



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

REVISTA

La carga tributaria y su incidencia en
la disminución del déficit fiscal

El presupuesto de gastos fiscales y
su relación con el mínimo vital en
México

El límite total en las deducciones per-
sonales que señala LISR. Un agravio
a los contribuyentes del régimen de
sueldos y salarios.

La Homologación del IVA en la Fron-
tera y su Impugnación

Prolegómenos para la construcción
de una disciplina de los estudios fis-
cales.



UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA

DIVISION DE CONTADURIA

CENTRO UNIVERSITARIO DE CIENCIAS ECONOMICO ADMINISTRATIVAS

Directorio

Benemérita Universidad de Guadalajara

Mtro. Itzcóatl Tonatiuh Bravo Padilla

Rector General

Dr. Miguel Ángel Navarro Navarro

Vicerrector

Mtro. José Alfredo Peña Ramos

Secretario General

Centro Universitario de Ciencias Económico Administrativas

Mtro. José Alberto Castellanos Gutiérrez

Rector

Mtro. José Alberto Becerra Santiago

Secretario Académico

Mtro. José David Flores Ureña

Secretario Administrativo

Dr. José Trinidad Ponce Godínez

Director de la División de Contaduría

Mtro. Alfonso Enrique Dávalos Abad

Jefe del Departamento de Auditoría

Mtro. Javier Ramírez Chávez

Jefe del Departamento de Contabilidad

Dra. Martha Elba Palos Sosa

Jefe del Departamento de Finanzas

Mtro. Ramiro Torres Torres

Jefe del Departamento de Impuestos

Miguel Ángel Serrano Núñez

Jefe de la Unidad de Producción Editorial

Consejo editorial

Internos:

Mtra. Artemia Dalila Magaña Hinojosa

Dra. Mónica Marsela López García

Mtra. Livier Padilla Barbosa

Mtro. Javier Ramírez Chávez

Dra. Martha Elba Palos Sosa

Dr. José Asunción Corona Dueñas

Mtra. Norma Angélica Torres Galindo

Mtra. Patricia Gutiérrez Moreno

Externos:

Universidad Cooperativa de Colombia (Colombia)

Mtra. María Victoria Huertas de Mora.

Universidad de Camagüey (Cuba)

Dra. Ana de Dios Martínez

Universidad de Chile (Chile)

Mtro. Mario Radrigán Rubio

Universidad de los Andes, (Venezuela)

Mtro. Mario Alberto García Müller

Universidad Nacional Autónoma de México (México)

Dra. Irma Manríquez Campos

Universidad de Sonora (México)

Dra. Luz Olivia Sánchez Ramírez.

Universidad de Colima (México)

Dr. Sergio Iván Ramírez Cacho.

Universidad Veracruzana (México)

Dr. Oscar González Muñoz.

Universidad Autónoma de Morelos (México)

Dr. Juan Manuel Ortega Maldonado.

Mtro. Cristian Omar Alcantar López

Director de la Revista

Dr. José Trinidad Ponce Godínez

Editor Responsable

Mirka Susanna Sarajärvi

Diseño de Portada

La homologación del IVA en la frontera y su impugnación

Luis Guillermo Macías Zúñiga*

Resumen

La investigación que presentamos discute la acción de inconstitucionalidad presentada por miembros la LXI Legislatura en donde se argumenta que el decreto presidencial para homologar la tasa del IVA en frontera, publicado el 1 de enero del 2014, viola los principios de equidad y proporcionalidad tributaria, por lo que mostraremos, para su análisis, los dos puntos de vista que acompañan esta discusión, así como las tesis jurisprudenciales en las que amparan sus puntos de vista, y haremos un comparativo con la situación que vive Tijuana, como ejemplo de ciudad fronteriza, finalizando con una conclusión en donde daremos nuestro punto de vista respecto del caso y de la posible violación a los principios antes mencionados.

Palabras clave: Homologación de impuestos, IVA, Equidad y Proporcionalidad, Frontera

Abstract

The research we have been presenting discusses the unconstitutionality presented by members of the House of the LXI Legislature where it is argued that the presidential decree to approve the VAT rate at the border published on January 1, 2014 , violates the principles of equity and tax proportionality , so show for their analysis, the two views that accompany this discussion and jurisprudential theses that covers their views , and make a comparison with the situation that Tijuana lives as an example of border town , ending with a conclusion where we will give our opinion about the case and the possible violation of the above principles.

Keywords: Approval of taxes, VAT, Equity and Proportionality, Frontier

Introducción

Los hechos acontecidos de manera reciente referentes a la homologación de la tasa en la zona fronteriza han generado una polémica importante en la sociedad tras haberse propuesto, aprobado y ratificado por los tres poderes de la nación a pesar de haber evidencia que muestra la diferencia socioeconómica entre la zona fronteriza y el resto del país, que justificaría el trato diferencial en la tasa del Impuesto

al Valor Agregado (IVA), como lo tuvo la región por 30 años durante dos periodos; 1978-1991 y 1995-2013, y en donde no se encuentra explicación congruente a este ajuste de tasas, como lo veremos en el desarrollo de la investigación.

El principal argumento vertido por los responsables de la homologación está basado en que una tasa diferenciada viola el principio de equidad y proporcionalidad enunciados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos (A-31, F-IV, CPEUM), que señala que los cobros de impuestos deben basarse en la capacidad económica de los sujetos pasivos, así como el que todos los iguales deben pagar el mismo impuesto, Sin embargo, ellos no justifican su argumento en datos estadísticos ni presentan investigaciones a profundidad, como

* Centro Universitario de Ciencias Económico Administrativas, Universidad de Guadalajara. Periférico Nte. 799, núcleo Los Belenes. luisguillermo_mz@hotmail.com.

si lo muestran la parte promovente de la acción de inconstitucionalidad, y que podremos constatar mediante el caso de la ciudad de Tijuana, que utilizaremos para vislumbrar el contraste entre las dos regiones.

Dichos estudios muestran que las ciudades fronterizas tienen niveles más altos de gastos que las del resto del país, en donde los alimentos, el transporte y la vivienda implican un gasto considerablemente mayor que el del resto del país, así como un índice de desarrollo humano menor que el promedio nacional, lo que conlleva otro tipo de fenómenos sociales, como la migración y la inseguridad, que tienen un efecto negativo en la economía y el desarrollo de la región, por lo que homologar la tasa del IVA en las ciudades de esta zona no viene sino a perjudicar el nivel de vida tan delicado y característico que se tiene en la frontera.

Planteamiento

Para conocer los puntos de vista y las justificaciones de las respectivas posiciones en cuanto de la homologación, en esta investigación utilizamos el método descriptivo analítico de carácter cualitativo, para de esta manera mostrar lo acontecido en la acción de inconstitucionalidad y las consecuencias que están sucediendo en la región fronteriza ante esta homologación, por lo que nuestros objetivos serán fundamentalmente los siguientes: a) analizar de manera detallada la acción de inconstitucionalidad presentada; b) analizar si la homologación viola los principios de equidad y proporcionalidad marcados en el A-31, F-IV, CPEUM, y c) analizar lo que esta homologación causa a las ciudades de la frontera, profundizando en el caso de Tijuana, para finalmente dar paso a dar una conclusión: que la tasa diferenciada no violaba los principios de equidad y proporcionalidad.

La zona fronteriza y el IVA

La zona fronteriza de los Estados Unidos Mexicanos¹ es considerada una de las regiones de mayor dinamismo en todo el mundo (Murillo, 2010), así como una zona de libre consumo, puesto que los habitantes de la región pueden realizar sus compras en cualquiera de los dos países, al tener la posibilidad rápida y sencilla de ingresar a territorio extranjero y así

adquirir bienes y servicios que pudieran adquirir dentro del territorio nacional. Esta preferencia radica en que los bienes de consumo suelen tener menor costo en el exterior, debido a una tasa menor que la nacional, con impuestos del 8% (EUA), el 12% (Guatemala) y el 10% (Belice), lo que provocan una disminución en el comercio local. Por esta razón, la zona² ha gozado de una tasa preferencial al IVA durante más de 30 años (Sierra y Serrano, 2012), mismo que ha permitido paliar este fenómeno socioeconómico característico de la zona (Díaz Bautista, Avilés y Rosas Chimal, 2005).

La tasa preferencial se otorgó desde la aparición del IVA, en 1978, en donde se aplicó a la zona fronteriza una tasa del 6%, a diferencia del 10% que se aplicó al resto del país. La razón de esta diferenciación era propiciar un crecimiento del comercio local para mejorar su competitividad, por lo que durante 13 años la región fronteriza se vio beneficiada con esta tasa diferenciada, hasta que en 1991 se homologó por primera vez, igualándolo al 10%, como el resto del país, sin embargo, el crecimiento de la región fue alcanzada, logrando altos niveles de consumo local (Prados, 2014).

En 1994 se vivió una de las grandes crisis del país, por lo que se estableció una “situación de emergencia”, razón por la cual se aumentó el IVA al 15% en todo país, excepto la zona fronteriza, que se mantuvo en 10%, como se le había fijado cuatro años antes, para de esta manera recuperar la tasa preferencial que había perdido durante unos años. Esta tasa estuvo vigente hasta 2009, año en que se aumentó en 1% en ambas zonas, quedando en 11% y 16%, respectivamente. Finalmente, en 2014 ambas tasas se homologaron a 16%, mediante la reforma fiscal que presentó el Poder Ejecutivo de la nación el 8 de septiembre del 2013.

Esta reforma fiscal contenía varios elementos polémicos,³ sin embargo, uno de los que más controversia causó fue precisamente la homologación de la tasa del IVA (Álvarez, 2014; Bustos, 2014; Cueto, 2013). Esta propuesta fue presentada por el presidente Enrique Peña Nieto, en

¹ La frontera tiene una longitud de 3,152 km en la parte norte y de 1,149 km en la parte Sur, los estados colindantes son Baja California Norte, Sonora, Chihuahua, Coahuila, Nuevo León y Tamaulipas, así como Chiapas, Campeche, Tabasco y Quintana Roo.

² Esta zona fronteriza, según el Art. 2 de la LIVA (ahora derogado) es referida a los 20 km colindantes de la frontera tanto de Estados Unidos como de Guatemala y Belice hacia dentro del país, abarcando esa franja ciudades importantes como Tijuana, Ciudad Juárez, Matamoros y Chetumal.

³ En esta reforma fiscal se establecen nuevos impuestos, como el aumento del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en las zonas fronterizas y del Impuesto Sobre la Renta (ISR), así como gravámenes a bebidas azucaradas y alimentos con alto contenido calórico o chatarra (Gallardo, 2013).

la cual se argumentaba que era necesaria la homologación puesto que una tasa menor de IVA en la frontera no daba un trato equitativo a los contribuyentes, además de que la recaudación era menor⁴ (Castro, 2014), esperando recaudar, una vez homologada la tasa, alrededor de 15 mil millones de pesos extras (Valdez, 2013; Díaz, 2013).

Esta reforma fiscal fue sometida al Poder Legislativo para su votación. El 17 de octubre de 2013, después de 17 horas de discusión, que con 30 votos a favor, 12 en contra y una abstención, la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados aprobó la reforma fiscal propuesta por el Ejecutivo, gracias a la mayoría que implicaba la alianza del PRI, PRD y PVE. Una vez aprobada en la cámara de diputados, la reforma pasaría para su votación a la cámara de senadores, sesión que se realizaría el 29 de octubre de 2013, y con 68 votos a favor y 55 en contra (de los 128⁵), los senadores avalaron el incremento del IVA en la región fronteriza del 11 a 16% después de casi 20 años de prevalecer la diferenciación.

Esto significó que el 11 de diciembre del 2013, el *Diario Oficial de la Federación* publicara la derogación del artículo 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el que se establecía que las operaciones realizadas por los residentes de la región fronteriza estaban gravadas a una tasa preferencial de 11%:

Se aplica a los actos o actividades que se realicen por residentes en la región fronteriza, siempre que la entrega de los productos o la prestación de los servicios se lleve a cabo en la zona fronteriza. De igual manera estará gravada la importación de los bienes y servicios que sean enajenados o prestados en la zona mencionada, exceptuando la enajenación de inmuebles, ya que ésta se gravará a una tasa del 16% (LIVA, Art. 2).

Por lo que en ese momento se consideraron que los factores que justificaron hace unos años la aplicación de un

tratamiento preferencial en materia del IVA en la mencionada región fronteriza habían desaparecido, a pesar de los estudios que demostraban lo contrario (Díaz *et al.*, 2005; Mollá, 2011; Bustamante, 1977). Así que según el argumento del Poder Ejecutivo ya no se justifica mantener dicho tratamiento y se estima necesario que, en términos de la obligación prevista en el A-31, F-IV, CPEUM, todos los contribuyentes paguen el impuesto a una misma tasa eliminando privilegios, lo que generará que la tributación sea más justa al sujetarse todos a la misma tasa impositiva.

La decisión de aprobar esta homologación trae al debate público de nueva cuenta la discusión sobre la violación de los principios de equidad y proporcionalidad marcados en el A-31, F-IV, CPEUM, que versa de la siguiente manera:

Son Obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del distrito federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes ((A-31, F-IV, CPEUM).

Ante esta discusión, un grupo de 172 legisladores federales del PAN, PRD y de Movimiento Ciudadano (diputados y senadores) impugnaron en enero del 2014⁶ (Farrías, 2014) una acción de inconstitucionalidad⁷ en contra de la reforma que eliminó el IVA de 11% en los estados fronterizos del país, considerándolo violatorio del artículo aludido. El líder de la bancada panista en la cámara de diputados, José Isabel Trejo Reyes, indicó que el recurso de inconstitucionalidad⁸ fue presentado basado en argumentos técnicos y jurídicos, fundados en que dicho

4 La economía de la frontera, en especial la región norte se encuentra en una época de desaceleración económica, por lo que necesita del apoyo del gobierno federal para fomentar el desarrollo económico en esas regiones, haciéndolas diferentes que el resto del país (Díaz, Avilés y Rosas, 2005; Mollá, 2011; Bustamante 1977).

5 Esta aprobación fue hecha por los 54 Senadores del PRI, los 7 del Partido Verde y 7 de los 22 senadores del PRD, en cambio, la iniciativa fue rechazada por 36 de los 38 panistas (2 no votaron), 13 de los 22 perredistas (2 no votaron), 4 de los 5 del PT (1 no votó), la única senadora de Movimiento Ciudadano y la única senadora de Nueva Alianza.

6 La acción de inconstitucionalidad tiene un plazo de 30 días desde publicada en el *DOF* para su impugnación, por lo que estuvo en tiempo al haberse publicado en diciembre del 2013.

7 La acción de Inconstitucionalidad es un procedimiento que se tramita ante la SCJN, cuando se considera que una norma general (ley o tratado internacional), no respeta lo que establece la CPEUM. La Acción de Inconstitucionalidad tiene por objeto garantizar que la CPEUM sea cumplida (principio de supremacía constitucional).

La validez jurídica de esta acción está plasmada en el artículo 105, fracción II, y en la Ley Reglamentaria de las fracciones I y II del artículo 105 de la CPEUM.

8 Estas acciones de inconstitucionalidad 40/2013 y su acumulada 5/2014 están debidamente legitimadas, pues la primera fue presentada por 48.44% de los legisladores federales, y la segunda por 34.4%, ocupando tener un 33% en cada uno de los casos (SPCN), por lo que esta acción se discutiría en el pleno de la SCJN durante cuatro sesiones realizadas entre los días 14 y 21 de agosto del 2014.

gravamen viola el principio constitucional de la competitividad, aprobado por el Constituyente Permanente en 2013, además de el de la equidad, el de la proporcionalidad y el de la integridad,⁹ consagrados en la Carta de la Organización de Estados Americanos, del que México es signatario.

Acción de inconstitucionalidad

Estas acciones de inconstitucionalidad (40/2013 y su acumulada 5/2014) fueron presentadas en la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN)¹⁰ durante las sesiones efectuadas entre el 14 y el 19 de agosto del 2014, presidida por el ministro Juan N. Silva, y cuya sentencia elaboró el ministro Sergio Valls, quien empezó declarando que es facultad del órgano legislativo, a través de las leyes, establecer lo que es el sistema tributario, y que sobre esta base el legislador tributario goza de un principio de libertad de configuración para la emisión de este tipo de normas de política fiscal, y que el papel del juzgador no es precisamente sustituirse en lo establecido por el legislador en cuanto a la definición de la política fiscal; sin embargo, que esta libertad de configuración de alguna manera tiene algunos límites establecidos en el propio A-31, F-IV, CPEUM, siendo eso lo que discutían durante las cuatro sesiones.

Como antecedente de este tema, hubo un criterio de la SCJN, en donde se analizó por primera vez esta situación, que es referida a la tesis CXXXVIII/97, la cual se tomó como referencia para la presentación del proyecto de sentencia. Al analizarse esta situación, en la que se determinaba si era o no motivo de violación al principio de equidad tribu-

ria el que establecieran estas dos tasas; la SCJN emitió un criterio que es importante mencionar, porque este criterio también es la base para este primer argumento que se aduce por violación al principio de equidad y que fue resuelto por el pleno.

Valor agregado. El artículo 2° 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).

Las razones que se dieron en aquel entonces para determinar que no se violaba el principio de equidad tributaria eran referidas a que consideraban un hecho notorio que el consumo en la frontera no se efectúa en idénticas condiciones a las del resto del país, pues la cercanía de aquella con otras naciones altera los patrones de consumo, por lo que al establecer el legislador una tasa menor para el cálculo del tributo para dicha zona, se infiere 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 hechos, respetándose por ende el principio de equidad tributaria.

Estas razones se dijeron sobre la diferencia de tasas entre el 10% en la zona fronteriza y el 15% en la zona general en 1995; sin embargo, el 7 de diciembre de 2009 se expidió otra reforma en la que, ya existiendo este diferendo de tasas entre una zona geográfica y otra, se aumentó un 1% en cada una de ellas; y se determinó que para zona fronteriza, tenía que ser el 11%, y para la zona general el 16%. Esto también fue impugnado ante la SCJN, y se emitió la siguiente tesis que fue resuelta por la Primera Sala.

Valor agregado. El hecho de que se hubiera incrementado la tasa del impuesto relativo, tanto en la región fronteriza como en el resto del país, en un punto porcentual, no viola la garantía de equidad tributaria que prevé el A-31, F-IV, CPEUM”

Lo que se está señalando en el concepto de invalidez en ambos casos es que se violaba el principio de equidad tributaria establecido en el A-31, F-IV, CPEUM, que fue motivo de análisis por la SCJN en la reforma que se hizo en 1995, en donde, después de que ya se había homologado la tasa

9 “La noción de medidas de acción afirmativa se refiere al conjunto de acciones legislativas y administrativas de carácter temporal, coherentes con el propósito de remediar situaciones de desventaja o exclusión de un grupo humano, discriminado en algún aspecto de la vida social. Dada su temporalidad y su fin de alcanzar la igualdad efectiva de cierto grupo poblacional, su adopción se sujeta a criterios de legitimidad, razonabilidad y proporcionalidad” Murillo (1992)

10 El Tribunal de la SCJN lo conforman los ministros Juan N. Silva Meza Como, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, José Ramón Cossío Díaz, Margarita Beatriz Luna Ramos, José Fernando Franco González Salas, Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Luis María Aguilar Morales, Olga María Sánchez Cordero y Alberto Pérez Dayán, cabe señalar que Sergio A. Valls Hernández estuvo ausente por cuestiones de salud durante esa sesión, pero fue quien elaboró el proyecto de sentencia delegando su exposición a la ministra Luna Ramos.

al 10% en ambas zonas geográficas, se estableció una diferenciación entre el 10% y el 15% para la zona general. Es importante mencionar que la exposición de los motivos de aquella reforma obedeció a una situación específica, fundada en una emergencia económica que se dio en 1994,¹¹ y cuya situación fue calificada como de emergencia.

Teniendo en consideración que a raíz de la tesis jurisprudencial de 1995, quedó dilucidado que el pleno de la Corte entendía como hecho notorio la diferencia que representa para los habitantes de la frontera el consumo respecto de los habitantes del resto del país, y que debe preverse, por tanto, como un trato distinto para los contribuyentes de la zona fronteriza, y que eso establece supuesto diferentes, como veremos un poco más adelante, la Corte decidiría en esta ocasión que ya no consideraba como un hecho notorio la diferencia entre el consumo en ambas zonas.

Esta diferencia marca una brecha notable entre lo que sucede en el consumo de la zona fronteriza y lo que sucede en el consumo de la zona central y por esta razón se encuentra perfectamente acreditada la desigualdad que existe en estas dos zonas geográficas, por lo que debiera estimarse que homologar las tasas de cobro al impuesto al valor agregado resultan violatorias del A-31, F-IV, CPEUM, pues establece diferenciadamente una tasa que no debiera ser de esta manera.

El proyecto, en el momento en que contesta este concepto de invalidez, lo está declarando infundado, pues las razones establecidas por la SCJN son que la reducción de la tasa en la zona fronteriza, si bien es cierto que en algún momento pretendió incentivar el consumo para evitar su afectación en razón de esa utilidad, también lo es que de alguna manera no se puede determinar esto como obligatorio o constitucionalmente exigible cuando estamos hablando de sujetos que de alguna manera están estableciendo situaciones idénticas.

La constitucionalidad de una norma depende, entre otros factores, de su razonabilidad y proporcionalidad, de

¹¹ Entre las principales medidas de esta emergencia económica ejecutada por el presidente Ernesto Zedillo, de acuerdo con Millán (1999) fueron: el alza en las tasas de interés, mediante una política monetaria restrictiva que redujo el nivel de la economía; el incremento de tasas impositivas que gravaban el gasto (Impuesto al Valor Agregado); y la reducción del gasto público en términos reales. Con tales acciones se buscó reducir el gasto en consumo y en la inversión para aumentar los niveles de ahorro privado, por un lado; y por el otro, convertir en superávit, el déficit público: es decir, aumentar el ahorro interno de tal forma que se reflejara en una disminución del externo, representado por el saldo negativo en la cuenta corriente de la balanza de pagos.

modo que las medidas que se impongan deben ser adecuadas, idóneas, aptas y susceptibles de alcanzar el fin que con ellas se persigue, además de necesarias, a fin de que no conlleven una carga desmedida, excesiva o injustificada para los gobernados, y que esto en realidad no se llega a comprobar, según la SCJN, en las argumentaciones vertidas por los promoventes, por tal motivo y con argumentos de esta naturaleza, el proyecto está determinando que son infundados los agravios aducidos por los promoventes de estas acciones de inconstitucionalidad y que de alguna manera no se está estableciendo la violación al principio de equidad tributaria.

Los integrantes del pleno de la SCJN que cuestionaron el proyecto de sentencia del ministro Valls, fueron los ministros Olga Sánchez Cordero, Alberto Pérez Dayán y José Ramón Cossío Díaz, quienes sostenían que la política fiscal del Estado es revisable por la SCJN como tribunal constitucional, y que la Corte puede y debe revisar la validez constitucional de las razones dadas por el Congreso para aumentar el IVA.

El ministro Cosío respondía a la sentencia sobre la libertad legislativa, refiriendo que tiene que ser muy cuidadosa y delicada, ya que de otra manera sería como otorgarle al Legislativo un cheque en blanco para el efecto de que disponga como le parezca de esta configuración de impuestos sin saber si las razones que dio fueron válidas o no en los casos específicos. Por su parte, el ministro Pérez Dayán advirtió que no estaba convencido con las razones que dio el proyecto sobre la base de precio y consumo y el comportamiento del consumidor, para generar de ello la justificación de un trato homogéneo en la tasa del IVA, por eso se trata de demostrar que la homologación significa el verdadero respeto al principio de equidad tributaria diciendo lo siguiente:

Quando se analizó por esta Suprema Corte el tratamiento diferenciado, esto es, un IVA menor en las fronteras, se expresaron una serie de razonamientos, todos ellos aportados tanto por el legislador, como por el Ejecutivo federal, respecto de la particular situación que regía en la región fronteriza, y eso es lo que llevó a esta Suprema Corte a entender una diferencia de trato; una diferencia de trato que se justificaba en función de las condiciones de los habitantes de esa región, dando una serie de razonamientos por los cuales la diferencia de trato era justificada” (Castro, 2014)

Continúa diciendo que unos años después de dicho ra-

zonamiento, el tratamiento hacia la imposición del valor agregado difiere y se hace entonces de una forma homologada, y las razones explicativas son que aquellas condiciones que se trataron de alcanzar con un tratamiento diferenciado, no se cumplieron particularmente en la materia de precios; esto es, el argumento principal en materia de consumo es que los precios no generaron una condición suficientemente asequible como para suponer que con un IVA bajo tendría mayor acceso a este tipo de productos la población, y sí un precio igual al de toda la República.

Por el contrario, los ministros Pardo y Zaldívar afirmaron que la homologación del IVA en las fronteras es válida constitucionalmente al no violar el principio de equidad tributaria o algún derecho humano, por lo que no es necesario conocer las razones por las que el congreso de la Unión tuvo para avalar dicha reforma fiscal. El ministro Zaldívar precisó que a la SCJN no le toca analizar los motivos que tuvo el Legislativo para aprobar dicha homologación, sino solo determinar si ello viola o no la Constitución, a lo que el ministro Luis Aguilar se pronunció de manera similar diciendo lo siguiente: “¿Nosotros podemos o debemos entrar al análisis de este tipo de circunstancias, para pronunciarnos si económica o socialmente es una decisión equivocada?, esto le corresponde al Legislativo, y él deberá responder ante esas zonas afectadas por la decisión” (Estrada, 2013).

Al final, este argumento predominó entre los magistrados y se sumaron los cuatro votos necesarios para avalar una norma, en este caso la votación fue de ocho votos a favor y solo uno en contra (Delgado, 2013), se hubieran necesitado de ocho votos en contra para declarar la inconstitucionalidad de la norma que se impugnó.

Discusión sobre proporcionalidad y equidad

En esta parte de la investigación se discutirán los argumentos presentados por la SCJN con respecto del A-31, F-IV, CPEUM, que habla de la proporcionalidad y equidad en el pago de los impuestos, y que han estado vigentes desde la Constitución de 1857. El primero significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos; y el segundo, que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales según la tesis “Proporcionalidad y equidad son requisitos de naturaleza distinta con los cuales deben cumplir las leyes fiscales”.

Hay tratadistas que mencionan que se deben tomar

como un solo elemento ambos términos¹² y otros que mencionan que se deben tratar individualmente,¹³ por lo que para fines de este trabajo, los tomaremos de manera individual, y les daremos explicación a cada uno de ellos analizando si hay posibilidad de ser violados por la homologación de la tasa del IVA. El Dr. Ramón Reyes Vera señala lo siguiente:

En materia fiscal, la equidad debe referirse al momento último de aplicación al caso concreto, entre la norma impersonal, heterónoma, bilateral, coercible, y el sujeto de carne y hueso que la soporta en los rendimientos de capital, del trabajo o de la combinación de ambos, en sus ingresos y en su patrimonio (Torres, 2006, p.12)

Así mismo, según la tesis “Proporcionalidad y equidad tributarias”, establecida en el A-31, F-IV, CPEUM, la proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, por lo que nos lleva a preguntarnos, ¿los habitantes de la frontera tienen la misma capacidad económica y circunstancias que los del resto del país? La repuesta, según los estudios de Díaz et al. (2005), Mollá (2011) y Bustamante (1977) es que no, pero para contextualizarlo veremos el caso de Tijuana un poco más adelante.

Por su parte, el principio de equidad se refiere a la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, o por otro lado los sujetos desiguales deben de ser tratados de manera desigual a los

¹² Por otro lado, tenemos a los tratadistas que critican esta separación realizada por la Corte, entre los que se destacan Ernesto Flores Zavala, Sergio Francisco de la Garza y a Servando J. Garza, quienes consideran necesario exista unanimidad entre estos principios para poder hablar de justicia tributaria; Flores Zavala dice que no es posible separar las dos palabras, y Sergio Francisco de la Garza considera que la exigencia de proporcionalidad y equidad deben ser vistos en su conjunto como conceptos coincidentes de justicia tributaria.

¹³ El Dr. Ramón Reyes Vera establece al respecto que la proporcionalidad, histórica y teóricamente, es un concepto diferente al de equidad, esto en virtud de que la equidad no es un término sinónimo o equiparable con la proporcionalidad.

demás, por lo que en tales circunstancias deben recibir un tratamiento diferenciado en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, en consecuencia, se debe evitar que existan normas que llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, tengan como efecto la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio o bien propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica según la tesis “Equidad tributaria. Implica que las normas no den un trato diverso a situaciones análogas o uno igual a personas que están en situaciones dispares”.

Caso de Tijuana

A raíz de su condición de alta interacción social y económica transfronteriza, Tijuana adquiere un carácter distinto a las entidades fronterizas en relación al pago de impuestos, esto debido a que no cuenta con las mismas capacidades económicas que las del resto del país, en cuanto a los principios de proporcionalidad y equidad, podemos decir que al homolozarse el IVA afectará al consumo de la entidad, ya que va a reducir la capacidad de compra de los ciudadanos en la franja fronteriza y causar un desplazamiento en el consumo de bienes y servicios de procedencia interna a externa.

El gasto anual estimado de los residentes de Baja California en el sur de California es de 6 mil millones de dólares; y si se reduce el consumo también disminuirá la producción de las empresas locales que generan esos bienes y servicios, esa menor producción significará mayor desempleo estatal y mayor migración de las clases más bajas de la ciudad, ya que los más pobres dedican al consumo todo su salario y en general no tienen una visa de no inmigrante, que les permita discriminar entre el mercado interno y externo, por tanto, todo lo que ganan y consumen pagará IVA. En cambio, los que ganan mucho, ahorran y tienen acceso legal al mercado del sur de California (mercado externo), esa parte de sus ingresos y consumos no pagará IVA. Así, el alza del IVA será altamente regresivo en la entidad.

Estos fenómenos socioeconómicos repercuten de igual manera en el gasto corriente por hogar, en donde según cifras del estudio,

...los hogares a nivel nacional gastan en promedio \$23,893, mientras que las ciudades fronterizas \$25,106, y las de Tijuana \$29,719, por lo que la diferencia es evidente por los altos costos de vida en la

región. Otros datos que muestran que los gastos son superiores en Tijuana que en el resto del país son: gasto promedio trimestral por hogar con \$17,185 pesos frente a los \$14,080 del promedio nacional; el gasto promedio en transporte, con \$6,543 frente a \$4,429 nacional; en alimentos y bebidas, con \$8,511 frente a \$7,821, y en vivienda, con \$6,151 frente a \$4,620 a nivel nacional (Delgado, 2013).

En un estudio del Observatorio de la Coyuntura de la Economía Fronteriza (OCEF) de Fuentes (2013), se hace mención que en Tijuana el costo mensual de la canasta alimentaria, en abril del 2013, era de \$4,749, pero en 2014, ya con el incremento, subió a \$5,141, lo que representa un 8.2% más. En el resto del país, el gasto mínimo mensual de alimentos básicos para un hogar promedio se incrementó solo el 3.8%. Además, la inflación de enero-abril en ciudades fronterizas es muy superior a la nacional (1.38%), y podría rebasar el rango previsto por el Banco de México (Banxico), que es de $3\% \pm 1$ punto porcentual, en particular Tijuana, con 4.56%. Esto ha provocado que solo durante la primera mitad del 2014 cerraran 271 empresas en la franja fronteriza a causa del aumento del IVA.

Además de esto, existen investigaciones que muestran el nivel inferior a la media del índice de calidad de vida existente en las ciudades fronterizas, que viene a traer problemas como migración, inseguridad y desempleo, mismo que creció en abril de 2014 en comparación con abril del 2013, de 4.47 a 5.35% (Sahagún, 2014). Por tal motivo, podemos afirmar que las ciudades de esta zona, en especial Tijuana, no poseen condiciones semejantes a las del resto de las ciudades ni en proporcionalidad, ni en equidad, por lo que con la homologación del IVA ha venido a mermar el progreso económico que había tenido la zona en los últimos años, y por lo que se pudiera esperar una situación de crisis en los próximos meses.

Conclusiones

Después de haber analizado la propuesta de la homologación del IVA en la frontera por parte del Ejecutivo, así como la acción de inconstitucionalidad presentada por un grupo de legisladores, pasando por su aprobación en las diferentes cámaras, podemos concluir que las razones que el Ejecutivo presentó para esta homologación no fueron contundentes para demostrar que la situación era diferente a la que se había venido manejando durante 30 años en la región fronteriza. Incluso habiendo estudios y datos económicos que

muestran lo contrario, como lo hemos venido presentando en esta investigación, de todos los participantes activos de esta homologación, que involucro a los tres poderes de la nación, solo el magistrado Alberto Pérez Dayán estuvo convencido de que tanto el Ejecutivo como las cámaras que lo habían aprobado no estaban basándose en argumentos contundentes para su valoración y solo en supuestos que el presidente había dado como vagos razonamientos.

Por lo que podemos afirmar que la diferenciación en las tasas no violaba el A-31, F-IV, CPEUM, y sí lo está haciendo de manera contraria la homologación para perjuicio de los habitantes de la zona fronteriza, por lo que diferimos de manera tajante con el dictamen de la SCJN, y en especial del argumento pronunciado por el ministro Luis Aguilar, que afirmó que la SCJN no puede ni debe entrar al análisis de circunstancias económicas y sociales, puesto que tiene entre sus funciones estipuladas en sus estatutos, la de recibir, analizar, corregir y aprobar disposiciones, leyes y reglamentos que son de carácter general para los diversos sectores de la sociedad, siendo precisamente esto lo que los magistrados se negaron a hacer, por lo que se incurrió

en una falta grave a sus funciones que según el estudio del Colegio de la Frontera Norte, titulado *Impactos de la homologación del IVA en Baja California, 2013* (Fuentes, 2013) ya empezó a perjudicar a los habitantes de esta zona.¹⁴

Así pues, a menos de un año de haberse dictado la sentencia de las acciones de inconstitucionalidad presentadas, podemos concluir que no existe igualdad entre las dos zonas según la información que hemos venido presentando por diversos estudios, y por tanto no deberían de pagar la misma tasa del IVA, tal y como se había venido manejando por mucho tiempo, recordando que los principios de equidad y proporcionalidad tributaria no deben quedarse únicamente en la creación de la norma, sino que se deben de tomar en cuenta las condiciones de los sujetos que van a soportar la carga tributaria, tratándose por igual a los sujetos en condiciones similares y desigual a los desiguales, y no puede pasarse por alto esta situación como de manera inusual sucedió con el Poder Ejecutivo, el Legislativo (en ambas cámaras) y el Judicial, en detrimento de los habitantes de la zona fronteriza.

¹⁴ Es importante para este tema entender el contexto que rodea económicamente hablando a la franja fronteriza, después de haberse presentado por el Ejecutivo, aprobado por ambas cámaras y avalado por la SCJN, la homologación del IVA en la frontera ha provocado varias situaciones adversas entre los habitantes de dichas regiones, uno de ellos es la pérdida del poder adquisitivo de los asalariados, ya que antes de la homologación ellos destinaban el 59% de su salario al gasto mínimo de alimentación para la familia, en donde la media a nivel nacional era del 57%, para Abril del 2014 a una tasa homologada del 16%, el porcentaje del salario mínimo destinado es del 63% según un estudio del Colegio de la Frontera (Prados, 2014).