexiones sobre la interpretación constitucional en el ordenamiento mexicano. La interpretación Constitucional, Ed. UNAM, Distrito Federal, 1975, Pág. 47.

⁵⁶ SCJN, 2016, Tesis Jurisprudencial, "FRAUDE ESPECIFICO. CUANDO LA CONDUCTA QUE SE ATRIBUYE AL INCUPLADO ESTA COMPRENDIDA, POR UNA PARTE, EN UNA NORMA GENERAL Y, POR OTRA, EN UNA ESPECIAL, LA CUAL PREVÉ, TIPIFICA Y SANCIONA ALGUNA DE LAS MODALIDADES EN QUE PUEDE COMETERSE DICHO DELITO, EL JUEZ DEBE APLICAR ESTA ULTIMA, ACORDE CON EL PRINCIPIO DE ESPECIALIDAD"

valor de este, el importe total de la contraprestación a cargo del prestatario, siempre que sean bienes que normalmente se proporcionen o se conceda su uso o goce con el servicio de que se trate.

En razón del principio de especialidad de las leyes, conforme al cual debe prevalecer lo establecido por la norma especial, por encima de la norma general, es decir, debe prevalecer lo establecido por el artículo 2-A, fracción I, inciso b) de la ley del IVA como ley especial, siendo que es esta la que determina que se entienda por prestación de servicios, dentro de la cual se especifica que siempre que no esté considerada por la propia Ley como enajenación, caso concreto de los medicamentos, que por tratarse de un producto o bien tangible, su adquisición por parte de los usuarios se realiza a través de la enajenación y no a través de un servicio, no importando el lugar en donde sean suministrados.

Lo anterior ya se ha tratado en juicios de carácter fiscal, para lo cual insertamos la siguiente tesis del Tribunal de Justicia Administrativa:

IVA

III-TASR-XI-311

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.- EL SUMINISTRO DE MEDICAMENTOS A PACIENTES HOSPITALIZADOS SE DEBE CONSIDERAR COMO ENAJENACIÓN DE BIENES Y NO COMO PRESTACIÓN DE SERVICIOS INDEPENDIENTES PARA EFECTOS DE ESTE GRAVAMEN.- De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 8o., primer párrafo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en relación con lo previsto en el numeral 14 fracción I del Código Fiscal de la Federación, en su texto en vigor para el ejercicio de 1990, el suministro de medicamentos a pacientes que se atienden en una clínica hospital (aun cuando sea bajo las indicaciones del médico responsable), se debe considerar como una enajenación de bienes (afecta a la tasa del 0%) y no como la prestación de servicios independientes (afecta a la tasa del 15%); en tanto que es práctica común que dentro de las instalaciones se encuentre integrada una farmacia, que enajena los medicamentos tanto al público en general como a los

pacientes que se encuentren atendiendo en ellas, obviamente bajo las prescripciones que sus médicos responsables indiquen como parte de su tratamiento. El que los medicamentos se suministren bajo las indicaciones de nombre, dosis y características no quiere decir que formen parte de los demás actos o actividades que sí encuadran dentro de la prestación de servicios independientes que se realizan a cada uno de los pacientes hospitalizados, como pudieran ser el servicio de quirófano, atención de enfermeras, área de terapia intensiva, cuartos de recuperación, atención médica, servicio de teléfono en la habitación, laboratorio de análisis clínicos, etcétera. (25)

Juicio No. 742/93.-Sentencia de 17 de agosto de 1994, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: José Gustavo Acero Rodríguez.- Secretario: Lic. Carlos Ulaje Figueroa.

R.T.F.F. Tercera Época. Año VIII. No. 89. Mayo 1995. p. 42

Como podrá apreciarse existe una sentencia que trata el tema del suministro de medicamentos, cabe mencionar que resulta favorable para el contribuyente y la presente propuesta concuerda con ello, ya que el juzgador aplica una correcta argumentación jurídica en la elaboración de su sentencia, lo que sirve de antecedente en el dado caso de que el contribuyente a través de las facultades de comprobación de la autoridad se vea obligado a interponer alguno de los medios de defensa existentes.

Ahora bien, para lograr una correcta implementación es necesario que el contador público asesor o encargado de las cuestiones fiscales de las empresas que prestan servicios hospitalarios y dentro de su servicio ofrecen la venta y suministro del medicamento que por indicaciones del médico tratante se deben dotar al paciente, conozca el contenido de la propuesta aquí presentada, ya que de nada serviría que el consumidor final exigiera le aplicase la tasa del cero por ciento al momento de adquirir de ellos los medicamentos, si quien le va a realizar el cobro y emitirá su comprobante fiscal, no lo conoce y por ende no lo aplica.

CONCLUSIONES

Las empresas en México se ven sujetas a un sin número de obligaciones y tramites a partir de su creación, desde la parte laboral; por las obligaciones contraídas con sus colaboradores lo cual conlleva a obligaciones del pago de salarios, prestaciones y desde luego su respectiva seguridad, mercantil; en lo que se refiere a contratos con sus proveedores, con sus clientes, las obligaciones que se deriven de ello, las de índole social por supuesto, o bien, civil dependiente del tipo de sociedad que se haya formado, administrativas; por los diversos organismos existentes que las regulan, aquellas obligaciones que habrán de cumplir con las diferentes dependencias públicas, habrá que hacer énfasis en las obligaciones de tipo fiscal, ya que éstas implican un sin número de deberes.

Las empresas, en particular las del ramo hospitalario hoy en día se ven desafiadas por una mayor cobertura de prestaciones de seguridad social que proporciona el Estado a los particulares, ya que sin duda se ve reflejado en una competencia, en cuanto a la parte del mercado que fue acaparada por los servicios de salud pública, pues basta decir que antes de la implementación del denominado “Seguro Popular”, los pacientes acudían a que se les brindara atención a las clínicas de atención médica particular, esto sobre todo en las regiones donde se encuentra concentrada la gente que no se posee una buena situación económica, pero que con las remesas que enviaban sus familiares del vecino país, les era posible costear los servicios de estas empresas particulares.

Por otro lado, existen los empleados de empresas particulares y los de la administración pública en los tres niveles de gobierno, estos cuentan con seguridad social, ya sea ante el Instituto Mexicano del Seguro Social o ante el Instituto de Seguridad Social al Servicio de los Trabajadores del Estado, el primero cuenta con una muy moderna y basta infraestructura médica, e incluso cuenta con clínicas de alta especialidad para la prestación del servicio médico de acuerdo a la necesidad de atención del derechohabiente, el segundo de menor nivel, ya que

para realizar una abarcar lo correspondiente a la prestación del servicio se auxilia de particulares.

Ahora bien, también existen personas particulares, de empresas familiares o dueños de entidades económicas, socios integrantes de las personas morales, profesionistas, empleados de la administración pública municipal y paramunicipal, amas de casa, entre otros que no necesariamente se encuentren en situación de escases de recursos, que no tienen acceso a los servicios de atención médica públicos, o bien, que han contratado un servicio de salud con alguna aseguradora.

De los tres tipos de sectores de personas que se han mencionado, una parte de cada sector decide hacer uso de los servicios ofertados por un prestador de servicios hospitalarios particular, ya sea por comodidad, atención, calidad en el servicio, empatía, por estatus, o por necesidad, ya sea por tratarse de una emergencia y al saber que en estos serán atendidos de manera rápida y con mucha disposición, sin tener que hacer filas y sin recibir malos tratos por parte del personal de los servicios médicos públicos, o bien, porque no son derechohabientes o usuarios de los institutos públicos.

Como ya lo veníamos mencionando las empresas tienen un incontable número de obligaciones ante particulares y ante el Estado, lo cual la obliga a llevar de manera interna una excelente organización, esto le debe permitir hacer frente a sus obligaciones, de manera correcta y óptima, lo cual sin duda le ayudara a realizar su fin principal.

Para lograrlo la empresa necesita integrarse de colaboradores de alto nivel, primero que nada para llevar a cabo la prestación del servicio de atención médica y hospitalaria, es decir, contar con los profesionales de la salud de acuerdo al tipo de mercado a que se encuentre orientada la entidad, también necesita de un buen administrador que posea visión para encauzar a la empresa hacia el rumbo que esta desea, abogados corporativos que le auxilien al administrador en cuanto a las formalidades de los procesos que tiene que llevar a cabo la empresa para la consecución de sus fines, entre otros.

En lo que corresponde al ámbito fiscal, es necesario que cuente con un profesional fiscal que posea un amplio conocimiento de las normas tributarias, para que este le auxilie a la aplicación adecuada de la legislación de la materia que le sea aplicable e incluso le sugiera esquemas que a su consideración le permita obtener beneficios a la empresa, ya sea al eficientar sus recursos, le auxilie financieramente y que además le proporcione un plus ante sus clientes.

En México existe la libertad de competencia, la cual consiste en que puedan haber diversas empresas que presten el mismo servicio, es decir, coexisten entre ellas y a la par de los institutos o figuras gubernamentales creadas con el fin de prestar el mismo servicio que los particulares, también como ya se mencionó líneas arriba de los tres sectores de personas, algunas hacen uso de los servicios médicos y hospitalarios públicos y otro tanto, es usuario de los servicios particulares, pues estos tienen el derecho a elegir donde ser atendidos.

Ahora bien, para que el usuario recupere o conserve su salud, es necesario que se suministre o le sean suministrados diversos medicamentos, los cuales deben ser recetados por el médico tratante, estos pueden ser administrados por su cuenta o bien como parte de un servicio hospitalario, ya sea público o privado, es importante destacar el adecuado suministro de los medicamentos al paciente en tiempo, pues de ello depende su mejoría y en ocasiones su vida, de ahí que el acceso a los medicamentos forme parte de su derecho humano a la salud, de lo cual sin duda el legislador hace patente al momento de establecer la forma en que han de gravarse estos, con el fin de no mermar la economía del paciente y con el objetivo de que este conserve su salud.

Para ir cerrando este apartado se permite proceder a probar la hipótesis señalada

Es preciso recalcar que de la elaboración de esta investigación se puede afirmar que se cuenta con una adecuada estrategia que puede ser implementada por parte de las empresas que prestan servicios médicos hospitalarios y que como parte del servicio que otorgan a los usuarios suministran medicamentos, para beneficiar a los pacientes y desde luego a la propia empresa, pues de utilizarse reduciría la carga impositiva e incrementaría el flujo financiero, además de

proporcionarle un valor agregado a su servicio ante los particulares, que sin duda favorecería su poder adquisitivo .

Como sucede con cualquier estrategia de tipo fiscal, es de esperarse una reacción de alto por parte de la autoridad fiscal, pues la utilización de estas es mal visto por dicha autoridad ya que incluso sobre reacciona ante estos esquemas, pues estos son contrarios al fin para el que son creados estos organismos, que son el de llevar a cabo una vasta recaudación a base de metas que le son establecidas con el fin de solventar los gastos de la administración pública.

Ante lo ya expuesto, basta mencionar que al gobernado le asisten los ya conocidos derechos humanos, los cuales se encuentran por encima de cualquier autoridad que intente transgredirlos o no observarlos, así como los principios generales del derecho del cual uno de los más importantes, es el de legalidad en el actuar de la autoridad, lo que sin duda representa una tranquilidad para el gobernado que utilice una estrategia que se encuentre dentro de los márgenes legales aplicables.

Para ir cerrando este apartado se permite proceder a probar la hipótesis señalada, la cual inserto a continuación:

“El impuesto al valor agregado que se causa en la enajenación del suministro de medicamentos, como parte del servicio hospitalario, es el de tasa del 0%, atendiendo a la naturaleza del gravamen y de la intención del legislador de que así sea.”

La cual ha sido probada debido a que dentro de la legislación especial aplicable, la cual grava la enajenación de dichos medicamentos a tasa del cero por ciento para efectos de causación de impuesto al valor agregado, no establece que cuando este forme parte del servicio hospitalario se gravara a la misma tasa que le es aplicable al servicio, sino que la desvincula al mencionar la propia Ley que cuando se trate de los productos que se hayan considerado dentro de la enajenación de bienes le seguirá aplicando lo establecido dentro de su apartado y no el del servicio.

Para darle efecto también se permite dar contestación a las 5 preguntas de investigación planteadas:

¿Cuál es la postura de la autoridad fiscal ante la tasa de impuesto al valor agregado, que se causa en el suministro de medicamentos como parte del servicio hospitalario?

La autoridad fiscal cuyo fin principal como ya se ha mencionado es el de recaudar, al hacer uso de las disposiciones administrativas que le faculta el Código Fiscal de la Federación, conserva un criterio que sostiene que los medicamentos que sean suministrados como parte del servicio hospitalarios causan la tasa general del impuesto al valor agregado.

¿Cuál es el sustento jurídico que le da la autoridad fiscal a su actuar en cuanto al gravamen del suministro de medicamentos?

Se trata de un criterio de tipo no vinculativo, que sin embargo deben observar las unidades administrativas al momento de llevar a cabo sus facultades de comprobación ante los particulares.

¿Existen derechos vulnerados a los contribuyentes, por el actuar de la autoridad en el afán de cumplir con su fin?

De aplicarse al momento de una determinación de un crédito fiscal al contribuyente se le violarían: el derecho a la salud y a la seguridad jurídica, toda vez que el primero además de encontrarse regulado a nivel internacional se encuentra previsto dentro de la Constitución, nuestro máximo ordenamiento y que a su vez obliga a las autoridades en el ámbito de su competencia a protegerlos, promoverlos y salvaguardarlos.

¿Cuál es el criterio que debe prevalecer como asesor del contribuyente que se encuentra en el supuesto jurídico?

El asesor fiscal solo puede sugerir la implementación de una estrategia cuando sabe que existe dentro del marco legal, el menor de los riesgos para el contribuyente y en el caso que nos ocupa el criterio que debe

prevalecer por parte del asesor es: que al momento de realizar una enajenación de medicamento como prestador de servicios hospitalarios y cuando esta forme parte de ello, es el de aplicar la tasa del cero por ciento de impuesto al valor agregado.

Por lo anteriormente expuesto se da por concluido el proceso de investigación en cada una de las etapas que comprenden a la presente.

ABREVIATURAS

FODA: Fortalezas, Oportunidades, Debilidades y Amenazas

PROFECO:

PIB: Producto Interno Bruto

CIEP: Centro de Investigación Económica y Presupuestaria

ISR: Impuesto Sobre la Renta

IVA: Impuesto al Valor Agregado

SHCP: Secretaria de Hacienda y Crédito Publico

BM: Banco de México

PIN: Producto Interno Neto

ISSSTE: Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado

IMSS: Instituto Mexicano del Seguro Social

PEMEX: Petróleos Mexicanos

SEDENA: Secretaria de la Defensa Nacional

SEMAR: Secretaria de Marina

SSa: Secretaria de Salud

SESA: Servicios Estatales de Salud

IMSS-O: IMSS Oportunidades

SPS: Seguro Popular de Salud

RMF: Resolución Miscelánea Fiscal

CFF: Código Fiscal de la Federación

OMS: Organización Mundial de la Salud

UNAM: Universidad Nacional Autónoma de México

SCJN: Suprema Corte de Justicia de la Nación

SAT: Servicio de Administración Tributaria

UNLA: Universidad Latina de América

Mdp: Millones de pesos

PRODECON: Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

IMCP: Instituto Mexicano de Contadores Públicos

PEF: Presupuesto de Egresos de la Federación.

BIBLIOGRAFÍA LEGAL

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- La Declaración Universal de los Derechos Humanos
- Ley del Impuesto al Valor Agregado
- Código Fiscal de la Federación
- Ley del Servicio de Administración Tributaria
- Ley Federal de Derechos del Contribuyente
- Semanario Judicial de la Federación
- Compilación de Criterios Normativos del Servicio de Administración Tributaria
- Criterios de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
- Exposición de Motivos del Impuesto al Valor Agregado
- Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2015. Análisis Sistémico 18/2015. México, D.F.
- SCJN, 2015, Interés Legítimo para impugnar normas tributarias, el universo de afectación al contribuyente apto para actualizarlo, se delimita por su calidad de sujeto pasivo de la relación tributaria.
- SCJN, 2007, Silva, S. I. A., 2015. www.profeco.gob.mx. [En línea] Available at: http://www.profeco.gob.mx/encuesta/brujula/bruj_2015/bol303_medi.asp [Último acceso: 27 04 2017].
- SCJN, 1997. Equidad Tributaria. Sus Elementos
- SCJN, 1995, Equidad Tributaria. La transgresión de este principio no requiere como supuesto que se establezcan diversas categorías de contribuyentes.
- SCJN, 2011, Fines Fiscales y Extrafiscales
- SCJN, 2007, Exenciones Tributarias. Su Establecimiento Puede Basarse En Razones Extrafiscales.
- SCJN, 2007, Valor Agregado. Las Exenciones Contenidas en la Ley del Impuesto Relativo, Persiguen Fines Extrafiscales Genéricos, Frente a los Específicos Pretendidos por la Tasa del 0%
- SCJN, 207, Valor Agregado. Los Contribuyentes del Impuesto Relativo Sujetos a la Tasa del 0% y los Exentos, se Encuentran en Situaciones Jurídicas Semejantes para Efectos del Acreditamiento
- SCJN, 2016, Tesis Jurisprudencial, "FRAUDE ESPECIFICO. CUANDO LA CONDUCTA QUE SE ATRIBUYE AL INCULPADO ESTA COMPRENDIDA, POR UNA PARTE, EN UNA NORMA GENERAL Y, POR OTRA, EN UNA ESPECIAL, LA CUAL PREVÉ, TIPIFICA Y SANCIONA ALGUNA DE LAS MODALIDADES EN QUE PUEDE COMETERSE DICHO DELITO, EL JUEZ DEBE APLICAR ESTA ULTIMA, ACORDE CON EL PRINCIPIO DE ESPECIALIDAD"

BIBLIOGRAFÍA GENERAL

- Procuraduría Federal del Consumidor, Brújula de Compra, Medicamentos Genéricos y de Patente ¿Cuánto cuestan?, SILVA, Alvaroa, Sarahi Isabel, México, 2015.
- Revista PAF, SABINES, Zoydo Juan Carlos, ¿Se debe o no reformar el IVA?, México, 2013.
- BORGA Diana, Historia del Impuesto al Valor Agregado (IVA), México, 2011.
- HERNANDEZ, Sampieri, Roberto, Metodología de la Investigación, Ed. Mc Graw Hill, Tercera Edición, México, 2003.
- ROBLES, Gardeazabal José Julio, Libro de la Salud del Hospital de Barcelona y la fundación BBVA, Ed. Fundación BBVA, Bilbao, 2007.
- Madrid, Marco Tatiana., 2012. EyBoletin, Criterios no vinculativos emitidos por las autoridades fiscales.
- SCJN, 2012. Reformas Constitucionales en Materia de Derechos Humanos
- Chávez, Chávez José Luis, 2010, Morelia, Michoacán, Ed. Ediciones Michoacanas, pág. 52, La Relación Tributaria Entre El Estado y Los Contribuyentes En México
- Carbonell, Miguel., 2012. La Reforma Constitucional en Materia de Derechos Humanos Principales Novedades.
- Carbonell, Miguel, 2004, Ed. UNAM, Los Derechos Fundamentales en México
- Aguirre, Anguiano Sergio Salvador, 2012, Tesis: 2ª. LXXXII (10ª.) SCJN,
- Ruiz, López Domingo, UNLA, 2003, ¿Qué es una Política Pública?
- Reale, Miguel: Introducción al Derecho, Ed.IXº, Ediciones Pirámide, Pág. 138, 1989, Madrid.
- Fix, Zamudio, Héctor y Carpizo, Jorge, Algunas reflexiones sobre la interpretación constitucional en el ordenamiento mexicano. La interpretación Constitucional, Ed. UNAM, Distrito Federal, 1975, Pág. 47.
- Delgadillo, Luis Humberto, 2004, Ed. Limusa, Principios de Derecho Tributario.
- Díaz, Pérez Duarte Alejandro, 1990, Exposición de Motivos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado
- Palacios Rosas, 2014, Periódico Milenio
- Consejo General de Colegios Oficiales de Farmacéuticos, 2016, Origen de los Medicamentos
- Medicamentos de Marca o de Patente, La economía Personal y del Hogar, economía.com.mx
- Gómez, Dantes Octavio, 2010, Sistema de Salud de México
- Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española
- García, Gómez Adrián, 2016, ISR e IVA: Evoluciones históricas
- García Adrián, CIEP, 2016, ISR e IVA: Evoluciones Históricas
- Gil Valdivia, Ed UNAM, 1981, México, D.F., Derecho Fiscal,