

“2015. Año del Generalísimo José María Morelos y Pavón”

EXPEDIENTE: 39-V-A/2015

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 médicos hospitalarios, viola los derechos de los contribuyentes.*

México, D.F., a 01 de diciembre de 2015.

ANÁLISIS SISTÉMICO 18/2015 CON REQUERIMIENTO DE INFORME

El criterio normativo 10/IVA/N “Suministro de medicamentos como parte de los servicios de un hospital. Se debe considerar la tasa general del IVA”, emitido por el Servicio de Administración Tributaria (SAT), debe contemplar la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de seguridad jurídica, equidad tributaria y acceso a la salud de los contribuyentes, de conformidad con los principios establecidos en el artículo 1º , párrafo tercero, de la Constitución Federal.

FUNDAMENTOS

Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se encuentra facultada para proteger y defender los derechos de los contribuyentes, así como investigar e identificar problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los mismos, con el objeto de proponer a la autoridad fiscal federal correspondiente, las sugerencias, recomendaciones y medidas preventivas y correctivas que en su opinión como defensor no jurisdiccional de derechos procedan; de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1º, párrafos primero, segundo y tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 18-B del Código Fiscal de la Federación; 1º, 5º, fracción XI y demás relativos de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de septiembre de 2006; 5º, apartado B, fracción II y 30, fracciones I, X, XXII y XXV del Estatuto Orgánico de este Organismo, publicado en dicho medio oficial el 18 de marzo de 2014, así como 66, 67, 69, 70 y demás relativos de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicados en el Diario Oficial de la Federación el 27 de mayo de 2014; todos interpretados armónicamente.

ANÁLISIS

I. PLANTEAMIENTO DE LA PROBLEMÁTICA.

La Dirección General de Estudios Normativos, en los autos del expediente PRODECON/SASEN/DGEN/V/044/2015 consideró que el criterio normativo del SAT identificado como **10/IVA/N** “*Suministro de medicamentos como parte de los servicios de un hospital. Se debe considerar la tasa general del IVA*”, viola los derechos de los contribuyentes, pues en el mismo la autoridad fiscal indebidamente considera que deben estar gravadas a la tasa del 16 % de IVA, las medicinas de patente que son suministradas como parte de servicios hospitalarios, ya que se trata de la prestación genérica de un servicio y no de la enajenación de medicamentos.

II. CONSIDERACIONES.

Resulta importante destacar que el 7 de enero de 2015, el SAT publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF), el Anexo 7 “*Compilación de Criterios Normativos*”, de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, en el cual incluyó el criterio **10/IVA/N** “*Suministro de medicamentos como parte de los servicios de un hospital. Se debe considerar la tasa general del IVA*”¹; en el que medularmente 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% de IVA**, de conformidad con lo establecido en los artículos 14, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) y 17, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación

¹ **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 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	Emitido mediante oficio 325-SAT-09-IV-B-118532 de 19 de Septiembre de 2005.

(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.

Ahora bien, el artículo 1º, de la LIVA², 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 calculará aplicando 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 LIVA³, señala los actos o actividades en los cuales se aplicará una tasa diferente a la establecida en el propio artículo 1, determinando que el impuesto se calculará 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 ésta 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 de 0%, con independencia de las condiciones en que se lleve a cabo.**

Así las cosas, es importante resaltar que fue voluntad del legislador federal gravar –de manera permanente– con la tasa del 0% de IVA a las medicinas 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.

² **Artículo 1o.-** Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

I.- Enajenen bienes.

II.- Presten servicios independientes.

III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.

IV.- Importen bienes o servicios.

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 16%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

(...)

³ **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 y productos destinados a la alimentación a excepción de:

(...)

Lo anterior, se desprende de la exposición de motivos a la reforma realizada en 1995 a la LIVA⁴, 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 de IVA, por lo que era necesario reponer dicho error y restablecer la tasa 0%.

Por otra lado, en términos del artículo 14, fracción VI, de la LIVA⁵, 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.**

⁴“PROCESOS LEGISLATIVOS

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

CÁMARA DE ORIGEN: DIPUTADOS

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

MÉXICO D.F., A 14 DE NOVIEMBRE DE 1995

INICIATIVA DEL EJECUTIVO

(...)

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.

(...)

PROCESOS LEGISLATIVOS

DISCUSIÓN/ORIGEN

CÁMARA DE DIPUTADOS

DISCUSIÓN

MÉXICO D.F., A 29 DE NOVIEMBRE DE 1995.

(...)

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%.

(...)”

⁵ 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.**

(Énfasis añadido)

Por su parte, el artículo 17, segundo párrafo, del CFF⁶, establece que cuando se realice la prestación de un servicio y 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.

Ahora bien, del estudio realizado por este *Ombudsman* fiscal, se considera que el criterio normativo **10/IVA/N** “Suministro de medicamentos como parte de los servicios de un hospital. Se debe considerar la tasa general del IVA”, **viola los derechos humanos de: i) seguridad jurídica, ii) equidad tributaria y iii) acceso a la salud de los contribuyentes**, en atención a las consideraciones siguientes:

i) En primer lugar, 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 de la prestación de un servicio hospitalario, no implica que aquella deba considerarse comprendida dentro dicho servicio.

⁶ Artículo 17.-

(...)

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.

(...)

Al respecto, se entiende por enajenación de bienes, toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado⁷ 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.

Lo anterior, atendiendo al **principio de especialidad de las leyes⁸**, 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.

Por consiguiente, de acuerdo con el principio de especialidad, la norma especial desplaza la aplicación de la general, y es la propia LIVA la que determina que se entiende por prestación de servicios, especificando que **siempre que no esté considerada por esa Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes**; por lo que en opinión de esta Procuraduría la enajenación de medicinas de patente no puede considerarse como prestación de servicios, aun cuando se proporcionen como parte de los servicios hospitalarios privados, **pues el acto**

⁷ Artículo 14, fracción I, del Código Fiscal de la Federación:

Se entiende por enajenación de bienes:

I.- Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado

(...)

⁸ Principio general del derecho: *Lex specialis derogat legi generali*.

para obtener los medicamentos será por medio de una enajenación, y no por medio de una prestación de servicios.

Es importante resaltar que la interpretación que realiza este *Ombudsman* fiscal coincide con la sostenida por el Poder Judicial de la Federación (PJF) y por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA), al determinar que la enajenación de medicinas de patente que se suministran a pacientes hospitalizados, no puede quedar comprendida en la actividad gravada de prestación de servicios independientes a que se refiere el artículo 14 de la LIVA, en virtud de que de conformidad con el artículo 1º de la ley en cita, están obligadas al pago del tributo aquéllas personas que realicen la enajenación de bienes, así como aquéllas que realicen la prestación de servicios independientes, es decir, **se trata de dos actividades distintas; además de que de manera expresa la fracción VI del invocado artículo 14, establece categóricamente que para considerar como prestación de servicios independientes, tales actos no deben estar considerados por la propia ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes, por lo que si la enajenación de medicinas se considera como tal en el artículo 2-A, fracción I, inciso b), de la LIVA**, es indudable que no puede quedar comprendida como una prestación de servicios, por el solo hecho de que éstas se hubieran proporcionado a pacientes hospitalizados de manera directa o vía la contratación de un paquete.

Sirven de apoyo a lo expuesto las tesis aisladas y de jurisprudencia, cuyos rubros son los siguientes:

- **VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN I, INCISO B), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE LA TASA DEL 0% A LA ENAJENACIÓN DE MEDICINAS DE PATENTE, TIENE APLICACIÓN NO OBSTANTE QUE LAS MEDICINAS SE SUMINISTREN A PACIENTES HOSPITALIZADOS DE MANERA DIRECTA O VÍA LA CONTRATACIÓN DE UN PAQUETE, YA QUE ESTO NO IMPLICA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS INDEPENDIENTES.**⁹
- **VALOR AGREGADO. LA AUTORIDAD HACENDARIA NO TIENE DERECHO A EXIGIR Y PERCIBIR EL IMPUESTO RELATIVO POR LA VENTA Y SUMINISTRO DE MEDICAMENTOS A PACIENTES HOSPITALIZADOS.**¹⁰

⁹ Décima Época, Registro: 2000177, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro IV, Enero de 2012, Tomo 5, Materia(s): Administrativa, Tesis: VI.1o.A.5 A (10a.), Página: 4719.

¹⁰ Décima Época, Registro: 2005307, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 2, Enero de 2014, Tomo IV, Materia(s): Administrativa, Tesis: XI.1o.A.T.22 A (10a.), Página: 3237.

- **MEDICAMENTOS DE PATENTE, SUMINISTRADOS CON MOTIVO DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS MÉDICOS HOSPITALARIOS, DEBE CONSIDERARSE QUE SE ENAJENAN Y NO QUE FORMAN PARTE DE LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO REFERIDO, POR LO QUE ES APLICABLE LA TASA DEL 0% A DICHA ENAJENACIÓN.**¹¹

De lo expuesto, se desprende que el artículo 2-A, fracción I, inciso b), de la LIVA, categóricamente establece la tasa del 0% para el cálculo del IVA, respecto de la enajenación de medicinas de patente, sin que se establezca en el mismo dispositivo o en otro de la Ley correspondiente, alguna excepción para no aplicar dicha tasa a ese tipo de actos, resultando aplicable el principio general de derecho **“Donde la ley no distingue, no hay por qué distinguir”**.

En este sentido, se reitera que el legislador trató de proteger al consumidor final en la enajenación de medicinas de patente, mediante la aplicación de la tasa del 0% en todas las etapas del proceso de producción hasta su comercialización al consumidor final, evitándole una carga extra.

Por lo tanto, esta Procuraduría concluye que en aras de proteger los derechos de seguridad jurídica, equidad y acceso a la salud de los contribuyentes y ante la diversidad de criterios emitidos sobre este tema que apoyan la postura de PRODECON, se sugiere al SAT dejar sin efectos el criterio normativo **10/IVA/N**, con el que grava a la tasa general del 16% del IVA a las medicinas de patente cuando éstas se suministren conjuntamente con la prestación de servicios hospitalarios, argumentando que los medicamentos que se proporcionan forman parte de los servicios prestados; **ya que en opinión de esta Procuraduría no es necesario acudir a ningún otro ordenamiento legal para considerar que la enajenación de medicinas de patente es diferente a la prestación de servicios, pues dicha cuestión lo resuelve la propia LIVA, de forma que no existe necesidad de auxiliarse en un ordenamiento diverso para ese fin –CFF–, pues como ya se mencionó, la ley en comento es la ley específica.**

Así las cosas, es indudable que existen supuestos de servicios genéricos que el legislador pretendió abarcar en el artículo 17, segundo párrafo, del CFF y que son prestados conjuntamente con bienes que se proporcionan a los clientes, verbigracia: salones de belleza,

¹¹ Tesis nº VII-J-SS-150 del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Séptima Época. Año IV. No. 36. Julio 2014. p. 118.

talleres automotrices, lavado de autos, entre otros, en los cuales se proporcionan adicionalmente bienes que también se encuentran gravados por el IVA; en cambio en la prestación de servicios hospitalarios, se suministran medicinas que por disposición expresa de la ley, su enajenación está gravada a la tasa del 0% del IVA, por lo que ante distintas tasas debe considerarse que cada concepto tiene una tasa de IVA aplicable.

ii) Por otra parte, este *Ombudsman* fiscal considera que el criterio normativo **10/IVA/N** “*Suministro de medicamentos como parte de los servicios de un hospital. Se debe considerar la tasa general del IVA*”, **debe respetar el derecho de equidad tributaria de los contribuyentes**, consagrado en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, toda vez que si bien es cierto la sola publicación del criterio no viola dicho principio, también lo es que al momento de que la autoridad lo aplica genera inequidad al no otorgar el mismo trato a contribuyentes que se encuentran en una misma situación de hecho –necesidad de adquirir medicamentos de patente–; es decir, produce una distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales.

Al respecto, 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.

En efecto, en el caso en estudio se considera que la autoridad debe aplicar un criterio progresivo que otorgue equidad tributaria, dado que los contribuyentes a los que les enajenan medicamentos de patente pero se los suministran con motivo de la prestación de servicios médicos hospitalarios reciben un trato inequitativo, frente a los contribuyentes a los que les realizan la enajenación directamente en un establecimiento que vende los medicamentos –*farmacias*–; es decir, en ambos supuestos existe la necesidad de adquirir las medicinas, sin embargo, en el primero se gravará con la tasa general del 16% de IVA, mientras en el segundo se les aplicará la tasa del 0% del impuesto relativo, por lo que el criterio normativo *10/IVA/N* introduce un trato discriminatorio y diferente frente a situaciones iguales –*obtener medicamentos de patente*–.

iii) Por último, 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*¹² 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**

¹² Época: Décima Época, Registro: 2002179, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XIV, Noviembre de 2012, Tomo 2 Materia(s): Constitucional, Tesis: 2a. LXXXII/2012 (10a.), Página: 1587 “**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.”

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 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*.

En efecto, el gravar a la tasa general del 16% de IVA a las medicinas de patente cuando son suministradas como parte de los servicios de un hospital, afecta directamente al consumidor final al disminuir su poder adquisitivo para éstas; es decir, al ser gravadas con dicha tasa, el contribuyente se ve afectado al no poder adquirir un mayor número de las mismas, toda vez que su precio aumenta.

Aunado a lo anterior, es importante destacar que el Estado Mexicano ha suscrito diversos convenios internacionales que muestran el consenso internacional en torno a la importancia de garantizar –al más alto nivel–, ciertas pretensiones relacionadas con el disfrute del derecho a la salud, existiendo documentos que las desarrollan en términos de su contenido y alcance.

Uno de los más importantes es la ***Observación General Número 14 del Comité de los Derechos Sociales y Culturales de la Organización de las Naciones Unidas (Comité)***, organismo encargado de monitorear el cumplimiento de los compromisos asumidos por los Estados firmantes del **Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, del cual México es parte** y en el que se interpretó el derecho a la salud, definido en su artículo 12¹³, como un derecho inclusivo que no sólo abarca la atención de salud oportuna y apropiada

¹³ **Artículo 12.-** 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.

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, y el sano desarrollo de los niños;

sino también los principales factores determinantes de la salud; además, se señaló que el derecho a la salud en todas sus formas y a todos los niveles abarca ciertos elementos esenciales como la: *Disponibilidad, Accesibilidad, No discriminación, Aceptabilidad y Calidad.*

En esos términos, dicho Comité al realizar la Observación General número 14, interpretó que dentro de la 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 equidad, a fin de asegurar que esos servicios, **sean públicos o privados, estén al alcance de todos**, incluidos los grupos socialmente desfavorecidos.¹⁴

De igual forma, 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.¹⁵

-
- 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.

¹⁴ <http://www1.umn.edu/humanrts/gencomm/epcomm14s.htm>. Aplicación del Pacto Internacional de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Observación general 14, El derecho al disfrute del más alto nivel posible de salud (artículo 12 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales), (22º período de sesiones, 2000), U.N. Doc. E/C.12/2000/4 (2000).

¹⁵ Décima Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXV, Octubre de 2013, Tomo 3, Tesis: I.4o.A.86 A (10a.), Página: 1759 "DERECHO A LA SALUD. FORMA DE CUMPLIR CON LA OBSERVACIÓN GENERAL NÚMERO 14 DEL COMITÉ DE LOS DERECHOS SOCIALES Y CULTURALES DE LA ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS, PARA GARANTIZAR SU DISFRUTE. El Estado Mexicano suscribió convenios internacionales que muestran el consenso internacional en torno a la importancia de garantizar, al más alto nivel, ciertas pretensiones relacionadas con el disfrute del derecho a la salud, y existen documentos que las desarrollan en términos de su contenido y alcance. Uno de los más importantes es la Observación General Número 14 del Comité de los Derechos Sociales y Culturales de la Organización de las Naciones Unidas, organismo encargado de monitorear el cumplimiento de los compromisos asumidos por los Estados firmantes del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, del cual México es parte y el que, esencialmente, consagra la obligación de proteger, respetar y cumplir progresivamente el derecho a la salud y no admitir medidas regresivas en su perjuicio, absteniéndose de denegar su acceso, **garantizándolo en igualdad de condiciones y sin condicionamiento alguno, debiendo reconocer en sus ordenamientos jurídicos, políticas y planes detallados para su ejercicio, tomando, al mismo tiempo, medidas que faciliten el acceso de la población a los servicios de salud, es decir, este ordenamiento incluye no solamente la obligación estatal de respetar, sino también la de proteger y cumplir o favorecer este derecho. 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**, adoptando una política nacional de salud acompañada de un plan detallado para su ejercicio, cuando menos en un mínimo vital que permita la eficacia y garantía de otros derechos, y emprendan actividades para promover, mantener y restablecer la salud de la población, entre las que figuran, fomentar el reconocimiento de los factores que contribuyen al logro de resultados positivos en materia de

Por lo anterior, este *Ombudsman* fiscal concluye que el SAT se encuentra obligado a **promover, proteger y garantizar los derechos humanos de los contribuyentes**, por lo que a fin de respetar la **seguridad jurídica, equidad tributaria y acceso al derecho a la salud**, sería deseable que dejara sin efectos el criterio **10/IVA/N “Suministro de medicamentos como parte de los servicios de un hospital. Se debe considerar la tasa general del IVA”**, conforme a lo señalado en el presente análisis sistémico.

OBSERVACIONES Y SUGERENCIAS

Atendiendo al nuevo paradigma de protección de los derechos fundamentales y con la finalidad de otorgar seguridad jurídica, trato equitativo y acceso al derecho a la salud de los pagadores de impuestos, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, **sugiere** al Servicio de Administración Tributaria, realizar una interpretación progresiva de los derechos humanos de los contribuyentes dejando sin efectos el criterio **10/IVA/N “Suministro de medicamentos como parte de los servicios de un hospital. Se debe considerar la tasa general del IVA”** y en consecuencia, aplicar estrictamente lo establecido en el artículo 2-A, fracción I, inciso b), de la LIVA, para que los medicamentos sean gravados a la tasa del 0% de IVA, aun cuando sean suministrados con motivo de la prestación de servicios médicos hospitalarios.

Por lo anterior, con fundamento en los artículos 16 y 70 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, **notifíquese a los Administradores Generales, Jurídico y de Auditoría Fiscal Federal, del Servicio de Administración Tributaria** el contenido del presente Análisis Sistémico con requerimiento de informe, a efecto de que en **un plazo de treinta días naturales manifiesten lo que a su derecho convenga**, en la inteligencia de que se podrá convocar a una o varias mesas de trabajo para encontrar la mejor solución a la problemática observada.

Publíquese el presente documento en la página oficial de esta Procuraduría.

salud; verbigracia, la realización de investigaciones y el suministro de información, velar porque el Estado cumpla sus obligaciones en lo referente a la difusión de información apropiada acerca de la forma de vivir y de alimentación sanas, así como de las prácticas tradicionales nocivas y la disponibilidad de servicios, al igual que apoyar a las personas a adoptar, con conocimiento de causa, decisiones por lo que respecta a su salud”.
(Lo resaltado es nuestro)

Con fundamento en los artículos 12, fracción XIII, 30, fracción X, del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de marzo de 2014, así como 70, primer párrafo de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicados en el mismo medio informativo el 27 de mayo de 2014, firma el Subprocurador de Análisis Sistemático y Estudios Normativos.

C.P. Rafael Gómez Garfias.

AML/MVC/JZIB