

- Página 1 -

En la Ciudad de México, a treinta de junio de dos mil veinticinco.- VISTO el expediente citado al rubro y estando debidamente integrada la Novena Sala Regional en la Ciudad de México del Tribunal Federal de Justicia Administrativa por las Magistradas **MARÍA EUGENIA RODRÍGUEZ PAVÓN**, Titular de la Primera Ponencia; **MARÍA BÁRBARA TEMPLOS VÁZQUEZ**, Titular de la Segunda Ponencia e Instructora en el presente juicio, y **MARÍA DEL CARMEN TOZCANO SÁNCHEZ**, Titular de la Tercera Ponencia, ante la presencia de la Licenciada **SHARON GUADALUPE ENRÍQUEZ DOMÍNGUEZ**, Secretaria de Acuerdos que actúa; con fundamento en los artículos 47, 49, 50 y 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, 29, 30 y 31 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, se procede a dictar **SENTENCIA DEFINITIVA** en el juicio contencioso administrativo **26552/21-17-09-2**, instruido conforme a la historia procesal descrita en los siguientes:

R E S U L T A N D O S

PRIMERO. Por escrito presentado en la Oficialía de Partes Común de las entonces Salas Regionales Metropolitanas de este Tribunal el catorce de octubre de dos mil veintiuno, *********, en representación legal de *********, compareció a demandar la nulidad de los siguientes actos:

1) El oficio ********* de veintisiete de agosto de dos mil veintiuno, emitido por la Administradora de lo Contencioso de

- Página 2 -

Hidrocarburos “3”, de la Administración Central de lo Contencioso de Hidrocarburos, de la Administración General de Hidrocarburos, del Servicio de Administración Tributaria, mediante el cual se resolvió el recurso de revocación interpuesto, en el sentido de confirmar las resoluciones administrativas con números de oficios:

- a) ***** de veinticinco de noviembre de dos mil veinte, en la que se le negó la devolución del saldo a favor del impuesto al valor agregado de septiembre de dos mil dieciocho.
- b) ***** de veintitrés de noviembre de dos mil veinte, en la que se negó parcialmente la devolución del saldo a favor del impuesto al valor agregado de noviembre de dos mil dieciocho.
- c) ***** de veintinueve de octubre de dos mil veinte, en la que se le negó parcialmente la devolución del saldo a favor del impuesto al valor agregado de octubre de dos mil dieciocho
- d) ***** de veinticinco de noviembre de dos mil veinte, en la que se le negó parcialmente la devolución del saldo a favor del impuesto al valor agregado de diciembre de dos mil diecinueve.
- e) ***** de veinticinco de noviembre de dos mil veinte, en la que se le negó parcialmente la devolución del saldo a favor del impuesto al valor agregado de junio de dos mil veinte.
- f) ***** de veinticuatro de noviembre de dos mil veinte, en la que se le negó parcialmente la devolución del saldo a favor del impuesto al valor agregado de julio de dos mil veinte.

2) La resolución con número de oficio ***** de veintiséis de agosto de dos mil veintiuno, emitido por el Administrador de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes “2”, de la Administración Central de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes, de la Administración General de Grandes Contribuyentes, del Servicio de Administración Tributarias, a través del cual resuelve el recurso de revocación interpuesto, en el sentido de confirmar las resoluciones administrativas con números de oficios:



TEJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

**NOVENA SALA REGIONAL EN LA
CIUDAD DE MÉXICO**

EXPEDIENTE: 26552/21-17-09-2

***** **



- Página 3 -

- a) ***** de diecisiete de febrero de dos mil veintiuno, en la que se le negó parcialmente la devolución del saldo a favor del impuesto al valor agregado de enero de dos mil diecinueve.
- b) ***** de cuatro de febrero de dos mil veintiuno, en la que se le negó parcialmente la devolución del saldo a favor del impuesto al valor agregado de febrero de dos mil diecinueve.
- c) ***** de diecinueve de febrero de dos mil veintiuno, en la que se le negó parcialmente la devolución del saldo a favor del impuesto al valor agregado de marzo de dos mil diecinueve.
- d) ***** de catorce de diciembre de dos mil veinte, en la que se le negó parcialmente la devolución del saldo a favor del impuesto al valor agregado de agosto de dos mil veinte.
- e) ***** de diecinueve de febrero de dos mil veintiuno, en la que se le negó parcialmente la devolución del saldo a favor del impuesto al valor agregado de septiembre de dos mil veinte.

3. El oficio ***** de veintisiete de agosto de dos mil veintiuno, emitido por la Administradora de lo Contencioso de Hidrocarburos “3”, de la Administración Central de lo Contencioso de Hidrocarburos, de la Administración General de Hidrocarburos, del Servicio de Administración Tributaria, mediante el cual se resolvió el recurso de revocación interpuesto, en el sentido de confirmar las resoluciones administrativas con números de oficios:

- a) ***** de cuatro de marzo de dos mil veintiuno, en la que se le negó parcialmente la devolución del saldo a favor del impuesto al valor agregado de octubre de dos mil veinte.

b) ***** de treinta y uno de marzo de dos mil veintiuno, en la que se le negó parcialmente la devolución del saldo a favor del impuesto al valor agregado de noviembre de dos mil veinte.

c) ***** de trece de abril de dos mil veintiuno, en la que se le negó parcialmente la devolución del saldo a favor del impuesto al valor agregado de diciembre de dos mil veinte.

SEGUNDO. Mediante acuerdo de veinticuatro de mayo de dos mil veintidós, previo requerimiento, se admitió a trámite la demanda, así como las pruebas ofrecidas, entre ellas las periciales y se ordenó emplazar a la autoridad demandada, a efecto de que presentara su contestación de demanda.

TERCERO. Mediante oficio ingresado en la Oficialía de Partes Común de las entonces Salas Regionales Metropolitanas de este Tribunal el treinta de junio de dos mil veintidós, la autoridad demandada interpuso recurso de reclamación en contra de la admisión de las pruebas periciales en materia de química y química de alimentos ofrecidas por la parte actora. Por ello, en auto de uno de agosto del mismo año se admitió a trámite el referido recurso, corriéndose traslado a parte actora a efecto de que manifestara lo que a su derecho conviniera.

CUARTO. A través del oficio recibido en la Oficialía de Partes Común de las entonces Salas Regionales Metropolitanas de este Tribunal el doce de agosto de dos mil veintidós, la autoridad enjuiciada formuló su contestación de demanda, misma que se admitió por acuerdo de dieciséis siguiente, donde, además, se realizaron diversos requerimientos a la autoridad demandada en torno a las pruebas periciales.

QUINTO. Mediante escrito ingresado en la Oficialía de Partes Común de las entonces Salas Regionales Metropolitanas de este Tribunal



TEJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

**NOVENA SALA REGIONAL EN LA
CIUDAD DE MÉXICO**

EXPEDIENTE: 26552/21-17-09-2

***** **



- Página 5 -

el veintitrés de agosto de dos mil veintidós, la actora realizó manifestaciones en torno al recurso de reclamación interpuesto por la autoridad demandada. Por lo anterior, mediante sentencia interlocutoria de veintiséis de agosto siguiente se resolvió procedente pero infundado el referido recurso en contra de la admisión de las periciales señaladas en el resultando TERCERO.

SEXTO. Por oficio recibido en la Oficialía de Partes Común de las entonces Salas Regionales Metropolitanas de este Tribunal el cinco de diciembre de dos mil veintidós, autoridad solvento el requerimiento efectuado en el resultando CUARTO, por lo que, por acuerdo de dieciocho de mayo de dos mil veintitrés, se dejó sin efectos el apercibimiento formulado por acuerdo de dieciséis de agosto de dos mil veintidós. En el mismo acto se concedió plazo a las partes a efecto de que presentaran a sus peritos y acreditaran los requisitos correspondientes.

SÉPTIMO. Por acuerdos de catorce de junio de dos mil veintitrés, se tuvieron por presentadas a las peritas de la autoridad demandada, concediéndoles el plazo legal a efecto de que rindieran sus dictámenes.

OCTAVO. Por autos de veintiuno de junio de dos mil veintitrés, se tuvieron por presentadas a las peritas de la parte actora, concediéndoles el plazo legal a efecto de que rindieran sus dictámenes.

NOVENO. Por acuerdo de ocho de marzo de dos mil veinticuatro, se tuvo por rendido y ratificado el dictamen de la perita de la autoridad demandada en materia de química. Asimismo, por diverso auto de la misma fecha se tuvo por rendido el dictamen de la perita de la parte referida en materia de química de alimentos, requiriéndose a la parte actora que señalara fecha y hora en que la perita pudiera acudir a la toma de muestras de los productos sobre los cuales versa la litis.

DÉCIMO. Por escrito recibido en la Oficialía de Partes Común de las entonces Salas Regionales Metropolitanas de este Tribunal el nueve de abril de dos mil veinticuatro, la parte actora dio cumplimiento al requerimiento referido en el resultando anterior, por lo que, por acuerdo del diecisiete siguiente, se requirió a la perita de la autoridad demandada su asistencia en el lugar, día y hora señalados por la actora para la toma de las muestras solicitadas.

DECIMOPRIMERO. Por acuerdo de veintiocho de agosto de dos mil veinticuatro, se dio cuenta de los oficios presentados en Oficialía de Partes Común de las entonces Salas Regionales Metropolitanas de este Tribunal, los días trece, catorce y treinta de mayo del dos mil veinticuatro. En los dos primeros, la autoridad y su perita, respectivamente, solicitaban una prórroga de diez días para rendir el dictamen pericial en materia de química de alimentos; en el tercero la perita de la autoridad rendió oportunamente su dictamen. Por tanto, en el acuerdo mencionado, se tuvo por rendido y ratificado el dictamen, en virtud de la comparecencia de la referida perita el día treinta de mayo del mismo año.



TEJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

NOVENA SALA REGIONAL EN LA
CIUDAD DE MÉXICO

EXPEDIENTE: 26552/21-17-09-2

***** **



- Página 7 -

DECIMOSEGUNDO. Por escrito ingresado Oficialía de Partes Común de este Tribunal el veintinueve de mayo de dos mil veinticuatro, la parte actora interpuso incidente de nulidad de notificaciones en contra de la notificación de los acuerdos de veintiuno de junio de dos mil veintitrés, mismo que fue admitido por acuerdo de veintiocho de agosto de dos mil veinticuatro, dándose vista a la autoridad demandada para que manifestara lo que a su derecho conviniera.

DECIMOTERCERO. Por acuerdo de dos de enero de dos mil veinticinco, se dio cuenta del oficio por el que la autoridad demandada desahogaba la vista antes referida, siendo que el incidente de nulidad de notificaciones fue resuelto por sentencia interlocutoria de la misma fecha, determinándose como procedente pero infundado el incidente en comento.

DECIMOCUARTO. Por otro acuerdo de dos de enero de dos mil veinticinco, al advertirse que las peritas de la parte actora en materia de química y química en alimentos habían sido omisas en ratificar sus dictámenes, siendo que se les había requerido que lo hicieran por acuerdo de veintiuno de junio de dos mil veintitrés, y habiéndose confirmado su notificación, se hizo efectivo el apercibimiento decretado en dicho acuerdo, por lo que determinó que únicamente se valorarían los dictámenes rendidos por las especialistas designadas por la parte contraria.

DECIMOQUINTO. En diverso auto de dos de enero de la presente anualidad, y al no quedar ninguna prueba pendiente de

desahogar ni cuestiones pendientes por resolver, se otorgó a las contendientes plazo para formular alegatos.

DECIMOSEXTO. Substantiado el proceso y habiendo transcurrido el plazo de alegatos previsto en el artículo 47 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, quedó cerrada la instrucción, por lo que se procede a resolver en definitiva el presente asunto de los siguientes:

C O N S I D E R A N D O S

PRIMERO.

1. Esta Sala es competente para conocer y resolver el presente asunto de conformidad con lo dispuesto por los artículos 3, fracciones III y XIII, 31, 32, 34 y 35 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, 48, fracción XVII y 49 fracción XVII, del Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

SEGUNDO.

2. La existencia de las resoluciones impugnadas y las originalmente recurridas se encuentra acreditada en autos con la exhibición que de ellas realiza la parte actora y que hacen prueba plena, de conformidad con los artículos 15, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, así como con el reconocimiento expreso que de las mismas hace la autoridad en su contestación a la demanda, en términos del artículo 46, fracción I, de la ley en mención.

TERCERO.

- Página 9 -

3. Primeramente, conviene precisar que, como ya se dijo, la parte actora controvierte la legalidad de las resoluciones recaídas a los recursos de revocación con números de oficios *****

***** * *****

, mismas que confirmaron diversas resoluciones que negaron parcialmente la devolución del saldo a favor del impuesto al valor agregado sobre distintos productos, los cuales, para efectos ilustrativos, se enlistan a continuación:

Recurso de revocación con número de oficio *****		
Resolución recurrida	Periodo	Productos considerados a tasa del 0% del IVA por la actora
*****	Septiembre 2018	a) Helados de Yogurt b) Paletas de Yogurt c) Polvos para preparar bebidas distintas a la leche d) Aguas compuestas (marca "Zoé") e) Suplementos
*****	Noviembre 2018	a) Helados de Yogurt b) Paletas de Yogurt c) Polvos para preparar bebidas distintas a la leche d) Aguas compuestas (marca "Zoé") e) Suplementos
*****	Octubre 2018	a) Helados de Yogurt b) Paletas de Yogurt c) Polvos para preparar bebidas distintas a la leche d) Aguas compuestas (marca "Zoé") e) Suplementos
*****	Diciembre 2019	a) Helados de Yogurt b) Paletas de Yogurt c) Polvos para preparar bebidas distintas a la leche d) Aguas compuestas (marca "Zoé") e) Suplementos
*****	Junio 2020	a) Helados de Yogurt b) Paletas de Yogurt c) Polvos para preparar bebidas distintas a la leche d) Aguas compuestas (marca "Zoé") e) Suplementos

*****	Julio 2020	a) Helados de Yogurt b) Paletas de Yogurt c) Polvos para preparar bebidas distintas a la leche d) Aguas compuestas (marca "Zoé") e) Suplementos
-------	------------	---

Recurso de revocación con número de oficio *****		
Resolución recurrida	Periodo	Productos considerados a tasa del 0% del IVA por la actora
*****	Enero 2019	a) Helados de Yogurt b) Paletas de Yogurt c) Polvos para preparar bebidas distintas a la leche d) Aguas compuestas (marca "Zoé") e) Aguas saborizadas f) Suplementos
*****	Febrero 2019	a) Helados de Yogurt b) Paletas de Yogurt c) Polvos para preparar bebidas distintas a la leche d) Aguas compuestas (marca "Zoé") e) Suplementos
*****	Marzo 2019	a) Helados de Yogurt b) Paletas de Yogurt c) Polvos para preparar bebidas distintas a la leche d) Aguas compuestas (marca "Zoé") e) Aguas saborizadas f) Suplementos
*****	Agosto 2020	a) Helados de Yogurt b) Paletas de Yogurt c) Polvos para preparar bebidas distintas a la leche d) Aguas compuestas (marca "Zoé") e) Suplementos
*****	Septiembre 2020	a) Helados de Yogurt b) Paletas de Yogurt c) Polvos para preparar bebidas distintas a la leche d) Aguas compuestas (marca "Zoé") e) Suplementos

Recurso de revocación con número de oficio *****		
Resolución recurrida	Periodo	Producto considerado a tasa del 0% del IVA por la actora
*****	Octubre 2020	a) Helados de Yogurt b) Paletas de Yogurt c) Polvos para preparar bebidas distintas a la leche d) Aguas compuestas (marca "Zoé") e) Suplementos
*****	Noviembre 2020	a) Helados de Yogurt b) Paletas de Yogurt c) Polvos para preparar bebidas distintas a la leche d) Aguas compuestas (marca "Zoé") e) Suplementos

- Página 11 -

*****	Diciembre 2020	a) Helados de Yogurt b) Paletas de Yogurt c) Polvos para preparar bebidas distintas a la leche d) Aguas compuestas (marca "Zoé") e) Suplementos
-------	----------------	---

4. Así pues, en el caso concreto, la parte actora controvierte la legalidad de las resoluciones impugnadas referentes a la negativa de devolución de saldo a favor del impuesto al valor agregado, únicamente respecto de la enajenación de tres productos en concreto: aguas marca "*****"), helados y paletas de yogurt, por lo que la determinación respecto de los productos restantes se deben entender por consentidas, dado que no lo controvierte en el presente juicio y, por ende, no se realizará un estudio sobre ellos.

5. Dicho esto, y por razones meramente metodológicas, se procederá, en el siguiente considerando, al estudio de los conceptos de impugnación referentes al agua marca "*****"), en adelante aguas marca "*****". Siendo que por lo que hace a los helados y paletas de yogurt, los argumentos relativos se estudiarán en el considerando quinto.

CUARTO

6. Como se señalo en el considerando anterior, se procede al estudio de los conceptos de impugnación referentes a la enajenación de las aguas marca “***” **** ***** *****)

7. Señala la parte actora, en los conceptos de impugnación **cuarto y quinto** del escrito inicial de demanda, que:

- a. Son ilegales las resoluciones impugnadas en virtud de que la autoridad demandada interpretó y aplicó indebidamente lo dispuesto en el artículo 2-A, fracción I, inciso C) de la Ley del impuesto al Valor Agregado, así como el Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado en el Diario Oficial de la Federal el 26 de diciembre de 2013, en su artículo 2.1.
- b. La autoridad demandada partió de una premisa falsa, respecto de que las aguas enajenadas correspondían a agua compuesta, asimismo, el precio de las mismas no justifica el tratamiento tributario diferenciado y no puede ser un parámetro en la determinación de la tasa del impuesto al valor agregado.
- c. La autoridad no estableció las razones de hecho, ni fundamentos normativos mediante las cuales las autoridades demandas rechazaron las opiniones técnicas presentas en el procedimiento de fiscalización y los recursos de revocación.

8. Por su parte, la autoridad demandada sostuvo la legalidad de los actos impugnados.

9. A juicio de este Órgano Jurisdiccional, los argumentos de la actora resultan **infundados**, en atención a las consideraciones que enseguida se exponen:

10. En ese sentido, esta Juzgadora considera necesario transcribir la disposición y decreto que se estiman transgredidos:



TEJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

**NOVENA SALA REGIONAL EN LA
CIUDAD DE MÉXICO**

EXPEDIENTE: 26552/21-17-09-2

***** **



- Página 13 -

“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:

[...]

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

[...]”

**DECRETO QUE COMPILA DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES Y
ESTABLECE MEDIDAS DE SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA. 2013**

“**Artículo 2.1.** Se otorga un estímulo fiscal a los importadores o enajenantes de jugos, néctares, concentrados de frutas o de verduras y de productos para beber en los que la leche sea un componente que se combina con vegetales, cultivos lácticos o lactobacilos, edulcorantes u otros ingredientes, tales como el yogur para beber, el producto lácteo fermentado o los licuados, así como de agua no gaseosa ni compuesta cuya presentación sea en envases menores de diez litros”

11. De la anterior transcripción se advierte que ambos supuestos establecen un beneficio fiscal a la venta de agua no gaseosa ni compuesta en envases menores de diez litros. La autoridad demandada, en esencia, determinó que el agua enajenada por la actora es “compuesta”, por lo que no le es aplicable la tasa del 0% del impuesto al valor agregado.

12. En el caso, la Sala advierte que, en cuanto al fondo y por el argumento de la parte actora, debe realizarse un estudio técnico especializado a efecto de determinar si el producto enajenado por la parte actora, consistente en las aguas marca “***”, es agua compuesta que deba gravarse al 16% del IVA. Para ello, corresponde a las partes aportar los elementos de convicción que soporten sus respectivas pretensiones y defensas.

13. Siguiendo este hilo conductor, en autos se desahogó la prueba pericial en materia de química únicamente por la perita designada

por las autoridades demandadas, debido a que la perita de la parte actora fue omisa en ratificar su dictamen, tal como se hizo constar en el acuerdo de dos de enero del presente año. Por lo tanto, a partir de aquí se hará referencia al dictamen de la autoridad demandada.

14. Sirve para partir respecto de que deberá entender como agua “compuesta”, lo sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis aislada 2a. CXXVIII/2008, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXVIII, Septiembre de 2008, página 284, que señala:

“VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN I, INCISO C), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL OTORGAR UN TRATAMIENTO DIFERENCIADO A QUIENES ENAJENAN AGUA NO GASEOSA NI COMPUESTA, EN RELACIÓN CON QUIENES LO HACEN RESPECTO DE AGUA GASEOSA O COMPUESTA, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2006).

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que conforme al principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los contribuyentes que se encuentran en el mismo supuesto de causación deben tributar en idénticas condiciones, por lo que cuando se establezca una exención o un trato privilegiado, el juzgador debe constatar si las razones que justifican el trato diferenciado pueden advertirse del texto de la ley, de su proceso legislativo, de algún precepto constitucional, de otras disposiciones ordinarias o, en su caso, si aquéllas pudieron haber sido expuestas previamente en un diverso proceso de reformas, a fin de valorar si el tratamiento diferente se apoya en una justificación objetiva y razonable que supere un juicio de equilibrio en sede constitucional. Ahora bien, aun cuando el legislador federal no hizo mención expresa en los procesos legislativos de 1980 y 1991 al artículo [2o.-A, fracción I, inciso c\), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado](#), para establecer la tasa del 0% a la enajenación de agua no compuesta ni gaseosa, respecto de aquella con esas características, que se grava con la tasa general del 15%, se advierte que dicha normatividad atendió al fin perseguido en la iniciativa de reformas de 1980, y se confirmó en los dictámenes de la Comisión de Hacienda, a saber: **proteger y mejorar el nivel de vida de los sectores sociales menos favorecidos a través de la adquisición de productos básicos, entre ellos, el agua potable**. De ahí que la diferencia de tasas constituye un medio apto y adecuado para entablar una política de mínimos de bienestar para la población, al permitirle la **adquisición de agua potable para su subsistencia a bajo costo**, garantizándole al mismo tiempo la política de redistribución del ingreso y de equilibrio de las relaciones costos-precios, en virtud de que **el agua compuesta o gaseosa conlleva un proceso que añade un valor a su elaboración, al estar constituida por sustancias o saborizantes, que por ese hecho resulta más costosa para el adquirente y, por consiguiente, no constituye un producto básico para la población, sino de consumo no indispensable para la supervivencia del ser humano, amén de que con el establecimiento de la indicada tasa del 0% a la enajenación de agua no compuesta ni gaseosa se evita deteriorar el poder adquisitivo de los sectores sociales menos favorecidos**. En tal virtud, se concluye que el artículo 2o.-A, fracción I, inciso c), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al otorgar un tratamiento diferenciado a quienes enajenan agua no gaseosa ni compuesta, en relación con quienes lo hacen respecto de agua gaseosa o compuesta, no transgrede el principio de equidad tributaria.



TEJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

NOVENA SALA REGIONAL EN LA
CIUDAD DE MÉXICO

EXPEDIENTE: 26552/21-17-09-2

***** **



- Página 15 -

15. Ahora bien, la autoridad fiscal determinó que los productos que enajena la actora son aguas “compuestas” porque son sometidos a un procesamiento adicional al agua para el consumo básico. El anterior procesamiento se puede llegar a ver reflejado en que los niveles de pH del agua aumentan o incluso llega más allá de los límites permisibles (8.5) de conformidad con la Norma Oficial Mexicana NOM-127-SSA1-1994. Sostienen las autoridades que dicho procesamiento es lo que los cataloga como aguas compuestas, por lo que deben ser gravadas a la tasa del 16% del impuesto al valor agregado.

16. Así pues, si sólo se encasillara la actualización del supuesto de “agua compuesta” al exceso de los niveles de pH permitidos del agua, del análisis del dictamen tendríamos que por lo que, hace al Agua “***” Clásica, el nivel de pH es de 8.5, mientras que, del Agua “***” Sport, su nivel es de 9.5. Entonces, sólo teniendo en cuenta dicho parámetro se podría concluir, de primera instancia, que sólo este último producto debe ser catalogado como agua compuesta que debe ser gravada al 16% del impuesto al valor agregado, al **no** estar dentro de los límites de pH permitidos por la Norma Oficial Mexicana.

17. No obstante, no se debe perder de vista lo señalado por la perita, respecto que dicha marca de agua —en ambas presentaciones— es sometida a un proceso de alcalización por ionización —además del proceso de potabilización—, y es ello lo que añade valor a su

elaboración a diferencia de las aguas que únicamente son potabilizadas, tal como se desprende de las siguientes digitalizaciones:

4.- Dirá la perito, si el agua que enajena la actora, se somete a un proceso industrial a través del cual se acredita que no se adiciona algún elemento a la misma para modificar el pH alcalino del agua.

R.- Si bien la información técnica y publicidad de los productos [REDACTED] manifiesta que utilizan el proceso de alcalinización por ionización, del cual se sabe no consiste en la adición directa de algún elemento que modifique el valor del pH del agua para alcanzar valores de 8.5 y 9.5 respectivamente. También se sabe que dicho proceso de Ionización separa las fracciones alcalinas y ácidas aumentando el pH.

Dentro de las Modificaciones y manipulación de las aguas envasadas, referidas en la "Norma General para las Aguas Potables Embotelladas/Envasadas (Distintas de las Aguas Minerales Naturales) CODEX STAN 227-2001", así como tampoco en la "Norma Oficial Mexicana NOM-127-SSA 1-1994, Salud ambiental. Agua para uso y consumo humana. Límites permisibles de calidad y tratamientos a que debe someterse el agua para su potabilización", no se encuentra descrito el tratamiento de ionización para la alcalinización entre los que pueden modificar la composición original, por tanto, el proceso de alcalinización por Ionización es un proceso que añade valor a su elaboración.

6.- Dirá la perito en qué se diferencia el proceso al que se somete el [REDACTED] y si la alcalinidad es un elemento que [REDACTED] puede manipular.

R.- De acuerdo a las Fichas Técnicas proporcionadas por la parte Actora, describe el proceso de manufactura de los dos productos con la siguiente información:

Water

1. Obtención del agua cruda de pozos naturales propios de la zona
2. Desmineralización y tratamiento por osmosis inversa
3. Descontaminación por exposición a lámparas ultravioleta
4. Alcalinización
5. Envasado
6. Etiquetado
7. Lotificado
8. Embalaje

Water Sport

1. Obtención del agua cruda de pozos naturales propios de la zona
2. Desmineralización y tratamiento por osmosis inversa
3. Descontaminación por exposición a lámparas ultravioleta
4. Alcalinización
5. Adición de electrolitos
6. Envasado
7. Etiquetado
8. Lotificado
9. Embalaje

De esta información se observa que la diferencia entre los dos productos es la Adición de Electrolitos que se enumera para el producto [REDACTED] Water Sport. Por otro lado, es evidente que hay una manipulación de la alcalinidad para los dos productos ya que se comercializan con dos valores distintos de pH (8.5 y 9.5)

18. De lo anterior tenemos que:

- a. La alcalización por ionización no adiciona directamente algún elemento.
- b. El proceso de ionización separa las fracciones alcalinas y ácidas aumentando el pH.
- c. El producto añade a su procesamiento básico (los marcados del punto 1 a 3 de la anterior digitalización) la alcalinización y en el caso de "Water Sport", también se la adicionan electrolitos.
- d. La alcalización por ionización es un proceso que añade valor a su elaboración.



TEJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

**NOVENA SALA REGIONAL EN LA
CIUDAD DE MÉXICO**

EXPEDIENTE: 26552/21-17-09-2

***** **



- Página 17 -

19. Como se aprecia, la perita es coincidente con la autoridad, en el sentido de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido que el agua compuesta involucra un proceso que añade valor a su elaboración, tiene sustancias o saborizantes y eleva su costo para el adquirente. Así, no basta la referencia a los niveles de pH, dado que solamente incide en el aspecto identificado con el inciso b), pero no se relaciona con el valor agregado que deriva de la alcalinización por ionización, ni con el aumento del precio derivado del procedimiento que es, precisamente, el valor agregado.

20. Para el caso en concreto, de acuerdo con el dictamen de la perita de referencia, las consideraciones de la composición de las aguas marca “***”, en tanto interesan, son las siguientes:

9.- Dirá la perito si los productos [REDACTED] que enajena la actora pueden considerarse aguas compuestas.

R.- El agua [REDACTED] **WATER SPORT**, es agua compuesta, formulada por agua purificada, adicionada de sustancias alimentarias distintas a las que se hallan presentes naturalmente en las aguas de cualquier tipo como el citrato de potasio y Ribosa; y alcalinizada, tratamiento que modifica sus características fisicoquímicas esenciales.

La Ribosa es una pentosa de origen natural, es decir, un monosacárido o azúcar simple de 5 carbonos. Interviene como intermediario en la producción del trifosfato de adenosina (ATP) dentro de las mitocondrias de la célula. El ATP es la unidad básica de energía de la célula. La ribosa es usada como suplemento deportivo para aumentar la energía.

Ya que este compuesto no se encuentra en forma natural en ningún tipo de agua, es evidente que su presencia en el producto [REDACTED] Water Sport, tiene el propósito específico de proporcionar energía a quien la consume.

El agua [REDACTED] **WATER**, es agua compuesta, formulada por agua purificada, reducida en sales y alcalinizada, tratamiento que modifica sus características fisicoquímicas esenciales.

21. Siendo entonces que:

- a. Por lo que hace al Agua “***” Water Sport es sometida a un proceso de alcalinización, adicionada con citrato de potasio y ribosa, sustancias diferentes a las que se hallan naturalmente en las aguas.
- b. Por lo que hace al agua “***” Water es sometida a un proceso de alcalinización que modifica sus características fisicoquímicas esenciales.

22. No debe pasar desapercibido que, contrario a lo sostenido por la parte actora, las autoridades demandadas sí se pronunciaron respecto de los motivos por las cuales rechazaron las opiniones técnicas — de hecho siendo parcialmente digitalizadas en las resoluciones impugnadas—, donde básicamente señalan que dichas opiniones fueron emitidas por particulares respecto de los que no se acreditó que tuvieran expertiz para emitir un pronunciamiento químico sobre la composición de los productos, ni mencionaba cuáles fueron las pruebas químicas realizadas. Además, para su valoración se destacan que son documentos privados. En todo caso, el juicio contencioso administrativo ofrece la posibilidad de presentar las periciales correspondientes; sin embargo, como la parte actora no ofreció prueba bastante para desvirtuar el dictamen rendido por la perita de las autoridades, y, además, esta juzgadora carece de conocimientos técnicos suficientes en materia química para determinar que de las documentales que sí obran en autos se desprende una conclusión diferente a la alcanzada por la especialista, esta juzgadora válidamente puede concluir que los argumentos de las autoridades demandadas son acertados.

23. Por lo tanto, si de acuerdo con lo mostrado por el único peritaje rendido y ratificado en la materia en cuestión, el agua que enajena



TEJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

**NOVENA SALA REGIONAL EN LA
CIUDAD DE MÉXICO**

EXPEDIENTE: 26552/21-17-09-2

***** **



- Página 19 -

el actor es sometida a un proceso adicional —alcalinización por ionización— a lo mínimo indispensable para su consumo —potabilizar¹— y por ello, tal como lo menciona la autoridad demandada, aumenta el costo de adquisición al consumidor, es dable concluir que dicho producto debe estar gravado al 16% del Impuesto al Valor Agregado.

24. Por ese motivo, se concluye que le asiste la razón a las autoridades demandadas al afirmar que dichos productos son sometidos a un proceso que le otorga un valor agregado, escapando de ser un producto básico para la población a un producto que no es indispensable para la supervivencia del ser humano y, por ende, del objetivo primigenio del beneficio fiscal en cuestión.

25. Asimismo, no se omite señalar que, por lo que hace al agua marca “***” Kids, si bien la parte actora no lo señala explícitamente en sus conceptos de impugnación, al estar presentes en las resoluciones impugnadas se hace la precisión de que, en dichas resoluciones, se estableció que su pH tenía un nivel de 8.9 y es sometida al mismo proceso anteriormente referido, por lo que, al no ofrecer pruebas para desvirtuar dicha afirmación el producto seguirá la suerte de los demás.

26. En consecuencia, debe subsistir la determinación de la autoridad demandada, respecto de que los tres productos de aguas marca

¹ Conjunto de operaciones y procesos, físicos, químicos y biológicos que se aplican al agua en los sistemas de abastecimiento de agua, a fin de hacerla apta para uso y consumo humano. (NOM-127-SSA1-1994).

“***” que aquí ocupan deben gravarse con la tasa del 16% del Impuesto al Valor Agregado.

QUINTO.

27. Como se mencionó el Considerando TERCERO, se procederá al estudio de los conceptos de impugnación referentes a los productos consistentes en helados y paletas de yogurt.

28. Señala la parte actora, en los conceptos de impugnación **primero, segundo y tercero** del escrito inicial de demanda, que:

- a. Las resoluciones impugnadas carecen de debida fundamentación y motivación, toda vez que las autoridades demandadas realizaron una interpretación ilegal de lo establecido en el artículo 2-A, fracción I, inciso B) y último párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el diverso 10-A, fracción I, del Reglamento de la ley referida, al no haberse tomado en cuenta el tratamiento fiscal que debe atribuirse a la enajenación de helados y paletas de yogurt, pues dichos productos deben ser gravados a la tasa del 0% del impuesto al valor agregado, por ser alimentos congelados.
- b. Que dicha interpretación contraviene el derecho fundamental de seguridad jurídica y los principios de legalidad, legalidad tributaria y aplicación estricta. Lo anterior siendo así, pues la ley no distingue de distintos tipos de alimentos congelados que puedan ser consumidos de forma inmediata, por lo que efectuaron una integración normativa con elementos inexistentes en dicho precepto.
- c. Que el elemento de inmediatez en cuanto a su consumo rebasa lo dispuesto en los artículos 2-A, fracción I de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 10-A, fracción I del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pues únicamente se debe tomar en cuenta si trata de un alimento preparado o sin preparar.
- d. Que dichos productos no pueden ser considerados como alimentos preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en el que se enajenan, sino simplemente como productos alimenticios procesados,



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

**NOVENA SALA REGIONAL EN LA
CIUDAD DE MÉXICO**

EXPEDIENTE: 26552/21-17-09-2

***** **



- Página 21 -

lo cual debe gravarse a la tasa del 0% del impuesto referido. Asimismo, que la opción de toppings proporcionada al consumidor tampoco implican que sean alimentos preparados, toda vez que estos no varían el estado original para que pueda ser consumido o no, pues se entregan al consumidor totalmente elaborados como tal para su consumo directo antes de su venta, por lo que no se preparan para que puedan ser consumidos.

- e. Que los alimentos preparados para el consumo son aquellos industrializados que posteriormente son cocinados (cocidos o hervidos o calentados o freídos o asados) para que puedan ser consumidos, a diferencia de sus productos que son alimentos congelados que no requiere acto adicional alguno para poder consumirse.
- f. Que ni la ley ni su reglamento, antes referidos, señalan como requisitos: 1) Que el estado natural u original del alimento no sea la congelación; 2) Que al estar congelado no sea óptimo para ingerirse de forma inmediata por el consumidor y, 3) Que requieran ser descongelados y de un procedimiento adicional (calentamiento o cocción) para ser consumidos.
- g. Que no enajena materias primas al consumidor, sino que su producto es resultado de un procesamiento o industrialización.
- h. Que de haber sido la intención del legislador establecer distintas categorías de alimentos congelados que se pudieran considerar alimentos preparados, lo hubiera hecho, tal como lo hizo en la regla 4.3.6 a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, al determinar que se consideraban alimentos preparados a distintos alimentos que también pudieran comercializarse al vacío o congelados como los sándwiches, burritos, pizzas, etc. Que realizar una categorización de alimentos congelados viola el principio de equidad tributaria.

29. Por su parte, las autoridades demandadas sostuvieron la legalidad de las resoluciones impugnadas.

30. A juicio de este Órgano Jurisdiccional, los argumentos señalados por la actora resultan **infundados**, en atención a las consideraciones que enseguida se exponen:

31. Para iniciar el estudio, esta Juzgadora considera necesario transcribir las disposiciones que la parte actora estima aplicadas indebidamente:

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 y **productos destinados a la alimentación humana** y animal, a excepción de:

[...]

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

[...]

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

“Artículo 10-A. Para efectos del artículo 2o.-A, fracción I, último párrafo de la Ley, se considera que no son alimentos preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, los siguientes:

I. Alimentos envasados al vacío **o congelados**;

[...]

32. De la anterior transcripción se advierte lo siguiente:

- a. Se aplicará la tasa del 0% del impuesto al valor agregado a los productos destinados a la alimentación humana.
- b. Como excepción a lo anterior, e aplicará la tasa del 16% a la enajenación de alimentos a los preparados para su consumo en el lugar o establecimiento que se enajenen.
- c. No se considerarán alimentos preparados para su consumo en el lugar o establecimiento que se enajenen a los alimentos congelados.

33. Las partes coinciden en que los helados y paletas son productos destinados a la alimentación, por lo que ese aspecto no forma parte de la litis. Lo que es necesario definir es lo que refiere el legislador



TEJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

NOVENA SALA REGIONAL EN LA
CIUDAD DE MÉXICO

EXPEDIENTE: 26552/21-17-09-2

***** **



- Página 23 -

como “alimentos preparados para su consumo”, partiendo de que el artículo 2-A, fracción I, último párrafo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que se gravarán al 16%. Para tal efecto debe atenderse a lo señalado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 2a./J. 69/2004, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XIX, Junio de 2004, página 353, que es del rubro y texto siguientes:

“VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN I, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DE LA MATERIA, VIGENTE EN EL EJERCICIO FISCAL DE 2003, ESTABLECE COMO HECHO IMPONIBLE LA ENAJENACIÓN DE ALIMENTOS PREPARADOS O LISTOS PARA SU CONSUMO, SIN QUE PARA TALES EFECTOS DEBA TOMARSE EN CONSIDERACIÓN EL LUGAR EN DONDE SE PREPAREN O SEAN CONSUMIDOS.

El artículo **1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado** establece que las personas físicas y morales que enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes o importen bienes o servicios, están obligadas al pago del 15% del impuesto al valor agregado; en cambio, el artículo **2o.-A** de la Ley en cita, prevé una tasa del 0% para la enajenación de productos animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule, medicinas de patente y **productos destinados a la alimentación (con algunas excepciones)**, hielo y agua no gaseosa ni compuesta, excepto cuando en este último caso, su presentación sea en envases menores de diez litros, ixtle, palma y lechuguilla, entre otros. Ahora bien, **el último párrafo de la fracción I del artículo señalado en segundo lugar, establece que se aplicará la tasa del 15% a "la enajenación de los alimentos a que se refiere el presente artículo preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, inclusive cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en los mismos, cuando sean para llevar o para entrega a domicilio"**. De la interpretación de dicho precepto, **se advierte que el hecho imponible consiste en la enajenación de alimentos preparados o listos para su consumo**, sin que para tales efectos deba tomarse en consideración el lugar en donde se preparen o sean consumidos, en virtud de que, por la naturaleza del impuesto al valor agregado, **lo relevante es que los insumos o materias primas al ser transformados, mezclados o procesados, generen "valor agregado"; de ahí que si los alimentos preparados o listos para ser consumidos incorporan "valor agregado", por ese hecho quedan afectos a la tasa general del 15% del impuesto al valor agregado.** (lo remarcado es añadido)

34. Como se advierte, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación separó en como hecho imponible a la enajenación de alimentos “preparados” o “listos para su consumo”, independientemente

de que el establecimiento que los enajena no cuente con las instalaciones para ser consumidas en el lugar, el producto sea para llevar o para entrega a domicilio. Esto implica utilizar la expresión textual que se contiene en la ley y que es “preparados para su consumo”.

35. La expresión es relevante, debido a que, al ser imposible para el legislador abarcar todos los tipos de alimentos que no están sujetos a la tasa del 0%, lo pertinente en abstracto es establecer las condiciones en las que estos deben ser entregados al consumidor para definirlo. Siendo entonces que el enajenante puede prepararlo en el establecimiento —como someter el producto a un proceso de cocción— o puede entregarlo listo para el consumo —que ni el enajenante ni el consumidor tengan que realizar otro proceso para que el producto pueda consumirse porque ya está preparado—. Lo relevante de lo anterior es que los insumos o materias primas, al ser transformados, mezclados o procesados, generen “valor agregado” con la “preparación para su consumo”.

36. También, se considera necesario analizar la fracción I, del artículo 10-A, del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado², de forma completa, a fin de encontrar la finalidad de la excepción establecida por el legislador reglamentario. Lo que ahí se precisa es un supuesto en el que los alimentos no están preparados para su consumo y hace pertinente señalar lo siguiente:

- a. La fracción establece dos supuestos: alimentos, a) envasados al vacío o b) congelados.

² Artículo 10-A. Para efectos del artículo 2o.-A, fracción I, último párrafo de la Ley, se considera que no son alimentos preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, los siguientes:

- I. Alimentos envasados al vacío o **congelados**



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

NOVENA SALA REGIONAL EN LA
CIUDAD DE MÉXICO

EXPEDIENTE: 26552/21-17-09-2

***** **



- Página 25 -

- b. En relación con los alimentos envasados al vacío, la Norma Oficial Mexicana NOM-129-SSA1-1995³ en el punto 3.8, establece que *“son aquellos en los que se utilizan una técnica para envasar productos en la que el aire es extraído del envase antes del sellado”*. Manuel Rodríguez Peula (2014)⁴ señala que *“es un sistema consistente en eliminar el aire que rodea al producto envasado y, por tanto, el oxígeno, prolongando su fecha de caducidad al evitar la oxidación de alimentos. Se retrasa el desarrollo de microorganismos, mantiene las características organolépticas del producto alimentario, no hay mermas por pérdidas de líquidos, etc”*.
- c. En cuanto a los alimentos congelados, la Norma Oficial Mexicana **NOM-029-SSA1-1993**⁵, señala en el punto 3.2 que la congelación *“es un método de conservación físico que se efectúa por medio de equipo especial para lograr una reducción de la temperatura de los productos objeto de esta Norma en su centro térmico a máximo -18°C (255 K), reduciendo los cambios enzimáticos y microbiológicos”*.

37. Se desprende entonces de lo anterior, en ambos supuestos, que la intención del legislador reglamentario es excluir aquellos alimentos en los que se les aplica un método de conservación que reduce o retrasa el desarrollo de microorganismos, retrasando de esa forma su descomposición y que no podían ser ingeridos por el consumidor por estar en tal estado — a diferencia de otros métodos de conservación—.

³ Aunque la NOM está cancelada, es útil en tanto aporta una definición al significado buscado.

⁴ Envasado y empaquetado de productos alimentarios. INAD0108-Operaciones auxiliares de elaboración de la industrial alimentaria, 1ra edición, IC Editorial. Consultado en: https://www.google.com.mx/books/edition/Envasado_y_empaquetado_de_productos_alim/3EspEAAQBAJ?hl=es-419&gbpv=1

⁵ Aunque la NOM está cancelada, es útil en tanto aporta una definición al significado buscado.

38. En ese sentido, para poder establecer en qué medida interviene la congelación para definir lo que es en sí un helado o paleta congelada, la Sala advierte que, en cuanto al fondo y por el argumento de la parte actora, debe realizarse un estudio técnico especializado para tal efecto y por ende, determinar si los productos enajenados por la parte actora, consistentes en helados y paletas de yogurt, son alimentos congelados que deban gravarse al 0% del impuesto al valor agregado o, en su caso, un alimentos preparados que deban ser gravados al 16% del mismo impuesto.

39. Siguiendo este hilo conductor, en autos se desahogó la prueba pericial en materia de química en alimentos únicamente por la perita designada por las autoridades demandadas, debido a que la perita de la parte actora fue omisa en ratificar su dictamen, tal como se hizo constar en el acuerdo de dos de enero del presente año.

40. Así las cosas, según los dictámenes de la perita de las autoridades demandadas, las consideraciones de la composición de los helados y paletas de yogurt que enajena la actora, en tanto interesan, son las siguientes:

5. Dirá el perito según sus conocimientos, cual es la composición química del helado.

R.- El helado es un producto obtenido mediante congelación y agitación de una mezcla pasteurizada compuesta por una combinación de ingredientes lácteos pudiendo contener grasas vegetales, frutas, huevo y sus derivados, saborizantes, edulcorantes, colorantes y otros aditivos alimentarios como estabilizantes, emulsificantes, etc.



- Página 27 -

6. Dirá el perito según sus conocimientos técnicos, cual es el estado original del helado.

R.- El estado original del helado es como un producto congelado que presenta firmeza y textura suave, la temperatura a la que se ingiere directamente es inherente a su naturaleza, no se consume sin congelar, pero tampoco se trata del tipo de alimentos que se somete a congelación durante un tiempo determinado para su conservación.

7. Dirá el perito si los helados y paletas de yogurt pueden considerarse un alimento.

R.- Los helados y paletas de yogurt pueden considerarse un alimento, atendiendo a que pueden proporcionar elementos para la nutrición del ser humano, no obstante que los mismos sean mínimos o de un bajo valor en consideración a la cantidad de grasas y azúcares que contienen.

41. De lo anterior se puede obtener lo siguiente:

- a. El helado es un producto obtenido mediante congelación y agitación de una mezcla pasteurizada compuesta por una combinación de ingredientes lácteos, pudiendo contener grasas vegetales, frutas, huevo y sus derivados, saborizantes, endulcolorantes, colorantes y otros aditivos alimentarios como estabilizantes, emulsificantes, etc.
- b. El estado original del helado es como un producto congelado.
- c. El helado no se consume sin congelar, pero no se trata de un alimento que se somete a la congelación para su conservación.
- d. Los helados y paletas de yogurt pueden considerarse un alimento.

42. En ese contexto, si por un momento si sacamos a la congelación del análisis, tenemos de primer momento, una mezcla pasteurizada compuesta por una combinación de ingredientes lácteos que, en tal estado, podría ser cualquier cosa menos helado —sometida a cierta refrigeración, sin llegar a la congelación, quizá una malteada—, por ser líquida su mezcla, bien pudiéndose llamar “base para helado”, como lo menciona la actora. Entonces, es cierto que la actora no enajena materias primas o dicha base, porque siendo así, vendería otra cosa diferente y no

helados o paletas congeladas. De ese modo, la congelación es lo que hace al helado eso, helado, siendo inherente a su naturaleza la reducción de su temperatura para obtener su solidificación.

43. Siguiendo entonces dicha línea, se trae a colación, lo señalado por la perita de las autoridades, quien precisa que el alimento congelado es aquel sometido a una aplicación intensa de frío a fin de detener los procesos bacteriológicos y enzimáticos que a temperatura ambiente o de nevera procederían al deterioro del producto (foja 1272). Siendo entonces diferente el producto que es “sometido a congelación”, porque ese es el estado que lo prepara para su consumo, como es el helado o paleta congelada, pues sin esa preparación estaría en estado líquido y simplemente no sería helado.

44. Así pues, la congelación, en el caso del helado y paletas congeladas, no se efectúa para detener un proceso bacteriológico o enzimático, sino que es parte de la naturaleza del helado o paleta congelada –eso, independientemente de que la mezcla líquida, de no estar refrigerada, se descomponga–. La congelación es lo que prepara a la mezcla de materias primas (mezcla de helado), para que el resultado final sea un helado o paleta congelada, y eso es lo que hace que el producto de la actora esté listo para su consumo, pues tal como lo señala la actora, no necesita un proceso adicional para ser consumido.

45. También es útil tener a la vista la jurisprudencia 1a./J. 42/2004, de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XIX, Junio de 2004, página 219, que señala:



TEJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

NOVENA SALA REGIONAL EN LA
CIUDAD DE MÉXICO

EXPEDIENTE: 26552/21-17-09-2

***** **



- Página 29 -

“VALOR AGREGADO. LA TASA DEL 15% A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN I, ÚLTIMO PÁRRAFO DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2003, DEBE APLICARSE A LA ENAJENACIÓN DE ALIMENTOS PREPARADOS PARA SU CONSUMO, SIN IMPORTAR EL LUGAR EN DONDE SEAN ELABORADOS O CONSUMIDOS.

El artículo 2o.-A, fracción I, último párrafo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que se aplicará la tasa del 15% a la "enajenación de los alimentos a que se refiere el presente artículo preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, inclusive cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en los mismos, cuando sean para llevar o para entrega a domicilio.". Ahora bien, de la interpretación contextual, sistemática y teleológica del citado precepto, se advierte **que la referida tasa se aplica a todos aquellos alimentos preparados para el consumo, sin importar el lugar en donde sean preparados o consumidos, pues basta el mero acto de enajenación y que se trate de "alimentos preparados para el consumo"**, ya que este enunciado debe entenderse como toda aquella sustancia que, previa transformación o procesamiento, esté en condiciones de ser consumida por el destinatario o consumidor. De esta manera, la tasa del 0% o del 15% del impuesto al valor agregado no se determina en función del lugar en donde se preparen los alimentos, sino de que los que se enajenen estén preparados o sin preparar, en virtud de que el lugar en donde sean preparados no es un elemento objetivo que incida en el hecho generador del impuesto, sino que **el hecho imponible se concreta en verificar si se actualiza la enajenación y, para determinar la tasa aplicable, se distinga si son alimentos preparados o sin preparar.**"

46. Como se ve, la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró que cualquier sustancia que previa transformación o procesamiento —como lo es someter una mezcla procesada a congelamiento—, esté en condiciones de ser consumida, se considera un alimento preparado. Así, la “mezcla de helado”, se congela para convertirla en un helado, no así para su conservación, y eso evidencia que la preparación del alimento es su congelación. Ello hace que la excepción de congelación prevista en el artículo 10-A, fracción I, del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no se refiere al helado como producto, pues en este la congelación es su preparación, no su conservación exclusivamente.

47. En relación con lo anterior, se reitera la jurisprudencia 2a./J. 69/2004, transcrita en párrafos anteriores, únicamente en la parte que señala: **“lo relevante es que los insumos o materias primas al ser transformados, mezclados o procesados, generen “valor agregado”; de ahí que si los alimentos preparados o listos para ser consumidos incorporan “valor agregado”, por ese hecho quedan afectos a la tasa general del 15% del impuesto al valor agregado”**. Precisión que es necesaria realizar, pues como menciona la parte actora, el hecho que un alimento sea procesado no lo excluye directamente de seguir siendo considerado alimento, pues no es necesario que éste se encuentre en la canasta básica o sea un alimento en estado natural o se enajenen únicamente sus materias primas, tal como lo señala la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia **2a./J. 84/2006**, visible en la página 432 del Tomo XXIV, Julio de 2006, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, con registro 174577:

“VALOR AGREGADO. LA TASA DEL 0% QUE PREVÉ EL ARTÍCULO 2o.-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO ES APLICABLE A LA ENAJENACIÓN DE PRODUCTOS DESTINADOS A LA ALIMENTACIÓN, INDEPENDIENTEMENTE DE QUE INTEGREN O NO LA DENOMINADA CANASTA BÁSICA. Si bien es cierto que en principio el legislador estimó pertinente aplicar la tasa del 0% únicamente a la enajenación de los alimentos que integran la canasta básica y otros de consumo popular, también lo es que posteriormente, con el objeto de coadyuvar con el sistema alimentario mexicano y reducir el impacto de los precios entre el gran público consumidor, la referida tasa se hizo extensiva a la enajenación de todos los productos destinados a la alimentación (con ciertas excepciones), dado que de esta manera se reduce su costo, al permitir que los contribuyentes acrediten el impuesto al valor agregado que se les traslada durante el proceso de elaboración y comercialización respectivo, por lo que se concluye que la llamada canasta básica no determina la aplicación de la tasa del 0%.”

48. En este sentido, no se niega que, por mínimos que sean sus nutrientes, el helado o paleta de yogurt puedan ser considerados alimentos, pero es la posibilidad de la inmediatez del consumo el factor diferencial entre un alimento procesado que está sometido a la congelación



TEJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

**NOVENA SALA REGIONAL EN LA
CIUDAD DE MÉXICO**

EXPEDIENTE: 26552/21-17-09-2

***** **



- Página 31 -

como medida de preservación, y que, por ende, necesite ser sometido a un descongelamiento y posterior cocción, a un alimento procesado preparado mediante congelación que esté listo para su consumo en el momento que es entregado al consumidor. Lo anterior siendo así, pues ese procesamiento, transformación o industrialización realizado ha puesto en las condiciones necesarias al alimento para no requerir un nuevo proceso para su ingestión inmediata —independientemente que el producto sea consumido en lugar o para llevar o a domicilio—, y es ello lo que hace que tales productos encuadren en el supuesto de alimento preparado.

49. Asimismo, se estima que, tal como lo sostienen las autoridades demandadas, la congelación es lo que a la cocción, pues así como la cocción permite a muchos alimentos ser consumidos en el momento —sin dejar de ser tal producto, la carne sigue siendo carne—, también lo es la congelación, en el caso de los helados y paletas, lo que les permite ser consumidos en el momento, sino ser el producto en sí, porque de no prepararse mediante congelación, se derretiría, y con ello dejaría de ser helado. Es por ello por lo que también se estima que, contrario a lo sostenido por la parte actora, el elemento de inmediatez del consumo sí influye en que un producto pueda encuadrar en el 0% o 16% del impuesto al valor agregado.

50. Sirviendo para robustecer todo lo anterior, la jurisprudencia PC.XI. J/3 A (10a.), resulta por el Pleno del Décimo Primer

Circuito, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 38, enero de 2017, Tomo III, página 2047, así como la regla 4.3.6 a la resolución Miscelánea Fiscal para 2015, ambas referidas por la parte actora, que se transcriben a continuación:

“VALOR AGREGADO. LA ENAJENACIÓN DE LA MEZCLA DE CAFÉ CAPUCHINO EN POLVO DEBE TRIBUTAR CONFORME AL ARTÍCULO 1o., FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL UBICARSE EN LA HIPÓTESIS DE CAUSACIÓN PREVISTA EN EL ÚLTIMO PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN I DE SU ARTÍCULO 2o.-A (TEXTO ANTERIOR A LA REFORMA PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 11 DE DICIEMBRE DE 2013).

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la **contradicción de tesis 194/2005-SS**, determinó que la tasa del 0% establecida en la **fracción I, inciso b), del artículo 2o.-A, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado**, es aplicable a la enajenación de productos "destinados exclusivamente a la alimentación", con independencia de que integren la denominada canasta básica y sin importar el valor nutricional de los insumos o materias primas que se utilicen para elaborarlos. Asimismo, el último párrafo de dicha fracción señala como hecho imponible la enajenación de los alimentos a que se refiere la misma fracción, cuando éstos estén preparados o listos para su consumo. Ahora bien, la mezcla de café capuchino en polvo, contenida en un vaso térmico con tapadera, para que el consumidor lo disuelva en líquido, **es un producto destinado exclusivamente a la alimentación, al ser apto para consumo humano; además, es el resultado de un proceso de preparación o industrialización, que transformó sus componentes en un producto distinto, que adicionalmente está preparado o listo para su consumo, pues todo lo que el consumidor tenga que hacer para ingerirlo, ya no forma parte de ese proceso primario** y, por ello, no puede considerarse como hecho imponible. Por tanto, su enajenación debe tributar conforme a la **fracción I del artículo 1o.** de la citada ley, ya que se ubica en la hipótesis de causación del último párrafo de la fracción I, del artículo 2o.-A, de referencia, lo cual determina el pago del tributo.”

TERCERA Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015.

“Alimentos preparados para su consumo en el lugar de su enajenación.

4.3.6. Para los efectos del artículo 2-A, fracción I, último párrafo de la Ley del IVA, también se consideran alimentos preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, **los que resulten de la combinación de aquellos productos que, por sí solos y por su destino ordinario, pueden ser consumidos sin necesidad de someterse a otro proceso de elaboración adicional, cuando queden a disposición del adquirente los instrumentos o utensilios necesarios para su cocción o calentamiento, o bien, no se tenga los instrumentos o utensilios porque el producto no requiera de calentamiento o cocción, inclusive cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en los mismos**, siempre que se trate de los siguientes productos, con independencia de la denominación con que se comercialicen:

- I. Sándwiches o emparedados, cualquiera que sea su denominación.
- II. Tortas o lonches, incluyendo las denominadas chapatas, pepitos, baguettes, paninis o subs.
- III. Gorditas, quesadillas, tacos o flautas, incluyendo las denominadas sincronizadas o gringas.
- IV. Burritos y envueltos, inclusive los denominados rollos y wraps.
- V. Croissants, incluyendo los denominados cuernitos.
- VI. Bakes, empanadas o volovanes.
- VII. Pizzas, incluyendo la denominada focaccia.
- VIII. Guisos, incluyendo las denominadas discadas.
- IX. Perritos calientes (hot dogs) y banderillas.
- X. Hot cakes.



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

NOVENA SALA REGIONAL EN LA
CIUDAD DE MÉXICO

EXPEDIENTE: 26552/21-17-09-2

***** **



- Página 33 -

- XI. Alitas.
- XII. Molletes.
- XIII. Hamburguesas.
- XIV. Bocadillos (snacks).
- XV. Sushi.
- XVI. Tamales.
- XVII. Sopas Instantáneas.
- XVIII. Nachos.

Lo dispuesto en la presente regla resulta aplicable a la enajenación de los productos antes mencionados, en las tiendas denominadas "de conveniencia" o de "cercaña", "mini supers", tiendas de autoservicio y en general cualquier establecimiento en los que se enajenen al público en general dichos productos y que se encuentren en los refrigeradores o en el área de comida rápida o "fast food", según se trate."

51. De las anteriores transcripciones y de la mano con las manifestaciones hechas por la propia actora en su escrito de demanda respecto de lo anteriormente transcrito, se desprende lo siguiente:

- a. Los alimentos preparados son aquellos productos destinados exclusivamente a la alimentación, cuando ya están listos para ser consumidos, lo cual ocurre cuando su proceso de fabricación o elaboración concluye con ese producto final, con las condiciones y características necesarias para que el consumidor esté en condiciones de adquirir.
- b. Se entiende que los alimentos están en condiciones de ser consumidos, cuando cumplen con el proceso de preparación, que los hace aptos para ser ingeridos, sin requerir un nuevo proceso.
- c. Se considerarán alimentos preparados a aquellos que resulten de la combinación de aquellos productos que, por sí solos y por su destino ordinario, pueden ser consumidos sin necesidad de someterse a otro proceso de elaboración adicional, cuando inclusive no exista la necesidad de entregar los instrumentos o utensilios porque el producto no requiera de calentamiento o cocción.

52. De lo anterior se desprende que si bien, respecto de la regla 4.3.6 antes transcrita, se hace un listado expreso de determinados

alimentos, también sirve para tener claridad respecto de qué debemos de considerar como alimentos preparados, inclusive si tiene alguna característica que pudiera erróneamente buscar colocar a diverso producto en el supuesto de tasa al 0% del impuesto al valor agregado —como es ser empaquetada al vacío o congelado—. Entonces, se considera que esa regla no es limitativa, sino ejemplificativa u orientadora, para poder encuadrar correctamente las tasas correspondientes a cada producto, en virtud de que, como se dijo anteriormente, es imposible para el legislador prever todas las posibilidades de alimentos, pero sí las condiciones en las que debe ser entregado al consumidor. Por lo tanto, tampoco se considera que se están estableciendo categorías de alimentos congelados inexistentes, violando así el principio de equidad tributaria, pues se está atendiendo a una excepción expresa —alimentos preparados— y la naturaleza misma del producto, no estableciendo una categoría.

53. Esta Juzgadora no es omisa en mencionar lo establecido en la jurisprudencia VII-J-SS-1, resuelta por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, traída a juicio por la parte actora, que señala:

“VALOR AGREGADO. LA TASA DEL 0%, A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 2º.-A, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ES APLICABLE A LA ENAJENACIÓN DE HELADOS..-El mencionado artículo en su primer párrafo, fracción I, inciso b), establece que el impuesto al valor agregado se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esa Ley, cuando se realicen los actos o actividades ahí citados, entre otros, la enajenación de productos destinados a la alimentación, a excepción de los comprendidos en los subincisos 1, 2, 3 y 4 del inciso aludido, como son bebidas distintas de la leche; jarabes, concentrados, polvos, esencias o extractos para preparar refrescos; caviar, salmón ahumado y angulas; saborizantes microencapsulados y aditivos alimenticios; asimismo, dicho precepto no distingue si el producto destinado a la alimentación para que esté afecto a la tasa del 0%, debe o no estar industrializado. En este sentido, si los helados son productos destinados a la alimentación en la medida en que al ser consumidos proporcionan al organismo humano elementos para su nutrición, por mínimos que éstos sean, a su enajenación le es aplicable la tasa del 0%, pues no se encuentran en las excepciones expresamente contempladas por la norma. Sin que sea obstáculo para arribar a tal conclusión, que el último párrafo del mencionado precepto y fracción disponga que no se aplicará la tasa del 0% a la enajenación de alimentos preparados para su consumo, sin que importe el lugar en el que se preparen o se lleve a cabo tal consumo, toda vez que vía Resolución



TFJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

**NOVENA SALA REGIONAL EN LA
CIUDAD DE MÉXICO**

EXPEDIENTE: 26552/21-17-09-2

***** **



- Página 35 -

Miscelánea Fiscal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha reconocido expresamente, en las reglas 5.3.2. para 2004, 2005 y 2006, 5.3.1. para 2007, I.5.3.1. para 2008 y 2009, y I.5.1.2 para 2010; que los alimentos congelados, como es el caso de los helados, se entienden que no son preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen.”

54. Sin embargo la misma no es aplicable al presente caso, toda vez que dicha jurisprudencia fue emitida en el año 2011, mientras que el artículo 2-A, fracción I, último párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado fue reformado en el año 2013, y el supuesto de alimentos congelados fue añadido al Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el año 2014, en su artículo 10-A, fracción I, siendo que antes de ello se regulaba en las Reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal, por lo que, la normativa que fue objeto de análisis al momento de la elaboración de dicha jurisprudencia es diferente a la analizada en el presente asunto. Sobre este punto, es por aplicable por analogía lo señalado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Jurisprudencia P./J. 89/97, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VI, Diciembre de 1997, página 10, que señala:

“LEYES, AMPARO CONTRA. CUANDO SE REFORMA UNA LEY DECLARADA INCONSTITUCIONAL O SE SUSTITUYE POR UNA DE CONTENIDO SIMILAR O IGUAL, PROCEDE UN NUEVO JUICIO POR TRATARSE DE UN ACTO LEGISLATIVO DISTINTO.

De acuerdo con el principio de relatividad de las sentencias que rige en el juicio de amparo, por cuya virtud el efecto protector de aquéllas únicamente alcanza al texto legal que fue materia de análisis en el juicio, no así a sus reformas ni a una ley posterior que reproduzca su contenido, debe estimarse procedente el juicio de garantías que se intente en contra de la reforma de una ley ya declarada inconstitucional respecto del quejoso, cualesquiera que sean sus similitudes o diferencias esenciales o accidentales con el texto anterior pues, además de que se trata de actos legislativos diversos, en cuanto constituyen distintas manifestaciones de la voluntad del órgano respectivo, el principio de seguridad jurídica exige que sea el Juez Federal quien, en un nuevo proceso, califique la regularidad constitucional

del texto reformado o sustituto del ya analizado, para evitar que esta cuestión quede abierta a la interpretación subjetiva de las partes y que el quejoso quede en estado de indefensión, en cuanto carezca de la vía adecuada para hacer valer la identidad esencial existente entre el texto original y el texto posterior, considerando que tal materia no podría ser objeto de análisis a través de los procedimientos previstos en la Ley de Amparo para decidir sobre el cumplimiento de una sentencia protectora, como son los referentes al incidente de inejecución, a la queja por defecto o exceso, o al incidente de repetición del acto reclamado, ninguno de los cuales permite censurar los nuevos actos de la autoridad legislativa, ya que ésta, en términos del citado principio de relatividad, no está limitada en su actuación por la sentencia de amparo.”

55. Así pues, se concluye que el producto enajenado por la actora, consistente en helados y paletas de yogurt, es un alimento preparado —listo para su consumo—, por lo que debe ser gravado a la tasa del 16% del impuesto al valor agregado de conformidad con el artículo 2-A, fracción I, último párrafo, de la ley correspondiente, no pudiéndose encuadrar en el supuesto previsto 10-A, fracción I, del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por las razones antes expuestas.

56. Este Órgano Colegiado no es omiso en advertir, en tanto el planteamiento de la parte actora en su segundo concepto de impugnación, consistente en que este Órgano ejerza un control difuso respecto de las normas relevantes del presente asunto. No obstante, los agravios en ese sentido resultan inoperantes, toda vez que sus argumentos van encaminados que ciertos productos sean considerados como alimentos congelados para privilegiarse con la tasa de 0% del impuesto al valor agregado y la inoperancia deriva de que no se cuestiona la constitucionalidad de la norma, sino la actualización del supuesto normativo. Sirve a lo anterior, la tesis aislada sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación P. IV/2017 (10a.), visible en Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 42, Mayo de 2017, Tomo I, página 164, que señala;



TEJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

NOVENA SALA REGIONAL EN LA
CIUDAD DE MÉXICO

EXPEDIENTE: 26552/21-17-09-2

***** **



- Página 37 -

“VALOR AGREGADO. SON INOPERANTES LOS AGRAVIOS PLANTEADOS EN UN RECURSO DE REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO, ENCAMINADOS A QUE UN PRODUCTO SE CONSIDERE COMO ALIMENTO PARA EFECTOS DEL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN I, INCISO B), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO.

Los agravios que no se dirigen a cuestionar la constitucionalidad de una norma general ni a desentrañar el alcance de un precepto constitucional, deben calificarse como inoperantes, ya que conforme al artículo 107, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el recurso de revisión en amparo directo procede de manera excepcional y con el objetivo de analizar únicamente cuestiones de constitucionalidad que subsistan, siempre que fijen un criterio de importancia y trascendencia. En esa virtud, si el recurrente en un agravio cuestiona genéricamente la constitucionalidad del artículo 2o.-A, fracción I, inciso b), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, **pero sus argumentos se encaminan a que cierto producto se considere como alimento para privilegiarse con la tasa de 0% prevista en dicho artículo, en realidad constituye un agravio de mera legalidad encubierto con un problema constitucional**, y su inoperancia deriva de que no se cuestiona la constitucionalidad de la norma, sino la actualización del supuesto normativo, lo que es un tema de mera legalidad.”

57. Lo anterior, pues si bien la parte actora aduce que, a través de la interpretación que hacen las autoridades demandadas del último párrafo del artículo 2-A, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se está vulnerando su derecho a la seguridad jurídica y faltando los principios de legalidad, legalidad tributaria y aplicación estricta, lo cierto es que del análisis se advierte que dichos argumentos van encaminados únicamente a que sus productos se privilegien con la tasa de 0% prevista en dicho artículo. Siendo entonces que, si bien busca una interpretación más favorable con base al principio “pro persona”, ello no quiere decir que este Órgano tenga que dejar de observar los principios y restricciones de la propia Constitución, tal como lo señala la jurisprudencia 2a./J. 56/2014 (10a.), de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 6, Mayo de 2014, Tomo II, página 772:

PRINCIPIO DE INTERPRETACIÓN MÁS FAVORABLE A LA PERSONA. SU CUMPLIMIENTO NO IMPLICA QUE LOS ÓRGANOS JURISDICCIONALES NACIONALES, AL EJERCER SU FUNCIÓN, DEJEN DE OBSERVAR LOS DIVERSOS PRINCIPIOS Y RESTRICCIONES QUE PREVÉ LA NORMA FUNDAMENTAL.

Si bien la reforma al artículo **1o. de la Constitución Federal**, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, 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 ejercer 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 analizada, ésta se aplique, sin que tal circunstancia signifique que, al ejercer tal función jurisdiccional, dejen de observarse los diversos principios constitucionales y legales -legalidad, igualdad, seguridad jurídica, debido proceso, acceso efectivo a la justicia, cosa juzgada-, o las restricciones que prevé la norma fundamental, ya que de hacerlo, se provocaría un estado de incertidumbre en los destinatarios de tal función.

58. Aunado a ello, está Sala no advierte que las disposiciones aplicables, por sí mismas, sean violatorias de algún derecho humano. Es útil a lo anterior lo señalado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Jurisprudencia 2a./J. 16/2014 (10a.), visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 5, Abril de 2014, Tomo I, página 984, que establece:

“CONTROL DIFUSO. SU EJERCICIO EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

Si bien es cierto que, acorde con los artículos **1o. y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**, las autoridades jurisdiccionales ordinarias, para hacer respetar los derechos humanos establecidos en la propia Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, pueden inaplicar leyes secundarias, lo que constituye un control difuso de su constitucionalidad y convencionalidad, también lo es que subsiste el control concentrado de constitucionalidad y convencionalidad de leyes, cuya competencia corresponde en exclusiva al Poder Judicial de la Federación, a través del juicio de amparo, las controversias constitucionales y las acciones de inconstitucionalidad. La diferencia entre ambos medios de control (concentrado y difuso), estriba en que, en el primero, la competencia específica de los órganos del Poder Judicial de la Federación encargados de su ejercicio es precisamente el análisis de constitucionalidad y convencionalidad de leyes, por tanto, la controversia consiste en determinar si la disposición de carácter general impugnada expresamente es o no contraria a la Constitución y a los tratados internacionales, existiendo la obligación de analizar los argumentos que al respecto se aduzcan por las partes; en cambio, en el segundo (control difuso) el tema de inconstitucionalidad o inconvencionalidad no integra la litis, pues ésta se limita a la materia de legalidad y, por ello, el juzgador por razón de su función, prescindiendo de todo argumento de las partes, puede desaplicar la norma. Ahora bien, en el juicio contencioso administrativo, la competencia específica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es en materia de legalidad y, por razón de su función jurisdiccional, este tribunal puede ejercer control difuso; sin embargo, si el actor formula conceptos de nulidad expresos, solicitando al tribunal administrativo el ejercicio del control difuso respecto de determinada norma, de existir coincidencia entre lo expresado en el concepto de nulidad y el criterio del tribunal, éste puede inaplicar la disposición respectiva, expresando las razones jurídicas de su decisión, pero si considera que la norma no tiene méritos para ser inaplicada, bastará con que mencione que no advirtió violación alguna de derechos humanos, para que se estime que realizó el control difuso y respetó el principio de exhaustividad que rige el dictado de sus sentencias, sin que sea necesario que desarrolle una justificación jurídica exhaustiva en ese sentido, dando



TEJA

TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

**NOVENA SALA REGIONAL EN LA
CIUDAD DE MÉXICO**

EXPEDIENTE: 26552/21-17-09-2

***** **



- Página 39 -

respuesta a los argumentos del actor, pues además de que el control difuso no forma parte de su litis natural, obligarlo a realizar el estudio respectivo convierte este control en concentrado o directo, y transforma la competencia genérica del tribunal administrativo en competencia específica. Así, si en el juicio de amparo se aduce la omisión de estudio del concepto de nulidad relativo al ejercicio de control difuso del tribunal ordinario, el juzgador debe declarar ineficaces los conceptos de violación respectivos, pues aun cuando sea cierto que la Sala responsable fue omisa, tal proceder no amerita que se conceda el amparo para que se dicte un nuevo fallo en el que se ocupe de dar respuesta a ese tema, debido a que el Poder Judicial de la Federación tiene competencia primigenia respecto del control de constitucionalidad de normas generales y, por ello, puede abordar su estudio al dictar sentencia. Si, además, en la demanda de amparo se aduce como concepto de violación la inconstitucionalidad o inconveniencia de la ley, el juzgador sopesará declarar inoperantes los conceptos de violación relacionados con el control difuso y analizar los conceptos de violación enderezados a combatir la constitucionalidad y conveniencia del precepto en el sistema concentrado.”

59. Teniendo en cuenta lo anterior, este Órgano Colegiado determina, del análisis exhaustivo de las constancias que obran en autos, que no existe contravención a los derechos humanos en alguno de los preceptos jurídicos aplicables al caso, y también que la autoridad demandada resolvió lo conducente conforme a derecho. En ese tenor, esta Sala llega a la conclusión de que la interpretación hecha por las autoridades demandas al artículo 2-A, fracción I, último párrafo, en relación con el supuesto previsto en el artículo 10-A, fracción I, del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es legal y constitucionalmente válida y, motivo por el cual, de conformidad con el artículo 52, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, lo procedente es reconocer la validez de las resoluciones impugnadas y recurridas descritas en el resultando PRIMERO de este fallo.

60. Por lo expuesto y con fundamento en los artículos 49, 50 y 52, fracción I, de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, se:

R E S U E L V E

PRIMERO. EN CUANTO AL FONDO, la parte actora no acreditó su pretensión, en consecuencia:

SEGUNDO. SE RECONOCE LA VALIDEZ de los actos impugnados y recurridos.

TERCERO. Notifíquese.

Así lo resolvieron y firman las Magistradas que integran la Novena Sala Regional en la Ciudad de México del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, ante la Secretaria de Acuerdos, quien actúa y da fe.

**MAGISTRADA MARÍA
EUGENIA RODRÍGUEZ PAVÓN**
TITULAR DE LA PRIMERA
PONENCIA

**MAGISTRADA MARÍA BÁRBARA
TEMPLOS VÁZQUEZ**
TITULAR DE LA SEGUNDA
PONENCIA
E INSTRUCTORA

**MAGISTRADA MARÍA DEL
CARMEN TOZCANO SÁNCHEZ**
TITULAR DE LA TERCERA
PONENCIA

**LICENCIADA SHARON GUADALUPE
ENRÍQUEZ DOMÍNGUEZ**
SECRETARIA DE
ACUERDOS

“El 11 de noviembre de 2025, la licenciada SHARON GUADALUPE ENRÍQUEZ DOMINGUEZ, Secretaria de acuerdos con adscripción en esta NOVENA SALA REGIONAL EN LA CIUDAD DE MÉXICO hago constar y certifico que en términos de lo previsto en los artículos 120, 115, párrafos, primero, segundo, tercero y cuarto de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, esta versión pública suprime toda aquella información considerada legalmente como confidencial, por tratarse del NOMBRE DE LA PARTE ACTORA, REPRESENTANTE LEGAL, NÚMERO DE OFICIOS y MARCAS. Conste”