

# Justificación constitucional de la tasa diferenciada del IVA en las fronteras

Por lógica elemental, una reforma fiscal que anulará el beneficio fiscal de una tasa reducida del impuesto al valor agregado (IVA) en la región fronteriza, en las condiciones actuales, habría que estimarla irregular al desatender la garantía de equidad tributaria, dado que afecta la competitividad del comercio nacional en las fronteras de nuestro país y limita su crecimiento y desarrollo



C.P.C. Héctor Manuel  
Miramontes Soto, Socio



## INTRODUCCIÓN

**E**L IVA, es de sobra conocido, constituye por excelencia el típico impuesto al consumo, siendo éste su objeto, cuya carga fiscal es pagada en última instancia por el consumidor final, habida cuenta que los agentes económicos que participan en la fabricación, distribución y enajenación de los bienes, en el otorgamiento del uso o goce temporal de los mismos, y en la prestación de los servicios gravados, trasladan su importe al adquirente o usuario en el precio o contraprestación pactada.

Como bien se sabe, actualmente la tasa general es del 16%, excepto en la región fronteriza del país en la cual se aplica una tasa reducida del 11%, cuando los actos o actividades gravados se realicen por residentes en esa región, y siempre que la entrega material de los bienes o la prestación de servicios se realice en la citada región fronteriza.

La tasa del 11% evidentemente representa un beneficio fiscal otorgado por el legislador a los residentes de la región fronteriza de nuestro país, en los términos previstos por el artículo 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), distinguiéndolos de los demás residentes del territorio nacional.

Por ello, surge como consecuencia lógica la pregunta elemental en cuanto a si el referido beneficio fiscal es justo y si, en las condiciones socio-económicas actuales del país y de la región fronteriza en particular, debe subsistir.

62

Para contestar lo anterior, es útil considerar las siguientes reflexiones.

### ¿Por qué debemos pagar impuestos?

Pagar impuestos no sólo es una obligación a cargo de todos los mexicanos, sino un deber social ineludible, toda vez que el cumplimiento de la función del Estado como garante y promotor del desarrollo humano y económico en nuestro país, descansa necesariamente en la obtención de recursos financieros suficientes a través de los ingresos tributarios y no tributarios. O sea, dicho de otra forma, si no pagamos impuestos, no podemos esperar que las condiciones sociales y económicas de nuestro país mejoren y alcancen el nivel al que aspiramos.

No obstante ello, el pago de impuestos por todos los actores con capacidad contributiva de nuestra

sociedad, debe darse necesariamente en un entorno social, legal y económico en el que se viva una auténtica cultura y justicia tributaria.

## EL DESTINO DE LAS CONTRIBUCIONES Y OTRAS GARANTÍAS TRIBUTARIAS

Todas las contribuciones, por su propia naturaleza, persiguen esencialmente un fin recaudatorio y son destinadas en principio a sufragar el gasto público, aunque pueden por excepción atender adicionalmente a fines extrafiscales, con el propósito de regular algunos aspectos económicos, sociales o de salud pública inclusive, sin que por ello dejen de estar sujetas al cumplimiento de las garantías tributarias contenidas en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).

Uno de los principios rectores de los tributos en México es el principio de generalidad; no obstante, éste debe ser analizado e interpretado conjuntamente con otros cuatro principios básicos que emanan de la CPEUM y que deben observar todos los tributos establecidos tanto por la Federación, el Distrito Federal o las Entidades Federativas, a saber: **(i)** deben estar destinados al gasto público, **(ii)** deben ser proporcionales, **(iii)** equitativos, y **(iv)** estar contenidos en una ley formal y materialmente legislativa.

Para el propósito de estudio, es conveniente comentar brevemente cuando menos los tres primeros. El primero de ellos exige que todas las contribuciones se destinen al gasto público, es decir, a la satisfacción de necesidades colectivas, sociales y públicas de manera general. Es decir, la razón de ser de toda contribución es sufragar el gasto público, anualmente expresado a través del Presupuesto de Egresos de la Federación, y las contribuciones establecidas para ello, a través de la Ley de Ingresos. Tanto el Presupuesto de Egresos como la Ley de Ingresos, en materia federal, son discutidos y aprobados anualmente por el Congreso de la Unión.

El principio de proporcionalidad se encuentra íntimamente ligado con la capacidad contributiva de los sujetos obligados al pago de los tributos, disponiendo que todos se encuentran obligados a contribuir al gasto público conforme a su respectiva capacidad económica, de tal suerte que las personas que

obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. La garantía de equidad tributaria, por su parte, es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal; principio que ha sido delimitado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), precisando que éste radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen, lo cual usualmente es expresado mediante el aforismo jurídico: “Tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales”.

### ¿QUÉ ES LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA?

El Tribunal Pleno de la SCJN ha sostenido en múltiples criterios que la garantía de equidad tributaria radica, medularmente, en la igualdad de trato ante la misma ley fiscal de todos los sujetos de un mismo tributo. Ello implica que la ley debe tratar por igual a todos aquellos que se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se encuentren en una situación diversa. Además, y en relación con este criterio, el Máximo Tribunal ha establecido que “para cumplir con el citado principio, el legislador no sólo está facultado, sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias” (tesis P. /J. 50/2002); es decir, que encuentren su justificación en razones objetivas que justifiquen un trato distinto y que puedan responder a finalidades económicas, sociales e inclusive, con fines extrafiscales.

En este orden de ideas se puede afirmar que el principio de generalidad en materia tributaria no es absoluto y que admite excepciones, siempre y cuando se encuentren justificadas con Sede Constitucional.

Por último, en cuanto a este aspecto, téngase presente que tanto las normas de exención, como las de no causación y en general las normas de excepción, estímulos fiscales, facilidades o beneficios fiscales que eventualmente son concedidos por el legislador, se encuentran constreñidos al cumplimiento de las garantías tributarias, tal y como la propia Suprema Corte lo ha reconocido en innumerables

resoluciones, como es el caso de la tesis emitida por el Pleno bajo el rubro: *IMPUESTOS. LAS REGLAS SOBRE SU NO CAUSACIÓN ESTÁN SUJETAS A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE GENERALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS.*

### ¿QUÉ SON LOS FINES EXTRAFISCALES DE LAS CONTRIBUCIONES?

Puede afirmarse que el destino natural y primigenio de las contribuciones es sufragar el gasto público, surgiendo de esta forma su finalidad eminentemente fiscal o recaudatoria. No obstante ello, lo cierto es que, conforme a la doctrina tributaria y a la jurisprudencia, las contribuciones no sólo constituyen ingresos tributarios aptos para tales fines, sino que al mismo tiempo constituyen poderosas herramientas de política social y económica. Esto último, particularmente aplicable a los impuestos. Así, de este modo, los impuestos pueden ser instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos.

Dino Jarach, cita que:

*...se sostiene por algunos autores (Gerloff, W.) que la definición del concepto de impuesto debe tener en cuenta la existencia, en las finanzas actuales, de impuestos con fines fiscales y otros con fines de regulación económica.<sup>1</sup>*

Y continúa diciendo:<sup>2</sup>

*Desde un punto de vista político-económico cabe tener en cuenta la posible finalidad extrafiscal, como también el efecto económico del impuesto con fines extrafiscales, contrapuestos al efecto económico del impuesto fiscal. Esta contraposición se ejemplifica típicamente en la función de los **derechos de importación fiscales y los protectores.***

*El logro del fin de protección implicará una exigua recaudación o ninguna. El logro del fin fiscal implicará un efecto protector mínimo o nulo. **Pero esta***

<sup>1</sup> Jarach Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Editorial Cangallo, 1989, Argentina. Pág. 259

<sup>2</sup> Jarach Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Editorial Cangallo, 1989, Argentina. Pág. 260

**contraposición no impide que, en ambos casos, se hable de impuestos, dividiéndolos en impuestos fiscales e impuestos extrafiscales...**

Como se puede apreciar, tradicionalmente la doctrina tributaria ha considerado que las contribuciones tienen un fin eminentemente fiscal –recaudatorio– justificado en su destino al gasto público y eventualmente un fin accesorio que puede ser de regulación económica o social (extrafiscal); sin que por ello, la contribución de que se trate pierda su naturaleza como tal.

En el campo de la jurisprudencia mexicana, la siguiente tesis resulta por demás ilustrativa en cuanto a la noción del concepto extrafiscal de las contribuciones:

**CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES.**

*Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el **desarrollo armónico del país**, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos.*

*Tesis de jurisprudencia 18/91 aprobada por el Tribunal en Pleno en Sesión Privada celebrada el jueves veintitrés de mayo de mil novecientos noventa y uno. Unanimidad de dieciséis votos de los señores Ministros: Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, Ignacio Magaña Cárdenas, Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Güitrón, Noé Castañón León, Luis Fernández Doblado, José Antonio Llanos Duarte, Santiago Rodríguez Roldán, Atanasio González Martínez, José Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, José Trinidad Lanz Cárdenas, Juan Díaz Romero y Sergio Hugo Chapital Gutiérrez. Ausentes: Felipe López Contreras, Samuel Alba Leyva, Victoria Adato Green, José Martínez Delgado y Clementina Gil de Lester. México, D. F., a 31 de mayo de 1991.*

*No. de Registro 205798. Semanario Judicial de la Federación. Octava Época. Tomo VII. Pleno. Materia*

*administrativa. Jurisprudencia. Tesis P./J. 18/91. Junio, 1991. Pág. 52.*

Asimismo y en cuanto a las facultades del Estado en materia de rectoría económica, de manera que a través de políticas tributarias se fomente el desarrollo económico del país, el crecimiento de la economía y del empleo, así como para lograr una justa distribución del ingreso y de la riqueza, tiene perfecta aplicación la siguiente tesis de jurisprudencia, que a la letra dice:

**FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS.**

*De conformidad con el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, el cual debe ser útil para fortalecer la soberanía nacional y su régimen democrático, **en el que se utilice al fomento como un instrumento de crecimiento de la economía, del empleo y para lograr una justa distribución del ingreso y de la riqueza**, y que permita el pleno ejercicio de la libertad y dignidad de los individuos, grupos y clases sociales protegidos por la Constitución Federal, por lo que el ente estatal planeará, coordinará y orientará la actividad económica, **y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general** en el marco de libertades otorgado por la propia Ley Fundamental. Asimismo, el citado precepto constitucional establece que al desarrollo nacional concurrirán, con responsabilidad social, los sectores público, privado y social, así como cualquier forma de actividad económica que contribuya al desarrollo nacional; que el sector público tendrá, en exclusiva, el control y propiedad de las áreas estratégicas que señala la Constitución, y podrá participar con los sectores privado y social, en el impulso de las áreas prioritarias; que bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas sociales y privadas, con sujeción a las modalidades que dicte el interés público, así como al uso de los recursos productivos, donde se atienda al beneficio general, cuidando su conservación y el medio ambiente, **y que en la ley se alentarán y protegerán la actividad económica***

**de los particulares, y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico social.** En congruencia con lo anterior, **al ser los fines extrafiscales, razones que orientan a las leyes tributarias al control, regulación y fomento de ciertas actividades o sectores económicos, matizando sus objetivos con un equilibrio entre la rectoría estatal y las demandas del interés público,** se concluye que el indicado artículo 25 constitucional constituye uno de los fundamentos de dichos fines, cuya aplicación debe reflejarse en la ley, sus exposiciones de motivos, o bien, en cualquiera de sus etapas de formación.

*Tesis de jurisprudencia 28/2007. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veintiocho de febrero de dos mil siete.*

*No. de Registro 173020. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo XXV. Primera Sala. Materia administrativa. Jurisprudencia. Tesis 1a./J. 28/2007. Marzo, 2007. Pág. 79.*

## **JUSTIFICACIÓN CONSTITUCIONAL DE LA TASA DIFERENCIADA EN IVA, EN LA REGIÓN FRONTERIZA**

Mediante la tesis de jurisprudencia del Pleno de la SCJN, identificada como P.CXXXVIII/97, emanada de la sesión privada celebrada el 8 de septiembre de 1997, nuestro más Alto Tribunal determinó que el artículo 2 de la LIVA respeta el principio de equidad tributaria al establecer la aplicación de una tasa del 10% sobre los actos o actividades gravados, cuando ellos se realicen por residentes en la región fronteriza, por las siguiente razones:

- 1.** El objeto del IVA, es el consumo, el cual atiende tanto a la capacidad de compra como a la disposición de bienes y servicios.
- 2.** Es un hecho notorio que el referido consumo no se presenta en idénticas condiciones en la región fronteriza y en el resto del país, pues la cercanía de aquélla con otras naciones altera los patrones de consumo.
- 3.** Al establecer el legislador una tasa menor para el cálculo del tributo que deban enterar los residentes de la región en comento se infiere, inclusive, el fin extrafiscal de no afectar la competitividad y de

estimular el comercio nacional en la frontera, desalentando el consumo de bienes y servicios extranjeros que perjudiquen la competitividad de la industria nacional en tal región, lo que implica otorgar diversas consecuencias jurídicas a desiguales supuestos de hecho, respetándose, por ende, el principio de equidad tributaria previsto en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

El rubro y texto de la tesis de jurisprudencia que se cita, es del tenor siguiente:

**VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2o. DE LA LEY RELATIVA AL IMPUESTO CORRESPONDIENTE, QUE ESTABLECE LA APLICACIÓN DE UNA TASA MENOR CUANDO LOS ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS SE REALICEN POR RESIDENTES EN LA REGIÓN FRONTERIZA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ABRIL DE 1995).** El artículo citado respeta el principio de equidad tributaria al establecer la aplicación de una tasa del diez por ciento sobre los actos o actividades gravados, cuando ellos se realicen por residentes en la región fronteriza, ya que siendo el consumo el objeto de este impuesto indirecto, el cual atiende tanto a la capacidad de compra como a la disposición de bienes y servicios, resulta un hecho notorio que el referido consumo no se presenta en idénticas condiciones en la región fronteriza y en el resto del país, pues la cercanía de aquélla con otras naciones altera los patrones de consumo, por lo que al establecer el legislador una tasa menor para el cálculo del tributo que deban enterar los residentes de la región en comento se infiere, inclusive, el fin extrafiscal de no afectar la competitividad y de estimular el comercio nacional en la frontera, desalentando el consumo de bienes y servicios extranjeros que perjudiquen la competitividad de la industria nacional en tal región, lo que implica otorgar diversas consecuencias jurídicas a desiguales supuestos de hecho, respetándose, por ende, el principio de equidad tributaria previsto en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

### **PLENO**

*Amparo en revisión 1772/95. Isaías García Calvillo y otros. 21 de noviembre de 1996. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Genaro David Góngora Pimentel y Humberto Román Palacios. Ponente: Juan*

Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

Amparo en revisión 1989/96. Maximino Rubén Cerón López. 3 de julio de 1997. Mayoría de ocho votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Disidentes: Genaro David Góngora Pimentel y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ariel Alberto Rojas Caballero.

Amparo en revisión 1981/95. Enlaces Radiofónicos, S.A. 3 de julio de 1997. Mayoría de ocho votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Disidentes: Genaro David Góngora Pimentel y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Ángel Mattar Oliva.

Amparo en revisión 3047/96. Juan Ricardo Juárez Castillo. 3 de julio de 1997. Mayoría de ocho votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Disidentes: Genaro David Góngora Pimentel y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Ángel Mattar Oliva.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el ocho de septiembre en curso, aprobó, con el número CXXXVIII/1997, la tesis aislada que antecede; y **determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial**. México, Distrito Federal, a ocho de septiembre de mil novecientos noventa y siete.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo VI. Pleno. Materia constitucional y administrativa. Tesis Aislada. Tesis P. CXXXVIII/97. Septiembre, 1997. Pág. 208.

66

### CONCLUSIONES

Por lo anteriormente expuesto y considerando que prevalecen de manera sustancial condiciones socio-económicas similares en la región fronteriza de nuestro país, a las existentes en la época en la que fue emitida la tesis de jurisprudencia anteriormente invocada, es dable afirmar en consecuencia, que “siendo un hecho notorio que el referido consumo no se presenta en idénticas condiciones en la región fronteriza y en el resto del país, pues la cercanía de aquélla con otras naciones altera los patrones de consumo”, una tasa menor para el cálculo del tributo que deban enterar los residentes de la región fronteriza debe estimarse constitucionalmente válida en



la actualidad, pues no sólo se respeta la garantía de equidad tributaria antes referida, sino que además “se atiende el fin extrafiscal de no afectar la competitividad y de estimular el comercio nacional en la frontera”, desalentando el consumo de bienes y servicios extranjeros que perjudiquen la competitividad de la industria nacional en tal región. Amén de que la referida jurisprudencia continúa vigente; lo que nos conduce a reflexionar que, por lógica elemental, una reforma fiscal que anulara el beneficio fiscal de una tasa reducida del IVA en la región fronteriza, en las condiciones actuales, habría que estimarla irregular al desatender la garantía de equidad tributaria, afectando con ello la competitividad del comercio nacional en las fronteras de nuestro país y limitando por tanto su crecimiento y desarrollo. •