



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO**  
POSGRADO EN DERECHO  
FACULTAD DE DERECHO

“Estudio del Impuesto al Valor Agregado en la prestación de servicios médicos de personas físicas”.

**T E S I S**  
QUE PARA OPTAR POR EL GRADO DE  
MAESTRA EN DERECHO

PRESENTA:  
CLAUDIA HERNÁNDEZ VELÁZQUEZ

Director de tesis:  
Dra. Sonia Venegas Álvarez  
Facultad de Derecho

Ciudad Universitaria, Cd.Mx. agosto 2018.



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

## DEDICATORIAS

A mí mamá, Juana Velázquez Rodríguez,  
por tu ejemplo, amor y apoyo incondicional.

A la memoria de mi papá, Juan Pedro Hernández Sánchez,  
por su amor y apoyo incondicional en vida.

A mis hermanos: Brenda, Laura, Juan y Daniela,  
por su amor, comprensión y apoyo en todo momento.

A mis familiares,  
por su apoyo.

A mis amigos,  
Por sus palabras de aliento y enseñanzas.

## **AGRADECIMIENTOS**

A mí Alma Mater: La Universidad Nacional Autónoma de México,

En especial al Posgrado de la Facultad de Derecho,

Por ser fundamental en mí formación académica.

A mí asesora, la Dra. Sonia Venegas Álvarez,

Por sus conocimientos transmitidos, quien con su ejemplo inculca el trabajo  
y el estudio constante.

# ÍNDICE

|  |    |
|--|----|
| <b>INTRODUCCIÓN</b>  | I  |
| <br>   |    |
| <b>CAPÍTULO I. Principios constitucionales de las contribuciones</b>                 |    |
| I.1 Principio de legalidad tributaria.   | 1  |
| I.2 Principio de proporcionalidad tributaria   | 9  |
| I.3 Principio de equidad tributaria  | 21 |
| I.4 Principio de destino al gasto público.   | 23 |
| <br>   |    |
| <b>CAPÍTULO II. Antecedentes y análisis jurídico del Impuesto al Valor Agregado.</b> |    |
| 2.1 Definición de Impuestos  | 29 |
| 2.1.1. Impuestos directos e indirectos.  | 31 |
| 2.2 Antecedentes internacionales del Impuesto al Valor Agregado.                     | 33 |
| 2.3 Antecedentes en México del Impuesto al Valor Agregado.                           | 36 |
| 2.3.1 Ley del Timbre (1869)  | 36 |
| 2.3.2 Ley de Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles                                     | 37 |
| 2.3.2 Ley del Impuesto al Valor Agregado (1978)                                      | 38 |
| 2.3.2.1 Definición de Valor Agregado.  | 39 |
| 2.4 Características del Impuesto al Valor Agregado                                   | 41 |
| 2.5 Elementos esenciales del Impuesto al Valor Agregado                              | 42 |
| 2.5.1 Sujetos.   | 43 |
| 2.5.2 Objeto imponible.  | 46 |
| 2.5.2.1 Enajenación  | 49 |
| 2.5.2.2 Prestación de servicios independientes                                       | 55 |
| 2.5.2.3 Uso y goce temporal  | 58 |
| 2.5.2.4 Importación  | 59 |
| 2.5.3 Base imponible   | 60 |
| 2.5.4 Tasa   | 61 |
| 2.5.4.1 Tasa general   | 61 |
| 2.5.4.2 Tasa 0   | 61 |
| 2.5.5 Época de pago  | 63 |
| 2.6 Regímenes preferentes  | 64 |
| 2.6.1 Exenciones   | 64 |
| 2.6.2 Actos o actividades a tasa 0%  | 68 |
| 2.7 Acreditamiento   | 69 |
| 2.8 Repercusión, incidencia y traslado.  | 73 |

### **CAPÍTULO III. Justicia Distributiva.**

|  |     |
|--|-----|
| 3.1 Teoría Aristotélica de la Justicia   | 76  |
| 3.2 Teoría de la justicia de Rawls   | 77  |
| 3.3 Teoría retributiva: Oposición a la teoría de la Justicia de Rawls          | 88  |
| 3.3.1 Redistribución y derechos de propiedad                                   | 92  |
| 3.4 Teoría de la selección social: Crítica a la teoría de la Justicia de Rawls | 96  |
| 3.5. Estado Benefactor y Estado Liberal  | 99  |
| 3.6 Diseño de un sistema tributario justo.                                     | 107 |
| 3.6.1 Sistema Tributario   | 107 |
| 3.6.2 Principios Tributarios de Adam Smith                                     | 108 |
| 3.6.2 Marco internacional  | 112 |
| 3.6.3 Marco nacional.  | 118 |

### **CAPÍTULO IV. La Justicia Tributaria en el Impuesto al Valor Agregado en la prestación de servicios médicos.**

|   |     |
|---|-----|
| 4.1 Concepto de prestación de servicios independientes  | 121 |
| 4.2 Prestación de servicios independientes, acto gravado por el IVA   | 123 |
| 4.3 Prestación de servicios independientes, exentos de IVA  | 125 |
| 4.4 Prestación de servicios médicos exento de IVA.  | 129 |
| 4.5 Momento en el que se causa el IVA.  | 134 |
| 4.5.1 Base del impuesto en la prestación de servicios independientes.   | 136 |
| 4.5.2 Mecánica para determinar el IVA.  | 136 |
| 4.6 Requisitos de IVA acreditable.  | 139 |
| 4.7 El tratamiento del IVA no acreditable según la Ley del Impuesto Sobre la Renta.                                 | 140 |
| 4.8 Tránsito a la justicia tributaria en el IVA causado en la prestación de servicios médicos por personas físicas. | 144 |

### **CONCLUSIONES**

### **FUENTES DE CONSULTA**

## INTRODUCCIÓN

En respuesta a la constante y permanente discusión de la necesidad de una reforma fiscal integral que derive en la justa distribución de cargas tributarias, se ha planteado una política fiscal encaminada al incremento de los impuestos indirectos con la finalidad de ampliar la base de los contribuyentes que aporte al gasto público, es decir, el objetivo ha sido lograr una mayor recaudación, lo anterior en atención a recomendaciones del diversos organismos de carácter internacional.

Ante la política fiscal que propugna por el incremento de los impuestos indirectos y medidas que combatan la evasión fiscal para lograr una mayor recaudación, en particular el aumento Impuesto al Valor Agregado, el presente trabajo se ha desarrollado con el objeto de analizar los efectos jurídicos de los regímenes preferentes del Impuesto al Valor Agregado (IVA), en específico, la figura jurídica de la exención, presente en el caso de la prestación de los servicios profesionales independientes de medicina que realizan las personas físicas. Lo anterior, será analizado a la luz del principio de proporcionalidad tributaria.

El Impuesto al Valor Agregado causado por las personas físicas que prestan servicios profesionales de medicina está exento del pago del IVA. En la exención al igual que en el caso de los actos o actividades sujetas a tasa de 0% nace la obligación tributaria, no obstante, en la exención no se genera la obligación de pago ni se permite el acreditamiento.

La figura jurídica de la exención no permite la recuperación del IVA vía acreditamiento, en ese sentido, impide solicitar la devolución del IVA a aquellos que se dedican exclusivamente a una actividad exenta del IVA, lo que puede incentivar los a declarar ingresos menores, es decir, evadir impuestos.

En el desarrollo de la investigación recurrimos a fuentes históricas y actuales, además de la aplicación de los modelos inductivo y deductivo de investigación, con

la correlativa confrontación de los criterios jurisprudenciales referentes al Impuesto al Valor Agregado, en particular, a la distinción de sujetos exentos y a tasa 0 %, la definición de la figura jurídica del acreditamiento, el tratamiento como deducción que en términos de la Ley Impuesto Sobre la Renta se da al IVA no acreditable y el acreditamiento en el estudio de la proporcionalidad del IVA; en relación con los regímenes preferentes, en específico, en la prestación de servicios médicos independientes realizados por personas físicas.

Para el desarrollo del presente tema se emplearan los métodos siguientes:

Método deductivo. Realizamos el estudio sistemático del tema que nos ocupa, partiendo de lo general a lo particular, mediante el estudio de nuestros antecedentes jurídicos y conceptos básicos del tema central para llegar, paulatinamente al establecimiento de una problemática en particular que ha de ser resuelta.

Método inductivo. Estudiaremos el problema específico, para poder llegar a los objetivos planteados para esta investigación: Estudiar si es factible una reforma legislativa que incorpore los servicios profesionales médicos como una actividad gravada por el IVA a tasa 0 % o establecer una tasa reducida.

Método analógico o comparativo. Se examinarán las características, similitudes y diferencias entre los sujetos exentos y aquellos que tributan a base 0 % en el IVA.

Método analítico. Se estudiará la naturaleza jurídica del Impuesto al Valor Agregado causado por las personas físicas que prestan servicios de medicina, a fin de evaluar si se le respecta la equidad tributaria al considerarlo sujeto exento y no a tasa 0%.

Método interpretativo. Se buscará dilucidar la problemática respecto del Impuesto al Valor Agregado causado por las personas físicas que prestan servicios de medicina y generar una posible solución ante la evasión del impuesto.



Método argumentativo. Se expondrán las razones por las cuales los médicos deberían, sí o no, tributar a tasa 0 % o a una tasa reducida del Impuesto al Valor Agregado, a fin de dar cumplimiento la justicia tributaria.

Para la realización del análisis del tema objeto de estudio, la investigación se divide en 4 capítulos.

El primer capítulo se dedica al estudio de los principios tributarios, que debe cumplir toda contribución, establecidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Enfatizando a la capacidad contributiva como objeto del principio de proporcionalidad tributaria.

El segundo capítulo parte de la definición de impuestos indirectos para abordar la naturaleza jurídica, características y elementos esenciales del Impuesto al Valor Agregado. Asimismo, expone los antecedentes a nivel internacional y nacional que dieron nacimiento al actual Impuesto al Valor Agregado establecido en nuestro país. Además, explica el establecimiento de regímenes preferentes: exenciones y actos o actividades sujetas a tasa del 0% del IVA, a fin de no afectar a los sectores con menores ingresos; enfatiza las diferencias entre estos regímenes.

Los referidos regímenes presentan un tratamiento desigual entre ellos en relación al sujeto pasivo del impuesto, la diferencia fundamental entre un acto que está sujeto a la tasa 0% y un acto que está exento del IVA es, que el acto a la tasa 0% permite el acreditamiento de las cantidades que le hubieran trasladado al contribuyente, y un acto exento no permite la recuperación del IVA vía dicho acreditamiento.

El tercer capítulo desarrolla diversas teorías de la justicia que explican la disposición de los recursos económicos y materiales en manos de los ciudadanos. Así, a partir del análisis de la teoría de la justicia de John Rawls, de la teoría de la retributiva de Robert Nozick y la teoría de la elección social de Amartya Sen, se confrontan los

postulados del liberalismo por los que propugnan los referidos autores, y del Estado de Bienestar. Así mismo, se esbozará la política fiscal que se debe utilizar en el diseño de un Sistema Tributario Justo.

El cuarto capítulo estudia el Impuesto al Valor Agregado causado en la prestación de servicios médicos prestados por personas físicas, especificando sus características y efectos jurídicos derivados de su naturaleza jurídica como exención, esto con el objeto de determinar si su regulación como sujeto exento del IVA está justificada en términos del principio de proporcionalidad tributaria, y en ese sentido en aras de la justicia tributaria. Enfatiza, que el acreditamiento permite la neutralidad del IVA y ha sido considerado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación como figura jurídica determinante en la proporcionalidad tributaria del referido impuesto indirecto.

En la exención del Impuesto al Valor Agregado no se puede acreditar el impuesto que le haya sido trasladado, en el caso de un médico que presta sus servicios profesionales la Ley del Impuesto al Valor Agregado lo considera como sujeto exento, razón por la que no traslada a sus pacientes el IVA, no puede acreditar el IVA que le trasladaron causado por los gastos realizados para la prestación de sus servicios, es decir, no puede recuperar el IVA que pago, vía acreditamiento, por lo que tampoco podría solicitar devolución alguna.

En ese sentido, el IVA no acreditable se convertiría en un gasto para el médico, lo que puede causar un incentivo para que declare ingresos menores a los percibidos realmente.

También, expone las diferencias que hay entre los referidos regímenes especiales en el IVA, un acto exento no permite la recuperación del IVA vía dicho acreditamiento, mientras que el acto a la tasa 0% si tiene derecho de acreditamiento.

El presente trabajo refleja la necesidad de un Impuesto al Valor Agregado justo y eficaz, deja pautas para una futura reflexión respecto a las características que este impuesto indirecto debe tener en términos de la justicia tributaria.

## **CAPÍTULO I. Principios constitucionales de las contribuciones**

“Los impuestos son el pan de cada día en materia de conversación, sin saber en conciencia cuáles impuestos estamos obligados a pagar, los impuestos son parte de nuestra cultura popular, son angustia de los que los pagan, diversión para los que los evaden y sustento para quien los impone.”

Johnson Okhuysen

En este primer capítulo abordaremos los principios que debe cumplir toda contribución, consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Haremos énfasis en el principio de proporcionalidad tributaria, como fundamento del impuesto en función de la capacidad contributiva.

### **I.1 Definición del Principio de Legalidad.**

El principio de legalidad tributaria se encuentra señalado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos,[...] de la manera proporcional y equitativa que dispongan *las leyes*, significa, que toda contribución exigida por el Estado a los sujetos pasivos, debe establecerse en ley, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo.

Los criterios de la clasificación tradicional del Derecho, ubican al Derecho fiscal en el Derecho público,<sup>1</sup> al igual que el Derecho Penal, razón por la cual algunos autores enuncian el principio de legalidad en ambas ramas del derecho en semejantes términos. Así, Sergio Francisco de la Garza manifiesta que el principio de legalidad

---

<sup>1</sup> Cfr. García Maynez, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 57ª ed., México, Porrúa, 2004, p. 134.

en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo adoptado por analogía del derecho penal, “ *nullum tributum sine lege*”.<sup>2</sup>

La Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha señalado en la tesis de jurisprudencia, visible en el Seminario Judicial de la Federación, Séptima Época, 91-96 Primera Parte, p.173, respecto del principio de legalidad tributaria lo siguiente:

**IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL** .El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que ***la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley,***[.] Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

En la tesis P. /J. 106/2006, visible en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIV, octubre de 2006, p.5, la SCJN ha señalado:

**LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER**

---

<sup>2</sup> De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano* 28 ed., México, Porrúa, 2008, p. 356.

**LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO.** El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. Por ende, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, **tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos**; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.

De los anteriores criterios de jurisprudencia se deduce que el principio de legalidad exige que todo impuesto sea instituido mediante ley (formal y material), es decir, que la ley sea creada de conformidad con el proceso legislativo establecido en el artículo 72 de la Constitución, observando el inciso H del mencionado precepto; y que contenga los elementos esenciales de las contribuciones claros y determinables.

Para Fernando Pérez Royo “el principio de legalidad tributaria es la primera regla sobre la producción normativa en materia tributaria, que aparece como la clave de bóveda del edificio de fuentes del Derecho en este ámbito. En términos simples, es necesaria una Ley para el establecimiento de tributos”.<sup>3</sup>

El principio de legalidad tributaria estipula que la potestad impositiva del Estado se ejercerá mediante una ley. Este principio ha sido identificado tradicionalmente, antes, con la exigencia de autoimposición, y ahora, con la exigencia del

---

<sup>3</sup> Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 11ª ed., España, Civitas, 2000, p. 41.

consentimiento a través de los representantes de los contribuyentes, en el establecimiento de los tributos (*No taxation without representation* –lema del parlamento norteamericano–).<sup>4</sup> En este orden de ideas,

El principio de legalidad debe de ser visto también – e incluso de manera prevalente o principal – como una institución al servicio de un interés colectivo: el de asegurar la democracia en el procedimiento de imposición o establecimiento de las vías de reparto de la carga tributaria. Lo que ha querido el constituyente es que el juicio sobre el reparto de la carga tributaria sea establecido por el órgano que, dada su composición y funcionamiento, mejor asegura la composición de los intereses contrapuestos en el mencionado reparto.<sup>5</sup>

El principio de legalidad general contenido en el segundo párrafo del artículo 14 y el primer párrafo del artículo 16 de la Constitución mexicana, trasladado al ámbito tributario, considera que todos o algunos de los elementos referentes a la materia tributaria deben ser regulados por la ley de conformidad con el artículo 31 fr. IV, es decir, una vez determinado que por ley se establecen las contribuciones, corresponde ahora fijar, el alcance o profundidad de intervención de la ley en los elementos esenciales del tributo. Lo que la doctrina ha denominado reserva de ley, que puede ser absoluta o relativa.<sup>6</sup> Giannini dice que:

La **reserva absoluta de ley**, denominada “*riserva di norma primaria*”, es aquella donde la materia reservada puede ser disciplinada solamente por normas primarias, no siendo posible, y además sería ilegal, su regulación a través de las normas secundarias –reglamentos–.<sup>7</sup>

Y respecto a la reserva de Ley relativa Giannini menciona:

La **reserva relativa de Ley** denominada “*reserva di atto normativo primario*” es aquella en la que se exige la presencia de una ley o disposición de rango legal solamente para determinar los elementos fundamentales de la contribución establecida \_siendo por consiguiente indispensable conocer cuáles son los elementos y mediante que clase de

---

<sup>4</sup> Cfr. Torruco Salcedo, Sitlali. “Principios Constitucionales Tributarios” en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.) *Manual de Derecho Tributario*, México, Porrúa, 2005, pp. 18-22.

<sup>5</sup> Pérez Royo, Fernando. *Op.cit.*, nota 3, p. 42.

<sup>6</sup> Cfr. Torruco Salcedo, Sitlali, *Op.cit.*, nota 4, p. 16.

<sup>7</sup> *Ibíd.*, p. 17.

normas se llevará a cabo dicha labor\_, dejándose al ejecutivo el desarrollo o la complementación de los elementos no sujetos a la mencionada Ley.<sup>8</sup>

Los tratadistas alemanes han analizado el principio de legalidad desde su aspecto normativo, descomponiéndolo en los principios de primacía y reserva de ley. En este sentido, entre los principios de legalidad y de reserva de ley no existe una diferencia antagónica, sino que el principio de reserva de ley es uno de los componentes del principio de legalidad<sup>9</sup>.

El principio de reserva de ley ha sido adoptado como instrumento clarificador que ayuda a comprender en toda su amplitud, el contenido del artículo 31 fr. IV de la Constitución Mexicana<sup>10</sup>.

Para Rodríguez Lobato “la reserva de ley consiste, en que por medio de un mandamiento constitucional se reserva al legislador la regulación de una materia, o de los aspectos esenciales de esta materia”.<sup>11</sup>

Al respecto, la SCJN ha establecido la tesis P. CXLVIII/97 visible en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T. VI, noviembre de 1997, p. 78, lo siguiente:

**LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.** Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente

---

<sup>8</sup> *Ibíd.* p. 18.

<sup>9</sup> Rodríguez Lobato. Raúl, *El principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria*, México Porrúa, 2001, pp. 40-41.

<sup>10</sup> *Ibíd.*, p. 39.

<sup>11</sup> *Ibíd.*, p. 67.



precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva.

Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Preciado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.

Sobre el particular, la magistrada del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa María Guadalupe Aguirre Soria ha indicado:

En materia tributaria, la reserva de ley tendería a ser relativa siempre, por la imbibita complejidad que tiene su ejecución ante una gama amplísima

de elementos materiales que generalmente concurren para adecuar al caso concreto la norma, y esto en beneficio de los causantes que tiene además la protección constitucional para impugnar la violación de reserva legal cuando se apliquen normas secundarias sin remisión expresa o cuando éstas vayan más allá de la ley y modifiquen su alcance.<sup>12</sup>

De conformidad con lo anterior, se ha interpretado, que en el ordenamiento mexicano existe la reserva de Ley relativa, es decir, no es necesario que las contribuciones sean establecidas y reguladas en su totalidad por la ley, sino simplemente que esta cree y regule los elementos esenciales, pudiéndose disciplinar los demás aspectos mediante normas secundarias (reglamentos).

Aceptado en los términos anteriores el alcance del principio de reserva de ley como especie del principio de legalidad, para la validez constitucional de un tributo, es necesario no sólo que esté establecido en ley (principio de legalidad tributaria), sino que también se exige que los elementos esenciales del mismo (sujeto, objeto, base, tasa, y época de pago) estén consignados de manera expresa en la ley (principio de reserva de ley), para evitar el margen a la arbitrariedad de las autoridades y respetar el principio de certeza jurídica que caracteriza al Estado de Derecho

Para Miguel Carbonell, la reserva de ley puede entenderse como la remisión que hace normalmente la Constitución y de forma excepcional la Ley (en éste último caso habría ilegalidad y en consecuencia inconstitucionalidad), para que sea una ley y no otra norma jurídica la regule determinada materia.<sup>13</sup>

Coincidimos con el criterio sostenido tanto por Rodríguez Lobato como por Carbonell Sánchez, es decir, la reserva de ley consiste, en el señalamiento por mandamiento constitucional que reserva al legislador la regulación de una materia, o de los aspectos esenciales de la misma.

---

<sup>12</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación y Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia Tributaria 1986-2000, t. II, p. 772.

<sup>13</sup> Cfr. Carbonell Sánchez, Miguel, *Los Derechos Fundamentales en México*, 2ª ed., México, Porrúa, 2006, p. 671.

En principio el legislador puede suponer que cualquier situación de hecho es susceptible de imposición, con la salvedad que esta no sea representativa de capacidad de pago, es decir, que expresen capacidad contributiva.

Juan Manuel Ortega menciona que el legislador no puede decretar impuestos sobre: ficciones o supuestos jurídicos, hechos que constituyan en realidad una deducción o cuando se limita esta injustificadamente, y sobre hechos que inciden en el mínimo vital exento. A continuación se expone en que consiste cada prohibición.

- Sobre ficciones o supuestos jurídicos: El hecho imponible conceptúe erróneamente como ingreso acumulable un ingreso que no modifica para efectos fiscales el haber patrimonial. Es decir que no sea indicativo de capacidad contributiva.
- Sobre hechos que constituyan en realidad una deducción o cuando se limita esta deducción injustificadamente: El hecho imponible no permita disminuir de la base gravable una suma determinada en razón las erogaciones indispensables y necesarias para la obtención del ingreso, así como de la situación particular del contribuyente.
- Sobre hechos que inciden sobre el mínimo vital exento: El hecho imponible establezca como base el ingreso que permite al contribuyente una vida digna.<sup>14</sup>

Hacemos hincapié en el deber del legislador de considerar la capacidad contributiva de los sujetos obligados al establecer el hecho imponible.

Recordemos que las manifestaciones de capacidad económica que presuponen en determinadas condiciones la existencia de capacidad contributiva en los impuestos directos son: la renta y el patrimonio; y en los impuestos indirectos: el consumo y el tráfico de bienes; en términos generales las manifestaciones de capacidad económica mencionadas constituyen el objeto de los tributos.

---

<sup>14</sup> Cfr. Ortega Maldonado. Juan Manuel, *Lecciones de Derecho Fiscal, México, Porrúa, 2009*, pp. 62 – 67.

Según la doctrina los impuestos directos gravan la renta mientras que los impuestos indirectos gravan el consumo.

Desde las aportaciones de Adam Smith, la renta ha sido considerada la medida de la capacidad de pago individual comparativa que constituye normalmente la fuente de todos los impuestos.<sup>15</sup>

Los impuestos indirectos se establecen sobre manifestaciones presuntas de riqueza, ya que el hecho de comprar determinado bien o contratar un servicio no significa necesariamente que poseamos el dinero para comprar lo, sino que es una presunción jurídica que admite prueba en contrario.<sup>16</sup>

Este trabajo se limita al estudio de los principios de equidad y proporcionalidad de las contribuciones en su especie impuestos, y respecto de estos aborda los impuestos indirectos; en especial el impuesto al Valor Agregado. A continuación se expondrá los referidos principios constitucionales.

## **I.2 Definición del principio de proporcionalidad tributaria.**

Adam Smith en su famosa obra titulada “*El origen y naturaleza de la riqueza de las Naciones*” formuló cuatro principios fundamentales de la tributación, el primer principio denominado, principio de justicia, fue enunciado en los términos siguientes: “Los súbditos de cualquier Estado deben de contribuir al sostenimiento del gobierno en la medida de lo posible, en proporción a sus respectivas capacidades, es decir, en proporción al ingreso del que respectivamente disfrutan bajo la protección del Estado.”<sup>17</sup>

---

<sup>15</sup> Neumark Fritz, Principios de la Imposición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974,p.167

<sup>16</sup> Cfr. Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Op.cit*, nota 14, p.56.

<sup>17</sup> Smith Adam, *Una Investigación sobre las causas y naturaleza de la riqueza de las Naciones*, (trad.) Carlos Rodríguez Braun, España, Tecnos, 2009, p. 659.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en la fracción IV del artículo 31 recoge el principio de justicia de Adam Smith y consagra el principio de proporcionalidad tributaria:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos.

[...]

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

Antes de definir el principio de proporcionalidad tributaria, es imprescindible aclarar, que dicho artículo consagra cuatro principios constitucionales con los que deben cumplir las contribuciones: a) el principio de legalidad, b) el principio de proporcionalidad, c) el principio de equidad y d) el principio de destino al gasto público.

Emilio Margain asevera que la SCJN al mencionar en tesis aislada de jurisprudencia, que todo impuesto debe de reunir los requisitos de proporcionalidad y equidad, utiliza el plural en el sentido de que son dos requisitos que debe satisfacer un impuesto para ser constitucional.<sup>18</sup>

No hay que interpretar la frase final del artículo que literalmente dice; [...]“de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, como si se tratase de un sólo principio (principio de proporcionalidad y equidad) cuya denominación es una palabra compuesta,<sup>19</sup> sino que la letra “y” entre las palabras proporcional y

---

<sup>18</sup> Margáin Manautou. Emilio, *Introducción al estudio del derecho Tributario Mexicano*, 21ª ed., México, Porrúa, 2007, p. 73.

<sup>19</sup> Es decir, que “y” entre la palabra proporcional y equitativa sea utilizada como conjunción coordinante, definida ésta, como la conjunción que une palabras, grupos sintácticos u oraciones gramaticalmente equivalentes. V. Diccionario de la Lengua Española, 22<sup>da</sup> Ed.

equitativa está siendo empleada en términos gramaticales como conjunción copulativa; es decir, sirve de unión o enlace aditivo de elementos análogos,<sup>20</sup> esto es, agrega o refiere a otro principio constitucional de las contribuciones.

Señalado lo anterior, la antigua idea que el precepto constitucional utiliza una expresión pleonástica<sup>21</sup> por un idéntico contenido conceptual,<sup>22</sup> es errónea.

Narciso Sánchez Gómez señala que:

La proporcionalidad significa que cada quien tribute de acuerdo con su riqueza, ingresos o posibilidades económicas, y que esa aportación sea la mínima posible para no fastidiar, ahuyentar o empobrecer al contribuyente, y los que no tengan ninguna posibilidad contributiva porque carecen de bienes o recursos pecuniarios que queden liberados de dicha obligación como parte de lo que debemos entender como justicia fiscal.<sup>23</sup>

El principio de proporcionalidad, indica la obligación de los sujetos pasivos de contribuir al gasto público de acuerdo a su capacidad contributiva, en este sentido, “*la proporcionalidad constituye una suerte de equidad vertical,*”<sup>24</sup> es decir, aquellos con mayor capacidad contributiva pagarán más que los individuos con baja capacidad contributiva, con el objeto de lograr la igualdad sustancial o material, en razón de las diversas capacidades contributivas existentes – progresividad en los impuestos–.

---

<sup>20</sup> Debemos tener presente que analogía es relación de semejanza entre cosas distintas. V. Diccionario de la Lengua Española, 22<sup>da</sup> Ed.

<sup>21</sup> “La proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, debemos de decir que coincide con el de equidad. En el precepto constitucional encontramos la exigencia de la justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual. Es posible pensar que el lenguaje del legislador se justifica por qué el principio de justicia se expresa en los impuestos indirectos mediante una cuota proporcional, y en los indirectos mediante la progresiva que es también fórmula de la equidad, pero manteniendo siempre, para análogas capacidades contributivas.” Garza, Servando J, Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano, Cultura, México, Cultura, 1949, p.71.

<sup>22</sup> De la Garza, Sergio Francisco, *Op.cit.*, nota 2, p. 270.

<sup>23</sup> Sánchez Gómez. Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, 8<sup>a</sup> ed., México, Porrúa, 2011, p. 156.

<sup>24</sup> García Vizcaíno, Catalina. *Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas. Análisis de la Legislación, doctrina y jurisprudencia*. Parte General. Tomo I, Argentina, Depalma, 1996, p. 297.

La equidad vertical implica que todos los que estén en situaciones distintas paguen distinto, en razón a su capacidad contributiva; es decir, una desigualdad formal de trato necesario para culminar en la igualdad material de trato; de la misma manera que la equidad horizontal implica que todos los que estén en situaciones similares paguen impuestos similares.

De lo anterior, se deduce una relación de género- especie entre la equidad y la proporcionalidad, respectivamente. Así, la proporcionalidad tributaria es una especie de equidad.

Por lo expuesto, coincidimos con la opinión de González García Eusebio, para quien “el principio de proporcionalidad y el principio de equidad tributarias son el eje y columna vertebral de la imposición.”<sup>25</sup> No obstante, “la capacidad contributiva es el criterio objetivo material medida de la igualdad en las contribuciones, que determina la justicia tributaria.”<sup>26</sup>

El principio de proporcionalidad tributaria logra “que cada persona contribuya a la cobertura de las erogaciones estatales en equitativa proporción a su aptitud económica de pago público, es decir, a su capacidad contributiva.”<sup>27</sup>

Miguel Ángel Fernández González define la proporcionalidad tributaria como la simetría o conformidad cuantitativa entre la carga tributaria y el sujeto u objeto de ella.<sup>28</sup>

---

<sup>25</sup> González García. Eusebio, “Principios tributarios constitucionalizados” en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.) *Op.cit.*, nota 47, p. 34.

<sup>26</sup> Pedro Manuel Herrera Molina en la interpretación de la jurisprudencia alemana, le atribuye un papel central al principio de igualdad en materia tributaria, y al principio de capacidad económica como medida de aquella igualdad. (Herrera Molina Pedro Manuel, *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento a la luz del Derecho Alemán*, España, Marcial Pons, 1998, p. 64.)

<sup>27</sup> Villegas, Héctor, B., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 8ª ed., Argentina, Depalma, 2001, p. 197.

<sup>28</sup> Fernández González. Miguel Angel, “Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria”, Revista Chilena de Derecho, Vol. 27, 2000, pp. 357-371.

Algunos autores denominan al principio de proporcionalidad tributaria como principio de capacidad contributiva, en ese sentido Fernando Lanz Cárdenas considera que el vocablo proporcionalidad es sinónimo de capacidad contributiva.

La SCJN en la tesis P./J.109/99, visible en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena época, T. X, noviembre de 1999 Apéndice p.22, define el principio de proporcionalidad en los siguientes términos:

**CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.** *Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva.* Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

Adoptando este criterio de la SCJN y de conformidad con expuesto en la definición de capacidad contributiva, podemos decir, que el principio de proporcionalidad tiene por objeto la capacidad contributiva. Compartimos la postura de Carlos Alberto Burgoa Toledo que se refiere al principio de proporcionalidad (aunque sólo hace referencia a la capacidad contributiva objetiva) de la siguiente forma:

Este principio se obtiene de un perfecto equilibrio entre la capacidad económica y los elementos indispensables para obtenerla – toda vez que sin la existencia de estos últimos, la primera es imposible de producirse – lo que en conjunto da la capacidad contributiva que se representa como la suma de la capacidad económica menos los esfuerzos indispensables/necesarios para obtenerla. *Es posible concluir hasta este punto que la*



*capacidad contributiva es el objeto de la proporcionalidad.*<sup>29</sup> (Las cursivas son nuestras)

Por lo anterior, opinamos que no es necesario cambiar en el texto constitucional la denominación del principio de proporcionalidad por “principio de capacidad contributiva”.

El principio de proporcionalidad tributaria estipula los límites materiales de las contribuciones y en consecuencia del sistema tributario.

En palabras de Solder Roch, la capacidad económica *-entiéndase capacidad contributiva-* como medida de la igualdad ante el deber de contribuir sigue siendo un criterio lógico y responde, en cierto modo, a la naturaleza de las cosas, pero es ante todo un punto de consenso sobre el cual la comunidad políticamente organizada ha ordenado, en un determinado momento histórico, el cumplimiento de aquel deber, a partir de ese momento, respetando su manifestación constitucional, aquel principio actúa como norma vinculante para todos los poderes públicos, empezando por el propio legislador, y es precisamente por ello, un punto imprescindible en el análisis técnico jurídico de cualquier cuestión relacionada con la aplicación de tributo.<sup>30</sup>

El legislador puede establecer contribuciones, respecto de las diversas manifestaciones de capacidad económica: renta, patrimonio, consumo y tráfico de bienes, las cuales son el punto de partida para atribuir capacidad contributiva a los sujetos obligados, así como para determinar el hecho imponible.

En términos de Moschetti “El principio de proporcionalidad, cuyo contenido es la capacidad contributiva es el presupuesto, límite máximo y parámetro del gravamen.”<sup>31</sup>

Héctor B. Villegas menciona al respecto lo siguiente:

---

<sup>29</sup> Burgoa Toledo, Carlos Alberto. “Los principios tributarios en serio”, *Revista del Posgrado en Derecho de la UNAM*, México, vol.5, Núm. 8, enero-junio de 2009, pp. 195-196.

<sup>30</sup> Solder Roch citado en, Herrera Molina Pedro Manuel, *Op.cit*, nota 26, p. 74.

<sup>31</sup> Moschetti citado en *Id.*

[...] el elemento cuantificante debe expresar hasta qué límite patrimonial es razonable llevar la obligación de tributar, conforme a la aptitud de pago público que el legislador pensó al construir un cierto hecho imponible. Es el factor de fijación del “*quantum debeatur*”, por el cual se dimensiona la “porción” de capacidad contributiva atribuible a cada hecho imponible realizado.<sup>32</sup>

El principio de proporcionalidad tiene como “objetivo esencial controlar el ejercicio de la potestad tributaria garantizando al contribuyente que su aportación a los gastos públicos se haga de acuerdo a una aptitud contributiva real.”<sup>33</sup> Lo anterior es ratificado por la SCJN en la tesis de jurisprudencia P./J. 17/90, visible en el Seminario Judicial de la Federación, Octava época, t.IV, Primera parte, Julio – Diciembre 1990, p.75.

**CONTRIBUCIONES. OBJETO DE LAS, EL LEGISLADOR TIENE LA LIBERTAD PARA FIJARLO, SIEMPRE QUE RESPETE LOS REQUISITOS QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN** Es inexacto que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, al otorgar al Estado el poder tributario, establezca que el objeto de las contribuciones quede limitado a los ingresos, utilidades o rendimientos de los contribuyentes, pues tan restringida interpretación no tiene sustento en esa **norma constitucional, que otorga plena libertad al legislador para elegir el objeto tributario, con tal de que respete los principios de proporcionalidad, equidad y destino.**

El legislador se enfoca en aquellas situaciones económicas generales y que considera expresan la capacidad contributiva de los ciudadanos, para la construcción del fundamento de la imposición. En principio el legislador puede suponer que cualquier situación de hecho es susceptible de imposición, con la salvedad que esta no sea representativa de capacidad de pago.

El legislador debe considerar en la construcción del hecho imponible: Elementos impositivos y elementos neutralizadores, mismos que determinan la proporcionalidad de los impuestos y fijan la base gravable.

---

<sup>32</sup> Villegas, Héctor, *Op.cit*, nota 27, p. 370.

<sup>33</sup> García Bueno. Marco Cesar, “La Justicia Tributaria a través del Principio de capacidad contributiva”, en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.) *Manual de Derecho Tributario*, México, Porrúa, 2005p. 168.

Coincidimos con el axioma del Dr. Carlos Alberto Burgoa Toledo que expresa el concepto de proporcionalidad tributaria,<sup>34</sup> pero con algunas modificaciones para quedar en los siguientes términos:

**P= CC**

**CC= EI - EN**

En donde:

P= Proporcionalidad

EI= Elementos impositivos que demuestren riqueza

EN= Elementos neutralizadores

CC= Capacidad contributiva

Lo que quiere decir que la proporcionalidad tributaria del impuesto está determinada en razón de la capacidad contributiva (objetiva y subjetiva), expresada en la consideración de elementos impositivos y elementos neutralizadores en el impuesto; los primeros expresados en los ingresos y los segundos entendidos como las deducciones relacionadas con la naturaleza del objeto del impuesto.

La SCJN estableció en la tesis de jurisprudencia P./ J.2/2009, visible en Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena época, t. XXIX, abril de 2009, p.1129, que la proporcionalidad de las contribuciones se determina según su naturaleza.

**PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA DETERMINAR SI UNA CONTRIBUCIÓN CUMPLE CON ESE PRINCIPIO, ES NECESARIO ATENDER A SU NATURALEZA PARA ESTABLECER LAS FORMAS COMO SE MANIFIESTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.** La capacidad contributiva no se manifiesta de la misma manera en todas las contribuciones, pues aparece en forma directa e inmediata en los **impuestos directos**, como los que recaen en la renta o el patrimonio, porque son soportados por personas que perciben, son propietarias o poseedoras de ellos, mientras que en **los indirectos** la capacidad tiene un carácter mediato como la circulación de bienes, la erogación, el gasto

---

<sup>34</sup> El axioma original es:  $P = (EI - EN) CC$ , pero a fin de evitar alguna confusión con el lenguaje algebraico que modifique el concepto de proporcionalidad tributaria que interpretamos expresa el autor, es necesario ajustarlo. Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *Op.cit*, nota, 29, p.198.

y el consumo, ya que parten de la previa existencia de una renta o patrimonio, y gravan el uso final de toda la riqueza a través de su destino, gasto o tipo de erogación que refleja indirectamente dicha capacidad. Luego, para determinar si una contribución cumple con el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario atender a la naturaleza de dicho tributo a fin de conocer la forma como se manifiesta y modifica la capacidad contributiva.

Elegido el objeto imponible, el legislador procederá a determinar el hecho imponible, cumpliendo con la exigencia del principio de proporcionalidad en los impuestos al comprender elementos impositivos y elementos neutralizadores. Los primeros son: el sujeto, el objeto, la base, la tasa o la tarifa; y los elementos neutralizadores son las denominadas excepciones, mismos que pueden ser parciales o totales. A su vez los elementos neutralizadores parciales (principalmente deducciones) se dividen en indispensables y necesarios.<sup>35</sup>

En la tesis P./XXXV/2010, visible en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXXII, Agosto 2010, p. 243, el órgano de control constitucional estableció el contenido sustancial adoptado respecto del principio de proporcionalidad tributaria desde principios del vigente marco constitucional hasta hoy en día. Asimismo, estableció los requisitos que deben de cumplir los impuestos directos proporcionales.

**PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA QUE UN TRIBUTO RESPETE ESTE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL SE REQUIERE QUE EXISTA CONGRUENCIA ENTRE EL GRAVAMEN Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS SUJETOS, QUE ÉSTA ENCUENTRE IMPONIBLE Y LA BASE GRAVABLE SE RELACIONEN ESTRECHAMENTE.** La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido varios criterios sobre el aludido principio tributario derivado de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que conviene considerar al analizar si una contribución lo respeta: I. Originalmente no se reconocía en el citado precepto constitucional una verdadera garantía hacia los gobernados, sino sólo la facultad potestativa del Estado relativa a su economía financiera; II. Posteriormente, se aceptó que el Poder Judicial de la Federación estudiara si una ley transgredía dicho numeral considerando

---

<sup>35</sup> Cfr. Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *Op.cit*, nota 29, p. 197.

que aunque no se encontrara dentro del capítulo relativo a las garantías individuales, su lesión violaba, en vía de consecuencia, los artículos 14 y 16 constitucionales; III. Después, se reconoció que aquel numeral contempla una verdadera garantía hacia los gobernados cuya violación era reparable mediante el juicio de garantías considerando lo exorbitante y ruinoso de una contribución; IV. Ulteriormente, se aceptó que la proporcionalidad es un concepto distinto a lo exorbitante y ruinoso estableciendo que su naturaleza radica en que los sujetos pasivos contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, de manera que quienes tengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Conforme a estas bases se desarrolló el ámbito de aplicación o alcance del principio de proporcionalidad a cada uno de los elementos de los tributos directos: i) Referido a la tasa o tarifa, se consideró que el pago de los tributos en proporción a la riqueza gravada puede conseguirse no sólo mediante parámetros progresivos, sino igualmente con porcentajes fijos; ii) En relación con los sujetos, se estableció que las contribuciones deben estar en función de su verdadera capacidad, es decir, existir congruencia entre el gravamen y su capacidad contributiva, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público; iii) Por cuanto se refiere a la base, tomando en cuenta que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica y que las consecuencias tributarias son medidas en función de la respectiva manifestación de riqueza gravada, siendo necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto; y iv) Finalmente, por lo que se refiere al objeto, se estableció que para evaluar la capacidad contributiva del causante, ésta debía estar en relación directa con el objeto gravado. Acorde con lo anterior, se concluye **que un tributo directo respeta el principio de proporcionalidad tributaria, cuando exista congruencia entre el gravamen y la capacidad contributiva de los sujetos, que ésta encuentre relación directa con el objeto gravado y que el hecho imponible y la base gravable tengan igualmente una sensata correspondencia, pues de no colmarse alguno de estos parámetros aquél será inconstitucional.**

El principio de proporcionalidad tributaria de los impuestos directos está determinado por la congruencia que debe existir del gravamen y la capacidad contributiva en relación con el objeto y la base imponible del que resulte el impuesto a pagar.

La SCJN, ha manifestado que los impuestos indirectos son proporcionales si se vincula el objeto del impuesto con la cantidad líquida que se ha de cubrir por dicho concepto, considerando el impuesto causado y el trasladado, así el contribuyente

efectúa una aportación a los gastos públicos que equivale precisamente al valor que agrega a los bienes o servicios, en la tesis de jurisprudencia 2a./J. 56/2006, visible en el Seminario Judicial de la Federación, Novena época, t.XXIII, mayo de 2006, p.298.

**PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS.**

Los impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado, gravan manifestaciones indirectas de riqueza, es decir, atienden al patrimonio que la soporta -el del consumidor contribuyente de facto-, de manera que sin conocer su dimensión exacta y sin cuantificarlo positivamente, el legislador considera que si dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto; de ahí que la sola remisión a la capacidad contributiva del sujeto pasivo es insuficiente para establecer un criterio general de justicia tributaria, toda vez que un simple análisis de la relación cuantitativa entre la contraprestación recibida por el proveedor del bien o del servicio y el monto del impuesto, no otorga elementos que permitan pronunciarse sobre su proporcionalidad, por lo que el estudio que ha de efectuarse debe circunscribirse a la dimensión jurídica del principio de proporcionalidad tributaria, lo que se traduce en que es necesario que exista una estrecha vinculación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen. Consecuentemente, en el caso del impuesto al valor agregado el citado principio constitucional exige, como regla general -es decir, exceptuando las alteraciones inherentes a los actos o actividades exentos y a los sujetos a tasa cero-, que se vincule el objeto del impuesto -el valor que se añade al realizar los actos o actividades gravadas por dicho tributo-, con la cantidad líquida que se ha de cubrir por dicho concepto, y para tal efecto, resulta necesario atender al impuesto causado y trasladado por el contribuyente a sus clientes, al impuesto acreditable trasladado por los proveedores al causante y, principalmente, a la figura jurídica del acreditamiento, toda vez que ésta, al permitir que se disminuya el impuesto causado en la medida del impuesto acreditable, tiene como efecto que el contribuyente efectúe una aportación a los gastos públicos que equivale precisamente al valor que agrega en los procesos de producción y distribución de satisfactores.

La SCJN, ha determinado que los impuestos que gravan la capacidad contributiva presunta como es el caso del IVA, cumplen con el principio de proporcionalidad en el caso que el impuesto se vincule con el objeto, es decir, el valor añadido al realizar los actos o actividades gravadas por dicho impuesto, para lo cual se necesita atender al impuesto causado y trasladado por el contribuyente a sus clientes, y al

impuesto acreditable trasladado por los proveedores, pero principalmente al valor agregado.

La capacidad contributiva debe estar relacionada con el objeto del impuesto, en el caso del Impuesto al Valor Agregado, su proporcionalidad está determinada por el fenómeno del acreditamiento que permite se grave al sujeto del impuesto exclusivamente en el valor que agregó a los bienes o servicios.

Griziotti considera que *“El gasto resulta una manifestación indirecta de la capacidad contributiva y por lo tanto el Estado grava, con los impuestos indirectos, más fuertemente al que más gasta.”*<sup>36</sup>

William Petty consideró que los impuestos sobre el consumo eran justos, es decir, que cada persona pagara impuestos en proporción a lo que disfrutaba o a sus gastos.<sup>37</sup>

En el desarrollo de esta investigación analizaremos si las referidas aseveraciones de estos autores tienen sustento.

Cabe señalar, que el principio de proporcionalidad se expresa de diferente manera según la naturaleza de las contribuciones.

En relación a los derechos el principio de proporcionalidad debe atender al objeto real del servicio prestado por la administración pública, es decir, la relación entre el costo del servicio y la tarifa de su prestación.<sup>38</sup>

Tratándose de aprovechamientos el principio de proporcionalidad se vincula con el grado de aprovechamiento por los usuarios de bienes de dominio público, medido

---

<sup>36</sup> Griziotti, Benvenuto , Principios de Ciencias de la Finanzas, (trad.) Dino Jarach, 6ª.ed., Depalma, Argentina, 1949, p.161

<sup>37</sup> Citado en García Vizcaíno, Catalina, *Op,cit*, nota 24, p.15.

<sup>38</sup> *Cfr.* 2a./J.56/2006, Novena época, Segunda Sala, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIII, mayo 2006, p.298.

según unidades de consumo o utilización conforme a la naturaleza de tales bienes y al beneficio obtenido.<sup>39</sup>

En las aportaciones de seguridad social el principio de proporcionalidad debe atender a la capacidad contributiva y al beneficio obtenido en razón que son contribuciones con un claro sentido social y sustentada en la solidaridad social.<sup>40</sup>

El principio de proporcionalidad en las contribuciones de mejoras debe atender al beneficio obtenido de los poseedores o propietarios ubicados en las áreas de imposición en las que se desarrolla la obra, así debe estar en relación al costo de la obra y ubicación de los inmuebles afectados, debe existir un equilibrio razonable entre la cuota y la prestación del servicio.<sup>41</sup>

No obstante, que la proporcionalidad y equidad no se expresa de igual forma en todas las contribuciones, ambos principios atiende a una sola premisa: una real justicia tributaria.

### **I.3 Definición del principio de equidad tributaria**

El fundamento del principio de equidad o igualdad tributaria está en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, que establece la obligación de contribuir de la manera proporcional y *equitativa* que dispongan las leyes.

Burgoa Toledo, expresa que el principio de equidad, “se refiere a la igualdad (formal y sustancial) que debe existir en materia fiscal para los sujetos de la tributación para

---

<sup>39</sup> Cfr. P.XLVI/94 octava época, Pleno, Gaceta del Seminario Judicial de la Federación, septiembre 1994, p.43.

<sup>40</sup> Cfr. P.LXX/95 novena época, Pleno, Gaceta del Seminario Judicial de la Federación, t. II, octubre 1995, p.74.

<sup>41</sup> Cfr. P./J. 21/2000, 9a época, Pleno, Gaceta del Seminario Judicial de la Federación, t. XI, Marzo de 2000, p.6.



obtener el equilibrio y uniformidad entre los diversos contribuyentes, por lo que conlleva una armonía impositiva.”<sup>42</sup>

Para Narciso Sánchez Gómez:

*La equidad tributaria significa que el impacto del gravamen sea el mismo para todas las personas físicas y morales que están colocadas en la misma circunstancia contributiva, esto es, que si realizan iguales actos tienen similares bienes o riqueza, deben ser tratados en igualdad de condiciones, en cuanto al deber de aportar una parte de su capital para cubrir el gasto público, y que esa equidad sea general, uniforme, justa y apegada a la legalidad, tratando igual a los iguales, y desigual a los desiguales, desde el punto de vista económico.*<sup>43</sup>

Expresado en otros términos, la equidad entraña el imperativo de que todos los integrantes de una colectividad deben contribuir para los gastos públicos del Estado, pero dentro de dicha colectividad existen diferentes situaciones económicas, por lo que, la legislación las debe normar de manera diferente.

La equidad no se limita a comprobar las desigualdades, sino trata de hacerlas desaparecer. Ya desde Aristóteles la equidad era concebida como una corrección al principio de generalidad.

Ortega Maldonado menciona:

*En suma, el principio de equidad puede exigir un mínimo de desigualdad formal para progresar hacia la igualdad sustancial. Esto nos lleva de la mano a considerar que en muchos casos la desigualdad no sólo no se prohíbe, sino que se exige en aras de una mayor igualdad. Es por esa razón que muchas medidas discriminatorias que contienen algunas leyes fiscales han sido declaradas razonables a la luz de los principios constitucionales.*<sup>44</sup>

Francisco López Escribano explica que el principio de equidad “no puede ser entendido en términos tales que impidan al legislador, establecer el sistema fiscal

---

<sup>42</sup> Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *Op.cit*, nota 29, p. 200.

<sup>43</sup> Sánchez Gómez. Narciso, *Derecho fiscal, op.cit.*, nota 23, p. 157.

<sup>44</sup> Francisco López Escribano citado en Ortega Maldonado, Juan Manuel. *Op.cit*, nota 14, p.187.

que estima justo, introducir diferencias entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de su renta, al origen de éstas o a cualesquiera otra condición social que considere relevante para tender al fin de la justicia”.<sup>45</sup>

La equidad<sup>46</sup> tiene por imperativo que todos los integrantes de una colectividad contribuyan a los gastos públicos del Estado, pero sin omitir considerar las diferentes situaciones económicas existentes, presupuesto de la capacidad contributiva. No debemos olvidar que “la equidad es vista como el *fundamento filosófico y ontológico de la justicia en las contribuciones*. Es decir, constituye el criterio de valoración del ordenamiento positivo.”<sup>47</sup>

#### **I.4 Definición del principio de destino de las contribuciones al Gasto Público.**

El ya referido artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, es el fundamento jurídico del principio de vinculación de las contribuciones con el gasto público.

Juan Manuel Ortega Maldonado, explica, que “de la interpretación armónica de la fracción IV, artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y los artículos, 25, 73, fracción VII, 123 –A y 131 del mismo ordenamiento, resulta un término más exacto y ajustado al término de gasto público contemporáneo”<sup>48</sup>(– los citados preceptos constitucionales a grandes rasgos establecen: la obligación de contribuir proporcional y equitativamente al gasto público según las leyes; la rectoría, planeación y desarrollo de la actividad económica en manos del Estado, así como la justa distribución de ingresos y riqueza; las facultades del congreso para establecer las contribuciones necesarias; los derechos y condiciones laborales dignas e indispensables; la facultad privativa de la Federación de gravar las

---

<sup>45</sup> *Id.*

<sup>46</sup> Macón entiende que son principios de equidad los que procuran distinguir la carga pública conforme a nociones de justicia científicamente fundamentadas, y distingue la equidad horizontal (“tratamiento igual para iguales”) de la equidad vertical (reglas a ser aplicadas frente a circunstancias diferentes).citado por García Vizcaíno, Catalina. *Op.cit.*, nota 24, p. 50.

<sup>47</sup> Villegas, Héctor, B., *Op.cit.*, nota 27, p. 275.

<sup>48</sup> Ortega Maldonado, Juan Manuel. *Op.cit.*, nota 14, p. 167.

mercancías que se importen o exporten; respectivamente. Agregaríamos el artículo 126, que establece que todo pago debe estar contemplado en el presupuesto o en la ley—).

En términos de Giuliani, “el gasto público es toda erogación, generalmente en dinero, que incide en las finanzas del Estado y se destina al cumplimiento de fines administrativos o económicos-sociales.”<sup>49</sup>

Para Villegas, “son gastos públicos las erogaciones dinerarias que realiza el Estado en virtud de ley para cumplir sus fines consistentes en la satisfacción de las necesidades públicas.”<sup>50</sup>

De las anteriores definiciones, podemos decir, que el gasto público es toda erogación dineraria hecha por el Estado en virtud de la ley, cuyos fines inmediatos, son administrativos o económicos-sociales, destinados a cumplir su fin último, consistente en la satisfacción de las necesidades públicas.

La SCJN en tesis P./J.15/2009, visible en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, t. XXIX, abril 2009, p.116, en relación al gasto público ha establecido:

**GASTO PÚBLICO, EL PRINCIPIO FISCAL DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO, GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES.** El principio de justicia fiscal de que los tributos que se paguen se destinarán a cubrir el gasto público conlleva que el Estado al recaudarlos los aplique para cubrir las necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales, según la teleología económica del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que garantiza que no sean destinados a satisfacer necesidades privadas o individuales, sino de interés colectivo, comunitario, social y público que marca la Ley Suprema, ya que de acuerdo con el principio de eficiencia - inmanente al gasto público-, la elección del destino del recurso debe dirigirse a cumplir las obligaciones y aspiraciones que en ese ámbito

---

<sup>49</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Vol.I, 8ª ED., Argentina, Depalma, 2003, p. 239.

<sup>50</sup> Villegas, Héctor, B., *Op.cit*, nota 27, p.39.

describe la Carta Fundamental. De modo que una contribución será inconstitucional cuando se destine a cubrir exclusivamente necesidades individuales, porque es lógico que al aplicarse para satisfacer necesidades sociales se entiende que también está cubierta la penuria o escasez de ciertos individuos, pero no puede suceder a la inversa, porque es patente que si únicamente se colman necesidades de una persona ello no podría traer como consecuencia un beneficio colectivo o social.

Ortega Maldonado menciona:

[...] el hecho de que actualmente el tributo no sólo constituye un instrumento a través del cual el Estado puede allegarse de recursos económicos para satisfacer el gasto público, sino que ha tomado un nuevo papel y por su conducto los poderes públicos buscan la satisfacción de otros fines distintos a los recaudatorios, como son los de índole social, político y económico. La doctrina entiende que en el primer caso estamos frente a las **contribuciones de carácter fiscal** y en el segundo ante **contribuciones con fines extrafiscales o de ordenamiento**.<sup>51</sup>

De acuerdo con la orientación mencionada de Ortega Maldonado, el estudio del principio de destino de las contribuciones al gasto público, se bifurca, en contribuciones con fines recaudatorios y contribuciones con fines extrafiscales o de ordenamiento.<sup>52</sup>

El principio de destino de las contribuciones al gasto público en su vertiente, contribuciones con fines recaudatorios, en su concepto material, “estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, a través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el presupuesto de egresos de la nación, está prescrita la partida [...]”<sup>53</sup>

---

<sup>51</sup> Las negritas son nuestras. Ortega Maldonado, Juan Manuel. *Op.cit*, nota 14, p. 169.

<sup>52</sup> Adolfo Wagner expuso, en el siglo XIX, una clasificación de los tributos distinguiendo los tributos financieros (Los que tienen por finalidad aportar medios al tesoro público: finalidad fiscal) y los tributos de ordenamiento (aplicados para cumplir objetivos de política económica social: finalidad extrafiscal) Citado en García Vizcaíno, Catalina. *Op.cit*, nota 24, p. 44.

<sup>53</sup> Tesis de Jurisprudencia, “GASTO PÚBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL”, Informe 1969, Séptima época, Sala auxiliar, p. 25.

El principio de destino de las contribuciones al gasto público, en las contribuciones con fines extrafiscales, en términos de la tesis de la SCJN, significa, que los impuestos necesariamente previstos en el presupuesto de egresos o en el presupuesto de ingresos, “*pueden tener un objeto inmediato, que consiste en cubrir los gastos públicos, objeto esencial y común a todos ellos, y otro mediato, que consiste en la realización de determinado propósito,[...]*”<sup>54</sup>

Para Griziotti “los impuestos indirectos deben buscar una finalidad fiscal y dos extrafiscales. La primera consiste en producir recursos económicos al Estado y las dos segundas en reducir el consumo de bienes considerados como suntuarios, dañosos o inmorales, y proteger la industria nacional de la competencia de la industria extranjera.”<sup>55</sup>

Debido a la oposición en relación con en el destino de las contribuciones para cubrir determinadas actividades previstas en el gasto público, se ha trasladado la figura de objeción de conciencia que nace en el ámbito de la libertad religiosa a la materia tributaria.

*“La objeción fiscal, es la pretensión del impago de aquella parte de las tasas o tributos debidos al Estado o a otras organizaciones del Derecho Público, que según sus cálculos, correspondan a la financiación de actividades contrarias a la conciencia del contribuyente.”*<sup>56</sup>

La objeción de conciencia en materia fiscal se ha utilizado generalmente por el descontento del destino de recursos a financiar la actividad militar.

---

<sup>54</sup> Tesis aislada, “IMPUESTOS”, Seminario Judicial de la Federación, Quinta Época, t.XXIV, p. 499.

<sup>55</sup> Griziotti, Benvenuto, *Principios de Ciencias de la Finanzas*, *Op.cit*, nota 36, p.161

<sup>56</sup> Pérez San José, Pablo, *La objeción fiscal*. Universidad Carlos III, p. 240 en: [http://helvia.uco.es/xmlui/bitstream/handle/10396/7418/dyo7\\_17.pdf?sequence=1](http://helvia.uco.es/xmlui/bitstream/handle/10396/7418/dyo7_17.pdf?sequence=1) fecha de consulta 8 de noviembre de 2017.

En 1983 la Comisión de Derechos Humanos del Consejo de Europa resolvió respecto de un caso de objeción fiscal sometido a su consideración, que la obligación de pagar impuestos es estrictamente neutral y no tiene incidencia alguna en el plano de la conciencia.<sup>57</sup>

El Comité de Derechos Humanos de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) decidió el 7 de noviembre 1991 un caso de objeción fiscal: caso J. P. vs. Canadá.

Un ciudadano canadiense miembro de la Sociedad de Amigos (los cuáqueros), se niega a causa de sus convicciones religiosas a participar en modo alguno en el financiamiento del sistema de defensa militar de su país, por lo tanto rehúsa pagar el porcentaje correspondiente de impuestos e ingresa dicha cantidad en una ONG (Organización No Gubernamental) llamada "*Peace Tax Fund of Conscience Canada, Inc*".

En agosto de 1987 recurrió ante la Corte Federal la legislación fiscal de su país que establecía que un porcentaje de impuestos se destinará a gastos militares, ya que trasgredía el derecho a la libertad de conciencia. El recurso fue negado y la Suprema Corte se niega a examinarlo. Por lo que recurre al Comité de Derechos Humanos de la ONU, con el argumento de que la legislación fiscal de su país contraviene el artículo 18 del Pacto internacional de Derechos Civiles y Políticos que establece la libertad de practicar y manifestar la propia religión. El Comité resuelve que el rechazo a pagar impuestos por objeción de conciencia a gastos militares no es un derecho comprendido en tal artículo.<sup>58</sup>

Se han presentado otros casos parecidos en Estados Unidos e Italia, en los que los contribuyentes aluden la objeción fiscal para disminuir determinado porcentaje que sería destinado al gasto para financiar ciertos fines con los que el contribuyente disiente, por ejemplo las actividades bélicas y el aborto.

---

<sup>57</sup> Cfr. *Id.*

<sup>58</sup> Cfr. *Id.*

Ante ello los diversos tribunales han resuelto en términos generales que la obligación de pagar impuestos es obligación de orden general que no tiene ninguna incidencia precisa en el plano de la conciencia, y que el mantenimiento del sistema fiscal es de tal importancia para el Estado que justifica que un gravamen pueda intervenir en la libertad individual.<sup>59</sup>

---

<sup>59</sup> *Cfr. Ibid.*, p. 243-255.

## **CAPÍTULO II. Antecedentes y análisis jurídico del Impuesto al Valor Agregado.**

“ Los impuestos sobre las cosas necesarias tienen, pues, que producir uno de estos dos efectos: empeorar la situación de las clases trabajadoras o exigir de los dueños del capital, además de la parte que a ellos les corresponde del impuesto en las cosas que consumen, el importe del mismo sobre las cosas que consumen los trabajadores.”

John Stuart Mill

Este capítulo está dedicado al estudio de la naturaleza y características del Impuesto al Valor Agregado, partiendo de los impuestos indirectos como género de éste. Además, se expondrán los antecedentes a nivel internacional y nacional que dieron nacimiento al actual Impuesto al Valor Agregado.

### **2.1 Definición de Impuestos.**

Antes de abordar el Impuesto al Valor Agregado, es necesario definir que es un impuesto y explicar la clasificación de los impuestos según la doctrina.

El artículo 2 del Código Fiscal de la Federación clasifica y define las contribuciones: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos.

En relación a los impuestos no indica sus características sino que se limita a referir que son las contribuciones establecidas en Ley, con exclusión de las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido en un criterio de tesis aislada emitido en la quinta época, que *“los impuestos son las prestaciones o cargas con las que el Estado, en ejercicio de su soberanía financiera y en razón de la*



*solidaridad nacional, grava al causante, como contribuyente, para los gastos de interés general.”<sup>60</sup>*

El artículo 3 del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias define al impuesto en los términos siguientes: *Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador y como fundamento jurídico una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente que pone de manifiesto una determinada capacidad contributiva del mismo.*

Para Raúl Rodríguez Lobato *“El impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato.”<sup>61</sup>*

Las últimas definiciones tienen como elementos comunes los siguientes:

1. Es una obligación establecida en la ley.
2. Al cumplirla no se recibe un beneficio directo de parte del Estado.

El segundo elemento es la característica fundamental que diferencia el impuesto de las demás contribuciones. Es una aportación económica que realizan los contribuyentes de manera unilateral, ya que no reciben de manera directa un servicio del Estado, sino que los impuestos son devueltos en servicios que benefician a todos de manera colectiva.

---

<sup>60</sup> *Cfr.* IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y FORMA DE FIJARLOS. Tesis aislada en materia administrativa, Segunda sala, Seminario Judicial de la Federación, Quinta época, t, XCI, p.483.

<sup>61</sup> Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho fiscal, 2ª ed. México, Oxford University Press, 2005, p. 61

### 2.1.1. Impuestos directos e indirectos

La doctrina ha adoptado diversas clasificaciones de los impuestos, así para clasificar los impuestos en directos e indirectos, ha utilizado los criterios siguientes: el económico de la traslación e incidencia y el de exteriorización de la capacidad contributiva.<sup>62</sup>

- 1) Económico de la traslación e incidencia. Conforme a este criterio son impuestos directos los que no pueden ser trasladados por el sujeto obligado, e indirectos aquellos que no son pagados directamente por él ya que son trasladados a un tercero, de tal manera que no sufre el impacto económico del impuesto en forma definitiva.
  
- 2) Exteriorización de la capacidad contributiva. Criterio desarrollado por Griziotti, conforme con el cual los impuestos son directos si extraen el tributo en forma inmediata del patrimonio, son considerados como expresión de capacidad contributiva ya que gravan exteriorizaciones inmediatas de riqueza, en tanto que los impuestos indirectos gravan el gasto o consumo, es decir, manifestaciones mediatas de riqueza, *v.gr* el Impuesto al Valor Agregado.

La capacidad contributiva puede ser exteriorizada de manera inmediata o mediata.

La exteriorización puede ser inmediata cuando ciertas circunstancias o situaciones objetivas que revelan aproximadamente un nivel de riqueza. Así, por ejemplo, el patrimonio, las rentas, los incrementos de patrimonio debidamente comprobados, son elementos que el legislador está autorizado a valorar como signos indicativos de la capacidad contributiva.<sup>63</sup>

---

<sup>62</sup> *Cfr.* García Vizcaíno, Catalina, *Op.cit*, nota 24, pp. 75 y 76.

<sup>63</sup> *Cfr.* Villegas, Hector B. *Op.cit*, nota 27, p.162

La exteriorización es mediata cuando las circunstancias o situaciones objetivas que se tienen en cuenta, si bien hacen presumir un determinado nivel de riqueza, el nivel de aproximación es inferior a los casos de exteriorización inmediata, es decir, son indicios de capacidad contributiva.<sup>64</sup>

Jarach expone la clasificación de impuestos del criterio basado en la forma de manifestación de la capacidad económica en los términos siguientes:

Los impuestos directos recaen sobre las manifestaciones directas de la capacidad contributiva directas, es decir, aquellas en donde la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos: Renta o patrimonio, que son la riqueza respectivamente en su aspecto dinámico y estático.<sup>65</sup>

Los impuestos indirectos no toman como base de imposición la riqueza en sí, ya sea en su aspecto dinámico y estático, sino otras manifestaciones como los consumos que hacen presumir la existencia de una riqueza.<sup>66</sup>

Para el desarrollo de esta investigación se tomará en consideración la definición de impuestos indirectos de la dra. Chapoy Bonifaz para quien los impuestos sobre el gasto o consumo "*son los que gravan la porción de ingreso que los contribuyentes destinan a la utilización o adquisición de bienes y servicios para la satisfacción de sus necesidades; sobresaliendo el hecho de que la persona que realmente paga el impuesto no es quien lo entera al fisco.*"<sup>67</sup> Esta definición resulta completa ya que refiere el objeto y los sujetos del impuesto en estudio.

Otra definición que se adoptará en esta investigación en razón del objeto de estudio es la que proporciona Pérez Ayala, para quien los impuestos indirectos son aquellos

---

<sup>64</sup> Cfr. *Id*

<sup>65</sup> Jarach, Dino, Curso superior Vol. I, Argentina, 1957, p. 52.

<sup>66</sup> *Ibid.* p.164.

<sup>67</sup> Cfr. Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, Veinte años de evolución de la imposición a los remedios de capital (1956-1976) México II-UNAM, 1977, pp. 35-43

cuya materia imponible no está constituida por hechos integrantes, constitutivos de capacidad económica de contribuir como sujeto gravado, sino que son manifestaciones o hechos relacionados con esa capacidad, son efectos de esa capacidad, como puede ser un acto de consumo.<sup>68</sup>

*Para Margáin Manautou, “Los impuestos indirectos gravan siempre situaciones de hecho reales, concretos, ciertos, como es la producción, la adquisición, la enajenación etc., y generalmente, si la demanda del producto lo permite, el monto del gravamen va incluido en el precio o se traslada por separado.”<sup>69</sup>*

De las anteriores definiciones se concluye que los impuestos indirectos son aquellos que gravan la riqueza como indicativo mediato de capacidad contributiva, misma que se manifiesta a través del gasto o consumo, cuya relación jurídica tributaria se compone del sujeto activo, sujeto pasivo y sujeto incidido o económico.

## **2.2 Antecedentes internacionales del Impuesto al Valor Agregado.**

Los impuestos indirectos datan desde el imperio de Octavio Augusto, los cuales se aplicaban a mayoristas y a los acaparadores de los granos en los terrenos de las diversas provincias y colonias del poderoso imperio romano. Con el debilitamiento del gobierno y las invasiones bárbaras europeas y durante la edad media, cada señor feudal creaba los más absurdos e inhumanos gravámenes, los impuestos indirectos adquirieron las más caprichosas formas de imposición que surge en los pueblos.<sup>70</sup>

---

<sup>68</sup> Cfr. Pérez Ayala, José Luis, *Explicación de la técnica de los impuestos*, 2a ed., Derecho financiero-Editoriales de Derecho Reunidas, España, 1978, pp. 197-198

<sup>69</sup> Margáin Manautou, Emilio, *Nociones de política fiscal*, 2ª ed., Porrúa, 2004, p.142

<sup>70</sup> Cfr. Porras y López, Armando, *Curso de Derecho fiscal*, Textos universitarios México, 1972, p.429.

Los romanos establecieron la *sentecima rerum venalium*, que introdujo Augusto después de la guerra civil romana, el gravamen era del 1% sobre el valor de los productos vendidos en la plaza pública. Debido a la presión popular, el emperador Tiberio se vio obligado a reducir la tasa a la mitad, tiempo después fue abolida por el emperador Calígula; y la venta de esclavos pagaba un impuesto del 4% que fue denominado *quinta et vicésima venalium mancipiorum*.<sup>71</sup>

En la antigua monarquía francesa se implementaron gravámenes semejantes a impuestos indirectos, como el que tenían que pagar los compradores y vendedores de mercancías *denier par libre* sobre el precio convenido en todas las transacciones superiores a una libra.<sup>72</sup>

El antecedente más próximo de los impuestos generales sobre el consumo lo hallamos en siglo XIV en la figura impositiva española llamada, alcabala, que constituye un antecedente claro de los impuestos modernos de ventas acumulativos.<sup>73</sup>

En 1342 en España se da el primer aspecto de la alcabala, fue un gravamen sobre el precio de las cosas vendidas o permutadas, que gravaban al vendedor en el primer caso y en la permuta a los dos; se gravaban todas cosas que están en el comercio con algunas excepciones de los artículos de consumo necesario, las ventas forzosas y otras de carácter subjetivo a favor de determinados contribuyentes. La alcabala en los tiempos de los Reyes católicos llegó al 10% y este gravamen pasa con sus lineamientos generales al virreinato de la Nueva España.<sup>74</sup>

---

<sup>71</sup> Cfr. Flores Zavala, Ernesto, Elementos de la Finanzas Públicas Mexicanas: Los impuestos, 32ª ed., Porrúa, México, 1998, p.485

<sup>72</sup> Cfr. *Id.*

<sup>73</sup> Cfr. Alvarez Rendueles, José Ramón, Valoración actual de la imposición sobre el consumo, España, 1971, pp. 30-31

<sup>74</sup> Cfr. Flores Zavala, Ernesto, *Op.cit.*, nota 70, p.486

En 1465 en Francia, se estableció por Luis XI el "sol par livre" que gravaba las ventas al por mayor. Se abandonó al poco tiempo pero 20 años después se implementó.<sup>75</sup>

A partir del Siglo XV en los territorios que formarían Alemania, se empleó en gran medida impuestos sobre consumos específicos. En el siglo XVII Francia contó con numerosos tributos de consumo de bienes.<sup>76</sup> La alcabala fue un impuesto reconocido en Alemania, país difusor de los impuestos generales a las ventas después de la primera guerra mundial.

En el periodo comprendido de 1916 a 1923 se generalizó la imposición de una serie de impuestos de sellos o al lujo sobre determinados productos, como medio para financiar los gastos de la primera guerra mundial.<sup>77</sup>

El IVA tuvo su origen en el año de 1925 en Europa, bajo el régimen tradicional del impuesto a las ventas, aplicándose como una técnica de impuesto en cascada o imposición acumulativa.

A inicios de la segunda guerra mundial, por exigencias financieras y como instrumento para comprimir los consumos privados, se expandió el IVA y en ese sentido su base gravable, especialmente en servicios. Además, se implementó en países tradicionalmente adversos a tal forma de imposición, por ejemplo Gran Bretaña.<sup>78</sup>

En el año 1954 Francia estableció un impuesto de tipo valor agregado, así transformó el impuesto a las ventas a impuesto de tipo valor agregado que recayó sobre el sector mayorista.

---

<sup>75</sup> Cfr. Alvarez Rendueles, *Op.cit*, nota 72, p. 31.

<sup>76</sup> Cfr. *Ibid.* 32.

<sup>77</sup> Cfr. Cosciani, cesare, *El impuesto al Valor Agregado*, trad. Carlos M. Giuliani Fonrouge, Depalma, Argentina, 1969, p.21

<sup>78</sup> Cfr. *Id.*

En 1962 Francia difunde el Impuesto al Valor Agregado, en francés *tax sur le valeur ajoutée* (TVA), mediante el informe del Comité fiscal y financiero de la Comunidad Económica Europea, en el que se recomendaba la implementación del IVA como primera etapa a la integración fiscal del mercado común europeo. En 1967 el IVA se generalizó en la Comunidad Económica Europea.

### **2.3 Antecedentes en México del Impuesto al Valor Agregado.**

Previo al actual diseño del Impuesto al Valor Agregado existieron en México algunos impuestos a la venta, que fueron implementados por el gobierno por la necesidad de aumentar la recaudación.

#### **2.3.1 Ley del Timbre (1869)**

En la década de 1860 en México había una enorme dependencia de los ingresos provenientes del comercio exterior obtenidos a través de los impuestos a las importaciones y las exportaciones, por lo que se intentó reducir paulatinamente estos gravámenes y elevar la recaudación proveniente de las fuentes internas, para evitar la inestabilidad por las fluctuaciones de las importaciones y exportaciones que estaban fuera del alcance de la Secretaría de Hacienda. Para afrontar dicha problemática se creó el impuesto federal del timbre, que derogó el impuesto al sello y las alcabalas.<sup>79</sup>

Impuesto federal del timbre sobre facturas que debían expedir los comerciantes, gravaba principalmente documentos de transacciones mercantiles y judiciales, así como productos específicos tales como tabacos, bebidas alcohólicas, medicinas *etc.*<sup>80</sup> Este impuesto se pagaba agregando estampillas o timbres a las facturas.

---

<sup>79</sup> Cfr. Marquéz, Graciela, El proyecto Hacendario de Matías Romero, Centro de Estudios Económicos, Colegio de México, Documento de trabajo X, junio, 1999, p.23- 27

<sup>80</sup> Cfr. *Ibid.*, p.25.

### 2.3.2. Ley de Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles.

En 1948 se estableció el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles (ISIM) con el fin de sustituir el impuesto del timbre.

Este impuesto gravaba las transacciones mercantiles que ocurrían en las diferentes etapas de la producción y comercialización de los bienes y servicios, por lo que la acumulación del impuesto aumentaba en la medida de cuántas etapas del proceso productivo hubiera, afectando así al consumidor final, quien sabía el porcentaje que pagaba sobre el precio del bien o servicio, pero desconocía las veces en que el impuesto se causaba en el proceso productivo y de comercialización.<sup>81</sup> Así, un mismo bien podría tener un distinto precio, no obstante ser de igual valor.

Este impuesto generaba los efectos negativos siguientes:

1. Como los productos de primera necesidad tenían un proceso largo en su elaboración, el impuesto afectaba en mayor proporción a quienes tenían menor capacidad contributiva.
2. El impuesto favorecía la integración vertical de las empresas grandes y era discriminatorio en contra de las medianas y pequeñas empresas.
3. No estimulaba la capitalización ya que no concede créditos por el impuesto incorporado en los bienes de inversión.
4. Era de difícil control ya que no existía ningún vínculo entre los contribuyentes.
5. No permitía desgravar las exportaciones de aquellos impuestos destinados al consumo interno, por lo que esto colocaba en desventaja a México en el mercado internacional, este problema se quiso subsanar con los certificados de devolución de impuestos, pero su administración fue sumamente complicada.<sup>82</sup>

---

<sup>81</sup> Cfr. Sánchez Miranda, Arnulfo, *Aplicación práctica del Impuesto al Valor Agregado 2016*, 11ª ed., ISEF, México, 2016, p.20

<sup>82</sup> *Ibid.* p.21-22.



El primer intento por modificar la imposición indirecta y corregir las deficiencias del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles para poder transitar al Impuesto al Valor Agregado, fue el proyecto de Ley del Impuesto Federal sobre Ingresos. Posteriormente en 1977 se presentó un anteproyecto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, resultado del asesoramiento otorgado por el Fondo Monetario Internacional, que por diversas razones no logró ponerse en vigencia.<sup>83</sup>

### **2.3.2 Ley del Impuesto al Valor Agregado (1978).**

En 1968 y 1969 las autoridades hacendarias promovieron sustituir el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles por uno de valor agregado, no obstante hasta el 29 de diciembre de 1978 se publica en el Diario Oficial de la Federación la Ley de Impuesto al Valor Agregado que entra en vigor el 1º de enero de 1980 y que abrogó el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, gravamen general sobre las ventas que estuvo en vigor desde 1948, así como varios impuestos sobre consumos específicos.<sup>84</sup>

La exposición de motivos de la Ley de Impuesto al Valor Agregado estableció:

El impuesto al Valor Agregado que se propone en esta iniciativa, se debe pagar también en cada una de las etapas entre la producción y el consumo; pero el impuesto deja de ser en cascada, ya que cada industria o comerciante al recibir el pago del impuesto que traslada a sus clientes, recupera el que a él le hubieran repercutido sus proveedores y entrega al Estado sólo la diferencia. En esta forma, el sistema no permite que el impuesto pagado en cada etapa influya en el costo de los bienes y servicios, y al llegar éstos al consumidor final no llevan disimulada u oculta en el precio, carga fiscal alguna.<sup>85</sup>

---

<sup>83</sup> El anteproyecto sirvió de base para la elaboración del proyecto que conduciría a la Ley del Impuesto al Valor Agregado aprobada por el Congreso en el mes de diciembre de 1978, con vigencia a partir del 1o de enero de 1980. *Cfr.* Paura García, Juan, *Análisis de la exención y su aplicación y efectos en el IVA*, Universidad Autónoma de Nuevo León, México, 1998.p.4

<sup>84</sup> *Cfr.* Domínguez Orozco, Jaime, *Pagos mensuales del IVA 2016*, 14ª ed., México, 2016, p.27.

<sup>85</sup> *Id.*

La eliminación del impuesto en cascada dio un diseño al IVA menos gravoso. La piramidación o efecto en cascada del impuesto, consistía en trasladar el impuesto a los consumidores en cada operación de venta, así el impuesto pagado por los intermediarios se acumula y se convierte a su vez en la base del impuesto que pagó el siguiente intermediario hasta que llega al incidido, es decir, al consumidor final. De tal forma que la tasa real del impuesto se aumentaba en relación con la tasa nominal.

Por lo que quedó un IVA que se debe de pagar en cada una de las etapas entre la producción y el consumo, sin el efecto cascada pues cuando el comerciante traslada el impuesto a su cliente recuperará el monto del impuesto que él haya pagado a su proveedor, y entregará como pago al fisco la diferencia entre el IVA que cobra y el que paga. Así el IVA no incide en el costo de los bienes o servicios que se ofrecen y no afecta el precio de los mismos.<sup>86</sup>

### **2.3.2.1. Definición de Valor Agregado.**

El valor agregado es el valor de lo que se añade a los bienes o servicios.

Es la plusvalía que el producto adquiere como consecuencia de cada una de las transacciones de que es objeto, desde su primera fabricación hasta su venta al consumidor.<sup>87</sup>

Según especialistas de políticas microeconómicas *“el Valor Agregado puede ser definido: como el Incremento de Valor determinado por una empresa sobre la masa de bienes y de servicios recibidos de otras empresas.”*<sup>88</sup>

---

<sup>86</sup> Cfr. Sánchez Miranda, Arnulfo, *Op.cit*, nota 80, p.23.

<sup>87</sup> Cfr. Flores Zavala, Ernesto, *Op.cit*, nota 70, p.483.

<sup>88</sup> Mondani, Esemplio di Calcolo del Valore Aggiunto in una Grande Azienda Privata industriale, en: *Revista Internazionale Scienze Economiche*, Roma, 1966. no. 373.

Desde un punto de vista económico, el IVA es el gravamen que corresponde al valor que se genera o agrega en el acto o actividad realizado por una persona en cada etapa de la actividad económica.<sup>89</sup>

El valor agregado en sí de un producto, actividad o servicio puede analizarse como un valor agregado económico, o bien, desde el punto de vista fiscal; para este último nos apoyaremos en la siguiente definición.

Valor Agregado Fiscal es aquel que se exige en función del valor de la riqueza que una empresa agrega a los materiales, bienes y servicios provenientes de otras empresas para realizar su objetivo, pudiendo surgir esta adición de valor en el proceso transformador, manipulador, de transporte o distribución de aquellas materias, bienes o servicios realizados en la empresa utilizando personal, bienes instrumentales y otros bienes de equipo.<sup>90</sup>

Coincidimos con esta definición, sólo precisaríamos que la riqueza agregada a los bienes y servicios puede además de realizarse por las empresas también por las personas físicas, en particular en la prestación de servicios.

De las referidas definiciones podemos concluir que "valor agregado" es el valor total y último de un bien o servicio, es decir, la suma de todos los valores que intervienen en el producto final: proceso de producción, comercialización y distribución, así como cualquier gasto realizado durante su elaboración.

---

<sup>89</sup> Definición emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de nuestro país, en el Programa denominado "Implementación Administrativa del Impuesto al Valor Agregado.

<sup>90</sup> Malt R., Some aspects of value-added tax. for Canadá, en "Papers Taxation and Public Finale", no. 3, Canadian Tax Foundation. 1966. pág. 32.

## **2.4 Características del Impuesto al Valor Agregado.**

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un impuesto indirecto cuyo objeto imponible es el consumo, es decir, grava la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes y servicios; los sujetos obligados son: quien enajena bienes o presta los servicios (sujeto pasivo) y el que consume o adquiere los servicios (sujeto incidido a quien se le traslada el impuesto).

*El IVA grava el valor que un ente, generalmente una empresa, añade en el curso de sus operaciones a los bienes y servicios que adquiere de otros entes, para después enajenarlos o prestar servicios.<sup>91</sup>*

El IVA es un impuesto que grava la enajenación de bienes y prestación de servicios efectuados por empresarios y profesionales en el desarrollo de su actividad.

El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto cuya carga económica se traslada al consumidor, como su nombre lo indica el IVA grava el valor que se agrega en cada etapa de comercialización de bienes y servicios. De tal manera, que el IVA lo causan quienes enajenen bienes, presten servicios y otorgan el uso o goce temporal de bienes, pero el gravamen incide económicamente en quienes adquieren los bienes o reciben los servicios.

La naturaleza jurídica del Impuesto al Valor Agregado puede resumirse en los siguientes términos: Es un impuesto indirecto de consumo que se traslada por ministerio de ley a un sujeto incidido que es distinto del sujeto obligado al pago del impuesto.

El IVA es un impuesto real ya que el hecho imponible no tiene en cuenta las condiciones personales de los sujetos pasivos, sino las operaciones económicas.

---

<sup>91</sup> Gil Valdivia, Gerardo, Notas sobre la introducción del Impuesto al Valor Agregado, pp 439-440.

Es un impuesto plurifásico no acumulativo, en el sentido que se aplica en cada una de las etapas del ciclo económico gravando sólo la parte del valor de los bienes que se incorporan en cada etapa.<sup>92</sup>

Lo anterior será explicado a detalle a continuación en la exposición de las características del referido impuesto.

## **2.5 Elementos esenciales del Impuesto al Valor Agregado.**

Los elementos esenciales<sup>93</sup> de los impuestos: sujeto, objeto, tasa o tarifa y época de pago; deben estar consignados expresamente en la ley, en términos del principio de legalidad tributaria, y en particular del principio de reserva de ley.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido en tesis de jurisprudencia, que la autoridad fiscal está obligada a aplicar las disposiciones generales dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, para que éste en todo momento pueda conocer la forma cierta de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Entidades Federativas o Municipio en que resida.<sup>94</sup>

El legislador está obligado a regular lo más preciso, cada uno de los elementos del hecho imponible, evitando el uso de términos ambiguos que puedan confundir en su aplicación. A continuación expondremos los elementos esenciales de toda contribución en el caso específico del Impuesto al Valor Agregado.

---

<sup>92</sup> Cfr. Flores Zavala, Ernesto, *Op.cit*, nota 70, p.488-489

<sup>93</sup>“ Los elementos de las contribuciones constituyen las partes esenciales o medulares de la obligación tributaria, son el conjunto de ingredientes jurídicos, técnicos y materiales que le dan vida y sustento a toda contribución, y por medio de ellos se puede conocer: el momento en que surge una obligación fiscal, quienes son los sujetos activo y pasivo de la misma, el objeto del gravamen, la base para determinar su monto, la cuota o tarifa aplicable a cada caso, la forma y periodo de pago, las exenciones a esa obligación, así como su requerimiento en la vía coactiva.” Sánchez Gómez Narciso, *Op.cit*, nota 23, p.268.

<sup>94</sup> Cfr. Impuestos. Elementos. Esenciales de los. Deben estar consignados expresamente en la Ley. Tesis 80, apéndice 1917-1988, Primera parte, p.146.

### 2.5.1 Sujetos.

Elemento subjetivo de la relación jurídico tributaria.

#### A) Sujeto activo.

La doctrina sostiene que hay dos clases de sujeto activo: el de potestad impositiva y el titular del crédito. En el ordenamiento jurídico mexicano en el primer tipo sólo pueden ser tres: La Federación, la Ciudad de México y las entidades federativas, porque son los entes públicos con facultades impositivas; en tanto que son considerados como los sujetos titulares del crédito tributario: la Federación, la Ciudad de México, las entidades federativas y Municipios, en razón que son los entes públicos a favor de los cuales se establece los impuestos.<sup>95</sup>

De conformidad con el artículo 24 del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias: *“Es sujeto activo de la relación jurídica tributaria el ente público titular de la potestad administrativa para la gestión y exigencia del tributo.”*

El IVA es un impuesto cuyo sujeto activo en su especie sujeto de potestad impositiva, es la Federación y los estados. Con base en fracción VII del artículo 73 constitucional, y ante la ausencia de normas que establezcan facultades exclusivas para gravar las fuentes necesarias para cubrir el presupuesto de la Federación, se ha sostenido que hay facultades concurrentes. Por lo que, la Federación pueda establecer una contribución que, en principio, se considera reservada a los estados en términos del artículo 124 de la constitución.

---

<sup>95</sup> En caso de las aportaciones de seguridad social el legislador ordinario le ha otorgado la calidad de titulares del crédito tributario a órganos descentralizados tales como el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) y el Instituto Nacional del Fondo para la Vivienda de los Trabajadores (INFONAVIT). *Cfr.* Tourruco Salceso, Sitlali, Principio de legalidad en el ordenamiento jurídico mexicano, Reforma Hacendaria en la agenda de la Reforma del Estado (Coord.) Ríos Granados, Gabriela, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, 2009, pp. 9-10.

## **B) Sujeto pasivo.**

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en un criterio que *“Causante es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes tributarias, se ve obligada al pago de prestación determinada a favor de fisco; esta obligación deriva de que se encuentre dentro de la hipótesis o situación señalada en la ley, es decir, cuando se realiza el hecho generador del crédito”*.<sup>96</sup>

La anterior definición nos permite identificar al sujeto pasivo de la obligación tributaria con el contribuyente.

El artículo 26 del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias establece que *“el Contribuyente es el obligado tributario designado por la ley del tributo por verificarse el hecho generador de la obligación tributaria.”*

Para Narciso Sánchez Gómez el sujeto pasivo *“es la persona física y moral, mexicana o extranjera, que de acuerdo con la ley está obligada a pagar una contribución cuando su situación jurídica concuerda con la hipótesis legal conducente a ese deber.”*<sup>97</sup>

En el caso del IVA el sujeto pasivo determinado en la Ley lo constituyen las personas físicas y personas jurídicas que realicen en territorio nacional ya sea de forma habitual o esporádica, los actos o actividades que son objeto del IVA.

En términos simples el sujeto pasivo del IVA, el contribuyente, es la persona que enajena bienes o presta servicios en territorio nacional.

---

<sup>96</sup> Tesis de rubro IMPUESTOS, CAUSANTES DE, Y CAUSANTES EXENTOS. CONCEPTO. Quinta Época, Seminario Judicial de la Federación, Primera parte 91-96, p.173.

<sup>97</sup> Sánchez Gómez Narciso, *Op.cit*, nota 23, p.268

Cabe precisar que el vendedor de los bienes o quien presta el servicio, es quien se encarga de recaudar en nombre del fisco, operación que conlleva la repercusión del IVA al consumidor.

El sujeto pasivo está obligado a ingresar a la hacienda pública, la diferencia entre el IVA repercutido o trasladado y el IVA soportado.

Eusebio González considera que en la cadena de sujetos pasivos no aparece en momento alguno los titulares de la capacidad contributiva gravada; agrega que este sujeto pasivo, único responsable del cumplimiento de las prestaciones materiales y formales repercute y deduce pero no carga con el peso del tributo.

El calificativo de impuesto indirecto del IVA radica en que el Estado pretende gravar al receptor del servicio o consumidor, pero por razones de orden práctico recauda a través de la figura jurídica de la responsabilidad solidaria, es decir, que hace recaer la obligación de enterar el impuesto al enajenante o prestador de un servicio.

### **C) Sujeto incidido**

Es el sujeto al que se le traslada el impuesto, es quien recibe materialmente la carga del impuesto. Para comprender la definición de sujeto incidido es necesario contestar estas interrogantes: ¿Quién debe de pagar el impuesto?, ¿Cómo se hace pagar el IVA al consumidor final?

El IVA es un impuesto que grava el consumo, así quienes en definitiva han de soportarlo son los consumidores, ya que el empresario o profesional lo repercute o traslada a sus clientes.

El IVA es un impuesto indirecto que afecta el gasto del sujeto pasivo económico con base en el consumo. La persona en quien repercute el impuesto es el



consumidor-sujeto pasivo económico, que difiere de quien responde del pago ante el Estado, el responsable-sujeto pasivo jurídico.

El sujeto incidido con el impuesto es la persona que adquiere o recibe los servicios que son objeto de imposición del IVA.

El consumidor está obligado a pagar el impuesto, ya que se le traslada la carga tributaria, pero quien tiene la obligación de ingresarlo a la hacienda pública es quien vende los bienes o presta el servicio.<sup>98</sup>

### 2.5.2 Objeto imponible.

Consideramos pertinente distinguir entre la fuente de la contribución y el objeto de la contribución.

La **fuente** es la actividad económica considerada en sus diversas etapas o facetas que lo componen, susceptible de ser gravada en lo general o por facetas. Por el contrario el **objeto** constituye el ingreso, rendimiento o utilidad específicamente gravados por el legislador provenientes de una actividad económica en cualquiera de sus facetas.<sup>99</sup>

El legislador puede establecer contribuciones, respecto de las diversas manifestaciones de capacidad económica: renta, patrimonio, consumo y tráfico de bienes, las cuales son el punto de partida para atribuir capacidad contributiva a los sujetos obligados, así como para determinar el hecho imponible.

---

<sup>98</sup> *Es un sujeto pasivo doblemente singular, la figura del contribuyente legalmente no existe y en modo alguno puede afirmarse que este contribuyente de facto o repercutido de iure realice el hecho imponible del tributo que consiste en la entrega de bienes, las prestaciones de servicios y las importaciones.* Dr. Ramón Valdés Costa, Naturaleza jurídica de los sujetos pasivos del IVA. Estudio presentado en las Jornadas Latinoamericanas de derecho Tributario Cartagena, Colombia, 1 a 6 de octubre de 1995, dentro del tema Sujeción pasiva y responsables tributarios, Revista Tribuna, T.XXII, num 27 julio- agosto 1995, Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Montevideo, Uruguay, p.355.

<sup>99</sup> Sánchez Gómez Narciso, *Op.cit*, nota 23 p. 131. (Las negritas y subrayado son nuestras)

Para Rodríguez Lobato, el objeto del tributo es lo que grava la ley tributaria y no el fin que se busca con la imposición, es decir, la materialidad económica sujeta a imposición como la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios; que quedará establecido en el hecho imponible.<sup>100</sup>

En principio el legislador puede suponer que cualquier situación de hecho es susceptible de imposición, con la salvedad que esta no sea representativa de capacidad de pago. Lo anterior es ratificado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en términos de la jurisprudencia siguiente:

**CONTRIBUCIONES. OBJETO DE LAS, EL LEGISLADOR TIENE LA LIBERTAD PARA FIJARLO, SIEMPRE QUE RESPETE LOS REQUISITOS QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN** Es inexacto que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, al otorgar al Estado el poder tributario, establezca que el objeto de las contribuciones quede limitado a los ingresos, utilidades o rendimientos de los contribuyentes, pues tan restringida interpretación no tiene sustento en esa **norma constitucional, que otorga plena libertad al legislador para elegir el objeto tributario, con tal de que respete los principios de proporcionalidad, equidad y destino.**<sup>101</sup>

Las manifestaciones de capacidad económica que presuponen en determinadas condiciones la existencia de capacidad contributiva en los impuestos directos son: la renta y el patrimonio; y en los **impuestos indirectos: el consumo y el tráfico de bienes**; en términos generales las manifestaciones de capacidad económica mencionadas constituyen el objeto de los tributos.<sup>102</sup>

El artículo 6 del Código Fiscal de la Federación establece “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.” Tales situaciones jurídicas

---

<sup>100</sup> Cfr. Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho fiscal, 2ed., Harla, México, 1986, p.112.

<sup>101</sup> Tesis P./J. 17/90, visible en el Seminario Judicial de la Federación, Octava época, t.IV, Primera parte, Julio – Diciembre 1990, p.75.

<sup>102</sup> Cfr. García Vizcaíno. Catalina, *op.cit*, nota 24, p.79.

o de hecho conllevan una relación jurídica tributaria, así como el nacimiento de la obligación tributaria pudiéndose generar un crédito fiscal.

De la lectura del artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se desprende que el IVA grava el consumo de bienes y servicios en territorio nacional: actos o actividades de enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgar el uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios.<sup>103</sup>

El objeto imponible del IVA lo constituye el consumo de bienes y servicios, y el hecho imponible la realización de enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios que realicen las personas físicas o morales. A continuación se expondrán.

Ferreiro Lapatza considera que los impuestos tienen un objeto-fin y un objeto material, el primero refiere la riqueza que el legislador quiere gravar y el segundo, la riqueza gravada.<sup>104</sup>

El IVA grava los ingresos que provienen de los actos y actividades establecidas en el hecho imponible, lo que constituye su objeto material o riqueza gravada. Sin embargo, en razón del traslado así como del acreditamiento del impuesto soportado, la riqueza que el legislador ha querido gravar, viene a ser la riqueza gastada por el consumidor de los bienes y servicios, como manifestación indirecta de la capacidad contributiva.<sup>105</sup>

---

<sup>103</sup>“Los hechos imponibles gravados no son en realidad la enajenación, la prestación de los servicios independientes, el uso o goce temporal de bienes o la importación de servicios, sino el consumo de estos.” Cfr. Ortega Maldonado, Juan Manuel, *op.cit.*, nota 14, p.62.

<sup>104</sup> Cfr. Ferreiro Lapatza, J, *Derecho Financiero Español*, Pons, España, 2006, p. 76-78

<sup>105</sup> Cfr. Maldonado, Héctor Victoria, *Sujetos y responsabilidades Tributarias en México*, Porrúa, 2011, p 51-53

### 2.5.2.1 Enajenación

La enajenación consiste en la transmisión del dominio de una cosa o derecho que nos pertenece a otro u otros sujetos.<sup>106</sup>

En materia civil se regula la compraventa en términos del artículo 2248 del Código Civil Federal, que establece: Habrá compra-venta cuando uno de los contratantes se obliga a transferir la propiedad de una cosa o de un derecho, y el otro a su vez se obliga a pagar por ellos un precio cierto y en dinero.

En materia tributaria se establece que para efectos fiscales serán consideradas como enajenación diversas figuras jurídicas del Derecho Civil. Así, la enajenación para efectos fiscales no sólo se limita a la transferencia de la propiedad en la compra-venta, sino que incluye entre otros: las adjudicaciones, aportaciones a una sociedad y arrendamiento financiero.<sup>107</sup>

El artículo 8 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que se debe de entender por enajenación:

**Artículo 8o.-** Para los efectos de esta Ley, se entiende por enajenación, además de lo señalado en el Código Fiscal de la Federación, el faltante de bienes en los inventarios de las empresas. En este último caso la presunción admite prueba en contrario. No se considerará enajenación, la transmisión de propiedad que se realice por causa de muerte, así como la donación, salvo que ésta la realicen empresas para las cuales el donativo no sea deducible para los fines del impuesto sobre la renta.

El artículo 14 del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

---

<sup>106</sup> López Monroy, José de Jesús, *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, Tomo III, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, p.59.

<sup>107</sup> En materia fiscal se adopta un criterio distinto del derecho civil en relación a la definición de “enajenación de bienes” al agrupar en un mismo concepto figuras que la doctrina considera distintas, reguladas por las leyes fiscales desde una perspectiva particular y *sui generis* para efectos únicamente tributarios.

**Artículo 14.-** Se entiende por enajenación de bienes:

- I. Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado.
- II. Las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor.
- III. La aportación a una sociedad o asociación.
- IV. La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.
- V. La que se realiza a través del fideicomiso, en los siguientes casos:
  - a) En el acto en el que el fideicomitente designe o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.
  - b) En el acto en el que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho. Cuando el fideicomitente reciba certificados de participación por los bienes que afecte en fideicomiso, se considerarán enajenados esos bienes al momento en que el fideicomitente reciba los certificados, salvo que se trate de acciones.
- VI. La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos:
  - a) En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones.
  - b) En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor.

Quando se emitan certificados de participación por los bienes afectos al fideicomiso y se coloquen entre el gran público inversionista, no se considerarán enajenados dichos bienes al enajenarse esos certificados, salvo que estos les den a sus tenedores derechos de aprovechamiento directo de esos bienes, o se trate de acciones. La enajenación de los certificados de participación se considerará como una enajenación de títulos de crédito que no representan la propiedad de bienes y tendrán las consecuencias fiscales que establecen las Leyes fiscales para la enajenación de tales títulos.
- VII. La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito, o de la cesión de derechos que los representen.

Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a las acciones o partes sociales.

VIII. La transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero en el momento de la celebración de dicho contrato, excepto cuando se transmitan a través de factoraje con mandato de cobranza o con cobranza delegada así como en el caso de transmisión de derechos de crédito a cargo de personas físicas, en los que se considerará que existe enajenación hasta el momento en que se cobre los créditos correspondientes.

IX. La que se realice mediante fusión o escisión de sociedades, excepto en los supuestos a que se refiere el artículo 14-B de este Código.

Se entiende que se efectúan enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidades, cuando se efectúen con clientes que sean público en general, se difiera más del 35% del precio para después del sexto mes y el plazo pactado exceda de doce meses. Se consideran operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan los comprobantes fiscales simplificados a que se refiere este Código.

Se considera que la enajenación se efectúa en territorio nacional, entre otros casos, si el bien se encuentra en dicho territorio al efectuarse el envío al adquirente y cuando no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante.

Cuando de conformidad con este Artículo se entienda que hay enajenación, el adquirente se considerará propietario de los bienes para efectos fiscales.<sup>108</sup>

El citado precepto contempla como enajenación los supuestos siguientes:

La transmisión de la propiedad, aún en la que el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado.

---

<sup>108</sup> El artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación establece que no hay enajenación en los casos de escisión y fusión de sociedades siempre que se cumpla con los requisitos del art. 14-B del mismo ordenamiento, en las operaciones de préstamos de los títulos o valores por la entrega de los bienes prestados al prestatario y por la restitución de los mismos al prestamista. El artículo 9 de la Ley del IVA establece cuales son las enajenaciones exentas: Enajenación de suelo, construcciones destinadas para la casa habitación, libros, periódicos y revistas, bienes muebles usados, billetes de lotería, moneda nacional y extranjera, certificados de participación inmobiliaria, lingotes de oro y bienes residentes en el extranjero.

El faltante de bienes en los inventarios de las empresas, excepto si la transmisión se realiza por causa de muerte o donación, salvo si esta la realizan empresas para las cuales el donativo no es deducible para efectos de ISR.

La adjudicación: Acto por medio del cual una autoridad competente atribuye o reconoce a una persona el derecho de gozar de un bien patrimonial. Una resolución con efecto traslativo de dominio. Una forma de adquirir la propiedad de las cosas en herencias, participaciones o subastas.<sup>109</sup>

Aportación: Acto jurídico propio de las sociedades, en virtud del cual los socios, para adquirir dicho *status*, asumen frente a la sociedad, la obligación de transmitir el uso o goce de derechos con determinado valor económico a la sociedad si está tiene personalidad propia, o en su defecto, frente al o los otros coasociados.<sup>110</sup>

Arrendamiento financiero: Es un contrato en virtud del cual la arrendadora financiera se obliga a adquirir determinados bienes y a conceder su uso o goce temporal a plazo forzoso, a una persona física o moral, obligándose ésta a pagar como contraprestación una cantidad en dinero determinado o determinable, que cubra el valor de adquisición de los bienes, las cargas financieras y demás accesorios.<sup>111</sup>

Fideicomiso: Contrato mediante el cual una persona física o moral transfiere la propiedad sobre la parte de sus bienes (fideicomitente) a una institución fiduciaria (institución de crédito) para que con ellos se realice un fin lícito que la propia señala en el contrato en beneficio de determinada persona (fideicomisario)<sup>112</sup>.

---

<sup>109</sup> Cfr. Pérez Duarte, Alicia Elena, Enciclopedia Jurídica Mexicana, Tomo I, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, p.100.

<sup>110</sup> Cfr. Barrera Graf, Jorge, Enciclopedia Jurídica Mexicana, Tomo I, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, p.169

<sup>111</sup> Vázquez Pando, Fernando Alejandro, Enciclopedia Jurídica Mexicana, Tomo I, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, p.195.

<sup>112</sup> Acosta Romero, Miguel, Enciclopedia Jurídica Mexicana, Tomo IV, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, p. 208-209

Enajenación que se realiza en el acto en el que el fideicomitente designe o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.

Enajenación en el acto en el que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.

Cesión de derechos: Habrá cesión de derechos cuando el acreedor transfiera a otro los que tenga contra su deudor.<sup>113</sup> La cesión de derechos debe ser sobre los bienes afectos al fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos: 1) En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero y 2) En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor.

Enajenación de títulos de crédito: La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectúe a través de títulos de crédito o de la cesión de derechos que los representen.

La transmisión de derechos de crédito: La cesión de créditos es la transferencia mediante un acuerdo de una persona (el cedente) a otra (el cesionario) de un derecho al pago de una suma de dinero u otra prestación a cargo de un tercero (deudor), incluyendo una transferencia a modo de garantías.<sup>114</sup>

La cesión de créditos crédito deben estar relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero en el momento de la celebración de dicho contrato, excepto cuando se transmitan a través de factoraje con mandato de cobranza o con cobranza delegada así como en el caso de transmisión de derechos de crédito a cargo de personas físicas, en los que se

---

<sup>113</sup> Artículo 2029 del Código Civil Federal.

<sup>114</sup> Cfr. López Monroy, José de Jesús, *Op,cit*, nota 105, p.93



considerará que existe enajenación hasta el momento en que se cobre los créditos correspondientes.

#### Fusión o escisión de sociedades:

La fusión de sociedades puede definirse como la figura legal de adquisición por medio de la cual se disuelven algunas entidades legales, cuyos activos netos pasan a ser propiedad de otra entidad. No existe transferencia separada de los activos netos, sino que esta transferencia se da de facto hacia la entidad que sobrevive (fusionante) cuando se ejecuta de manera legal el acuerdo de fusión y se inscribe en el registro público de comercio.<sup>115</sup>

Se da la escisión cuando una sociedad denominada escidente decide extinguirse y divide la totalidad o parte de su activo, pasivo y capital social en dos o más partes, que son aportadas en bloque a otras sociedades de nueva creación denominadas escindidas; o cuando la escidente, sin extinguirse, aporta en bloque parte de su activo, pasivo y capital social a otra u otras sociedades de nueva creación.<sup>116</sup>

De los supuestos establecidos en el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, se deduce que la enajenación en materia fiscal consiste en la transmisión de la propiedad de los bienes o transmisión de dominio derivado entre otras figuras jurídicas de la venta, cesión de derechos, adjudicación, arrendamiento financiero, fideicomiso y, la fusión y escisión de sociedades.

De la lectura de los supuestos establecidos en el artículo 14 del Código Fiscal de Federación, se concluye que para que un acto sea considerado enajenación debe haber dos elementos: 1) la transmisión de la propiedad o del dominio y 2) el adquirente se considera propietario de los bienes.

---

<sup>115</sup> Sylvia Meljem, et al., *Fusiones y Adquisiciones en México: Teoría y práctica Gerencial*, IMEF, 2012.

<sup>116</sup> Artículo 228 Bis de la Ley General de Sociedades Mercantiles vigente.

### 2.5.2.2 Prestación de servicios independientes.

El artículo 14 de la Ley del IVA en su primera fracción establece que deberá entenderse por prestación de servicios independientes: *La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.*

En el último párrafo del referido precepto indica las características de la prestación de servicios en los términos siguientes: *Se entenderá que la prestación de servicios independientes tiene la característica de personal, cuando se trate de las actividades señaladas en este artículo que no tengan la naturaleza de actividad empresarial.*

En tanto que de la fracción II a la VI enumera las actividades que son consideradas como prestación de servicios independientes por los que habrá cobro de IVA.<sup>117</sup> Para mayor claridad, a continuación se transcribe dicho precepto.

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

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

II.- El transporte de personas o bienes.

III.- El seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento.

IV.- El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución.

V.- La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.

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

---

<sup>117</sup> El artículo 15 de la Ley del IVA establece aquellos servicios exentos del pago del IVA.

No se considera prestación de servicios independientes la que se realiza de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, ni los servicios por los que se perciban ingresos que la Ley del Impuesto sobre la Renta asimile a dicha remuneración.

Se entenderá que la prestación de servicios independientes tiene la característica de personal, cuando se trate de las actividades señaladas en este artículo que no tengan la naturaleza de actividad empresarial.

El artículo 14 de la Ley del IVA establece que serán considerados servicios profesionales independientes los siguientes:

*Obligaciones de hacer:* Las partes mediante un contrato se obligan a realizar determinada actividad profesional.

*El transporte de personas o bienes:* Es un contrato por medio del cual el porteador tiene la obligación de transportar una persona o cosa y la contraparte tiene la obligación de pagar el precio por el traslado.<sup>118</sup>

*Mandato y comisión:* De conformidad con el artículo 2546 del Código Civil Federal, el mandato es un contrato por el que el mandatario se obliga a ejecutar por cuenta del mandante los actos jurídicos que éste le encarga.

*Asistencia técnica y transferencia de tecnología:* Refiere a los conocimientos aplicados fundamentalmente en la técnica industrial. La tecnología comprende todos los conocimientos necesarios para la aplicación práctica de las diversas ciencias que estudian y regulan las actividades de nuestra sociedad actual, que es una sociedad industrial.<sup>119</sup>

El último párrafo del artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación establece, “se entenderá por asistencia técnica la prestación de servicios personales

---

<sup>118</sup> Cfr. Domínguez Orozco, Jaime, *op.cit.*, nota 84., p.71.

<sup>119</sup> Tennessa, Antonio P., *Regulación de la transferencia de tecnología*, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, p.273 consultable en <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/5/2124/11.pdf>

independientes por los que el prestador se obliga a proporcionar conocimientos no patentables, que no impliquen la transmisión de información confidencial relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas, obligándose con el prestatario a intervenir en la aplicación de dichos conocimientos.”

La asistencia técnica y transferencia de tecnología se materializa a través de lo que es considerado como regalía.<sup>120</sup>

*Obligaciones de dar, de no hacer o de no permitir.* De conformidad con el artículo 1824 del Código Civil Federal, el objeto de los contratos es: 1. La cosa que el obligado debe dar y 2. El hecho que el obligado debe hacer o no hacer.

Dentro de las obligaciones de dar se consideran principalmente las traslativas de dominio y el uso o goce temporal de bienes, que no sean considerados como enajenación o arrendamiento de bienes.

Los dos últimos párrafos del artículo 14 de la Ley del IVA, mencionan dos características propias de la prestación de servicios independientes:

- 1) No se realiza de manera subordinada mediante el pago de una remuneración.
- 2) Será de carácter personal y no tendrá la naturaleza de actividad empresarial.

El artículo 15 de la Ley del IVA establece los servicios que están exentos del pago de IVA.<sup>121</sup>

---

<sup>120</sup> Se consideran regalías, entre otros, los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio o televisión, así como de dibujos o modelos, planos, fórmulas, o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos, así como las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar.

<sup>121</sup> Comisiones en créditos hipotecarios, comisiones que cobren las AFORES, los servicios gratuitos, servicios de enseñanza, el transporte público terrestre de personas en áreas urbanas, transporte marítimo internacional

### 2.5.2.3. Uso y goce temporal.

El Artículo 1049 del Código Civil Federal establece que “El uso da derecho para percibir de los frutos de una cosa ajena, los que basten a las necesidades del usuario y su familia, aunque ésta aumente.”

El Código Civil Federal en su artículo 2398 define el arrendamiento en los términos siguientes: “Hay arrendamiento cuando las dos partes contratantes se obligan recíprocamente, una, a conceder el uso o goce temporal de una cosa, y la otra, a pagar por ese uso o goce un precio cierto.”

El artículo 19 de la Ley del IVA establece que se entenderá por uso y goce temporal de bienes:

**Artículo 19.-** Para los efectos de esta Ley se entiende por uso o goce temporal de bienes, el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación.

Se dará el tratamiento que esta Ley establece para el uso o goce temporal de bienes, a la prestación del servicio de tiempo compartido.

Se considera prestación del servicio de tiempo compartido, independientemente del nombre o de la forma que se dé, al acto jurídico correspondiente, consistente en poner a disposición de una persona o grupo de personas, directamente o a través de un tercero, el uso, goce o demás derechos que se convengan sobre un bien o parte del mismo, en una unidad variable dentro de una clase determinada, por periodos previamente convenidos mediante el pago de una cantidad o la adquisición de acciones o partes sociales de una persona moral, sin que en este último caso se trasmitan los activos de la persona moral de que se trate.

---

de bienes, seguro agropecuarios, intereses relacionados con actividades exentas o tasa 0%, intereses que reciban o paguen las instituciones de crédito, intereses gravados que se paguen a instituciones de créditos, etc.

De la lectura del anterior artículo se deduce que el uso o goce temporal de bienes, consiste en el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto que permite a cambio de una contraprestación su uso o goce temporalmente.

El artículo 20 de la Ley del IVA establece en qué casos no se pagará el impuesto por el uso o goce temporal de bienes.<sup>122</sup>

#### **2.5.2.4 Importación**

El artículo 24 de la Ley del IVA establece que se entenderá por importación de bienes y servicios la introducción al país de bienes.

El artículo 11 de la Ley Aduanera establece: “Las mercancías podrán introducirse al territorio nacional o extraerse del mismo mediante el tráfico marítimo, terrestre, ferroviario, aéreo y fluvial, por otros medios de conducción y por la vía postal.”

En términos del artículo 90 de Ley Aduanera la introducción o salida de mercancías del país podrán ser destinados a algunos regímenes aduaneros siguientes: Definitivos, temporales, depósito fiscal, tránsito de mercancías; elaboración, transformación o reparación en recintos fiscales y recinto fiscalizado estratégico.

Sólo serán gravadas las importaciones definitivas. Se entiende por régimen de importación definitiva la entrada de mercancías de procedencia extranjera para permanecer en territorio nacional por tiempo ilimitado.

---

<sup>122</sup> Renta de casa habitación, uso de fincas agrícolas y ganaderas, uso de bienes tangibles por extranjeros entre otros.

### 2.5.3 Base imponible.

Es un elemento cuantitativo de la relación jurídica tributaria. La base imponible de un impuesto es el importe en que se cifra el hecho imponible, y sobre el que se aplicará el porcentaje (tasa), del que resulta el monto a pagar.<sup>123</sup>

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que la base de la contribución al ser uno de los elementos esenciales debe estar consignada en ley y no en ninguna disposición reglamentaria. No obstante, en razón que nuestro sistema jurídico adoptó el principio de la reserva de ley en materia tributaria de carácter relativo, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, puede existir remisiones a normas secundarias, siempre que tales remisiones den una regulación subordinada y dependiente de la Ley, además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.<sup>124</sup>

La base gravable es la cuantificación de la materia imponible, sobre la que se calcula la tasa.

La base del Impuesto al Valor Agregado es el valor de las actividades realizadas. Es la cantidad sobre la que se calcula el impuesto, es decir, el precio o la contraprestación. En cada acto o actividad, se establece en forma específica cómo se determina.

---

<sup>123</sup> Cfr. Quer Peramiqúel, Agustín, Tratamiento contable del IVA, Pirámide S.A, España, 1997, p.30.

<sup>124</sup> Cfr. Tesis de jurisprudencia emitida por el Pleno, IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY, Tesis de rubro. Séptima Época, Seminario Judicial de la Federación, Volumen 91-96 Primera parte, p.172., la tesis aislada LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, t. VI, Novena época, noviembre de 1997, p.78 y la tesis aislada, LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL EN RELACIÓN CON LA BASE GRAVABLE DE LAS CONTRIBUCIONES Época; 2a. Sala; Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta; Libro XXIII, Agosto de 2013; Tomo 2; Pág. 1325.2a. LXII/2013 (10a.).

## **2.5.4 Tasa.**

La tasa del IVA es el porcentaje establecido en la Ley que se aplica a la base del Impuesto al Valor Agregado. Es el porcentaje por el cual el contribuyente multiplica la base en que se determina el impuesto que se traslada al consumidor final: persona que adquiera los bienes o servicios, los use o goce temporalmente o los importe.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que a los actos o actividades que causan el IVA se les aplicará una tasa general del 16%, 0% o la exención, según corresponda.<sup>125</sup>

### **2.5.4.1 Tasa general.**

El segundo párrafo del artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece como tasa general de IVA el 16%, aplicable a las personas que enajenen de bienes, presten servicios, otorguen el uso o goce temporal de bienes, e importen bienes o servicios, es decir, a los actos o actividades genéricos.

### **2.5.4.2 Tasa 0**

Los actos o actividades a los que se les aplica la tasa del 0% se encuentran enumerados en el artículo 2-A de la Ley del IVA.

---

<sup>125</sup> La tasa general con que nació el IVA en México fue de 10%, vigente del 1º de enero de 1980 al 31 de diciembre de 1982. Se incrementó a 15% y se convirtió en una tasa general, vigente del 1 de enero de 1983 al 10 de diciembre de 1991, así como 20% aplicable a actos o actividades relacionadas con bienes y servicios considerados suntuarios o de lujo, vigente del 1 de enero de 1983 al 21 de diciembre de 1991. Se restableció la tasa del 10%, pero a partir del 1º de abril de 1995 se aplicó la tasa del 15%. *Cfr.* Plascencia Rodríguez, José Francisco, p.6

De 2000 a 2009 la tasa general fue del 15% y del 10% para la región fronteriza, A partir del 1º de enero de 2010 la tasa general del IVA es de 16%.y del 11% de 2010 a 2012 para esta última zona. A partir del 1º de enero de 2014 se deroga la tasa del 11% para las regiones fronterizas.



La tasa del 0% se aplica a actos o actividades en específico, como por ejemplo los que se vinculan con el sector primario, la enajenación de ciertos bienes, la prestación determinados servicios y las exportaciones de bienes o servicios.

| <b>Actos o actividades a tasa 0%</b>   |   |
|--|---|
| Enajenación                            | <ul style="list-style-type: none"> <li>-Animales y vegetales no industrializados, excepto el hule, perros, gatos y pequeñas especies utilizadas como mascotas.</li> <li>-Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación salvo bebidas distintas de la leche, jugos, los néctares y los concentrados de frutas o de verduras jarabes o concentrados, Caviar, salmón ahumado y angulas, saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios, chicles o gomas de mascar.</li> <li>- Hielo y agua no gaseosa ni compuesta, excepto si su presentación es en envases menores de 10 litros.</li> <li>- Ixtle, palma y lechuguilla</li> <li>-Tractores para accionar implementos agrícolas</li> <li>-Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas destinados su uso a la agricultura o ganadería.</li> <li>-Invernaderos hiropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación.</li> <li>-Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, cuyo contenido mínimo de dicho material sea del 80%.</li> <li>-Libros, periódicos y revistas.</li> </ul> |
| Prestación de servicios independientes | <ul style="list-style-type: none"> <li>-Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que sean destinados para actividades agropecuarias</li> <li>-Los de molienda o trituración de maíz o de trigo.</li> <li>-Los de pasteurización de leche</li> <li>-Los prestados en invernaderos hidropónicos.</li> <li>-Los de desepite de algodón en rama.</li> <li>-Los de sacrificio de ganado y aves de corral.</li> <li>-Los de reaseguro.</li> <li>-Los de suministro de agua para uso doméstico</li> </ul>  |
| Arrendamiento                          | <ul style="list-style-type: none"> <li>Maquinaria y equipo de tractores para accionar implementos agrícolas, así como maquinaria y equipo para invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos.</li> </ul>   |
| Exportación de bienes o servicios      | <ul style="list-style-type: none"> <li>-exportación de bienes o servicios de carácter de definitiva.</li> </ul>   |

|  |   |
|--|---|
|  | <p>La enajenación de bienes intangibles realizada por persona residente en el país a quien resida en el extranjero.</p> <p>El uso o goce temporal, en el extranjero de bienes intangibles proporcionados por personas residentes en el país.</p> <p>El aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país, por concepto de asistencia técnica, operaciones de maquila y submaquila, publicidad, comisiones y mediaciones, seguro, reaseguro.</p> |
|--|---|

### 2.5.5 Época de pago.

De conformidad con el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.”

El periodo de imposición lo constituyen los lapsos en que las situaciones jurídicas o de hecho se realizan para que se reúnan los elementos de la relación tributaria que origine el pago del impuesto.<sup>126</sup>

El artículo 5-D de la Ley del IVA establece que por regla general el impuesto se calculará mensualmente, y se pagará a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

Las excepciones a esa regla son el Régimen de Incorporación Fiscal y los ingresos únicos por arrendamiento de inmuebles que en el mes no exceda de 10 salarios mínimos, cuyos periodos son bimestral y trimestral, respectivamente.

---

<sup>126</sup> *Cfr.* Sánchez Miranda, Arnulfo, Aplicación práctica del Impuesto al Valor Agregado 2016, 11° ed., ISEF, México, 2016, p.39.

## 2.6 Regímenes preferentes.

Los regímenes especiales en el IVA surgen con el fin o propósito de compensar a los sectores afectados por la regresividad del gravamen.<sup>127</sup>

### 2.6.1 Exenciones.

La exención es un privilegio, es decir, una gracia o prerrogativa que se concede a una persona liberándola de la obligación fiscal, la cual significa dispensarla del cumplimiento de una obligación contributiva.<sup>128</sup>

El primer párrafo del artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece la prohibición de las exenciones en sistema jurídico tributario: *En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, la prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes.*<sup>129</sup>

No debe asociarse la prohibición de normas de exención a la llana y rígida observancia de las características de generalidad y abstracción que debe cumplir la ley, sino que debe tenerse en consideración el sentido jurídico lógico de las obligaciones tributarias así como el sentido material de la norma fiscal, que debe ser obligatoria, general e impersonal; que algunas leyes tributarias reconozcan las exenciones de impuestos si se otorgan por justicia para proteger la economía de ciertos sectores de la población, en virtud de sus bajos ingresos o por tratarse de actividades fundamentales, no trasgrede el primer párrafo del artículo 28 constitucional.<sup>130</sup>

---

<sup>127</sup> El artículo 25 establece las importaciones por las que no se pagará IVA. Ley del IVA vigente.

<sup>128</sup> Sánchez Gómez, Narciso, *op.cit*, nota 23, p. 270.

<sup>129</sup> “Las exenciones de las contribuciones: se refieren a los casos que están liberados de la obligación tributaria las personas físicas y morales, por razones económicas, sociales, políticas y jurídicas, sobre todo para proteger su economía.” *Id.*

<sup>130</sup> *Cfr. Ibid.*, pp.177-178

Coincidimos con Narciso Sánchez, en el sentido que *son constitucionales estas exenciones, pues el espíritu del constituyente fue indudablemente prohibir las prerrogativas o privilegios indebidos, que introducían desigualdades entre los ciudadanos.*<sup>131</sup> Si la exención no constituye una ley privativa, la misma es constitucional, en la medida en que aplica para una generalidad de personas, es decir, que no favorezca sólo a determinada persona sino que alcance a una categoría de personas y que busque la justicia del sistema tributario.

La exención contraviene los preceptos constitucionales de derechos humanos cuando carezca de los requisitos que toda ley debe cumplir es decir, ser abstracta, general e impersonal.

De conformidad con el artículo 21, numeral 4 del multicitado Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias: *“En los supuestos de exención, a pesar de realizarse el hecho generador, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal.”*

El artículo 6 del Código Fiscal de la Federación establece *“Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.”* Así, la norma general establece un presupuesto de hecho: Hecho imponible, por lo que cuantas veces el hecho hipotético se produzca en la realidad, se genera a cargo del sujeto obligado determinado por dicha norma, la obligación de pagar el tributo o bien de cumplir cierto deber formal. La causación y nacimiento de la obligación fiscal son elementos que ocurren de manera simultánea.

Algunos autores consideran que la exención tributaria no obstante la realización del hecho imponible no nace la obligación tributaria, sino lo que se presenta es la

---

<sup>131</sup> *Ibid.* p.179.

sujeción al impuesto, con los correspondientes deberes formales de informar, declarar, etc.<sup>132</sup>

*La exención es la figura jurídico tributaria mediante la cual se eliminan de la regla general de causación de hechos o situaciones gravables por razones de equidad, conveniencia o política económica.*<sup>133</sup>

De las definiciones comentadas de exención se deduce que estas tienen las características siguientes:<sup>134</sup>

- Es un privilegio otorgado a las personas físicas y morales sobre todo para proteger su economía, ante sus bajos ingresos o poca riqueza, por ello se trata de una exención a la regla general de la obligación contributiva.
- Debe regirse por el principio de legalidad para que todas las personas que se encuentre comprendidas en la norma jurídica que regula la exención sean tratadas en igualdad de condiciones.
- Debe regularse la exención por razones de justicia y equidad para proteger a ciertas actividades económicas de la población y en especial a los sectores más desprotegidos en cuanto a sus ingresos o ganancias
- Pueden dictarse las exenciones para impulsar nuevos polos de desarrollo o ciertas actividades fundamentales para los mexicanos en la industria, el comercio, en la prestación de servicios, las artesanías, las exportaciones, la agricultura, la ganadería etc.

---

<sup>132</sup> Cfr. Ortega Maldonado, Juan Manuel, *op.cit*, nota 14, p 49.

<sup>133</sup> Margain Manautou, Emilio, Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano, *op.cit*, nota 18, p.301

<sup>134</sup> Sánchez Gómez, Narciso, *op.cit*, nota 23, p. 270

Las exenciones se clasifican: Objetivas y subjetivas; permanentes y transitorias; absolutas y relativas; constitucionales, económicas; distributivas; con fines sociales y atípicas<sup>135</sup>. A continuación se explicaran brevemente.

*Exenciones objetivas:* Se otorgan en atención a ciertas cualidades y características del objeto del gravamen.

*Exenciones subjetivas:* Se otorgan en función de la persona o de las calidades y atributos de los sujetos.

*Exenciones permanentes:* Aquellas que subsisten hasta en tanto no sea reformada la ley que las concede.

*Exenciones transitorias:* Se establecen para gozarse en un lapso determinado o por periodos fijos.

*Exenciones absolutas:* Aquellas que eximen al contribuyente de su obligación principal y obligaciones secundarias.

*Exenciones relativas:* Aquellas que eximen al contribuyente de su obligación principal pero no de las obligaciones secundarias.

*Exenciones constitucionales:* Aquellas incorporadas en el texto constitucional de un Estado. El artículo 27, fracción XVII, tercer párrafo y 123, fracción VIII, establecen que el patrimonio de familia y el salario mínimo están exceptuados de gravamen.

*Exenciones económicas:* Se establecen con el fin de auxiliar el desarrollo económico del país.

---

<sup>135</sup> Cfr. Margain Manautou, Emilio, *Op.cit*, nota 18, p.301-302.

*Exenciones distributivas:* Se crean con el objeto de evitar las injusticias impositivas en que se incurría si se grava a personas que carecen de capacidad contributiva, sirven para distribuir equitativamente las cargas fiscales.

*Exenciones con fines sociales:* Aquellas que atienden al desarrollo social, que se otorgan para ayudar en la difusión de la cultura, el arte, el deporte, etc.

*Exenciones atípicas:* Aquellas que no guardan ninguna relación con el objeto del impuesto.

Ley del IVA dispone diversas exenciones, tratándose de enajenación estas se contemplan en el artículo 9. El artículo 15 del mismo ordenamiento enumera en qué casos por la prestación de servicios no deberá pagarse el IVA, exención que es motivo de nuestra investigación; en tanto que el artículo 20 de la citada ley, establece las exenciones en el caso de arrendamiento.

Las exenciones en el IVA mexicano al igual que en la generalidad de los países, impiden el acreditamiento del impuesto que le fue trasladado al sujeto exento.

Los contribuyentes que realicen actos o actividades exentos en el IVA, no recuperan el impuesto que se les haya trasladado, por lo tanto tendrán que considerarlo como un gasto e, inclusive, será deducible en los términos que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 28 fracción XV. Esto será explicado a detalle en el capítulo IV.

### **2.6.2 Actos o actividades a tasa 0%.**

El artículo 2-A de la Ley del IVA enumera los actos o actividades gravados a los que se aplica la tasa del 0%. Las actividades gravadas al 0% causan el impuesto a tal tasa y dan el derecho a que el contribuyente recupere el impuesto acreditable.

Los actos o actividades a los que se les aplica la tasa 0% tienen los mismos efectos legales que aquellos causados a la tasa del 16% en términos de la Ley del IVA, en particular el derecho al acreditamiento del impuesto trasladado.<sup>136</sup>

## 2.7 Acreditamiento.

Gramaticalmente 'acreditamiento' deriva de la palabra 'acreditar', la cual es definida en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, entre otras acepciones, como: "*abonar, admitir en pago, tomar en cuenta*".

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha conceptualizado al acreditamiento:

[...] como la figura jurídica en virtud de la cual se disminuye el importe de la obligación tributaria surgida de la realización del hecho imponible de un determinado tributo, reduciendo, peso por peso, el monto que corresponde al impuesto causado a fin de determinar el que debe pagarse. En ese contexto tanto en impuestos directos como indirectos, el crédito reconocido por la legislación se aplica para disminuir la contribución causada reduciendo peso por peso. De igual manera en los dos escenarios contar con créditos que excedan el impuesto causado puedan dar lugar a la determinación de un saldo a favor.<sup>137</sup>

Para entender el acreditamiento debemos considerar el cobro de las contraprestaciones pactadas y transacciones llevadas a cabo por los sujetos pasivos de este impuesto con sus clientes, y en ese sentido el traslado del IVA que en un primer momento en su papel de enajenante de bienes, prestador de servicios o de arrendador de bienes, realizan al adquirente de la mercancía o servicio o al arrendatario, mismos que pagan estas contraprestaciones<sup>138</sup>. Asimismo, tomar en

---

<sup>136</sup> "Los contribuyentes que realicen actos o actividades gravadas con la tasa del 0%, tendrán un doble beneficio, puesto que al trasladar el impuesto al 0%, no tendrán obligación de trasladarlo en forma expresa y por separado el IVA. Por otra parte, dichos contribuyentes tendrán el derecho de acreditar el IVA que les hubieran trasladado o el que hubieran pagado por la importación de bienes tangibles y, por lo tanto, no se verán afectados en sus costos y gastos." Domínguez Orozco, Jaime, *op.cit*, nota 83, p.29.

<sup>137</sup> Tesis 1ra. XIV/2008, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T. XXVII, febrero de 2008, p. 48.

<sup>138</sup> El traslado del IVA es el cobro que el contribuyente debe hacer a las personas que adquieren los bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban los servicios, de un monto equivalente al impuesto establecido en el Ley del IVA vigente.



cuenta el IVA que se les traslado a los sujetos pasivos por las erogaciones hechas para poder realizar las actividades por las que se deba de pagar IVA o les sea aplicable la tasa 0%.<sup>139</sup>

Todos los agentes de la cadena de distribución son contribuyentes del IVA, son sujetos del IVA por la enajenación de bienes, la prestación de servicios, el otorgamiento del uso temporal de bienes y la importación de bienes o servicios, no obstante, el único que absorbe el impacto económico es el consumidor final.

Los mencionados agentes reciben de sus proveedores de bienes o servicios el traslado del IVA y efectúan el pago del gravamen por las importaciones y gastos indispensables para realizar la actividad o acto que causa IVA, mismas cantidades que recuperan al restarlas del IVA que, a su vez, trasladan a sus clientes por las actividades o actos por los que están obligados al pago del impuesto, enterando al fisco la diferencia, el cual va recaudando el IVA en la medida que se va incrementando el valor de los bienes o servicios.

En términos del primer párrafo del artículo 4 de la Ley del IVA el acreditamiento *“consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso.”*

En el segundo párrafo del referido artículo se establece: *se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.*

En ese orden de ideas el procedimiento del acreditamiento se puede resumir de la manera siguiente:

---

<sup>139</sup> Cfr. Sánchez Miranda, Arnulfo, *op.cit.*, nota 80, p.70

|            |   |
|------------|---|
|            | Cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la LIVA, la tasa que corresponda según sea el caso<br><b>(IVA trasladado)</b>                                |
| <b>(-)</b> | IVA que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios<br><b>(IVA acreditable)</b> |
| <b>=</b>   | IVA a cargo o a favor   |

El artículo 5 de la Ley del IVA establece que el IVA acreditable debe cumplir los siguientes requisitos:

1. Que el IVA corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto o se aplique la tasa del 0%. Se consideraran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del Impuesto Sobre la Renta, aun cuando no esté obligado al pago de este último.<sup>140</sup> Es decir, erogaciones estrictamente indispensables para la realización de los actos por los que deba pagarse el IVA, que sean deducibles para los efectos de ISR.
2. Que el IVA haya sido trasladado expresamente y que conste por separado en los comprobantes fiscales. Debe cumplir con la fracción VII del artículo 29-A de Código Fiscal de la Federación que establece, se debe señalar si la contraprestación se paga en una sola exhibición o no, a efecto de que el comprobante fiscal digital por internet se expida por el valor total de la operación, o bien, además de este último, se expida un comprobante fiscal digital por internet por cada uno de los pagos que se realizan posteriormente.

---

<sup>140</sup> Puede tratarse de erogaciones parcialmente deducibles para los fines del ISR, en ese caso únicamente se considerará para los efectos del acreditamiento, el monto equivalente al IVA que haya sido trasladado al contribuyente y el propio IVA que se haya pagado con motivo de la importación, en la proporción en la que dichas erogaciones sean deducibles para los fines del ISR. *Cfr.* Sánchez Miranda, Arnulfo, *op.cit.*, nota 80, p.69.

3. Que el IVA haya sido efectivamente pagado al contribuyente en el mes de que se trate.
4. Que tratándose del IVA retenido por instituciones de crédito; por personas morales que reciban la prestación de servicios independientes, servicios de autotransporte, adquieran desperdicios, reciban servicios prestados por comisionistas personas físicas; y por personas físicas o morales que adquieran bienes intangibles. Dicha retención se enteré en los términos y plazos establecidos en la Ley.

El mecanismo traslación-acreditamiento, incide de forma fundamental en la determinación del IVA. El acreditamiento presenta una relación sustancial en la mecánica y forma de pago de este impuesto.

Cabe señalar que cuando un contribuyente realiza actos y actividades gravadas a tasa 0%, a tasa del 16% y exentas, sólo será acreditable en una parte el IVA. El inciso c) de la fracción V del artículo 5 de la Ley del IVA, establece el procedimiento para calcular el acreditamiento del IVA en caso de actividades mixta.

El acreditamiento procederá únicamente en la proporción en la que el valor de las actividades gravadas represente en el valor total de las actividades que se realicen en el mes de que se trate.

El criterio interno del Servicio de Administración Tributaria 23/IVA/N, establece que para determinar la proporción de IVA acreditable cuando se realizan actividades mixtas, no se debe de incluir el valor de las actividades que no son objeto de IVA, en términos del artículo 1º de la Ley del referido impuesto.

[...] Para calcular la proporción a que se refiere el inciso citado, es necesario dividir la suma del valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto y las que se aplique la tasa de 0% (gravadas), entre la suma del valor que resulta de la suma anterior (gravadas) y el valor de las actividades por las que no se debe pagar el impuesto (exentas), sin

incluir en dicha suma el valor de las actividades distintas de aquéllas a que se refiere el artículo 1 de la Ley del IVA (no-objeto).<sup>141</sup>

Es un criterio de carácter no vinculatorio asertivo al excluir del cálculo aquellos actos o actividades que no causan el IVA.

## **2.8 Repercusión o incidencia y traslado.**

Los impuestos son exigidos a los sujetos pasivos de la obligación tributaria. Así las personas obligadas a pagar el gravamen se denominan “contribuyentes de *iure*”, en tanto que los terceros sobre los que recae el peso económico del impuesto son los “contribuyentes de *facto*”.

Repercusión. Es el efecto por el cual el impuesto recae sobre el contribuyente de *iure*, este no transfiere a persona alguna la carga tributaria.

Para Sergio Francisco de la Garza, *la incidencia es el fenómeno por virtud del cual la carga del impuesto recae sobre una persona, el último consumidor de las mercancías o de los servicios, ya que no encuentra ninguna otra persona a quien trasladar la carga del tributo.*<sup>142</sup>

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis de jurisprudencia 1a./J. 76/2010 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, t. XXXII, diciembre de 2010, p.94, establece que “*La incidencia es un fenómeno de tipo económico causado por el proceso de traslación de los impuestos, conforme al cual, desde un punto de vista económico y financiero, no jurídico, se identifica a quién pagará materialmente y soportará el impacto del tributo.*”

---

<sup>141</sup> Criterio Interno del SAT 23/IVA/N Proporción de acreditamiento. Para calcularla, es necesario dividir el valor de las actividades gravadas, entre el de las gravadas y exentas, sin incluir el valor de las actividades no objeto, Anexo 3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 23 de diciembre de 2016.

<sup>142</sup> De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 25ª ed., Porrúa, México, 2003, p.398.

Los efectos del impuesto se agotan en la incidencia, es el momento último del proceso que alude a la carga que soporta finalmente el sujeto afectado por el gravamen.<sup>143</sup>

La citada tesis de jurisprudencia refiere que *“la traslación del impuesto es el fenómeno por el cual un "contribuyente de derecho" percutido por el impuesto, se hace reembolsar o recupera indirectamente la carga fiscal que le produjo la percusión del impuesto, lo que hace adicionando voluntariamente al precio de venta del producto o servicio la carga de la contribución.*

Para Hector B. Villegas, la transferencia de la carga impositiva se llama traslación, así la mayor parte de los impuestos al consumo es soportada por el vendedor, pero como este los agrega en los precios de sus mercaderías, en definitiva son soportados por los compradores.<sup>144</sup>

De las referidas definiciones, se concluye que la incidencia o percusión así como traslación del impuesto son términos que refieren el impacto económico a cargo del consumidor final en el Impuesto al Valor Agregado, el cual es diverso al sujeto pasivo. Se ha considerado que la traslación genera un aumento en el precio del bien consumido por lo que resulta perjudicial para el sujeto que afronta el peso de la carga impositiva.<sup>145</sup>

El IVA es un impuesto indirecto en el cual existe una traslación de la carga tributaria al consumidor, lo que implica a su vez que el gravamen incide materialmente sobre el consumo, es decir, sobre la riqueza del consumidor destinada a la adquisición de ciertos bienes o servicios

---

<sup>143</sup> Cfr. Álvarez Rendueles, José Ramón, *Op.cit.*, nota 72, p.43.

<sup>144</sup> Cfr. Villegas, Hector B. *Op.cit.*, nota 27, p.164.

<sup>145</sup> Cfr. Álvarez Rendueles, José Ramón, *Op.cit.*, nota 72, p.46

### Capítulo III. Justicia Distributiva

“La justicia es la primera virtud de las instituciones sociales, como la verdad lo es de los sistemas de pensamiento. Una teoría, por muy atractiva y esclarecedora que sea, tiene que ser rechazada o revisada si no es verdadera; de igual modo, no importa que las leyes e instituciones estén ordenadas y sean eficientes: si son injustas han de ser reformadas o abolidas.”

John Rawls

En este capítulo expondremos la justicia distributiva, la discusión de la necesidad de una reforma fiscal integral cuyo objeto sea la justa distribución de cargas tributarias nos obliga a su estudio, para evaluar la justicia de los impuestos indirectos así como las exenciones de estos.

La justicia ha sido objeto de reflexión filosófica, política y moral de diversos autores. Tomaremos como referencia la concepción de justicia de Aristóteles, en particular, la noción de la justicia distributiva.

Con el devenir histórico y social la humanidad ha cuestionado las diferencias y asimetrías presentes en la sociedad, la gran interrogante se ha centrado en como eliminar la estratificación y disminuir la diseminación de la sociedad, se plantea como justo la tendencia a la homogeneidad e igualdad de las personas.

Es evidente que los recursos económicos y materiales con los que cuentan los integrantes de la sociedad han sido determinantes en acentuar las diferencias, consideramos que en razón que los impuestos influyen en la disposición de tales recursos en manos de los gobernados, debe estudiarse el impacto de aquellos sobre estos últimos. Para ello partiremos de los postulados de la teoría de la justicia distributiva de John Rawls, misma que contrastaremos con la teoría retributiva de Robert Nozick y con la teoría de justicia de Amartya Sen.

### 3.1 Teoría Aristotélica de la Justicia.

Para Aristóteles “la justicia es la única de las virtudes que parece referirse al bien ajeno, porque afecta a los otros; hace lo que conviene a otro sea gobernante o compañero.”<sup>146</sup> Define dos sentidos centrales del término justicia, En un primer sentido, justicia es, en cierto modo, lo legal y, en un segundo sentido, es el respeto a la igualdad o, para ser más precisos, aquello que impide la generación de desigualdades no justificadas.<sup>147</sup>

Al primer sentido lo ha denominado justicia universal o general (*iustitia legalis sive universalis - sive generalis*), al segundo justicia particular (*iustitiaparticularis*). La justicia universal trata del conjunto de las relaciones sociales, es decir, del bien común; la justicia particular se enfoca a las relaciones de intercambio entre individuos dentro de la comunidad.

Aristóteles afirma que la justicia universal representa la suma de las virtudes en las relaciones sociales; en cambio, la justicia particular es una parte del total de las virtudes, que tiene como objeto la distribución e intercambio de bienes, así como la violación de las normas que presiden dichas actividades.

La justicia particular a su vez se divide en 2 tipos : La justicia distributiva (*nemêtikon dikaion*), y aquella que desde Tomás de Aquino se denomina justicia conmutativa (*diorthôtikon* o, también, *epanorthôtikon*).

La justicia distributiva, como su nombre lo indica, tiene que ver con la distribución de los bienes sociales, incluidos la distribución de los cargos públicos y los honores. En la justicia conmutativa, también llamada correctiva, se diferencia entre aquella que implica actos voluntarios por parte de todos los participantes y aquella que implica un acto involuntario por una de las partes.

---

<sup>146</sup> Aristóteles, *Ética a Nicomaco*, Pallí Bonet, Julio (trad.) España, Gredos, 1985, p.239.

<sup>147</sup> Cfr, *Ibid.* 239-242

La justicia particular que se abordará en este capítulo es el tipo de justicia que ha sido llamada por Aristóteles justicia distributiva, el filósofo estagirita concibe la Justicia como igualdad proporcional: Dar a cada uno lo que es suyo, o lo que le corresponde. Dice que lo que le corresponde a cada ciudadano tiene que estar en proporción con su contribución a la sociedad, sus necesidades y sus méritos personales.<sup>148</sup>

La igualdad proporcional, presupone una relación de por lo menos cuatro términos: dos personas y dos cantidades de bienes. Si el mérito en relación al criterio distributivo de dos personas es igual, serán tratadas de manera justa cuando la cantidad de bienes que reciben es igual.

*Lo justo, entonces, es la proporción, y lo injusto lo que va contra la proporción. Un término es mayor y otro menor, como ocurre también en la práctica; pues el que comete la injusticia tiene una porción excesiva de bien y el que la padece, demasiado pequeña. Tratándose de lo malo ocurre al revés, pues el mal menor, comparado con el mayor, se considera un bien, ya que el mal menor se prefiere al mayor, y lo preferible es un bien, y cuanto más preferible, mayor.<sup>149</sup>*

La vieja noción aristotélico-tomista de la justicia distributiva fue retomada en el Siglo XX por John Rawls en la “Teoría de la justicia”. Rawls desarrolla una teoría de la justicia como equidad, que ha sido probablemente la más influyente teoría de la justicia en la filosofía moral moderna. A continuación será expuesta.

### **3.2 Teoría de la justicia de Rawls.**

La teoría de la justicia de Rawls representa la columna vertebral del liberalismo igualitario, es la reacción a las teorías del utilitarismo que *grosso modo* su ideología se resume en el postulado “el máximo bienestar para el máximo número”, es decir,

---

<sup>148</sup> Cfr. *Ibid.* pp.243-245.

<sup>149</sup> *Ibid.* p.245.



que entre mayor sea el número de quienes reciben el beneficio mayor será la utilidad, aún sea en sacrificio de las minorías.

*En ausencia de impulsos de benevolencia, fuertes y duraderos, un hombre racional no aceptaría una estructura básica simplemente porque maximiza la suma algebraica de ventajas, sin tomar en cuenta sus efectos permanentes sobre sus propios derechos e intereses básicos. Así pues, parece que el principio de utilidad es incompatible con la concepción de cooperación social entre personas iguales para beneficio mutuo.*<sup>150</sup>

Rawls desarrolla una teoría de la justicia a partir de filosofía moral de Kant<sup>151</sup>, así parte del imperativo categórico kantiano<sup>152</sup> y comparte la consideración del individuo como fin en sí mismo.

El propósito de Rawls es presentar una concepción de la justicia que generalice y lleve a un nivel más elevado de abstracción la tradición contractual, cuyos máximos exponentes son: Hobbes, Locke, Rousseau y Kant.<sup>153</sup> Aclara que no debemos pensar en el contrato original como indispensable para establecer una sociedad o fundar un gobierno, sino más bien "*la idea directriz es que los principios de la justicia para la estructura básica de la sociedad, son el objeto del acuerdo inicial*".<sup>154</sup>

La teoría de la justicia de Rawls analiza el problema consistente en precisar cuáles son los principios de justicia que las personas libres y racionales interesadas en

---

<sup>150</sup> Rawls, John, Teoría de la justicia, trad. de María Dolores González, Fondo de Cultura Económica, México, 2015, p. 27.

<sup>151</sup> Cfr. Kant, Immanuel, Fundamentación de la metafísica de las costumbres, trad. de Manuel García Morente, Madrid, Espasa Calpe, 1921; Crítica de la razón práctica, trad. de E. Miñana y Villasagra y Manuel García Morente, Madrid, Espasa Calpe, 1913, y La metafísica de las costumbres, trad. de Adela Cortina Orts y Jesús Conill Sancho, Barcelona, Altaya, 1993

<sup>152</sup> El imperativo categórico es universal y es característico de la moral. Los imperativos morales, para ser considerados tales deben ser categóricos, esto es, no deben estar condicionados y el objeto de lo que se ordena en el imperativo ha de ser un fin en sí mismo. Kant da unas fórmulas generales del imperativo categórico. Fórmula de la ley universal: Obra sólo según una máxima tal que puedas querer al mismo tiempo que se torne ley universal. Fórmula de la ley de la naturaleza. Obra como si la máxima de tu acción debiera tornarse, por tu voluntad, ley universal de la naturaleza. Fórmula del fin en sí mismo: Obra de tal modo que uses la humanidad, tanto en tu persona como en la persona de cualquier otro, siempre como un fin al mismo tiempo y nunca solamente como un medio.

Fórmula de la autonomía: Obra como si por medio de tus máximas fueras siempre un miembro legislador en un reino universal de fines. Cfr. Kant, Emmanuel, *Crítica de la razón práctica*, México, Porrúa, p. 37- 57.

<sup>153</sup> Cfr. *Op.cit.*, nota 150, p.24.

<sup>154</sup> *Id.*

promover sus propios intereses aceptarían en una posición inicial de igualdad como definatorios de los términos fundamentales de su asociación.<sup>155</sup>

Rawls presenta a la igualdad y a la libertad como dos conceptos indisociables para la justicia. Divide en dos partes principales su teoría de la justicia: 1) Una interpretación de la situación inicial que denomina “posición original” y la formulación de los diversos principios disponibles en ella para su elección y 2) un razonamiento que establezca cuál de los principios será de hecho adoptado.<sup>156</sup>

El deseo de justicia rechaza las actitudes individualistas y egoístas, ya que en una sociedad con estas conductas generalizadas se produciría un profundo desajuste global y, por lo tanto, se impondría la injusticia. Rawls sostiene que la no cooperación social produce una cantidad de recursos limitados, pero un sistema de cooperación hace que se incrementen notablemente los recursos. En consecuencia, para Rawls la cuestión fundamental es cómo se deben distribuir los frutos de la cooperación entre los hombres, es decir, cómo deben entenderse los derechos y obligaciones de los individuos.<sup>157</sup>

El planteamiento central de Rawls es de qué manera se deben distribuir las cargas y beneficios que cada uno obtendrá como resultado de su cooperación. Sus propuestas son las siguientes:

- Debe existir un contrato social que actúe como una herramienta para hacer que una sociedad sea más justa.
- El contrato o pacto social debe estar basado en el consenso de los ciudadanos.
- El contrato o pacto social tiene que regirse por el concepto de imparcialidad y de acuerdo libre.

---

<sup>155</sup> *Cfr. Id.*

<sup>156</sup> *Cfr. Ibid.*, p. 62

<sup>157</sup> *Cfr. Ibid.* p. 127.

- La idea de imparcialidad de Rawls como fundamento de la justicia distributiva.

Según Rawls, si suponemos un estadio anterior a la vida -una posición original- en la que individuos racionales cubiertos por un “velo de ignorancia” se enfrentan ante la decisión de elegir un criterio distributivo, éstos llegarían a la concepción general de justicia a través de un contrato social.

Rawls denomina "velo de la ignorancia" a la condición cuyo fin es evitar que las personas libres y racionales puedan llegar a proponer algo injusto, esto es que partan de una deliberación sin prejuicios y sin intereses particulares, así ninguno de los integrantes de la sociedad sabe cuál es su papel ni cuáles son sus intereses particulares. De tal forma que la deliberación bajo "el velo de la ignorancia" en su posición original será imparcial y, en consecuencia, más justa.

El “velo de la ignorancia” es la condición clave para garantizar la imparcialidad de los resultados deseados y posibilitar la elección unánime de una determinada concepción de la justicia. En términos de Kymlicka “*es un test intuitivo de equidad*”.<sup>158</sup>

Rawls reconoce que no es fácil suprimir intelectualmente los prejuicios sociales y los intereses privados, pero es una herramienta necesaria para crear una elección racional sobre lo que debe ser la justicia. Rawls argumenta que para que esto sea posible es necesario aplicar tres principios, el de la libertad, el de la diferencia y el de la igualdad de oportunidades. Esto implica que la libertad individual debe ser un aspecto esencial para que una sociedad sea justa, las desigualdades socioeconómicas son aceptables siempre y cuando se permita una mejora en las condiciones de vida de todos los individuos. Explica que será posible hablar de justicia si hay un criterio efectivo que respete la igualdad de oportunidades entre todos los individuos.

---

<sup>158</sup> Kymlicka, *Contemporary Political Philosophy*, Oxford, Clarendon press, 1990, p.62

La posición original es hipotética, es una situación inicial de igualdad, aquellas condiciones que aceptamos aunque nunca se llevó a cabo un acuerdo, porque quizá hemos sido persuadidos mediante la reflexión filosófica a dicha aceptación. "Así, lo que haremos es reunir en una sola concepción un número de condiciones puestas a los principios que estamos dispuestos, mediante una debida deliberación, a reconocer como razonables."<sup>159</sup>

Es claro entonces que la posición original es una situación puramente hipotética. No es necesario que algo parecido a ella haya existido nunca, aunque poniendo en práctica deliberadamente las restricciones que ella expresa podamos simular los reflejos de las partes. La concepción de posición original no intenta explicar la conducta humana, salvo en la medida en que trata de dar cuenta de nuestro puntos morales y ayuda a explicar el hecho de que tengamos un sentido de la justicia.<sup>160</sup>

La igualdad en Rawls está presente desde la construcción del principio de justicia; es decir, se encuentra desde la discusión sobre el contrato. El supuesto del "velo de ignorancia" encarna esta igualdad. El contrato rawlsiano permite la igualdad de oportunidades, en el sentido que representa la igualdad del imperativo categórico, el cual exige considerar al individuo como fin en sí mismo.

Para Rawls la noción "justicia como imparcialidad", requiere que la elección se realice en una "situación hipotética de igual libertad", para lo cual es menester escoger los principios de la justicia tras un "velo de ignorancia" con el fin de organizar las bases que conduzcan a la cooperación social entre personas libres e iguales.<sup>161</sup>

---

<sup>159</sup> Cfr. *Op.cit*, nota 150, p. 33.

<sup>160</sup> Cfr. *Ibid.*, p.121.

<sup>161</sup> Cfr. Flores, Imer B., El liberalismo igualitario de John Rawls. Cuestiones Constitucionales Revista Mexicana de Derecho Constitucional, Núm. 1, Julio- diciembre, 1999. ISSN 2448-4881. Disponible en: <<https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/cuestiones-constitucionales/article/view/5564/7213>>. Fecha de acceso: 26 oct. 2017 doi:<http://dx.doi.org/10.22201/ijj.24484881e.1999.1.5564>.

La teoría de la justicia de Rawls utiliza el método de constructivismo kantiano, es decir, el equilibrio reflexivo y el velo de la ignorancia, para formular dos principios de justicia en la posición original.<sup>162</sup>

**Primero:** Cada persona ha de tener un derecho igual al esquema más extenso de libertades básicas iguales que sea compatible con un esquema semejante de libertades para los demás.

**Segundo:** Las desigualdades sociales y económicas habrán de ser conformadas de modo tal que cuando:

- a) se espere razonablemente que sean ventajosos para todos,
- b) se vinculen a empleos y cargos asequibles para todos.<sup>163</sup>

De la rápida lectura de los referidos preceptos se percibe que en la estructura básica de la sociedad hay una asignación de derechos y deberes, mismos que regulan las desigualdades sociales y económicas.

En el primero están contempladas las libertades y derechos que deberán ser iguales. El segundo principio hace referencia a la distribución del ingreso y la riqueza, y a la formación de organizaciones que hagan uso de las diferencias de autoridad y responsabilidad o de las cadenas de mando.<sup>164</sup>

Rawls precisa que no es necesario que la distribución del ingreso y de las riquezas sea igual, no obstante tiene que ser ventajosa para todos. Además que los puestos de mando deben ser accesibles a todos.<sup>165</sup>

Imer Flores refiere que Rawls postula en el primer principio, "el principio de libertad igual" mientras que el segundo principio consagra tanto "la igualdad de oportunidades" como "el principio diferencial".<sup>166</sup>

---

<sup>162</sup> Cfr. *Ibid*, Rawls retoma el análisis de los principios de justicia, en su obra en *Liberalismo político*.

<sup>163</sup> Cfr, *Op.cit*, nota 150, pp.67-68.

<sup>164</sup> Cfr, *Ibid.*, p.68

<sup>165</sup> Cfr, *Ibid*, p.67-68

<sup>166</sup> Cfr. Flores, Imer B. *Op.cit*, nota 161.

Así, el primero pugna por la máxima e igual libertad compatible para todos y tiene prioridad sobre el segundo. En cambio, la cláusula b) acerca de la oportunidad igual de todos los miembros a realizar sus propios fines, tiene prioridad sobre la cláusula a) respecto al máximo beneficio para los miembros menos aventajados de la sociedad.<sup>167</sup>

Roberto Gargarella, considera que el segundo principio o principio de diferencia, rige la distribución de los recursos de la sociedad y se encuentra asociado a la idea de igualdad. El principio de diferencia constituye una superación de la idea de la justicia distributiva en las sociedades modernas, que se entiende satisfecha con una mera igualdad de oportunidades. Rawls reflexiona que mayores ventajas de los más beneficiados por la lotería natural son justificables sólo si ellas forman parte de un esquema que mejora las expectativas de los miembros menos aventajados de la sociedad.<sup>168</sup>

Estos dos principios están ordenados según una prevalencia que Rawls denomina lexicográfica, según la cual el segundo principio no entra en vigencia hasta tanto no haya dado cumplimiento al primero, en este sentido, sólo en una sociedad que respeta las libertades fundamentales es posible hacer valer los principios que reduzcan las desigualdades.<sup>169</sup>

Rawls explica estos dos principios como una concepción general de justicia que puede ser expresada en los términos siguientes: *Todos los valores sociales – libertad y oportunidad, ingreso y riqueza, así como las bases del respeto mismo – habrán de ser distribuidos igualitariamente a menos que una distribución desigual de alguno o de todos estos valores redunde en una ventaja para todos.*<sup>170</sup>

Para Van Parijs, “*la teoría de Rawls es presentada a menudo como aportando su legitimación a un tipo de sociedad social-demócrata, es decir, a un tipo de sociedad que asocia a una economía de mercado la protección estricta de las libertades*

---

<sup>167</sup> *Id*

<sup>168</sup> Cfr. Gargarella, Roberto, *Las teorías de la Justicia después de Rawls: Un breve manual de filosofía política*, Paidós Iberica, España, 1999, p.39.

<sup>169</sup> Cfr. Rawls, John, *Op.cit*, nota 150, pp. 52 y 87.

<sup>170</sup> *Ibíd.*, p.69

*individuales y una legislación social y fiscal que retribuye los ingresos en beneficio de los más desfavorecidos.”<sup>171</sup>*

De lo expuesto podemos concluir que Rawls refiere a la justicia como una forma de estructuración social, como un cierto modo de disponer las prácticas sociales. El modo en el cual las principales instituciones sociales distribuyen los derechos y deberes fundamentales y determinan la división de los beneficios de la cooperación social.

Una vez que los principios básicos de una sociedad han sido establecidos, corresponde que se levante el velo de la ignorancia y que se asuman las consecuencias de dichos principios acordados.

Además de los postulados que reaccionan a la doctrina del utilitarismo, Rawls realiza un análisis del criterio de justicia distributiva a través del principio de igualdad de oportunidades.

La igualdad de oportunidades supone que el destino de la gente no debe estar determinado por su circunstancia social, sino por su elección individual; es decir, en una sociedad donde priva la igualdad de oportunidades, el objetivo es que las diferencias de ingreso y de riqueza tiendan a ser más producto del mérito y de la elección personal, que de la suerte de haber nacido en una familia con altos niveles de ingreso y de riqueza.

Según Rawls, si suponemos un estadio anterior a la vida, lo que ha denominado una “posición original”, en la que individuos racionales cubiertos por un “velo de ignorancia” se enfrentan ante la decisión de elegir un criterio distributivo, con lo cual se llegaría a la concepción general de justicia a través de un contrato social. En lo fundamental, esta concepción requiere que todos los bienes sociales primarios:

---

<sup>171</sup> Van Parijs, P., *La double originalité de Rawls* en *Fondements d’une théorie de la justice. Essais critiques sur la philosophie de John Rawls*, trad. Carlos I. Massini Correias, ed., Louvain-la-Neuve, Institut Supérieur de Philosophie, 1984, pp. 25 y 26.

derechos, libertades, oportunidades, ingreso y riqueza y la base social para el auto respeto; sean distribuidos por partes iguales en la sociedad, a menos de que una distribución desigual favorezca al individuo en la peor situación.

Por ejemplo, supongamos que la eficiencia en la asignación, el pleno empleo, un ingreso nacional más elevado y la distribución más igualitaria son aceptados por como fines sociales. Entonces, dado el sopesamiento deseado de estos fines y la organización social existente, los preceptos relativos a los salarios justos, la justa imposición fiscal y las demás medidas recibirán cada una el énfasis debido.<sup>172</sup>

Rawls analiza los fines de la política social en una dicotomía agregativo-distributiva, resultando los dos principios siguientes:

- 1) La estructura básica de la sociedad ha de ser planteada para producir el mayor bien en sentido del mayor equilibrio neto de satisfacción.
- 2) La estructura básica de la sociedad ha de ser planteada para distribuir las satisfacciones equitativamente.

El primer principio actúa como principio de eficacia, ya que exige producir un total tan alto como sea posible manteniéndose el resto de las cosas iguales. El segundo principio sirve como modelo de justicia que restringe la búsqueda del bienestar total y equilibra la distribución de las ventajas. Rawls explica que estos principios dan una concepción intuicionista al no proporcionar ninguna regla de prioridad para determinar cómo han de equilibrarse.<sup>173</sup>

En términos de Rawls hubo una distribución inicial de activos, es decir, la distribución inicial de ingresos y de riqueza, y de las capacidades y talentos naturales, lo que derivó en:

La distribución existente del ingreso y de la riqueza, por ejemplo es el efecto acumulativo de distribuciones previas de los activos naturales – esto es talentos y capacidades naturales – en la medida que estos hayan

---

<sup>172</sup> Rawls, John, *Op.cit*, nota 150, p. 46.

<sup>173</sup> *Cfr. Ibid.*, p.47.



sido o no desarrollados y su uso favorecido u obstaculizado en el transcurso del tiempo por circunstancias sociales y contingencias fortuitas tales como accidentes y buena suerte.<sup>174</sup>

Rawls formula el principio de igualdad de oportunidades para corregir esa desigualdad inicial. En ese sentido, una sociedad donde priva la igualdad de oportunidades, el objetivo es que las diferencias de ingreso y de riqueza tiendan a ser más producto del mérito y de la elección personal, que de la suerte de haber nacido en una familia con altos niveles de ingreso y de riqueza.

En resumen, la igualdad de oportunidades sociales que busca Rawls es a partir de la igualdad de los bienes sociales básicos: derechos, libertades, oportunidades, ingreso y riqueza.

La gran interrogante es ¿cómo instrumentar los principios de la teoría de la justicia de Rawls? Aquí se vislumbra las dificultades para traducir los principios filosóficos en políticas públicas, encaminadas a igualar los bienes sociales básicos o primarios, en específico el ingreso y la riqueza, en razón del objeto de estudio de esta investigación. Es decir, los bienes primarios básicos indispensables para satisfacer cualquier plan de vida.

¿Cómo llegar a hacer de la sociedad una empresa cooperativa para beneficio mutuo?, una primera respuesta sería que para lograr que la distribución de bienes sea justa es necesario que haya justicia en la configuración de las instituciones económicas y sociales.

Cabe señalar que para Paulette Dieterlen los tres grandes méritos de la teoría de la justicia de Rawls son: 1) rescatar el pensamiento contractualista; 2) conciliar dos principios que parecían pertenecientes a dos tradiciones distintas: del liberalismo la idea de la libertad y del socialismo la idea de igualdad; y, 3) reconciliar dos tradiciones que dentro del pensamiento liberal se veían como antagónicas: la

---

<sup>174</sup> *Ibíd.*, p.76.

libertad de los modernos o libertades cívicas y la libertad de los antiguos o libertades políticas.<sup>175</sup>

La teoría de la justicia de Rawls permite prestar atención a los desaventajados. En ese sentido, la eliminación de la pobreza,<sup>176</sup> medida por la carencia de bienes primarios que el autor enuncia, ha tenido influencia en los análisis de políticas públicas para solucionar tal problema.

Frente a los reconocidos aciertos de la teoría de la Justicia de Rawls, se ha dicho que es reiterativa, compleja y que contiene contradicciones parciales. Ronald Dworkin, Robert Nozick y Amartya Sen realizan algunas precisiones sobre los alcances y las limitaciones tanto teóricas como prácticas del pensamiento de Rawls.

La principal crítica de Dworkin quizá sea la afirmación categórica que libertad e igualdad desafortunadamente se encuentran en conflicto constante, por lo que fundar una teoría de la justicia distributiva en esos principios debilita el argumento de la teoría de la Justicia de Rawls.

Robert Nozick pretende demostrar la posibilidad de llegar a una concepción de justicia diametralmente opuesta a Rawls, a pesar de partir ambos de una posición similar,<sup>177</sup> como la formulada por Locke.

A continuación expondremos las críticas realizadas por Nozick y Amartya Sen a la teoría de la Justicia de Rawls.

---

<sup>175</sup> *Cfr.* Dieterlen, Paulette, "La filosofía política de John Rawls", Revista Mexicana de Ciencias Políticas y Sociales, nueva época, año XXXVII, núm. 150, octubre-diciembre de 1992, p. 108.

<sup>176</sup> De acuerdo con el Programa Regional para la superación de la Pobreza del Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo, la pobreza implica usencia de satisfactores apropiados para cubrir un mínimo de ciertas necesidades llamadas básicas: alimentación, salud, vivienda, educación básica, cultura, recreación, vestido, transporte público, comunicaciones básicas.

<sup>177</sup> Recordemos de Rawls parte de las teorías contractualistas para la formulación de la teoría de la justicia.

La teoría de la retribución enunciada por Nozick, refuta la teoría de la justicia social y a reconocer solamente ciertas formas de justicia privada como el derecho de adquisición y el derecho a la transferencia.

Rechaza la justicia social porque estima que no hay algún criterio válido para distribuir bienes; la única pauta confiable es que cada cual goce de lo que ha producido. Así, en donde solo hay trabajo individual, no hay cabida para la distribución social; por lo que no existe la cooperación, en ese sentido cada quien disfruta de lo que ha conseguido por sí mismo.

Sen, ha criticado el “índice de los bienes primeros”, creado por Rawls con el objeto de definir las necesidades mínimas de los ciudadanos en una sociedad justa, tanto en términos de libertades como de recursos. Amartya Sen, ha contrastado a este índice con la noción de “capacidad”, que toma en consideración las variaciones interindividuales. Para él un gobierno tiene que juzgar en función de las capacidades, que serían aquellas capacidades de las que cada persona dispondría para poder convertir sus derechos en libertades reales.

### **3.3 Teoría retributiva: Crítica a la teoría de la Justicia de Rawls**

Robert Nozick en su obra “Anarquía, Estado y Utopía” plantea una teoría de la justicia en oposición a la de Rawls, a la cual denomina la teoría retributiva. Propugna por un Estado mínimo que surge de la relación entre los derechos individuales y el Estado. Justifica la existencia de un Estado mínimo limitado a las estrechas funciones de protección contra la violencia, el robo y el fraude, de cumplimiento de contratos, etc.

En una primera lectura parece que la teoría retributiva descansa en un pensamiento insensible hacia las necesidades y sufrimientos de los otros y de la cooperación social.

Nozick parte de la teoría de John Locke del Estado de la Naturaleza, es decir, de una condición hipotética en la cual los individuos libres adquieren la propiedad, pero en la que no existe una autoridad constituida. Tal situación tiende a degenerar en un conflicto al no existir un poder común que dirima las controversias entre los sujetos.

Nozick considera que el Estado se crea mediante unos procesos derivados de la "mano invisible" en los que se prueban diversas formas de asociación hasta culminar en el "Estado mínimo", a diferencia de Locke para quien el Estado solo se constituye mediante un pacto social. Nozick utiliza el concepto de Estado de naturaleza, pero no plantea un origen contractual sino gradual del Estado, de manera que no se sabe con precisión en qué momento se pasa del Estado de naturaleza a la condición civil.<sup>178</sup>

Con el fin de justificar la existencia del Estado mínimo, Nozick recurre a la teoría del Estado de naturaleza, se pregunta: ¿es necesario el Estado o es posible la convivencia en anarquía? Nozick considera que el tránsito del Estado de naturaleza al Estado sólo es posible si en el proceso de construcción no se violan los derechos que los individuos tienen en el Estado de naturaleza, de ahí que su intención sea conocer éste último no como un estadio previo a la formación del Estado, sino como terreno en el que es posible la identificación de una serie de características humanas.

Para Nozick en el Estado de naturaleza descrito por Locke los individuos disfrutaban de una plena autonomía de la voluntad, con los únicos límites impuestos por el Derecho natural, que exigen que nadie pueda dañar al otro en su vida, salud, libertad y propiedad. En caso de suceder, los individuos poseen un derecho a castigar proporcionalmente a la trasgresión, esto es, lo justo para reparar y reprimir.

---

<sup>178</sup> Cfr. Nozick, Robert, Anarquía, Estado y Utopía ed, en español, Fondo de Cultura Económica, México, 1974, p.32- 36.

Tales mecanismos de autotutela pueden ser excesivamente desproporcionados al daño causado que se busca compensar y en ese sentido una manifestación del predominio de los más fuertes. Ante esta situación, para Nozick, los individuos tenderían a agruparse en “asociaciones de protección mutua”, que les permitirían mejorar sus circunstancias anteriores, evitando, por ejemplo, reclamos injustos.

Cada individuo puede pretender unirse a la asociación protectora más fuerte, y distintas agencias unirse entre sí, hasta concentrarse finalmente en una última y única organización.

El devenir de las “asociaciones de protección mutua” en un sistema en el que rigen las leyes de mercado, es decir, en donde las asociaciones se disputan a los clientes, llegan a acuerdos y esto provocará el establecimiento de unos “proto-Estados”. Esto es, las diferentes asociaciones existentes gozarán del monopolio de la fuerza en un territorio determinado, sin que para ello haya sido necesaria la intervención de ninguna institución investida de poder.<sup>179</sup>

Por lo que Nozick afirma que la formación del Estado no es el producto de un pacto o consentimiento mutuo, sino retomando la metáfora de Adam Smith, un proceso de “mano invisible”<sup>180</sup> a través del cual se llega a un resultado con independencia del designio intencional del conjunto de los individuos, que se limitan a actuar individualmente en defensa de sus derechos.

Nozick explica que este sistema de agencias monopolísticas de protección, o bien, las asociaciones de protección mutua no es todavía exactamente un Estado, por dos razones: 1) Las agencias de protección no están legitimadas porque no lo están cada uno de los individuos para anunciar que castigarán a todos aquellos que usen la fuerza sin autorización, 2) No todos los individuos decidirán unirse a una agencia de protección, por tanto, éstas no protegerán a todos los individuos, sino sólo a

---

<sup>179</sup> Cfr. Gargarella, Roberto, *Op.cit*, nota 168, p.52.

<sup>180</sup> Adam Smith en su obra *La riqueza de las naciones* creó la “mano invisible” que es una metáfora utilizada para expresar en la economía la capacidad autorreguladora del libre mercado.

aquellos que paguen por ello. A lo sumo, el sistema de agencias de protección puede dar lugar a un Estado intermedio, al que Nozick denomina "Estado ultramínimo", que se caracteriza por la existencia en el de un monopolio del uso de la fuerza, en el que está prohibida la represalia privada de las Agencias de protección, pero en el que sólo quedan protegidos los que pagan por los servicios de protección. En otros términos, en el Estado «ultramínimo» no hay justicia distributiva.<sup>181</sup>

Para obtener algo reconocible como Estado tenemos que mostrar: 1) cómo un Estado ultramínimo surge del sistema de asociaciones privadas de protección, y 2) cómo el Estado ultramínimo se transforma en un Estado mínimo, cómo da origen a aquella "redistribución" para la provisión general de servicios de protección que constituye el Estado mínimo.<sup>182</sup>

El Estado mínimo, surge en el momento que una agencia de protección dominante ostenta el monopolio de la fuerza frente y para todos los individuos mediante un sistema impositivo para la redistribución de la protección.

El reconocimiento de un derecho a castigar no implica de por sí el establecimiento del Estado, pues todos tiene derecho a oponerse a un procedimiento injusto, tanto los que pertenecen a una agencia de protección, como los que no. La existencia de una agencia de protección dominante comportará que la misma pueda determinar que los procedimientos que ella utiliza son los únicos que merecen la calificación de confiables y justos, imponiendo *de facto* su voluntad sobre el resto, esto es, será la única que ejercerá efectivamente el derecho, toda vez que en el mismo se incluye la facultad de impedir a los otros que ejerzan ilegítimamente el mismo derecho.

Los clientes de la agencia de protección dominante tienen la obligación de aplicar el principio de compensación, o lo que es lo mismo, deben indemnizar a los independientes no asociados a la agencia para compensarles las desventajas que

---

<sup>181</sup> Cfr. Nozick, Robert, Op.cit, nota 178, p. 39.

<sup>182</sup> *Ibid.*, p.62.

les supone la prohibición de sus procedimientos de justicia, establecida con el fin de dar seguridad a los demás. Nozick considera que el modo, menos oneroso de compensar a estos individuos independientes que se resisten a comprar los servicios de la agencia y prefieren aplicar sus propios procedimientos de justicia, es ofrecerles protección a cargo de los clientes de la asociación.

Nozick no sólo "justifica el Estado mínimo" limitado a unas cuantas funciones de protección sino también "sostiene que ningún Estado más extenso puede justificarse" porque violaría los derechos individuales. De hecho, sustenta el nuevo paradigma basado en derechos al reconocer que "los individuos tienen derechos, y hay cosas que ninguna persona o grupo puede hacerles sin violar los derechos".

Nozick propugna por un Estado que no invada la esfera individual, podríamos decir que defiende el adelgazamiento del Estado.

### **3.3.1 Redistribución y derechos de propiedad**

Una vez justificado el "Estado mínimo", Nozick expone las razones por las cuales considera que un Estado más extenso no tiene justificación. Ello implica una crítica a las teorías igualitarias de justicia.

Nozick establece una teoría de los derechos<sup>183</sup>, desarrollada por el principio de justicia en las pertenencias, compuesto a su vez por tres principios: 1) el principio de justicia en la adquisición, 2) el principio de justicia en las transferencias y 3) el principio de rectificación. En esta teoría, *grosso modo*, los dos primeros principios son los medios legítimos que permiten que una distribución sea justa, por tanto, se adquiera el derecho de propiedad sobre los bienes distribuidos, pues cualquier distribución que resulte de transferencias libres a partir de una situación justa es justa en sí misma. Por su parte, el principio de rectificación se encarga de resolver

---

<sup>183</sup> Abarca derechos negativos, es decir, derechos de no interferencia. Así como derechos positivos derivados de las transacciones voluntarias entre las partes.

las injusticias en las pertenencias producidas por actuaciones ilegítimas pasadas.<sup>184</sup>

Esta teoría de los derechos, es una teoría de la justicia no pautada,<sup>185</sup> es decir, no requiere de mérito moral, inteligencia, necesidad, utilidad, etc.; o ninguna combinación de un número de ellas sirve de pauta para la distribución de bienes.

El elemento que posibilita que la distribución de bienes beneficie a todos es la libre transmisión individual, lo que constituye el epicentro del sistema retributivo defendido por Nozick. Estas intuiciones acerca de la fórmula para una distribución justa se pueden sintetizar con el siguiente aserto:

*“De cada quien según lo que escoge hacer, a cada quien según lo que hace por sí mismo (tal vez con la ayuda contratada de otros) y lo que los otros escogen hacer por él y deciden darle de lo que les fue dado previamente (según esta máxima) y no han gastado aún o transmitido.”*  
o más simplificada en [...] *“De cada quien como escoja, a cada quien como es escogido”.*<sup>186</sup>

¿Por qué no es posible para Nozick una teoría de la justicia distributiva pautada o de estado final, como puede ser la de Rawls? Para Nozick una teoría de la justicia distributiva pautada sólo se puede llevar a cabo a través de intervenciones continuas en la vida de las personas, tales como la prohibición de transacciones o las confiscaciones de bienes. Para explicar claramente esta posición, Nozick echa mano del ejemplo siguiente: Imaginemos que vivimos en una sociedad en la que la riqueza se distribuye de una forma no retributiva, sino distributiva que pretende la igualdad, a la que le vamos llamar D1. En esta sociedad vive Wilt Chamberlain, que es un jugador de baloncesto objeto de gran admiración. Wilt Chamberlain acuerda con su club (que desea que el jugador permanezca en el mismo) que 25 centavos del precio de cada boleto de entrada será para él, así de la recaudación de la taquilla de los partidos este monto pasará directamente a sus bolsillos. Los

---

<sup>184</sup> Cfr. Nozick, Robert, *Op.cit*, nota 178, p. 39.

<sup>185</sup> Para Gargarella, Nozick no objeta la idea de igualdad sino el establecimiento de pautas que pretendan imponerla. Gargarella, Roberto, *Op.cit*, nota 168, p.55.

<sup>186</sup> Nozick, Robert, *Op.cit*, nota 178, p. 163.



espectadores entusiasmados con el juego de Chamberlain acuden masivamente a los partidos y después de una temporada el jugador ha recaudado mucho más que cualquier otra persona.<sup>187</sup>

De la distribución inicial D1 hemos pasado a nueva distribución D2, la distribución de la riqueza ha variado sustancialmente, desde que el dinero estaba en manos de los espectadores hasta llegar a las manos de Chamberlain. La reflexión de Nozick es: ¿si la distribución D1 era justa qué es lo que le puede objetar a la nueva distribución D2? Dicho de otro modo, ¿en qué medida un tercero puede hacer demandas de justicia redistributiva a un intercambio libre de bienes sobre los que no tiene ningún derecho de propiedad?<sup>188</sup>

Los espectadores de forma voluntaria acuerdan el pago por ver jugar a su ídolo, así que las transacciones hechas entre los espectadores y Chamberlain fueron voluntarias. De tal forma que si el Estado interviene para revertir la situación de D2 y orientarlo a regenerar la situación D1, estaríamos ante un Estado permanentemente intrusivo.

En opinión de Nozick, el hecho de que usted sea forzado a contribuir al bienestar del otro, viola sus derechos, mientras que el hecho que otro no le provea a usted de cosas que necesita, incluyendo cosas que son esenciales para la protección de sus derechos, no constituye en sí mismo una violación de sus derechos.<sup>189</sup>

Nozick considera que la introducción del principio de diferencia de Rawls en la teoría de la justicia, como principio que define los resultados de la cooperación, comporta que los menos dotados extraigan más beneficios que los situados en una mejor posición en relación con las pertenencias previas de cada uno en un esquema no cooperativo o de cooperación más limitada. Nozick concluye que no todos los individuos pueden exigir lo máximo de una situación de cooperación, de

---

<sup>187</sup> *Cfr. Ibid.* p. 163-164.

<sup>188</sup> *Cfr. . Ibid.* 165.

<sup>189</sup> *Cfr. Ibid.* p. 30.

suerte que los mejor dotados tienen motivos para rehuir la cooperación, por no presentar las mismas condiciones razonables.

Nozick sostiene que bastan los principios de justicia en la adquisición y en la transferencia para regular la distribución de bienes en una sociedad, por lo que no es necesario un Estado extenso sino el Estado mínimo, es decir, una especie de agencia de protección que garantiza la aplicación razonable de esos principios para todos los individuos, para asegurar esa distribución.

Sin embargo, reconoce que el mayor problema se presenta cuando se trasgreden tales principios y se hace precisa la aplicación del “principio de rectificación”, ya que la falta de información histórica sobre las injusticias acontecidas y la imposibilidad de conocer con exactitud si realmente los hoy peor situados fueron víctimas de injusticias, impiden determinar cómo repararlas, lo que, en cualquier caso, nos llevaría a procesos monstruosos de rectificación.

La teoría retributiva de justicia distributiva es *histórica*; si una distribución es justa o no, depende de cómo se produjo. En contraste, los *principios de justicia distributiva de porciones actuales* sostienen que la justicia de una distribución está determinada por cómo son distribuidas las cosas (quien tiene qué) juzgando de conformidad con algún(os) principio(s) *estructural(es)* de distribución justa.<sup>190</sup>

Para Nozick el ideal de igualdad no es meramente una distribución igualitaria de recursos materiales escasos y necesitados. Plantear la igualdad en estos términos implica no tener en cuenta que sobre esos bienes hay derechos de otras personas.

Sin duda se puede fomentar la cooperación voluntaria con ellas para obtenerlos, pero no disponer de los mismos sin contar con el consentimiento de sus propietarios, que poseen una elección personal sobre dichos recursos. Sino estarías ante una autonomía formal inadmisibles, porque no podríamos disponer de nuestros derechos sin el consentimiento de los otros.

---

<sup>190</sup> *Ibid.*, p.157

Así, para Nozick los derechos individuales sobre las cosas no dejan lugar a ningún otro derecho más general, como podría ser el derecho a una partida equitativa del producto final. La igualdad descansa en el intercambio libre y voluntario entre personas, la autodeterminación sustantiva del individuo requiere libertad de elección y disponibilidad de recursos materiales.

Cohen opina respecto al ejemplo enunciado del jugador Chamberlain y sus seguidores, que Nozick parece descuidar los efectos sobre terceros porque podría decir que las personas que no asisten al juego conservan sus proporciones intactas. No obstante que, la proporción efectiva de cada persona depende no sólo de cuánto tiene, sino también de lo que tienen los demás y del modo en que está distribuido lo que tienen.<sup>191</sup>

El pensamiento de Nozick rechaza evidentemente un Estado más extenso que el “Estado mínimo”, que intervenga para asegurar una distribución igualitaria de bienes materiales, porque supone la negación de los derechos individuales. Aun así, intenta concebir un Estado más que mínimo que no comporte la violación de derechos.

### **3.4 Teoría de la elección social: Crítica a la teoría de la Justicia de Rawls**

El pensamiento de Amartya Sen rescata los orígenes primarios de la economía como ciencia que no está tan alejada de la ética. Las intuiciones morales de Sen parten de dos autores fundamentales, Aristóteles y Adam Smith.

La crítica de Sen a la teoría de Rawls se dirige a dos aspectos esenciales: la factibilidad de identificar un acuerdo trascendental único y la redundancia de dicho acuerdo.

---

<sup>191</sup>Cfr. Cohen, Gerald, Robert Nozick and Wilt Chamberlain: How patters preserve liberty , Erkenntnis, vol. 11, 1977, p.216

Sen está en desacuerdo con algunos planteamientos de Rawls, en particular con el argumento hipotético de la posición original, ya que considera poco claro aquello que sería escogido en una situación de supuesto desconocimiento, para llegar a los principios de justicia.

El autor en comento ilustra el problema de sostener que hay una única solución imparcial, derivada del acuerdo trascendental adoptado en la posición original, con el ejemplo siguiente:

Permítanme ilustrar el problema con un ejemplo en el cual hay que decidir cuál de tres niños —Anne, Bob y Carla— debe tener una flauta que ellos se disputan. Anne reclama la flauta con el fundamento de que ella es la única de los tres que sabe tocarla (los otros dos no lo niegan) y de que sería muy injusto negar el instrumento al único que realmente puede tocarlo. Si esto es todo lo que sabemos, el argumento en favor de dar la flauta al primer niño sería muy fuerte. En un escenario alternativo, Bob toma la palabra y defiende su reclamación de la flauta con el argumento de que él es el único de los tres que es tan pobre que no tiene juguetes propios. La flauta le ofrecería algo con qué jugar (los otros dos admiten que son más ricos y están bien provistos de entretenimiento). Si sólo hubiésemos escuchado a Bob, su argumento sería muy poderoso. En otro escenario alternativo, Carla habla y señala que ha estado trabajando con diligencia durante muchos meses para elaborar la flauta con sus propias manos (los otros dos lo confirman), y en el momento de terminar su labor, «aparecieron estos usurpadores para arrebatarme la flauta». Si la declaración de Carla es lo único que hemos escuchado, podemos inclinarnos a darle la flauta en reconocimiento de su comprensible aspiración a algo que ella misma ha fabricado.<sup>192</sup>

Los argumentos de cada uno para poseer la flauta se basan en estos elementos: uno cree que es justo que se la quede dado que le dedicó tiempo y esfuerzo a construirla, otro arguye que la disfrutará más que los otros ya que es el único que sabe tocarla, y el tercero reclama la flauta para sí por motivos de equidad. ¿Quién debe quedarse con la flauta desde una perspectiva de justicia?

Bob, el más pobre, tendería a conseguir el respaldo indudablemente sincero del igualitarista económico comprometido a reducir las distancias entre los medios económicos de la población. Por otra parte, Carla, la constructora de la flauta, recibiría la simpatía inmediata del libertario. EI

---

<sup>192</sup> Sen Amartya, La idea de la Justicia, Valencia Villa, Hernando, (trad.), México, Taurus, 2010, p.45.

utilitarista hedonista puede encarar el desafío más difícil, pero tendería a ponderar, más que el libertario o el igualitarista económico, el hecho de que el placer de Anne puede ser mayor porque ella es la única que sabe tocar la flauta (también existe el proverbio «no gastes, no desees»). Sin embargo, el utilitarista debería reconocer también que la relativa indigencia de Bob podría hacer mucho mayor su incremento de ganancia en felicidad al conseguir la flauta. El «derecho» de Carla a recibir lo que ha construido puede no encontrar resonancia inmediata en el utilitarista, pero una reflexión utilitarista más profunda tendería sin embargo a tener en cuenta de alguna manera los requisitos de los incentivos al trabajo en la creación de una sociedad en la cual la generación de utilidad se sostiene y estimula a través de dejar que la gente conserve lo que ha producido con su propio esfuerzo. El apoyo del libertario para dar la flauta a Carla no será condicional en la forma en que lo es para el utilitarista en cuanto al funcionamiento de los efectos de los incentivos, puesto que un libertario tomaría atenta nota del derecho del individuo a tener lo que ha producido él mismo. La idea del derecho a los frutos del trabajo propio puede unir a los libertarios de derecha y a los marxistas de izquierda, sin importar cuán incómodos puedan sentirse los unos con los otros<sup>\*193</sup>

Para Sen, utilitaristas, libertarios e igualitaristas creerían que hay una solución inequívoca obvia, aunque muy probablemente diferirían en su respuesta. Esta imposibilidad para ponerse de acuerdo en un pacto trascendental es uno de los factores por los que Sen considera que debe haber un cambio de rumbo en la formulación de la teoría de la justicia.

Sen considera que, “*la justicia no es en absoluto una cuestión de razón, sino de tener la sensibilidad apropiada y el olfato para la injusticia [...]. Los requisitos de una teoría de la justicia incluyen poner la razón en juego en el diagnóstico de la justicia y de la injusticia*”.<sup>194</sup>

En relación, a la crítica del enfoque trascendental por su redundancia, Sen, plantea una simple analogía: “si tratamos de escoger entre un Picasso y un Dalí, de nada sirve invocar un diagnóstico (aun si tal diagnóstico trascendental fuese factible) según el cual la pintura ideal del mundo es la Mona Lisa.”<sup>195</sup>

---

<sup>193</sup> *Ibid.* p.45-46.

<sup>194</sup> *Ibid.*, pp. 36-37.

<sup>195</sup> *Ibid.*, p.47.

Sen considera que si una teoría de la justicia ha de guiar la elección razonada de políticas, estrategias o instituciones, entonces la identificación de esquemas sociales completamente justos no es necesaria ni suficiente.

Amartya Sen en su obra trata de “ofrecer el fundamento intelectual para pasar de un sentimiento general de injusticia a diagnósticos particulares razonados de la injusticia, y de éstos a los análisis de las formas de promover la justicia”.<sup>196</sup>

Sen no sólo teoriza respecto de la justicia como una abstracción encaminada a la elección de las adecuadas instituciones, sino que refiere las capacidades” habilidades y potencialidades de las personas para alcanzar la justicia.

Consideramos que tiene razón cuando sostiene que “la justicia guarda relación, en última instancia, con la forma en la que las personas viven sus vidas y no simplemente con la naturaleza de las instituciones que las rodean.”<sup>197</sup>

### **3.5 El Estado Benefactor y Estado Liberal.**

De la exposición *a grosso modo* de las teorías de la justicia postulada por Rawls y por Nozick cada uno en diferentes términos, podemos inferir que ambos son liberales, pero Rawls es un liberal progresista y Nozick es un liberal conservador en el ámbito de los derechos sociales y de las funciones del Estado. Rawls propugna por un Estado igualitario y Nozick por un Estado neoliberal. Amartya Sen por su parte propugna por un Estado de bienestar.

La naturaleza del Estado de bienestar consiste en ofrecer algún tipo de protección a las personas que sin la ayuda del Estado puede que no sean capaces de tener una vida mínimamente aceptable según los criterios de la sociedad moderna, sobre todo la Europa moderna. La idea fundamental versa en torno a la interdependencia entre los seres humanos. En este sentido, el Estado de bienestar tiene algo en común

---

<sup>196</sup> *Ibíd.*, p.37.

<sup>197</sup> *Ibíd.*, p.15.

con la economía de mercado, porque la economía de mercado también es algo donde el individuo solo no es absolutamente nada. En la economía de mercado, las personas dependen unas de otras, y nadie ha explicado esto tan claramente como Adam Smith en *La riqueza de las naciones*. Toda la base de la economía de mercado gira en torno a la capacidad de interactuar entre sí, de depender unos de otros, de poder hacer cosas para los demás, y que ellos hagan cosas por ti."<sup>198</sup>

El Estado de bienestar<sup>199</sup> se delineó como intervencionista en el plano económico y, asistencial en el plano social. La política económica de crecimiento fue posible a través del estímulo de la demanda de bienes, es decir, el Estado intervenía directamente en la creación de empleos y el suministro de ingresos a quienes carecían de ellos. La política estatal de redistribución, se materializaba a partir de redistribuir las rentas beneficiando a la clase asalariada.<sup>200</sup>

Aunque el Estado de Bienestar se fundó en relaciones sociales capitalistas, siempre tuvo contradicciones internas: por una parte obligaba a redistribuir en forma más equitativa la riqueza a través de salarios con poder adquisitivo y reconocimiento de derechos sociales amplios: en tanto por otra parte, hubo la presión siempre latente de estimular la expansión del capital y sus objetivos intrínsecos, la ganancia y la reducción de costos.<sup>201</sup>

Respecto al funcionamiento del Estado Benefactor, surgieron opiniones del pensamiento liberal y socialista. Los liberales de la economía consideraban las políticas del Estado de Bienestar como un obstáculo para el desarrollo del libre mercado, ya que se obligaba a solventar una fuerte carga fiscal para beneficiar a

---

<sup>198</sup> Sen Amartya, *El futuro del Estado de Bienestar*, Conferencia pronunciada en el "Círculo de Economía" de Barcelona. Publicado en "La Factoria" n° 8 febrero 1999.

<sup>199</sup> "El Estado de Bienestar se construyó en la base de un pacto social denominado keynesiano debido a la implementación de políticas económicas de Estado planteadas por el economista inglés John Maynard Keynes, surgió como respuesta y alternativa al avance del socialismo en Europa y otras partes del mundo, los Estados capitalistas articularon este nuevo pacto social en Estados Unidos, conocido como el New Deal, moderando las políticas económicas liberales y otorgando amplias subvenciones sociales, con el objetivo político, entre otros, de neutralizar a las clases subalternas en las posibles intenciones de virar hacia el socialismo, pues la clase capitalista lo consideraba como el verdadero peligro para sus intereses". Aleida Hernández Cervantes, *La producción jurídica de la globalización económica: Notas de una pluralidad jurídica transnacional*, Centro de Investigaciones Interdisciplinarias en Ciencias y Humanidades-UNAM, México, 2014, pp.68.

<sup>200</sup> *Cfr. Ibid.*, pp.68-69.

<sup>201</sup> *Cfr. Id.*

los sectores vulnerables de la sociedad, ciertos socialistas consideraban que tales políticas mitigaban temporalmente y paliaban los efectos del capitalismo.

El liberalismo surgió como una ideología dispuesta a colmar las necesidades de un nuevo mundo y su nueva sociedad, en la que se hacía descansar la satisfacción de la naturaleza humana en el atributo de la riqueza individual, el espíritu capitalista comienza a adueñarse de los hombres por lo que el objeto principal de la acción humana era la búsqueda de la riqueza.<sup>202</sup>

Nozick en la línea de pensamiento del liberalismo conservador, considera que el Estado debe guardar que nadie interfiera en los derechos básicos de cada uno como la vida y la propiedad, pero no tiene la obligación de proveerle nada a los individuos, para que puedan alcanzar sus planes de vida.

El Estado liberal asoció la propiedad como condición de libertad, por lo que concibió el derecho de propiedad como extensión del derecho de libertad, así se consagró un derecho inviolable al individuo de disponer libremente de todos sus bienes.<sup>203</sup>

El advenimiento del llamado Consenso de Washington impulsó una serie de políticas liberalizadoras de la economía, que fundamentalmente tuvieron que asumir los países en desarrollo obligados por presiones externas.

El Consenso de Washington es el compendio de reformas políticas que se estaban produciendo en América Latina, así como la postura sobre la aplicación de las mismas, que fueron objeto de examen y disertación en la conferencia celebrada en noviembre de 1989 por el Instituto Internacional de Economía, denominada “ Latin American Adjustment: How much has happened?”.<sup>204</sup>

---

<sup>202</sup> Cfr. Harold Laski, *El liberalismo europeo*, Fondo de Cultura Económica, México, 1977, pp. 18-19

<sup>203</sup> Cfr. Aleida Hernández Cervantes, *Op.cit*, nota 199, pp.51-54.

<sup>204</sup> John Williamson explica” La razón que me llevó a compilar el consenso de Washington no era otra que documentar o informar sobre los cambios o actitudes políticas que se estaban produciendo en la América Latina, cambios que por los menos en apariencia, no eran percibidos desde Washington en ese momento”.



Las políticas del Consenso de Washington se abocaron a las directrices siguientes:<sup>205</sup>

1. *Disciplina fiscal*: El déficit presupuestario – que debería de incluir a gobiernos provinciales, empresas del Estado y el banco central – debería incluir lo suficientemente reducido como para financiarlo sin recurrir al impuesto inflacionario. Ello implica contar con un superávit primario (esto es, previo a la suma de la deuda y los gastos) de varios puntos porcentuales del Producto Interno Bruto (PIB), así como un déficit operativo (que vendría a ser el déficit sin contar aquellos intereses que simplemente compensan la inflación) de no más del 2% del PIB.
2. *Prioridades del gasto público*: El gasto debería desviarse de aquellas áreas políticamente sensibles - áreas que reciben tradicionalmente recursos desproporcionados en relación con los beneficios económicos que producen, tales como la administración, defensa y subsidios indiscriminados.
3. *La reforma tributaria*: Esta reforma incluiría la ampliación de la base tributaria y el recorte de las tasas impositivas marginales. El objetivo es aumentar los incentivos y promover la equidad horizontal sin rebajar la progresividad existente. El mejoramiento de la administración tributaria (incluyendo la tributación sobre los ingresos e intereses derivados de bienes invertidos en el exterior) es un factor determinante en la ampliación de la base tributaria en el contexto latinoamericano.
4. *Liberalización financiera*: El objetivo final de la liberalización financiera es lograr tasas de interés determinadas por el mercado, aunque la experiencia ha demostrado que en periodos de crisis de confianza crónica las tasas de interés pueden ser tan altas que llegan a amenazar la solvencia financiera de las empresas productivas y del propio gobierno. En semejantes

---

“Revisión del Consenso de Washington”, en *Desarrollo económico y social en los umbrales del siglo XXI*, Louis Emmerij y José Nuñez del Arco (comp) BID, 1998, p.51.

<sup>205</sup> Cfr. Pita, Fernando, “Neoliberalismo y neoconservadurismo: la nueva derecha”, en Marcaida V. Elena (coord) *Estudios de historia económica y social. De la revolución industrial a la globalización neoliberal*, Biblos, Argentina, 2002, pp 218-219.

condiciones, un objetivo temporal sensato sería la eliminación de tasas de interés preferenciales para prestamistas privilegiados y, asimismo, la consecución de moderadas tasas de interés reales positivas.

5. *Tipos de cambio*: Todos los países requieren, por lo menos en lo que a transacciones comerciales se refiere, tipo de cambios unificados y lo suficientemente competitivos para que estimulen el crecimiento acelerado de exportaciones no tradicionales y garanticen a los exportadores el mantenimiento de la competitividad en el futuro.
6. *Liberalización del comercio*: Deben sustituirse las restricciones cuantitativas al comercio por aranceles que a su vez vayan reduciéndose progresivamente hasta alcanzar un nivel mínimo uniforme que oscile entre el 10 y el 20 por ciento.
7. *Inversión extranjera directa*: Se recomienda la supresión de barreras que impidan la entrada de empresas extranjeras; las empresas nacionales y las foráneas deberían competir en igualdad de condiciones.
8. *Privatización*: Se aboga por la privatización de las empresas estatales.
9. *Desreglamentación*: Los gobiernos deben eliminar las regulaciones que impidan la participación de nuevas empresas o que restrinjan de alguna manera la competencia, a la vez que garantizan el mantenimiento de regulaciones en esferas como la seguridad, la protección ambiental o la supervisión de las normas de prudencia de las instituciones financieras.
10. *Derechos de propiedad*: El sistema legal debe de garantizar derechos de propiedad a bajo costo y accesibles al sector informal.

Estas reformas que en un principio tenían como destinatarios a los países latinoamericanos, terminaron convirtiéndose en un entramado ideológico-económico-político de alcance global con el propósito de mejorar la eficiencia económica.

La magnitud y profundidad de las reformas entraña un periodo de transición en el que se modifican las instituciones, se redefinen las relaciones entre los factores de producción y entre las clases sociales, y

en el que hay un reacomodo del poder. Las reformas, el “paquete” de cambios, incluyen: a) redimensionar el papel que es Estado desempeña en la economía (reducción del gasto público, venta de empresas públicas, eliminación de subsidios públicos, desregular las diversas actividades relacionadas con la producción y el intercambio de bienes y servicios y, finalmente, el fomento a las asociaciones público-privadas); b) la estricta disciplina fiscal, por vía de reducción del gasto público y las reducciones a las tasas en impuestos directos y descansar, para la recaudación, cada vez más en los indirectos (finanzas públicas “sanas”); c) liberalización del comercio exterior y de la inversión extranjera; d) desregular y liberalizar el sistema financiero, y e) un marco legislativo e institucional para garantizar los derechos de propiedad.<sup>206</sup>

La globalización económica ha sido configurada a través de diversos organismos internacionales,<sup>207</sup> que cada vez adquieren un papel más relevante en la organización y dirección de la economía mundial. Así, diversos organismos internacionales influyen en la configuración de la estructura económica de los diversos Estados, que tal hecho ha llegado a ser considerado como un resquebrajamiento del principio de soberanía estatal.

El Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial han impuesto o al menos recomendado la introducción del IVA para ampliar la base gravable, política tributaria y de regulación adoptadas por los países en desarrollo, como pauta de condicionalidad de préstamos o ayuda en estos países. Así, los impuestos indirectos crecieron de 4.1% a 8.8 % del Producto Interno Bruto (PIB) en América Latina y el Caribe en 1990 y 2002, respectivamente.<sup>208</sup>

---

<sup>206</sup> Williamson, John, *The progress of policy reform in Latin America*, Washington, Institute for international Economics, 1990; del mismo autor, “Democracy and the Washington Consensus” *World Development* vol.21, 1993, pp. 1329-1336.

<sup>207</sup> Algunos de los organismos internacionales gestores de la globalización económica son el Fondo Monetario Internacional (FMI) principal asesor de los países en vía de desarrollo en las reformas fiscales implementadas, organismo destinado a conceder préstamos a los países con problemas en la balanza de pagos, condicionados a realizar los ajustes económicos necesarios que garantizaran la posterior devolución de los préstamos recibidos. El Banco Mundial (BM) elabora marcos e instrumentos permanentes de cooperación para la obtención de fines económicos por parte de los Estados. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) cuyo propósito es coordinar las políticas sociales y económicas de sus Estados miembros, México es miembro a partir del 18 de mayo 1994. Cabe señalar que México durante crisis económicas ha obtenido financiamiento del FMI y del BM.

<sup>208</sup> *Cfr.* Itriago, Deborah, *Dueños del desarrollo, impuestos para combatir la pobreza*, Informe de Investigación Internóm Oxfam, 2011. p.4.

El aparente menoscabo de la soberanía estatal influye en el monopolio de la producción jurídica del Estado. En términos de Ferrajoli *“en la era de la globalización, el futuro de un país depende cada vez menos de la política interna y cada vez más, en cambio, de decisiones externas adoptadas en sedes políticas supranacionales o por poderes económicos globales.”*<sup>209</sup>

El FMI promovió el IVA y otros impuestos al consumo, bajo la convicción de que la redistribución de la riqueza se debería producir principalmente a través del gasto público, financiado por los ingresos fiscales. Esta teoría contrasta con la práctica en los países desarrollados, donde la recaudación de impuestos juega un papel más importante en la lucha contra la desigualdad ya que se procura con mayor éxito que las personas más ricas de la sociedad paguen más impuestos que las personas más pobres.<sup>210</sup>

La introducción del IVA pensando que proporcionaría la oportunidad para ampliar la base gravable ya que llegaría a todos los bienes del sector formal sin generar distorsiones en el proceso productivo, es un obstáculo en la lucha contra la desigualdad, dado que las personas pobres consumen una parte de sus ingresos mayor que las personas ricas, que tienen ahorros. En ese sentido, el IVA y otros impuestos al consumo resultan regresivos, afectando especialmente a las personas con menores ingresos.<sup>211</sup> Su carácter es regresivo porque se cobra menos conforme aumenta el ingreso, para reponer la regresividad del IVA se ideó mantener exentos todos aquellos productos y servicios que corresponden al sustento básico de las necesidades.

Es necesario la implementación de una política fiscal eficiente para lograr condiciones de igualdad. La carencia de una forma de tributación más justa es una limitación que los países en desarrollo enfrentan para dar cumplimiento a los objetivos de reducción de la pobreza y la desigualdad, así como para la

---

<sup>209</sup> Ferrajoli, Luigi, *Razones jurídicas del pacifismo*, Trotta, España, 2004, p.137.

<sup>210</sup> Itriago, Deborah, *Op.cit*, nota 208, p.5

<sup>211</sup> *Cfr. Id.*

construcción de Estados sólidos.<sup>212</sup> La OCDE propone eliminar la tasa del 0% y las exenciones de manera gradual.<sup>213</sup>

En el documento “Estudios económicos de la OCDE: México 2011” publicado el 25 de julio de 2011, se realizan diversas recomendaciones para apoyar la recuperación y estabilizar la economía, entre las que destaca el fortalecimiento de los ingresos tributarios respecto al PIB, considerando que los mismos están muy por debajo de la media de los demás países miembros de la OCDE.<sup>214</sup>

La Comisión Interamericana de Derechos Humanos considera que el diseño de la política fiscal realizada por los Estados debe ser en concordancia con los Derechos Humanos.

[...] no debe perderse de vista que los principios de derechos humanos constituyen un marco que apuntala las funciones clave de la política fiscal y la tributación. En este sentido, desde el enfoque de derechos humanos, resultan particularmente relevantes para la política fiscal los siguientes principios y obligaciones: aseguramiento de los niveles mínimos esenciales; movilización del máximo de recursos disponibles para la realización progresiva de los Derechos Económicos Sociales y Culturales; realización progresiva y no regresividad de estos derechos; y el principio de igualdad y no discriminación.<sup>215</sup>

El Estado para allegarse de los recursos necesarios para sufragar el gasto y los servicios públicos establece diversas contribuciones, con el objeto de alcanzar determinados fines, entre ellos deberá estar lograr la distribución equitativa de la riqueza.

---

<sup>212</sup> “Tomando en cuenta la obligación de los Estados de utilizar los recursos disponibles para realizar progresivamente los Derechos Económicos Sociales y Culturales, no es posible analizar los esfuerzos de los Estados por eliminar la pobreza sin tener en cuenta su política fiscal, entendida como la política de recaudación y asignación de los recursos públicos.” Comisión Interamericana de Derechos Humanos, Informe sobre Pobreza y derechos humanos en las Américas, OEA/Ser.L/V/II.164, Doc. 147, 7 de septiembre de 2017, párrafo 495, p.175.

<sup>213</sup> OCDE (2011), Estudios económicos de la OCDE: México 2011, Evaluación y recomendaciones, p.21, fecha de consulta 2 de diciembre de 2017 en < [https://read.oecd-ilibrary.org/economics/estudios-economicos-de-la-ocde-mexico-2011/evaluacion-y-recomendaciones\\_9789264115934-3-es#.WmAuJmD2bUA#page13](https://read.oecd-ilibrary.org/economics/estudios-economicos-de-la-ocde-mexico-2011/evaluacion-y-recomendaciones_9789264115934-3-es#.WmAuJmD2bUA#page13) >

<sup>214</sup> *Id.*

<sup>215</sup> Comisión Interamericana de Derechos Humanos, Informe sobre Pobreza y derechos humanos en las Américas, OEA/Ser.L/V/II.164, Doc. 147, 7 de septiembre de 2017, párrafo 495, p.177

### 3.6 Diseño de un sistema tributario justo.

El Estado ejerce la facultad impositiva para obtener los recursos económicos que le permitan el desarrollo y cumplimiento de sus funciones administrativas, económicas y sociales con el objetivo de cumplir con su fin último, consistente en la satisfacción de las necesidades públicas.

Los impuestos son tan antiguos como la creación de los Estados,<sup>216</sup> es decir, la existencia del Estado depende de los recursos que se allegue mediante el establecimiento de impuestos, mismos que destinara al gasto público para dar cumplimiento al interés social y colectivo.

A continuación expondremos el concepto y características de un sistema tributario.

#### 3.6.1 Sistema Tributario

El sistema tributario, es el conjunto de impuestos –contribuciones –, reglas o principios en materia tributaria, racionalmente relacionados entre sí, cuya finalidad es el sostenimiento de las cargas públicas.<sup>217</sup>

Queralt define sistema tributario en los términos siguientes:

El sistema tributario es el conjunto de tributos integrados en el ordenamiento jurídico de un determinado ente territorial, inspirado en unos principios comunes y que constituye un medio idóneo para que los ciudadanos cumplan con su deber de sostener las cargas públicas, al tiempo que se

---

<sup>216</sup> Stiglitz, Joseph, *Economía del sector público*, Rabasco María Esther et Toharia, Luis (trad.) 3ª ed., España, Antoni Bosch, 1997, p.476

<sup>217</sup> Cfr. **Sistema**: 1. Conjunto de reglas o principios sobre una materia racionalmente relacionados entre sí. 2. Conjunto de cosas que relacionadas entre sí ordenadamente contribuyen a determinado objeto; **Tributario**: 1. adj. Perteneciente o relativo al tributo; **Tributo**: 4. Der. Obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas. DRAE, 23ª ed.

manifiesta también como un instrumento apto para satisfacer determinados fines constitucionales<sup>218</sup>

Para Queralt los caracteres o circunstancias que determinan un sistema tributario son las siguientes:

“1. Vigencia de unos *principios* que, sancionados constitucionalmente, actúen como elementos rectores de las funciones a desarrollar en este ámbito por los órganos legislativo, ejecutivo y judicial.

2. *Coordinación entre los distintos tributos* que integran el sistema, de forma que respondan armónicamente a las exigencias contenidas en los principios que lo sustentan. De esta manera, habrá que evitar la existencia de lagunas normativas –de forma que escapen a tributación hechos sociales indicativos de capacidad económica salvo que ello encuentre cobertura en los principios constitucionales –la duplicidad de gravámenes sobre un mismo hecho y la posible existencia de tributos que no graven manifestaciones de capacidad económica.

3. *Idoneidad* para conseguir, mediante una correcta aplicación del sistema, *los objetivos de la política tributaria* que se hayan encomendado al sistema.

4. *Posibilidad* de que el sistema actúe como elemento beligerante en la consecución de los *finés de carácter extrafiscal o de objetivos de política económica*, tratando de armonizar las exigencias propias de esa política con el respeto a los postulados materiales de justicia tributaria”.<sup>219</sup>

El Estado en el ejercicio de su facultad impositiva deberá guiarse por los elementos que determinen la justa distribución de las cargas tributarias. La mayoría de los países ha adoptado en su sistema fiscal los principios enunciados por Adam Smith.

### 3.6.2 Principios Tributarios de Adam Smith

En la configuración de su estructura, la mayoría de los sistemas tributarios han adoptado los principios enunciados por Adam Smith en su obra: “*Una Investigación sobre las causas y naturaleza de la riqueza de las Naciones*”, que desarrolla los

---

<sup>218</sup> Queralt, Juan Martín *et* Lozano Serrano, Carmelo. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, España, Tecnos, 1997, p. 94.

<sup>219</sup> *Id.*

principios elementales a los que deben sujetarse todas las normas tributarias, con el fin de integrar un orden jurídico justo. Estos principios son los siguientes:

- Principio de justicia o proporcionalidad
- Principio de certidumbre o certeza
- Principio de comodidad
- Principio de economía.

#### Principio de proporcionalidad.

Para Adam Smith *“Los súbditos de cualquier Estado deben de contribuir al sostenimiento del gobierno en la medida de lo posible, en proporción a sus respectivas capacidades, es decir, en proporción al ingreso del que respectivamente disfrutan bajo la protección del Estado.”*<sup>220</sup>

Un impuesto es justo y equitativo cuando es general y uniforme, es decir, todas las personas cuya situación jurídica o de hecho coincida con lo que establece el hecho generador del crédito fiscal deben pagar impuestos.

La obligación tributaria debe estar limitada por el concepto de capacidad contributiva, la cual se posee *“cuando la persona percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, o sea cuando tales ingresos rebasen aquellas cantidades que son suficientes para que una persona o una familia subsistan”*.<sup>221</sup> Los contribuyentes deberán tributar de conformidad con su capacidad contributiva.

---

<sup>220</sup> Smith Adam, *Op.cit* , nota 17, p. 659.

<sup>221</sup> Margain Manatou, Emilio, *op.cit*, nota 18, p.33.



### Principio de certidumbre o certeza.

En términos de este principio todo impuesto debe tener fijeza en sus principales elementos o características, para evitar actos arbitrarios de la Administración Pública.

La Ley impositiva deberá determinar con precisión los elementos sustantivos de las contribuciones: el sujeto, el objeto, la tasa, la cuota o tarifa, la base gravable, la fecha de pago, y sanciones aplicables; para evitar que a través de la reglamentación se modifiquen dichos elementos.

### Principio de comodidad.

Este principio establece que los impuestos en el tiempo y en la forma que sean más cómodos para el contribuyente. Para ello los plazos y fechas fijados para el pago de las contribuciones deberán ser de tal forma que resulten prácticos y poco gravosos.

### Principio de economía.

De conformidad con este principio toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que ingresan a la hacienda pública.

Estos son principios que a veces se quedan en el plano del deber ser sin materialización alguna.

Para Smith la justicia en la distribución de las cargas tributarias sólo puede ser resultado de la aplicación conjunta de sus principios tributarios.

“Las cuatro máximas citadas (Proporcionalidad, certeza, comodidad y economía de los tributos) por su justicia clara y evidente, a la vez por su manifiesta utilidad, han sido siempre recomendadas y han merecido la mayor atención en todas las naciones. Todos han procurado que sus tributos fuesen lo más iguales que han sido posible, tan fijos y tan ciertos en cantidad, y tan cómodos al contribuyente en el tiempo y en el modo de la exacción o cobranza”.<sup>222</sup>

Un sistema fiscal conjuga la política impositiva y la de gasto público con la administración tributaria y los marcos legales, estos elementos determinan las posibilidades de que un sistema tenga buen o mal desempeño en los de objetivos de lucha contra la pobreza y la inequidad, de tal forma que materialmente sea un sistema tributario que promueva la justicia en la repartición de las cargas tributarias.

La política tributaria es la estrategia consiste en la definición de los niveles y modalidades de impuestos y tasas. Es decir, define sobre qué se aplican los impuestos: la renta o las ganancias, el patrimonio, el consumo, la producción, las transacciones internas o el comercio internacional, entre otros.

Una política tributaria es progresiva en la medida en que a mayor ganancia o renta, mayor es el porcentaje de esa renta que se paga por concepto de impuestos. En tanto que es ineficiente en la medida que genera distorsiones a las decisiones sobre el consumo, ahorro e inversión.<sup>223</sup>

Un sistema fiscal debe cumplir fundamentalmente con los siguientes objetivos:

**Eficiencia:** El impuesto debe provocar las menores interferencias posibles en relación a las decisiones económicas que se tomarían de no existir el impuesto.

**Equidad (horizontal y vertical):** Equidad horizontal: los iguales deben ser tratados igual fiscalmente (ante una misma renta ya sea de capital o de trabajo se debería gravar de la misma forma). Equidad vertical: los no iguales deben ser tratados de forma diferente, es decir el sistema fiscal debería redistribuir una parte de los recursos de los sectores acomodados hacia aquellos sectores menos favorecidos.

---

<sup>222</sup> Smith Adam, *Op.cit*, nota 17, p.411.

<sup>223</sup> Cfr. Itriago, Deborah, *Op.cit*, nota 208. p.14.

En ambas situaciones debería regir el principio de que el pago por concepto de impuesto se debe adecuar a las capacidades de pago del contribuyente.<sup>224</sup>

Thomas Pogge interpretando la teoría de la justicia de Rawls, particularmente en su teoría internacional, opina:

Evidentemente, Rawls parece haber indicado a las partes internacionales que deben buscar un acuerdo sobre las normas internacionales de buena conducta en lugar del diseño de un orden institucional global. Incluso así pueden y deberían adoptar una norma de conducta tal que los pueblos deban abogar y apoyar un orden económico global que atienda a mitigar la desigualdad económica internacional al permitir que las sociedades más pobres aprovecharan estas mejores oportunidades para alcanzar índices de crecimiento económico más elevados que las ricas. Si las sociedades más pobres aprovecharan estas mejores oportunidades sería, desde luego, asunto de ellas.<sup>225</sup>

La eliminación de las desigualdades económicas de los países en vías de desarrollo aparentemente se alcanzará sólo aceptando las normas internacionales en razón de un orden económico global inminente.

### 3.6.3 Marco Internacional

Las Instituciones Financieras Internacionales han privilegiado la eficiencia económica y los objetivos de mayor recaudación de corto plazo frente a cualquier otro objetivo. El Fondo Monetario Internacional defiende como base fundamental de un buen sistema tributario el limitar al máximo las distorsiones que puedan afectar las decisiones de los agentes económicos en materia de inversión.<sup>226</sup>

El IVA fue la opción elegida para tener mayor recaudación porque en opinión de los reformistas, este impuesto indirecto concretaba la idea de que los bienes deberían

---

<sup>224</sup> *Id.*

<sup>225</sup> Pogge, Thomas, *Hacer justicia a la humanidad*, (trad.) David Álvarez García, Fondo de Cultura Económica, México, 2013, p.184

<sup>226</sup> *Cfr.* Itriago, Deborah, *Op.cit*, nota 208, p.18

ser tasados uniformemente, abarcando la mayor cantidad de productos e interviniendo lo menos posible en el proceso productivo. Representó la oportunidad de ampliar la base impositiva llegando a todos los bienes del sector formal.<sup>227</sup>

Elegida la opción más viable para alcanzar la eficiencia en un sistema fiscal, se debía encontrar la forma cómo cumplir con la equidad.

En materia de equidad la idea subyacente fue bastante clara: al aplicar un impuesto al consumo sobre todos los bienes, la redistribución se daría principalmente por el lado del gasto público. Por otra parte, como un subproducto de la eficiencia que se lograría a través del IVA, los reformistas esperaban que la posibilidad de generar un IVA diferenciado para ciertos productos diera oportunidad para consideraciones de equidad también. Así, sería lógico establecer una tasa preferencial para los productos de suma necesidad, o que tuviesen un mayor peso en la canasta de los sectores más pobres. Por último, el IVA ofrecería la posibilidad de adaptarse a las economías en vías de desarrollo donde el sector rural es muy importante. Para no elevar el precio de los productos agrícolas podría eximirse a éstos del pago del IVA, lo que es similar a aplicarles una tasa cero.<sup>228</sup>

La adopción de estos nuevos instrumentos que gravan el consumo, como el IVA, fue la política estándar aplicada en los países en desarrollo en las últimas oleadas de reformas especialmente durante los años 90.

Los impuestos que gravan el consumo se han convertido en general en la principal fuente de ingresos fiscales de los países en desarrollo o en transición, en América Latina y Caribe crecieron del 4.1% en 1990 a 8.8% en 2002 del Producto Interno Bruto (PIB).<sup>229</sup>

---

<sup>227</sup> Consideramos que no sólo llega al sector formal sino también al informal por tratarse de un impuesto cuyo peso recae en el consumidor final, no obstante que el que ingresa el impuesto es el sujeto pasivo.

<sup>228</sup> Cfr. Itriago, Deborah, *Op.cit*, nota 208, p.19.

<sup>229</sup> “El índice de Productividad del IVA es el cociente entre la recaudación del IVA medida en porcentaje del PIB, y la tasa general del impuesto. El valor que toma el índice representa la recaudación obtenida como porcentaje del PIB por cada punto de tasa. Este indicador permite evaluar el poder recaudatorio de un punto de IVA, determinado por la amplitud de la base imponible y el nivel de cumplimiento tributario.” Díaz de Sarral de Miguez, Santiago, *El Impuesto sobre el Valor Agregado: Recaudación, Eficiencia, Gastos Tributarios e Ineficiencias en América Latina*, p.18 consultado el 05 de diciembre de 2017 en [https://ciat.org.sharepoint.com/sites/cds/Conocimientos/Publicaciones/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2017/DT\\_05\\_2017\\_sarralde.pdf?slrid=459e339e-6023-4000-c676-398127801ca2](https://ciat.org.sharepoint.com/sites/cds/Conocimientos/Publicaciones/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2017/DT_05_2017_sarralde.pdf?slrid=459e339e-6023-4000-c676-398127801ca2).

En México, el IVA constituye el segundo impuesto en relevancia recaudatoria, el primero es el Impuesto Sobre la Renta (ISR). En 2012 este último recaudó \$760,104.0 millones de pesos, mientras el IVA recaudó \$579,987.5 millones de pesos.<sup>230</sup>

Con la reforma fiscal vigente en 2014, en el año 2016 se recaudó por el ISR 176 mil 844.1 millones de pesos, (Impuesto Especial sobre Producción y Servicios) IEPS, por 62 mil 444.4 millones de pesos, y por IVA, por 49 mil 711.5.<sup>231</sup>

Los países que han adoptado el IVA han experimentado un incremento de la presión fiscal. Además, el IVA al igual que el ISR ha sido objeto de un número importante de exenciones, muchas de ellas para revertir el potencial regresivo, pero muchas otras sin un objeto claro.<sup>232</sup>

[...] en términos redistributivos la utilización de tasas diferenciadas menores a la general o exenciones para productos consumidos en exclusiva por los ciudadanos de menor renta (y que supongan un porcentaje significativo de su consumo), podría contribuir a mejorar la distribución de la renta. Sin embargo, debemos resaltar que, pese a todos estos matices, la experiencia práctica ha llevado a preferir esquemas simplificados de tasa única para la tributación por IVA, dados los problemas para identificar las diferentes elasticidades, para diferenciar los productos por razones distributivas y para administrar y luchar contra el fraude en un contexto de tasas diferenciadas por productos.<sup>233</sup>

---

<sup>230</sup> Apéndice estadístico “Política de ingresos” cuenta de la Hacienda Pública federal 2012.

<sup>231</sup> Tomo I, Resultados Generales, Ingresos Presupuestarios, Cuenta pública 2016, p.8, en <[http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/CP/2016/tomo/I/I50.00.E\\_IPP.pdf](http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/CP/2016/tomo/I/I50.00.E_IPP.pdf)> consultado 02 de abril de 2018.

<sup>232</sup> De la multiplicidad de impuestos a los que se encuentra obligado el contribuyente se origina la presión tributaria individual. Entendida como la relación entre la cantidad de tributos que soportan los particulares y su cantidad de riqueza o renta. García Vizcaíno Catalina, *Op.cit*, nota 24, p.57 y 58.

La presión tributaria es un indicador cuantitativo que relaciona los ingresos tributarios de una economía y el Producto Interno Bruto (PIB). Permite medir la intensidad con la que un país grava a sus contribuyentes a través de tasas impositivas. Evasión del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto Sobre la Renta 2016, fecha de consulta 2 de abril de 2018, en [http://sat.gob.mx/administracion\\_sat/estudios\\_evasion\\_fiscal/Documents/IVA\\_ISR\\_%20DEFINITIVO.pdf](http://sat.gob.mx/administracion_sat/estudios_evasion_fiscal/Documents/IVA_ISR_%20DEFINITIVO.pdf)

<sup>233</sup> *Cfr.* Keen (2013) en relación con estos aspectos conceptuales del indicador nivel de eficacia del IVA. Barreix *et al* (2013) respecto a las opciones de tributación equitativa en el IVA sin utilización de tasas reducidas y exenciones.

Santiago Díaz de Sarral ha propuesto una mecánica a fin de explicar los factores que intervienen en la recaudación del Impuesto al Valor Agregado con el objeto de marco holístico para el análisis de la tributación, para ello considera las variables siguientes:<sup>234</sup>

Eficiencia C+ Ineficiencia G+ Ineficiencia X = 100% Recaudación real obtenida

Eficiencia-C: Lo recaudado

Ineficiencia-G: Lo no recaudado por gastos tributarios

Ineficiencia-X: Pérdida de recaudación por fraude y gestión, más saldo de errores en la medición de los componentes anteriores.

En América Latina de cada 10 dólares de recaudación posible, se cobran 5.7, se “perdonan” 2 (gasto tributario) y el resto, 2.3 dólares, se pierde, principalmente por evasión y desajustes de gestión.<sup>235</sup>

- Se recauda un 56.9% del IVA potencial (la Eficiencia-C, con valores máximos en Paraguay 91.1 y mínimos en México 31.5)
- Debido a los gastos tributarios otorgados a través de exenciones, tipos reducidos o regímenes especiales, se sacrifica el 19.9% de la recaudación potencial (la llamada “Ineficiencia-G”, con máximos en Panamá 62.6 y mínimos en Chile 5.1)
- El remanente de dicha recaudación potencial perdida, el 23.2% lo denominamos Ineficiencia-X -valor máximo en México con 57.9 y mínimo en Bolivia con un 11%, si bien otros tres países (Paraguay, Ecuador y Panamá) alcanzan incluso valores negativos de este parámetro-, atribuible al fraude fiscal, distorsiones en la gestión y errores de cuantificación de los componentes directamente mensurados (Eficiencia-C e Ineficiencia-G).<sup>236</sup>

---

<sup>234</sup> Cfr. Díaz de Sarral de Miguez, Santiago, *op.cit*, nota 229, pp.28 y 38, consultado el 05 de diciembre de 2017 en

[https://ciatorg.sharepoint.com/sites/cds/Conocimientos/Publicaciones/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2017/DT\\_05\\_2017\\_sarralde.pdf?slid=459e339e-6023-4000-c676-398127801ca2](https://ciatorg.sharepoint.com/sites/cds/Conocimientos/Publicaciones/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2017/DT_05_2017_sarralde.pdf?slid=459e339e-6023-4000-c676-398127801ca2).

<sup>235</sup> *Ibid.* 39

<sup>236</sup> *Ib.*

Así, en América Latina México recauda un 31.5% del IVA potencial y tiene una pérdida en la recaudación potencial del 57.9 %.

El Nobel de economía (2001) Joseph Stiglitz y Shane Emran están en contra del excesivo apoyo al IVA, su crítica se basa en razones de eficiencia y de equidad. Su opinión puede resumirse los términos siguientes:

**El IVA discrimina entre los sectores formales e informales, generando así incentivos para sustituir el mercado formal por uno informal.** El impuesto genera un diferencial de precios para el productor entre el mercado formal y el informal de un producto dado, o de productos similares (el productor formal deberá vender al precio de fabricación más la tasa de IVA, mientras que el informal no cuenta el IVA entre sus costos; así, si los dos vendiesen al mismo precio el informal se quedaría con una ganancia extra, ya que vendió al precio del formal, pero no pagó lo que le corresponde de IVA). Los consumidores se volcarán hacia el sector informal, lo que también generará una disminución en la recaudación tributaria.

**El sector formal se caracteriza por ser el que integra mayor tecnología, un factor fundamental en lo que respecta al aumento de la productividad.** Al promover el deterioro del sector formal, el IVA afectará también el nivel de desarrollo de la tecnología y por ende el potencial de crecimiento de largo plazo de la economía.

**El IVA desincentiva el crecimiento de los mercados en los sectores rurales, impidiéndoles progresar.** Al tasar los bienes intermedios y no los finales, podría desincentivar la incorporación de tecnología en dicho sector debido a la costumbre de no tasar, o tasar muy bajo, los productos finales del sector agrícola (para evitar el aumento de su precio). Por ejemplo, un productor de patatas -que no pueda cargar el IVA al precio final del producto-, cuando compre fertilizantes o maquinaria sí deberá pagar el IVA correspondiente. Por ser la maquinaria un bien intermedio en la cadena de producción de la patata, el IVA que el productor ha pagado por esta compra le genera un crédito a su favor (IVA crédito); sin embargo este crédito que el productor tiene a su favor no lo podrá canjear por un IVA débito que se generaría por la venta del bien. Es decir, en algunos casos dependiendo del IVA implementado, el productor no tiene forma de recuperar el impuesto pagado.<sup>237</sup>

Se debe de realizar una valoración de los efectos que tiene el IVA en los sistemas tributarios de los países de vías de desarrollo, ya que en aras de mayor recaudación

---

<sup>237</sup> Itriago, Deborah, *Op.cit*, nota 208, p.30

parece que se ha producido el efecto contrario al incentivarse la informalidad, disminuir el crecimiento de la economía como consecuencia de la disminución del sector formal.

Thomas Pogge apoyado el en artículo 28 de la Declaración Universal de Derechos Humanos que establece: “Todo persona tiene derecho a que se establezca un orden social e internacional en el que los derechos y libertades proclamados en la declaración se hagan plenamente efectivos.” Pretende superar el acérrimo y antiguo conflicto entre la prioridad de cumplimiento de la Declaración. Una versión liberal que da prioridad los derechos civiles y políticos frente a los derechos económicos y sociales, por considerar a estos últimos como meras manifestaciones de intenciones. La socialista que subordina las libertades individuales a la necesaria organización social para la satisfacción de las necesidades materiales.<sup>238</sup>

Diversos autores han propuesto impuestos globales con el objeto de paliar incondicionalmente los efectos de la desigualdad, para compensar a la humanidad excluida del uso proporcional de los recursos naturales o de los bienes sociales.<sup>239</sup>

Bruce Akerman y Anne Alstott conciben a la sociedad como una empresa colectiva que tiene la obligación de repartir beneficios entre sus accionistas, cuando estos adquieren la plena responsabilidad cívica.<sup>240</sup>

Pogge reflexiona que la apropiación de la riqueza en el mundo es exponencialmente desigual. “La gente rica emplea a una cantidad increíblemente mayor de los recursos mundiales, y lo realiza de un modo unilateral, sin otorgar un tipo de compensación a los pobres globales por esta desproporción en el consumo.”<sup>241</sup>

---

<sup>238</sup> *Cfr.* Pogge, Tomás, Hacer justicia a la Humanidad, (trad.) David Álvarez García, Fondo de Cultura Económica, México, 2009, p.33

<sup>239</sup> *Ibid.*, p.34

<sup>240</sup> Modelo Sociedad-Accionista, *cfr.*, *Ibid.*, p.35

<sup>241</sup> *Ibid.*, p. 205.



### 3.6.4 Marco Nacional.

Dada la configuración de la política tributaria desde la esfera internacional, a nivel interno se ha intentado instrumentalizar dicha política con el objeto de reducir la inequidad así como corregir los desequilibrios socioeconómicos producidos por los modelos de crecimiento que han generado o reforzado estas desigualdades entre y dentro de los países.

En México el IVA nace en 1980 como un impuesto indirecto moderno que supera el antiguo efecto cascada en la economía.

En las dos últimas décadas los impuestos indirectos han tomado auge extraordinario. Parece haber uniformidad de criterios en los países de economías avanzadas en relación a que los impuestos indirectos deben prevalecer en los países en vías de desarrollo y división respecto del papel que deben representar en sus respectivos países.<sup>242</sup>

En los últimos años ha prevalecido la discusión respecto a la política fiscal que ha de adoptar el Estado para incrementar la recaudación, en particular si la recaudación ha de provenir en mayor proporción de los impuestos directos o indirectos.

**El redimensionamiento del Estado se tradujo, en la práctica,** en: a) reducción del gasto público, en particular el de inversión, con la idea de que el vacío que dejaría el Estado sería colmado por los particulares (nacionales o extranjeros); **b) orientar los movimientos de los impuestos hacia los de carácter indirecto, buscando su neutralidad;** c) privatizar la abrumadora mayoría de las empresas públicas, y d) desregular las muy diversas actividades de la economía nacional, con el propósito de elevar su eficiencia y funcionamiento.<sup>243</sup>

---

<sup>242</sup> Cfr. Margáin Manautou, Emilio, *Op.cit*, nota 69, p.141.

<sup>243</sup> Tello Macías, Carlos, *México: las finanzas públicas en los años neoliberales*, México, Colegio de México-UNAM, 2015, p.22.

Herbert Bettinger considera que “los sistemas tributarios, en principio, deben tomar en cuenta qué impuesto debe representar mayor índice de recaudación y esto debe atender tanto a los factores económicos del país como al sector de contribuyentes que va dirigido”.<sup>244</sup>

En esa línea de pensamiento se ha esbozado una política fiscal que apuesta por el incremento de los impuestos indirectos con la finalidad de ampliar la base de contribuyentes, para que la mayoría de los ciudadanos aporte al gasto público.

Para la doctrina del ofertismo el desarrollo económico tiene su móvil fundamental en la oferta y no en la demanda, por ello la estrategia fiscal debe orientarse más al fomento de la oferta que la demanda, en ese sentido, resulta más conveniente la imposición en función del gasto que del ingreso. El ofertismo en relación con la materia fiscal, encuentra su punto de apoyo en las teorías que cuestionan la imposición al ingreso y abogan por la tributación sobre el gasto porque la incidencia de los tributos no debe caer sobre lo que se aporta a la sociedad sino sobre lo que se extrae de ella.<sup>245</sup>

En una posición extrema se ha llegado a opinar que el impuesto sobre la renta deberá ser eliminado para evitar que se castigue la eficiencia. El impuesto no debe recaer sobre la renta sino sobre el capital porque, en lugar de castigarse al eficiente, debe extenderse la carga tributaria a quién por su ineficiencia, no obstante obtener un capital, no es capaz de producir renta.<sup>246</sup>

El impuesto sobre la renta es necesario para el sistema tributario, gravar sólo el gasto traería mayores inequidades. Ambos impuestos deben configurar el sistema fiscal.

---

<sup>244</sup> Bettinger Barrios, Herbert, “Impuestos y sus efectos en política fiscal,” en Bettinger Barrios, Herbert (coord.) *Aspectos de Política fiscal*, México, Tax editores unidos, 2010, p.47

<sup>245</sup> Cfr. Guy Sorman “*La solución liberal*” Sardoy Cristina María (trad.) Argentina, Atlántida, 1984, pp 199-213.

<sup>246</sup> Cfr. Allais Maurice, “La imposición al ingreso”, *Revista Economía Colombiana de la Contraloría General de la República*, Febrero de 1990 p.15.

Antes de incrementar la tasa de los impuestos indirectos, en el caso especial del IVA, es conveniente revisar los regímenes preferentes establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para valorar su justificación y observancia de los principios tributarios consagrados en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Los regímenes especiales nacen con el fin de compensar a los sectores afectados por la regresividad del impuesto, es decir, el IVA incide más en los sectores con menores ingresos, ya que estos destinan al consumo un porcentaje mayor de su ingreso.

El objeto de estudio nuestra investigación es la figura de la exención, en específico, nos ocuparemos de la prestación de servicios independientes de medicina porque ha sido cuestionado en los últimos años la tributación en la prestación de estos servicios profesionales.

## Capítulo IV. La justicia tributaria en el Impuesto al Valor Agregado en la prestación de servicios médicos.

“La imposición debe orientarse en dirección de gravar a los contribuyentes por lo que ellos sustraen de la sociedad, antes de gravarlos por lo que ellos aportan”

Thomas Hobbes

En el presente capítulo estudiaremos el Impuesto al Valor Agregado causado en la prestación de servicios médicos realizados por personas físicas, ya sea individualmente o por conducto de sociedades civiles, con el objeto de determinar si su regulación como sujeto exento del IVA está justificada en términos del principio de proporcionalidad tributaria,<sup>247</sup> y en ese sentido en aras de la justicia tributaria.

### 4.1 Concepto de prestación de servicios independientes.

El artículo 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que debe entenderse por prestación de servicios independientes, es decir, que actos se consideran servicios independientes por los que deba de pagarse el IVA. A continuación se transcribe.

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

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

II.- El transporte de personas o bienes.

III.- El seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento.

IV.- El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución.

V.- La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.

---

<sup>247</sup> Como instrumento jurídico que coadyuva a sustanciar el principio de igualdad en el plano tributario.

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

No se considera prestación de servicios independientes la que se realiza de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, ni los servicios por los que se perciban ingresos que la Ley del Impuesto sobre la Renta asimile a dicha remuneración.

Se entenderá que la prestación de servicios independientes tiene la característica de personal, cuando se trate de las actividades señaladas en este artículo que no tengan la naturaleza de actividad empresarial.

El penúltimo párrafo del transcrito artículo, se encuentra estrechamente vinculado con la definición de relación laboral contenida en el artículo 20 de la Ley Federal del Trabajo que establece: *Se entiende por relación de trabajo, cualquiera que sea el acto que le dé origen, la prestación de un trabajo personal subordinado a una persona, mediante el pago de un salario.*

La prestación de servicios será considerada una relación laboral regulada en términos de la Ley Federal del Trabajo si reúne los elementos siguientes:

- *El trabajador siempre será una persona física.*
- *Esa persona física ha de prestar un servicio a otra persona física o moral*
- *El servicio ha de ser en forma personal.*
- *El servicio ha de ser de manera subordinada*

Sólo precisaremos en qué consiste este último elemento, en razón que los demás elementos se entiende fácilmente y porque en este radica la diferencia entre una relación de trabajo y la prestación de servicios independientes.

En términos de la fracción III del artículo 134 de la Ley Federal de Trabajo, debe entenderse por subordinación, el trabajo que habrá de realizarse bajo las órdenes

del patrón “a cuya autoridad estarán subordinados” los trabajadores “en todo lo concerniente al trabajo”.<sup>248</sup>

La prestación de servicios profesionales independientes que grava la Ley del Impuesto al Valor Agregado tiene como característica principal que no hay relación de subordinación y el pago por la prestación del servicio se realiza por concepto de honorarios.

#### **4.2. Prestación de servicios independientes, acto gravado por el IVA.**

Algunos de los contratos referidos en el artículo 14 de la Ley del IVA anteriormente citado, mediante los que se manifiesta la voluntad de prestar servicios son los siguientes:

- Contrato de prestación de servicios profesionales.

La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra.

- El mandato.

*El mandato es un contrato por el cual una persona, el mandante, encomienda a otra, el mandatario, la realización de determinado (s) acto(s), por cuenta de aquella o de un tercero.*<sup>249</sup>

El mandato es un contrato por el que el mandatario se obliga a ejecutar por cuenta del mandante los actos jurídicos que éste le encarga.<sup>250</sup>

---

<sup>248</sup> Cfr. Dávalos José, Derecho Individual de trabajo, 17ª ed., Porrúa, México, 2008, p.88

<sup>249</sup> Bialostosky, Sara, *Panorama del Derecho Romano*, Séptima edición, México, Porrúa, 2005. p. 168

<sup>250</sup> Artículo 2546 del Código Civil Federal vigente.

- La comisión, la mediación y la agencia.

El contrato de comisión es el mandato aplicado a actos concretos de comercio,<sup>251</sup> en el que el comisionista sólo realiza actos concretos de comercio y tiene una duración limitada al tiempo necesario para su ejecución.

En el contrato de mediación una parte se obliga frente a otra, sin relación de dependencia o representación, a cambio de una remuneración, a desplegar una actividad dirigida a procurar la conclusión de un negocio.

La agencia es un contrato atípico reconocido como un acto de comercio, en el cual una persona (agente) como intermediario independiente, de forma permanente y estable, se obliga a promover, y en su caso, a concluir los negocios por cuenta del empresario a cambio de una contraprestación por lo general vinculada a resultados.

- El mutuo y reporto.

*Mutuo: Contrato traslativo de la propiedad de la cosa que se daba, resultando a cargo de quien la había recibido, la obligación de restituir no la misma cosa, sino una diversa, aunque de igual naturaleza.*<sup>252</sup>

*Reporto: En virtud del reporto, el reportador adquiere por una suma de dinero la propiedad de títulos de crédito, y se obliga a transferir al reportado la propiedad de otros tantos títulos de la misma especie, en el plazo convenido y contra reembolso del mismo precio más un premio. El premio queda en beneficio del reportador, salvo pacto en contrario. El reporto se perfecciona por la entrega de los títulos y por su endoso cuando sean nominativos.*<sup>253</sup>

---

<sup>251</sup> Cfr. artículo 273 del Código de Comercio vigente.

<sup>252</sup> Magallón Ibarra, Jorge Mario, *Instituciones de Derecho Civil*, México, 1998, t. VII, Vol. I, México, Porrúa, p. 360.

<sup>253</sup> El artículo 259 de la Ley General de Títulos y operaciones de Crédito vigente.

- Contrato de seguro.

El contrato de seguro es aquel por el que el asegurador se obliga, mediante el cobro de una prima y para el caso de que se produzca el evento cuyo riesgo es objeto de cobertura a indemnizar, dentro de los límites pactados, el daño producido al asegurado o a satisfacer un capital, una renta u otras prestaciones convenidas.

*Por el contrato de seguro, la empresa aseguradora se obliga, mediante una prima, a resarcir un daño o a pagar una suma de dinero al verificarse la eventualidad prevista en el contrato.<sup>254</sup>*

- Contrato de fianza

*El contrato de fianza es el contrato por el cual una persona llamada fiador, le promete al acreedor cumplir las obligaciones del deudor, llamado “deudor principal” si este no mantiene sus compromisos.<sup>255</sup>*

- Contrato de depósito

*Es un contrato por el cual se recibe un objeto, con obligación de guardarlo y devolverlo en especie.<sup>256</sup>*

*En contrato de depósito consiste en la entrega de una cosa mueble para que el depositario la custodie.<sup>257</sup>*

### **4.3 Prestación de servicios independientes, exentos de IVA.**

Según determina el artículo 15, fracciones I a la XV de la Ley del IVA no se pagará el impuesto por la prestación de los servicios siguientes:

---

<sup>254</sup> Artículo 1º de la Ley sobre el Contrato de Seguro vigente.

<sup>255</sup> Magallón Ibarra, Jorge Mario, *op.cit.*, nota 252 p.1116.

<sup>256</sup> Bonnecase Julián, *Elementos del Derecho Civil*, t, II Derecho de las obligaciones de los contratos y del crédito. 1985, p.525.

<sup>257</sup> Magallón Ibarra, Jorge Mario, *op.cit.*, nota 252, p. 538.



*I. Comisiones y contraprestaciones que cubra el acreditado con motivo de créditos hipotecarios para la casa habitación.* Pretende favorecer la adquisición de la vivienda por ser una función social, la contratación de créditos hipotecarios no resulta ser una medida adecuada, debido a que las tasas de interés y comisiones no están vinculadas con los impuestos indirectos que se trasladan a las instituciones financieras.

*II. Comisiones que cobren administradoras de fondos para el retiro o en su caso instituciones de crédito.* Probablemente se tendría que especificar o acotar esta exención a las AFORES (Administración de Fondos para el Retiro) que cobren comisiones a los trabajadores por la administración de sus recursos provenientes de la Ley del Sistema de Ahorro para el retiro y la Ley del Instituto de Seguridad Social. Así, sería relativamente sencillo identificar la actividad que realizan estas instituciones de otra clase de fondos para el retiro.

*III. Los prestados en forma gratuita, excepto cuando los beneficiarios sean miembros, socios o asociados de la persona moral que preste el servicio.* Se precisa que no se pagará el impuesto por los servicios por los que no se perciba ingreso alguno, aclarando que no serán exentos los servicios que se consideren como contraprestación a los beneficiarios en razón de haber un vínculo de estos con la persona jurídica.

*IV. Los de enseñanza pública y los prestados por particulares con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios.* Evidentemente pretende un beneficio social, la educación de la población. No obstante, los beneficiarios acaban pagando el impuesto encubierto, que los proveedores de los servicios educativos no pueden acreditar.

*V. El transporte público terrestre de personas que se presten exclusivamente en áreas urbanas, súburbanas y metropolitanas.* Pretende un beneficio social, pero los

prestadores del servicio asumen su precio por tener que absorber el costo del IVA que les fue trasladado.

*VI. Transporte marítimo internacional prestado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.* Se justifica por ser una especie de exportación, además de la posible dificultad de vincular la prestación de servicio al territorio nacional.

*IX. Aseguramiento contra riesgos agropecuarios, los seguros de crédito a la vivienda que cubran el riesgo de incumplimiento de los adeudos de créditos hipotecarios y otros vinculados.* La exención pretende favorecer a la vivienda. Así, se hace extensivo no pagar el impuesto por el aseguramiento en caso de incumplimiento del crédito hipotecario, por ser servicios accesorios al propio crédito.

*X. Intereses.* “Un listado de nueve orígenes de distintos intereses cobrados, vinculados algunos con vivienda, otros con cajas de ahorros y otros de título de crédito dan una complejidad especial a esta exención [...]” puede estar ocasionando más distorsiones y oportunidades de evasión del impuesto que beneficios sociales o razones técnicas de su existencia.”<sup>258</sup>

*XI. Derivados de operaciones financieras derivadas.* Pueden considerarse como las asesorías o los servicios profesionales que derivan en un beneficio económico al cliente, del cual aquel que los realiza recibe un porcentaje, por ello podría ser pertinente sujetarlos a tributación.

*XII. Servicios proporcionados a miembros como contraprestación normal por las cuotas.* Refiere a los partidos políticos, sindicatos, cámaras de comercio, agrupaciones ganaderas, asociaciones civiles, asociaciones patronales, entre otros, como prestadores de servicios cuyos beneficiarios son sus miembros.

---

<sup>258</sup> Domínguez Crespo, Cesar Augusto, “El Impuesto al Valor Agregado” en (coord.) Ortega Maldonado Juan Manuel, Justicia Tributaria y derechos Humanos., México, Universidad Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, , 2016, p.128.

Exceptúa a aquellas personas que proporcionen servicios con instalaciones deportivas, cuando el valor de estas represente más del 25 % del total de las instalaciones.

Podrían ser gravados a una tasa reducida en razón que puede resultar servicios de importante valor.

*XIII. Espectáculos públicos por boleto de entrada, excepto teatro, circo, cine restaurantes, centros nocturnos, etc.* Las excepciones a esta exención dificultan encontrar el fin social, hacen compleja su aplicación y esto deriva en un beneficio limitado. Podría aplicarse a esta exención una tasa reducida.

*XIV. Servicios profesionales de medicina.* Claramente pretende un beneficio social, pero su eficacia resulta cuestionable, ya que dicha exención puede ser un incentivo para que los sujetos pasivos no declaren correctamente sus ingresos.

*XV. Servicios profesionales de medicina, hospitalarios, de radiología, de laboratorios y estudios clínicos, que presten las instituciones públicas.* El Estado procura proveer de los servicios de salud a la población. Consideramos que está justificada esta exención por ser una función social que debe garantizar el Estado. No obstante, que a las instituciones públicas les sea trasladado el impuesto por los bienes y servicios que reciben, el cual impacta en su presupuesto.

*XVI. Contraprestaciones de los autores.* Esta exención pretender apoyar la creación literaria, su publicación y transmisión.

La exención al IVA en los servicios profesionales, expresados en las fracciones anteriores (cabe aclarar que las fracciones VII y VIII están derogadas), conduce a analizar si el supuesto beneficio social que protegen todas y cada una de ellas, es suficiente para contrarrestar la distorsión económica que provocan, o la irrupción en la neutralidad y generalidad que pretende este impuesto, o bien, sería mejor su

eliminación para convertirse en tasa 0 % o establecer tasa reducidas, según el caso en particular.

Nos ocuparemos en específico en el análisis de la prestación de servicios profesionales que realizan los médicos, contemplados en la fracción XIV del artículo 15 de la Ley del IVA.

#### **4.4 Prestación de servicios médicos exenta de IVA.**

Consideramos que los artículos 13, 28 y 31, fracción IV de la Constitución rigen el establecimiento de exenciones de impuestos,<sup>259</sup> en razón que la justicia sólo puede alcanzarse si el legislador observa los principios de generalidad y abstracción, así como si se conserva el esquema de igualdad de las cargas públicas, es decir, que el supuesto generador de la obligación tributaria no sea discriminatorio, caprichoso o arbitrario, para ello tomará en cuenta los criterios objetivos de imposición tributaria.

En criterio jurisprudencial la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado respecto de las exenciones tributarias, señalando lo siguiente:

**EXENCIONES FISCALES. CORRESPONDE AL PODER LEGISLATIVO ESTABLECERLAS EN LEY, DE CONFORMIDAD CON EL SISTEMA QUE REGULA LA MATERIA IMPOSITIVA, CONTENIDO EN LOS ARTÍCULOS 31, FRACCIÓN IV, 28, PÁRRAFO PRIMERO, 49, 50, 70 Y 73, FRACCIÓN VII, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.**

De los artículos 31, fracción IV, 49, 50, 70 y 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se desprende que, corresponde exclusivamente al Poder Legislativo establecer en una ley las contribuciones, así como sus elementos esenciales; este principio de reserva de ley se expresa también en el artículo 28, párrafo primero, constitucional, en cuanto señala que están prohibidas las exenciones "en los términos y condiciones que fijan las leyes". Por tanto, si la exención en materia tributaria consiste en que, conservándose los elementos de la relación jurídico-tributaria, se libera de las obligaciones fiscales a

---

<sup>259</sup> El artículo 13 prohíbe establecer leyes privativas, el 28 prohíbe las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes, y el 31, fracción IV establece los principios que deben observar las contribuciones, todos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

determinados sujetos, por razones de equidad, conveniencia o política económica, lo que afecta el nacimiento y cuantía de dichas obligaciones, se concluye que la exención se integra al sistema del tributo, de modo que su aprobación, configuración y alcance debe realizarse sólo por normas con jerarquía de ley formal y material.<sup>260</sup>

De la lectura de la anterior jurisprudencia se deduce que la exención de un gravamen es aquella figura jurídica tributaria por virtud de la cual, conservándose los elementos de la relación jurídica tributaria (sujetos, objeto, cuota, tasa o tarifa) se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o sujetos imposables, por razones de equidad, conveniencia o política económica, con la finalidad de ajustar el tributo a la realidad económica o social actual, al tenor de una valoración particularizada de los principios de justicia tributaria.

El legislador, deberá considerar en el hecho generador de la obligación tributaria, los casos excluidos de la causación a supuestos en que se desarrollen actividades que estime no convenientes considerar en el nuevo tributo por razones de orden económico, de orden social, de naturaleza política o de orden público.<sup>261</sup>

En la exención el legislador excluye del hecho generador una situación que se encuentra en la regla general tributaria por ello se habla de una excepción a la regla general.

Las exenciones de IVA excluyen del pago del impuesto al sujeto pasivo, el cual sin esta exención estaría obligado a pagar el impuesto. No obstante, los servicios exentos representan tratamientos diferenciados en el IVA que ocasionan grandes distorsiones y hacen ineficiente nuestro sistema fiscal al incentivar el incumplimiento de las obligaciones fiscales.

---

<sup>260</sup> Tesis de jurisprudencia del pleno de la SCJN, tesis 50, Novena época, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo I, apéndice 2011, p.463.

<sup>261</sup> Cfr. Tesis asilada de Pleno de la SCJN, P. LXXVIII/96, Novena época, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo III, mayo 1996, p.112

En la Ley del Impuesto al Valor Agregado encontramos exenciones objetivas y subjetivas, las objetivas atienden a ciertas cualidades y características del objeto del gravamen, las subjetivas se acuerdan en función de las calidades o atributos de las personas. Un ejemplo de estas últimas se encuentra en el artículo 15, fracción XIV del referido precepto.

La fracción XIV del artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que no se pagará el impuesto por la prestación de los servicios siguientes: Los servicios profesionales de medicina, cuando su prestación requiera título de médico conforme a las leyes, siempre que sean prestados por personas físicas, ya sea individualmente o por conducto de sociedades civiles.

El legislador determinó que la prestación de servicios independientes de medicina realizados por personas físicas, forman parte del presupuesto de hecho exento, en razón de que presentan un interés primordial colectivo, la salud.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado expresamente señala los actos y actividades exentos. Un médico que presta sus servicios es un sujeto exento, es decir, presta el servicio a sus pacientes o clientes y no les traslada el IVA, por lo que los gastos en que incurre el médico que llevan un IVA no los podrá recuperar.

Así, el IVA que le haya sido trasladado al médico en los gastos que pudo realizar como: arrendamiento del consultorio, compra de equipo médico, pago de honorarios etc., ya no lo puede recuperar vía acreditamiento que pudiera derivar en una devolución del impuesto.

Para Cesar Augusto Domínguez Crespo *“las actividades que están exentas en el IVA, lejos de representar un beneficio a los contribuyentes o a los consumidores, les significa el pago de un impuesto oculto, además de traer distorsiones a la economía y ser origen de la evasión en ese impuesto.”*<sup>262</sup>

---

<sup>262</sup> Domínguez Crespo, Cesar Augusto, *op.cit.*, nota 258, p.124.

Jaime Domínguez Orozco opina:

Los contribuyentes que realicen actos o actividades gravadas con la tasa del 0%, tendrán un doble beneficio, puesto que al trasladar el impuesto al 0%, no tendrán obligación de trasladarlo en forma expresa y por separado el IVA. Por otra parte, dichos contribuyentes tendrán el derecho de acreditar el IVA que les hubieran trasladado o el que hubieran pagado por la importación de bienes tangibles y, por lo tanto, no se verán afectados en sus costos y gastos.<sup>263</sup>

La diferencia fundamental entre actos o actividades sujetas a tasa 0% y exentos, radica en que en el primer caso se permite el acreditamiento de las cantidades que se le hubieran trasladado al contribuyente, y un exento no permite el acreditamiento y en ese sentido la recuperación del IVA erogado.

El antes llamado Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa establece la diferencia entre los sujetos a tasa 0% y los exentos, en el criterio siguiente:

SUJETOS A LA TASA DEL 0% Y CONTRIBUYENTES EXENTOS.- DIFERENCIAS.- La distinción de los efectos en la mecánica operacional del Impuesto al Valor Agregado, referente a los contribuyentes exentos y los sujetos a la tasa del 0%, del mismo texto de la Ley que se estudia, se desprende que se siguió el criterio generalmente aceptado por los estudiosos del derecho fiscal, en el sentido de que **los contribuyentes exentos no tienen derecho al acreditamiento o devolución del impuesto trasladado por sus proveedores de sus bienes y servicios; en cambio, los contribuyentes sujetos a la tasa 0% tienen el derecho o beneficio de exigir al Fisco**, el monto del importe pagado en el proceso de producción y que trasladaron sus proveedores de bienes y servicios.<sup>264</sup>

Los contribuyentes que están sujetos a la tasa 0% pueden acreditar IVA, en ese sentido podrán pedir devolución en caso de que el IVA acreditable sea mayor al IVA causado.

La tasa 0% representa una exención, es decir, una excepción a la regla de causación tributaria del IVA, en el que el contribuyente tiene el derecho de

---

<sup>263</sup> Domínguez Orozco, Jaime, *op.cit.*, nota 84, p.43.

<sup>264</sup> Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Segunda Época. Año VI. No. 67. Julio 1985. p. 40

acreditamiento porque se desea que pueda recuperar el IVA que se le haya trasladado en razón de las erogaciones que como consumidor haya realizado (gastos necesarios para la prestación del servicio).

Es evidente que la tasa 0% ofrece al contribuyente mayores ventajas que el régimen de exenciones, porque en este último no se tiene la oportunidad de recuperar a través del acreditamiento o bien de la devolución del IVA que le haya sido trasladado por otros contribuyentes o que hubiese pagado en importaciones.

Se ha afirmado respecto de la tasa 0% lo siguiente:

[...] la aplicación de la tasa del 0% tiene un doble objetivo, por una parte, liberar al consumidor final en aquellos consumos que se considera son indispensables para la supervivencia; y por la otra, favorecer a los proveedores de bienes y servicios objeto de ese tratamiento, al concederles la devolución del impuesto que se les hubiera trasladado por no causarse el impuesto en sus actividades.<sup>265</sup>

Además, en términos de José Francisco Plascencia: “[...] *la tasa de aplicación de 0% de IVA a ciertos actos o actividades, es una tasa de beneficio general para los agentes económicos que realizan operaciones gravadas por la ley, ya que dicha tasa es preferencial tanto en sentido horizontal como vertical.*”<sup>266</sup>

En sentido horizontal, beneficia a los contribuyentes que realizan las actividades sujetas a tasa 0% porque aún sin trasladar el IVA a los consumidores finales, se les permite el acreditamiento del IVA por las erogaciones realizadas por la obtención de insumos necesarios para la producción y comercialización de dichos bienes y servicios. En sentido vertical, beneficia al consumidor final de los bienes y servicios a tasa 0 % al no recibir ningún traslado del impuesto por concepto de IVA.<sup>267</sup>

---

<sup>265</sup> Pérez Inda, Luis M, *Aplicación práctica del Impuesto al Valor Agregado*, 3ª ed., ISEF, México, 1993 p. 53.

<sup>266</sup> Plascencia Rodríguez, Francisco, cita a la secretaría ejecutiva del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, (CIAT), Enfocando los temas claves de política y administración Tributaria p.29

<sup>267</sup> *Id.*



La tasa del 0 % en el IVA en ciertos actos o actividades tiene por objeto la justicia social en materia tributaria ya que busca beneficiar a los consumidores finales y a los contribuyentes que causan el IVA. Si los servicios médicos estuvieran sujetos a tasa 0 % tendrían estos beneficios.

#### 4.5 Momento en el que se causa el IVA.

El artículo 17 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece: *En la prestación de servicios se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en el que se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas [...].*

En términos del artículo 1-B del multicitado ordenamiento se determinara el momento en que se cobren efectivamente las contraprestaciones de la manera siguiente:

Artículo 1o.-B.- Para los efectos de esta Ley **se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios**, aun cuando aquéllas correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe, o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones.

Cuando el precio o contraprestación pactados por la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes **se pague mediante cheque**, se considera que el valor de la operación, así como el impuesto al valor agregado trasladado correspondiente, fueron **efectivamente pagados en la fecha de cobro del mismo o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.**

Se presume que los **títulos de crédito distintos al cheque** suscritos a favor de los contribuyentes, por quien adquiere el bien, recibe el servicio o usa o goza temporalmente el bien, constituye una garantía del pago del precio o la contraprestación pactados, así como del impuesto al valor agregado correspondiente a la operación de que se trate. En estos casos se entenderán recibidos ambos conceptos por los contribuyentes cuando **efectivamente los cobren, o cuando los contribuyentes transmitan**

**a un tercero los documentos pendientes de cobro, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.**

Cuando con motivo de la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, los contribuyentes reciban **documentos o vales, respecto de los cuales un tercero asuma la obligación de pago o reciban el pago mediante tarjetas electrónicas o cualquier otro medio que permita al usuario obtener bienes o servicios**, se considerará que el valor de las actividades respectivas, así como el impuesto al valor agregado correspondiente, fueron **efectivamente pagados en la fecha en la que dichos documentos, vales, tarjetas electrónicas o cualquier otro medio sean recibidos o aceptadas por los contribuyentes.**

Del contenido del artículo se deduce que el IVA se causa cuando la contraprestación es efectivamente cobrada, entendiéndose por efectivamente cobrada según la forma en que se realice el pago:

1. Son efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios.
2. Son efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se paguen con cheque en la fecha de cobro del mismo o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.
3. Son efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se paguen con títulos de crédito distinto del cheque cuando efectivamente los cobren o los contribuyentes transmitan a un tercero los documentos pendientes de cobro, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.
4. Son efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban documentos o vales, respecto de los cuales un tercero asuma la obligación de pago o reciban el pago mediante tarjetas electrónicas o cualquier otro medio que permita al usuario obtener bienes o servicios en la fecha en la que dichos documentos, vales, tarjetas electrónicas o cualquier otro medio sean recibidos o aceptadas por los contribuyentes.

#### **4.5.1 Base del impuesto en la prestación de servicios independientes.**

La base del IVA por la prestación de servicios será el total de la contraprestación pactada más las cantidades que se carguen o cobren a quien reciba el servicio.

El artículo 18 de la Ley del IVA establece:

*Para calcular el impuesto tratándose de prestación de servicios se considerará como valor el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto.*

Recordemos que para determinar sobre qué monto hay que aplicar la tasa del IVA tratándose de prestación de servicios, hay que atender a todos estos elementos, en especial a la contraprestación pactada, pero además de dicha contraprestación, se consideran base gravable otras cantidades que se carguen o cobren al adquirente por concepto de impuestos, derechos, viáticos, gastos, reembolsos intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto.

Para evitar que la base gravable disminuya artificiosamente, en caso de haber una pena convencional, un interés moratorio, etc, todos estos conceptos integran la base gravable, por lo que sobre la suma final de todos ellos se aplicará la tasa.

#### **4.5.2 Mecánica para determinar el IVA.**

El IVA se determinará en forma mensual, en términos del artículo 5-D de la Ley del IVA. Se calculará por cada mes de calendario.<sup>268</sup>

---

<sup>268</sup> Los pagos mensuales dejan de tener el carácter de pago provisional y se convierte en pago definitivo, derivado del sistema de base de flujo de efectivo. Así el impuesto se pagará hasta la percepción efectiva del cobro de las contraprestaciones.

El tercer párrafo del artículo 5-D del referido ordenamiento establece la forma en que habrá de calcularse el IVA.

El pago mensual será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el mes por el que se efectúa el pago, a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento determinadas en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto que corresponda al total de sus actividades, el impuesto que se le hubiere retenido en dicho mes.

De lo anterior, en forma resumida el IVA se determinará de la manera siguiente:

|       |   |
|-------|---|
|       | A. IVA causado                            |
| ( - ) | B. IVA retenido                           |
| ( - ) | C. IVA acreditable (inversiones y gastos) |
| ( = ) | IVA por pagar (Si A es mayor que B y C )  |
| ( = ) | IVA a favor (Si B y C son mayores que A)  |

A continuación se menciona como obtener cada uno de los elementos que intervienen en la determinación del IVA.

El IVA causado se determina aplicando las tasas que correspondan según sea el caso al valor neto de los actos o actividades realizados en el mes de que se trate por la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento de uso o goce temporal de bienes e importaciones de bienes intangibles o servicios, con excepción de la importación de bienes tangibles, así como las exportaciones, con base a flujos de efectivo, a los cuales se les aplicará la tasa del 16% o 0%.

El IVA que le hubieran retenido al contribuyente, en los casos en que se debe retener el IVA.

El IVA acreditable debe ser efectivamente pagado. Se entiende por impuesto acreditable el IVA que haya sido trasladado al contribuyente, así como el IVA propio que hubiese pagado con motivo de la importación en el mes respectivo.

Así, el IVA se calcula restando del IVA causado, el IVA retenido e IVA acreditable. Si el IVA causado es mayor que el IVA retenido e IVA acreditable hay un IVA por pagar. Sin embargo, si el IVA retenido e IVA acreditable son mayores que el IVA causado hay un IVA a favor, y en ese sentido el derecho a la devolución o compensación del mismo.

En la determinación del IVA es indispensable la figura jurídica del acreditamiento, el cual consiste aritméticamente en restar el impuesto que se le cobró al cliente ya sea consumidor final o intermediario, el impuesto que se pagó a proveedores, lo que originará en general, el impuesto definitivo a pagar, acorde con lo previsto en su articulado 5-D.

En este caso particular el consumidor sería el paciente que contrata los servicios del médico, pero dado que es una actividad exenta no hay traslado del impuesto al paciente y el médico no tiene derecho de acreditar las cantidades erogadas a sus proveedores.

En el primer capítulo referimos un criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que determina que el acreditamiento debe considerarse en el estudio del principio de proporcionalidad tributaria de los impuestos indirectos

A continuación recordaremos los requisitos que debe reunir el IVA para ser acreditable.

#### **4.6 Requisitos de IVA acreditable.**

En el segundo párrafo del artículo 4 de la Ley del IVA establece: *se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.*

El artículo 5 de la Ley del IVA establece los requisitos para que el IVA sea acreditable.

1. Que el IVA corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa de 0%. Son estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto.

2. Que el impuesto al valor agregado haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes fiscales. En términos del artículo 1 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, el IVA trasladado es el cobro o cargo que el contribuyente debe de hacer a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban los servicios, de un monto igual al IVA establecido.

3. Que el IVA trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado.

El IVA se entenderá efectivamente en términos del artículo 1-B de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (visto en el anterior tema).

4. Enterar el IVA que se hubiera retenido en términos del artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por ejemplo instituciones de crédito que adquieran

bienes en dación, se trate de personas morales que reciban servicios independientes.

#### 4.7 El tratamiento del IVA no acreditable según la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Los contribuyentes que realizan actos o actividades exentos, no podrán recuperar el impuesto que sus proveedores les hayan trasladado o el pagado en la importación de bienes tangibles y, *“por lo tanto tendrán que considerarlo como un gasto e, inclusive, será deducible en los términos que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 28 fracción XV.”*<sup>269</sup>

El artículo 28, fracción XV de la Ley de Impuesto Sobre la Renta establece que no se considera deducible para el ISR:

Artículo 28. Para los efectos de este Título, **no serán deducibles:**  
[...]

XV. **Los pagos por concepto de impuesto al valor agregado** o del impuesto especial sobre producción y servicios, **que el contribuyente hubiese efectuado y el que le hubieran trasladado.** No se aplicará lo dispuesto en esta fracción, **cuando el contribuyente no tenga derecho a acreditar los mencionados impuestos que le hubieran sido trasladados o que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, que correspondan a gastos o inversiones deducibles en los términos de esta Ley.** Tampoco será deducible el impuesto al valor agregado ni el impuesto especial sobre producción y servicios, que le hubieran trasladado al contribuyente ni el que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, cuando la erogación que dio origen al traslado o al pago no sea deducible en los términos de esta Ley.

De la lectura del citado artículo se desprende que el IVA no acreditable puede ser deducible para efectos de ISR. En ese sentido los sujetos que realicen actos o

---

<sup>269</sup> Domínguez Orozco, Jaime, *op.cit.*, nota 84, p.43.

actividades exentas podrán recuperar el IVA que no tengan derecho a acreditar vía deducción en el ISR.

En el caso de la prestación de servicios médicos independientes que está exento de conformidad con la fracción XIV del artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por la prestación del servicio a sus pacientes o clientes no les traslada a éstos el IVA, por lo que los gastos en que incurre no pueden recuperarse vía acreditamiento. En este caso como lo señala la fracción XV del artículo 28 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los gastos se convierten en una erogación deducible para los efectos del ISR.

El ISR tiene una tasa hasta por el 35%, en términos del artículo 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, lo que quiere decir que cualquier deducción sólo se recuperará en el porcentaje aplicable según los ingresos obtenidos, es decir, que no se recupera al 100% sino que cualquier deducción sólo se recupera un porcentaje de ella dependiendo a la tasa que corresponda.

La prestación de servicios médicos realizados por personas físicas es gravada por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pero es un servicio exento en términos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Así que aquellos gastos en los que se incurra el médico para la prestación del servicio, no se tomará en cuenta cuando debamos realizar el cálculo del IVA, ya que no tiene derecho de acreditar el IVA que le haya sido trasladado, pero sí se podrán deducir dichos gastos en el cálculo de ISR, si tales gastos son necesarios para la prestación del servicio.

Lo anterior, es en relación a la persona que presta los servicios de medicina, respecto a quien contrata dichos servicios podrá realizar la deducción sin que sea necesario que en el recibo de honorarios se cumpla con el traslado del IVA, dada la naturaleza de los servicios exentos. El entonces denominado Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en criterio de tesis aislada estableció:



**RECIBOS DE HONORARIOS MÉDICOS.-** Cuando estos amparan la prestación de un servicio profesional de medicina, para efectos de su deducibilidad, la autoridad no debe exigir el cumplimiento del requisito previsto en el artículo 31, fracción VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, toda vez que dichos servicios por su propia y especial naturaleza están exentos de pago del impuesto al valor agregado de conformidad con el artículo 15, fracción XIV de la ley relativa, resultando jurídicamente imposible que al momento de facturar los servicios prestados al paciente, se le desglose y retenga la contribución de que se trata, pues resulta claro que dada la mecánica del propio gravamen, el consumidor final es quien se convierte en el contribuyente de facto y, por lo tanto al que está dirigido el beneficio de la exención, por ello las figuras jurídicas de traslación, retención y entero deben guardar exacta relación con la obligación que este último tenga frente al impuesto.<sup>270</sup>

El artículo 31, fracción VII primer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta 2013 establecía:

Artículo 31: Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:  
[...]

VII. Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se hagan a *contribuyentes que causen el impuesto al valor agregado, dicho impuesto se traslade de forma expresa y por separado en los comprobantes correspondientes.* Tratándose de los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el último párrafo de la fracción III de este artículo, el impuesto al valor agregado, además deberá constar en el estado de cuenta.

En el primer párrafo de la fracción VI del artículo 27 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013 se establece lo mismo de la manera siguiente:

Artículo 27: Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:  
[...]

VI. Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se hagan a contribuyentes que causen el impuesto al valor agregado, *dicho impuesto se traslade de forma expresa y por separado en el comprobante correspondiente.*

---

<sup>270</sup> Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Séptima Época. Año IV. No. 40. Noviembre 2014. p. 525.

El contenido del citado precepto no cambio con la reforma fiscal de 2013, por lo que consideramos este criterio orientador sigue vigente.

En razón que la prestación de servicios médicos es un servicio exento, los pacientes que quieran deducir el gasto realizado deberán presentar el comprobante fiscal sin el traslado del IVA.

Cabe señalar que en los años 2007, 2008 y 2009, la evasión del IVA por uso de comprobantes apócrifos representó poco más de 4 por ciento de la evasión total del IVA.<sup>271</sup> La obligatoriedad de emitir Certificados Fiscales Digitales por Internet (CFDI) permite a las autoridades detectar comportamientos evasores de una manera más eficiente y eficaz.

El anexo 3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, publicada el 22 de diciembre de 2017, en el criterio 29/ISR/NV Medios de pago en gastos médicos, dentales, por servicios en materia de psicología, nutrición u hospitalarios, establece que para que procedan las deducciones personales por el pago de gastos por los honorarios médicos, deberá efectuarse mediante cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México o mediante tarjeta de crédito, de débito, o de servicios.

Es necesario que los prestadores de servicios médicos cuenten con los medios tecnológicos necesarios que permitan a sus clientes realizar el pago del servicio a través de los referidos medios. Los médicos que no acepten los referidos medios de pago, se considera que realizan una práctica fiscal indebida.

---

<sup>271</sup> Centro de Estudios Económicos del Colegio de México, *Evasión fiscal derivada de los diferentes esquemas de facturación*, México, 2011, p.2.

Estudiado el impuesto al Valor Agregado que causan las personas físicas que prestan servicios independiente de medicina, ahora analizaremos si cumplen con el principio de proporcionalidad tributaria y en ese sentido con la justicia tributaria.

#### **4.8 Trasgresión a la justicia tributaria en el IVA causado en la prestación de servicios médicos por personas físicas.**

En términos de Adam Smith, la justicia en la distribución de las cargas tributarias sólo puede ser resultado de la aplicación conjunta de los principios tributarios, que enuncia en los términos siguientes:

“Las cuatro máximas citadas (Proporcionalidad, certeza, comodidad y economía de los tributos) por su justicia clara y evidente, a la vez por su manifiesta utilidad, han sido siempre recomendadas y han merecido la mayor atención en todas las naciones. Todos han procurado que sus tributos fuesen lo más iguales que han sido posible, tan fijos y tan ciertos en cantidad, y tan cómodos al contribuyente en el tiempo y en el modo de la exacción o cobranza.”<sup>272</sup>

Adam Smith en su famosa obra titulada “El origen y naturaleza de la riqueza de las Naciones” formuló cuatro principios fundamentales de la tributación, el primer principio denominado, principio de justicia, fue enunciado en los términos siguientes:

*“Los súbditos de cualquier Estado deben de contribuir al sostenimiento del gobierno en la medida de lo posible, en proporción a sus respectivas capacidades, es decir, en proporción al ingreso del que respectivamente disfrutan bajo la protección del Estado.”*<sup>273</sup>

---

<sup>272</sup> Smith, Adam, *op.cit*, nota 17, p. 411.

<sup>273</sup> *Ibid.*, p. 659.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en la fracción IV del artículo 31 recoge el principio de justicia de Adam Smith y consagra el principio de proporcionalidad tributaria:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos.  
[...]

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

El legislador en la creación de las contribuciones está obligado a no perder de vista los principios tributarios consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos: el principio de legalidad, el principio de proporcionalidad, el principio de equidad y el principio de destino al gasto público.

El principio de proporcionalidad tributaria es la base sobre los que se apoyan o articulan los principios de justicia tributaria ya que es la medida o parámetro para la distribución de las cargas tributarias. En ese sentido el IVA en la prestación de servicios médicos será estudiado a la luz del principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Además, el IVA en la prestación de servicios médicos será estudiado en términos del principio de proporcionalidad como expresión de argumentación jurídica según la teoría de Robert Alexy, elaborado en el ámbito de los derechos humanos.

Primero analizaremos el principio de proporcionalidad tributaria, para ello consideramos necesario sintetizar algunas precisiones detalladas en los capítulos I y II.

El artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que la persona que en territorio nacional enajene bienes, preste servicios, otorgue el uso o goce de bienes, o importe mercancías, es quien resulta ser el sujeto pasivo del tributo y

por ende en quien recae la obligación sustantiva o principal de pago,<sup>274</sup> no obstante que por disposición legal pueda trasladar el monto de la contribución al sujeto económico, que en este caso es el consumidor: persona que adquiera los bienes o servicios, los use o goce temporalmente o los importe.

Por la traslación jurídica el consumidor final de los bienes o servicios es quien soporta finalmente el impuesto, no obstante que no aparece en la obligación jurídico tributaria ante la administración tributaria. *“Porque la traslación no reúne los requisitos adecuados ni las garantías suficientes para que quien la soporta pueda ser calificado de sujeto pasivo, en cuanto elemento esencial determinado por el legislador.”*<sup>275</sup>

La SCJN en la tesis de jurisprudencia 2a./J. 56/2006, visible en el Seminario Judicial de la Federación, Novena época, t.XXIII, mayo de 2006, p.298, ha determinado el alcance del principio de proporcionalidad tributaria en los impuestos indirectos tomando en consideración las figuras jurídicas de la traslación y el acreditamiento. Así la capacidad contributiva presunta como es el caso del IVA, cumple con este principio al vincularse el objeto del impuesto – el valor añadido – con la cantidad líquida a pagar, para la cual se necesita atender al impuesto causado y trasladado por el contribuyente a sus clientes, y al impuesto acreditable, es decir, aquel IVA que le trasladaron sus proveedores. Lo anterior, como regla general, por lo que se exceptúa a los actos o actividades exentos y a los sujetos a tasa cero del IVA.

Los impuestos indirectos gravan manifestaciones indirectas de riqueza y atienden al patrimonio de los sujetos que las soportan, es decir, el consumidor final.

---

<sup>274</sup> El consumidor final ha sido entendido como sustituto, es decir, como un sujeto jurídico al cual la ley le asigna el cumplimiento de determinadas prestaciones materiales y formales, remplazando en este sentido al contribuyente.

<sup>275</sup> González Sánchez, Manuel, *Sujetos pasivos del Impuesto al Valor Agregado*, Estudios de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, España, 1976,p.68

El artículo 1º de la Ley del IVA establece una facultad-deber de traslación o de repercutir el IVA al sujeto incidido, en tanto que el artículo 4 del mismo ordenamiento establece la figura del acreditamiento. El sistema de acreditamiento permite que los montos del impuesto que le han sido trasladados al contribuyente por otros sujetos pasivos del derecho de traslación, sean restados. Disminuye el impuesto causado en la medida del impuesto acreditable.

El IVA en la prestación de servicios médicos por personas físicas es una actividad exenta en términos de la fracción XIV del artículo 15 de la Ley del referido impuesto, en ese sentido, no tiene derecho al acreditamiento del impuesto que le haya sido trasladado por sus proveedores en razón de las erogaciones realizadas por los insumos necesarios para la prestación de sus servicios, y en consecuencia tampoco pueden solicitar la devolución del impuesto.

El papel de las exenciones en el IVA mexicano es el mismo que en el de la generalidad de los países: las actividades exentas no causan el impuesto, pero también impiden a quien las realiza el acreditamiento del impuesto que le fue trasladado para la realización de dicha actividad. En cambio, identificamos que las actividades gravadas al 0% causan el impuesto a la tasa mencionada y dan el derecho a que el contribuyente recupere el impuesto acreditable.<sup>276</sup>

Cabe precisar que en la exención si se causa el impuesto, pero no hay obligación de pago. Las actividades exentas de IVA se ven desfavorecidas al no contar con el derecho de acreditamiento que les permita recuperar el IVA que les haya sido trasladado por los gastos necesarios efectuados para la prestación del servicio en este caso concreto.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado en jurisprudencia que los sujetos a la tasa 0% y los sujetos exentos del Impuesto al Valor Agregado se encuentran en situaciones jurídicas diferentes.

---

<sup>276</sup> Domínguez Crespo, Cesar Augusto, *op.cit.*, nota 258, p.123.

**VALOR AGREGADO. LOS CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO RELATIVO SUJETOS A LA TASA DEL 0% Y LOS EXENTOS, NO SE ENCUENTRAN EN SITUACIONES JURÍDICAS SEMEJANTES PARA EFECTOS DEL ACREDITAMIENTO.** La Ley del Impuesto al Valor Agregado establece una contribución cuyo mecanismo ordinario de operación -correctamente diseñado para efectuar el cálculo respectivo- no se reduce a la interacción de sus elementos esenciales (sujeto, objeto, base, tasa y época de pago), sino que adicionalmente se apoya en las figuras del traslado y del acreditamiento, con lo cual se convierte en un auténtico impuesto que pesa sobre el valor agregado. Ahora bien, como excepción a ese esquema impositivo, la propia Ley de la materia prevé los regímenes de la tasa del 0% y las exenciones, que si bien es cierto que tienen en común que: a) constituyen alteraciones en el diseño del gravamen; b) los sujetos pasivos de la relación tributaria realizan el hecho imponible y, por tanto, ambos causan el impuesto; y, c) por razones específicas de índole social, económica o extrafiscal, protegen ciertos sectores de la población, de modo que el impuesto no impacte negativamente en su esfera económica probablemente; también lo es que ello no significa que operan de la misma manera, habida cuenta que entre ambos existen diferencias bien definidas. Así, **los actos o actividades sujetos a la tasa del 0%, al producir los mismos efectos legales que aquellos por los que se debe pagar el impuesto** (tasas del 15% y 10%), sí generan la obligación de entero del tributo, por lo que: a) existe la posibilidad jurídica de trasladar el impuesto, aun cuando el resultado de esa operación arroje una cantidad de cero y ese sea el monto que deberá enterarse en su momento; b) se tiene derecho de aplicar el acreditamiento respectivo; y, c) es posible solicitar la devolución que resulte procedente. En cambio, para el caso de actos o actividades **exentos**, por disposición de la propia Ley, no se genera la obligación de pago del impuesto y, por tanto: a) no puede efectuarse el traslado de un impuesto que en última instancia no se tiene obligación de pagar; b) existe imposibilidad jurídica de acreditar el impuesto que se hubiese trasladado al contribuyente o el pagado en la importación, por tener que absorberlo como gasto o costo; y, c) es improcedente cualquier devolución. En consecuencia, de acuerdo con el esquema diseñado por el legislador para dichos regímenes y en razón de los efectos que producen, se trata de diversas categorías de contribuyentes que no se encuentran en iguales situaciones jurídicas y, por ende, el tratamiento otorgado por la Ley del Impuesto al Valor Agregado para efectos del acreditamiento no puede ser el mismo.<sup>277</sup>

Del contenido de la anterior, jurisprudencia podemos colegir similitudes y diferencias.

---

<sup>277</sup> 2a. /J. 175/2007, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta Novena época, Segunda Sala, T. XXVI, Septiembre de 2007, p.559.

Las similitudes entre los sujetos a tasa cero y los sujetos exentos de IVA son las siguientes: constituyen alteraciones en el diseño del gravamen, realizan el hecho imponible y, por tanto, ambos causan el impuesto, el impuesto no impacte negativamente en su esfera económica por razones específicas de índole social, económica o extrafiscal.

Las diferencias entre los sujetos a tasa cero y los sujetos exentos de IVA radican en el derecho al acreditamiento del impuesto que les haya sido trasladado con motivo de las erogaciones realizadas así como la posibilidad de solicitar una devolución.

Los sujetos a tasa cero tienen el derecho de acreditamiento (aunque la cantidad a trasladar sea 0) así como de solicitar la devolución en caso de proceder, en tanto que los sujetos exentos no pueden acreditar el IVA que se les traslado y en ese sentido tampoco solicitar devolución.

Los contribuyentes que realizan actividades gravadas a tasa 0% tienen el derecho de acreditamiento, por lo que pueden restar del impuesto a su cargo, es decir, el IVA que le hubieran trasladado o el que hubiese pagado en la importación de bienes o servicios. Esto representa un incentivo a declarar los ingresos reales que se hayan obtenido por la prestación de servicios médicos.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha determinado en criterio de jurisprudencia que además del derecho de acreditamiento, otra diferencia entre los dos regímenes preferenciales del IVA, es el fin perseguido que establece el legislador.

**VALOR AGREGADO. LAS EXENCIONES CONTENIDAS EN LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, PERSIGUEN FINES EXTRA FISCALES GENÉRICOS, FRENTE A LOS ESPECÍFICOS PRETENDIDOS POR LA TASA DEL 0%.**

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



carga tributaria a los consumidores finales. Por su parte, **los actos y actividades sujetos a la tasa del 0%, segregados de aquellos que originalmente se consideraban exentos, implican un tratamiento fiscal específico que busca proteger y mejorar el nivel de vida de los sectores sociales menos favorecidos, al contemplar un programa de productos básicos que representa una parte sustantiva de la política de mínimos de bienestar para la población, cuya vigencia garantiza la redistribución del ingreso y el equilibrio de las relaciones entre costos y precios, lo que coadyuva a promover la elaboración de esa clase de productos y servicios, evitando en lo posible su importación.** Además, ese régimen de tributación, al producir los mismos efectos que aquellos por los que debe pagarse el impuesto (tasas del 15% y 10%), permite beneficiar a los consumidores finales en el sentido de que no provoca un impacto negativo en su economía con la incidencia del gravamen, pues aun cuando jurídicamente se les traslada el impuesto, éste arrojará como monto a pagar, cero; adicionalmente, otorga a los contribuyentes del impuesto la posibilidad de acreditar el que les haya sido trasladado por todos los insumos y servicios que intervengan en la elaboración y comercialización de los bienes y servicios afectos a dicha tasa o el pagado en la importación, así como solicitar la devolución que resulte procedente.<sup>278</sup>

La exención busca únicamente proteger a determinados sectores liberándolos de la obligación de pago, en tanto que la tasa 0 % busca adicionalmente mejorar el nivel de vida de los sectores con menores recursos garantizando mínimos de bienestar, así como la redistribución del ingreso y en ese sentido de la riqueza.

Consideramos que a los impuestos con fines extrafiscales no trasgreden el principio de proporcionalidad tributaria., solo si dichos fines están justificados, esto es, que se dirijan a la consecución de otros fines de interés público.

Cesar Augusto Dominguez Crespo afirma que: “[...] *las actividades que están exentas de IVA, lejos representar un beneficio a los contribuyentes o a los consumidores, les significa el pago de un impuesto oculto, además de traer distorsiones en la economía y ser origen de evasión en este impuesto.*”<sup>279</sup>

La exención a la prestación de servicios profesionales de medicina pretende un beneficio social para quien contrata dichos servicios, no obstante se cuestiona su eficacia, ya que el médico que presta el servicio no puede acreditar el IVA

---

<sup>278</sup> 2a./J. 176/2007, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta Novena época, Segunda Sala, T. XXVI, Septiembre de 2007, p.557.

<sup>279</sup> Domínguez Crespo, Cesar Augusto, *op.cit*, nota 258, p. 124.

trasladado, por lo que dicha exención puede ser un incentivo para que los prestadores de estos servicios declaren ingresos menores a los obtenidos.<sup>280</sup>

La eliminación de las exenciones injustificadas abonaría al respecto de los derechos humanos ya sea mediante el establecimiento de una tasa reducida o bien del 0%, en la medida que proporcionan la neutralidad del impuesto, presupuesto económico que da ventaja al IVA sobre otros impuestos indirectos y que elimina distorsiones en precios que afectan a la sociedad.<sup>281</sup>

En el diseño del sistema impositivo debe observarse la materialización de los principios de las contribuciones a fin de alcanzar la justicia tributaria.

La actividad financiera del Estado está condicionada por la política tributaria, misma que consiste en la proposición de objetivos y fines que, con base en criterios de orden práctico y mediante una regulación jurídica adecuada, permita al Estado obtener del gobernado ingresos necesarios (vía impuestos) para poder afrontar el gasto y los servicios públicos que consiste en regular las relaciones del Estado y sus gobernados y así lograr, de la manera más eficaz posible, *la distribución equitativa de la riqueza*.<sup>282</sup>

El impuesto sobre la renta ha sido considerado tradicionalmente como más justo que la tributación sobre el consumo, puesto que en él se toman en cuenta las circunstancias personales del contribuyente, no así en los impuestos indirectos como el IVA. El ingreso ha sido considerado como una medida general de la capacidad tributaria del contribuyente.<sup>283</sup>

No se puede observar de forma tajante el principio de igualdad, en ocasiones este motiva situaciones de trato diferente con el fin de resolver conflictos de equidad.

---

<sup>280</sup> Las actividades exentas de IVA lejos de representar un beneficio a los contribuyentes o a los consumidores finales, les significa el pago de un impuesto oculto, además de traer distorsiones en la economía y ser origen de evasión de IVA.

<sup>281</sup> Cfr. Domínguez Crespo, Cesar Augusto, *op.cit*, nota 258, p. 131.

<sup>282</sup> Arellana Wiarco, Octavio Alberto, *El delito de Defraudación Fiscal. Ensayo dogmático jurídico penal*, México, Porrúa, 2001, p.30.

<sup>283</sup> Cfr. Kaldor, Nicholas, *Impuesto al Gasto*, México, Fondo de Cultura Económica, 1963, p.22

Así el legislador hace uso de figuras como la exención o en su caso instituye regímenes fiscales especiales.

El legislador en uso de la libre configuración del sistema tributario que le permite el ejercicio de su facultad impositiva, buscó establecer exenciones en determinados bienes, actos o actividades objeto del Impuesto al Valor Agregado por considerar que tendrían un beneficio social y no efectos perniciosos para la recaudación. Lo que puede derivar en una mala distribución de las cargas impositivas y por ende falta de equidad en la distribución de la riqueza de los gobernados.

El ejercicio del poder tributario no debe ser practicado de forma arbitraria y sin límites. La reforma constitucional publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011 nos ha permitido retomar el estudio de los derechos fundamentales en la norma tributaria con miras a la protección más amplia de los contribuyentes observando los principios de justicia tributaria. La implementación de la política fiscal se ve influenciada por dichos principios.

La política fiscal puede ser entendida como *“aquellas medidas legales que se apoyan en la concepción de un Estado Democrático de Derecho que persigue la realización del individuo dentro del marco social, así como la satisfacción de servicios públicos, en la medida que las condiciones prácticas lo permitan.”*<sup>284</sup>

Un Estado Democrático de Derecho debe contemplar los principios de justicia tributaria. El Estado de Derecho asume una función social de redistribución de la riqueza y de la renta.

Herbert Bettinger Barrios concibe a la política fiscal en los términos siguientes:

La política fiscal se centra en el análisis del mejor procedimiento para generar recursos económicos que permitan hacer frente al gasto público; esto atendiendo a la premisa de que los medios que se utilicen para

---

<sup>284</sup> Arellana Wiarco, *op.cit.*, nota 282, p.31

allegarse de dichos recursos en materia impositiva no deben afectar el crecimiento y estabilidad del Estado, ni limitar o inhibir la capacidad económica de la población que participa en el gasto público a través del pago de contribuciones.<sup>285</sup>

En ese orden de ideas, la política fiscal recaudatoria persigue dos finalidades fundamentales: 1) *Contar con el dinero suficiente para el gasto y los servicios públicos* y 2) *Ser factor en la distribución de la riqueza*.<sup>286</sup> En ese sentido, la política tributaria influye en la asignación de recursos y la distribución del ingreso y de la riqueza. Dichas finalidades deberán contemplar el principio de proporcionalidad tributaria.

El principio de proporcionalidad tributaria tiene por objeto de estudio la capacidad contributiva, esta se divide en subjetiva y objetiva. La capacidad contributiva subjetiva toma en consideración los gastos para satisfacer las necesidades normales para una vida digna, y la capacidad contributiva objetiva resulta de descontar los gastos e inversiones que son necesarios para el desarrollo de la actividad del contribuyente.<sup>287</sup>

La capacidad contributiva es la medida de la igualdad en materia tributaria, el principio de igualdad protege a los contribuyentes y pugna por eliminar los privilegios. En ese sentido todos deberán contribuir de conformidad con su capacidad contributiva.

---

<sup>285</sup> Bettinger Barrios, Herbert, *op.cit*, nota 244, p.47

<sup>286</sup> Arellana Wiarco, Octavio Alberto, *op.cit*, nota 282, p.37.

<sup>287</sup> En razón que el IVA es un impuesto indirecto, no debemos olvidar la capacidad contributiva subjetiva del pagador final del impuesto. Es decir, debemos pensar en que la persona que sufrirá el traslado final del impuesto cuente con la capacidad económica para absorberlo. El legislador no solo debe tomar en cuenta la capacidad del contribuyente que formalmente traslada la carga del impuesto. *Cfr.* Domínguez Crespo, Cesar Augusto, *op.cit*, nota 258, p.137.

La capacidad contributiva objetiva en el Impuesto al Valor Agregado se logra con su neutralidad.<sup>288</sup> Es neutro cuando es la misma tasa para cualquier contribuyente, pero da un efecto regresivo porque afecta en mayor medida a pobres que a ricos.

*La absoluta neutralidad que se espera del IVA se logra, como lo afirma la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) cuando cada negocio paga IVA a sus proveedores y recibe IVA trasladado a sus clientes; con lo que el monto de impuesto que es remitido al fisco es el monto neto o balance entre ellos.*<sup>289</sup> Es decir, cuando se permite el acreditamiento a todos los contribuyentes.

[...] las exenciones rompen con el respeto a la capacidad neta objetiva. La exención, que en nuestro país impide el acreditamiento del impuesto trasladado al realizador de la actividad así considerada, redundando en la imposibilidad de que éste se libere de una carga tributaria que en un estadio ideal no corresponde. Conforme a la neutralidad pretendida por el IVA, teóricamente no deberían existir las exenciones. Así pues, las exenciones rompen con la neutralidad, provocan distorsiones económicas, un efecto en cascada, incentivos a la evasión y, por lo que aquí respecta, violentan el principio de capacidad económica al no respetar la capacidad objetiva del contribuyente.<sup>290</sup>

Por lo que se concluye que las exenciones en el IVA rompen con la neutralidad, generan distorsión en el proceso productivo y el incremento de los costos para el contribuyente exento.

Un servicio exento de IVA como la prestación de servicios médicos por personas física, implica que este contribuyente no puede cobrar el impuesto a quienes contratan sus servicios, pero tampoco podrá acreditar el IVA que le hayan trasladado a él, así todos los gastos necesarios para prestar sus servicios en los que incurra el médico incrementan sus costos pues no es acreditable. Así, quien requiere los servicios médicos puede terminar pagando el IVA oculto que se pudiera

---

<sup>288</sup> *Cfr.* Domínguez Crespo, César Augusto, “Una revisión al concepto jurídico-tributario del principio de capacidad económica, en Ríos Granados, Gabriela (coord.) Temas selectos de Derecho Tributario, México, Porrúa, 2008, p.133

<sup>289</sup> *Ibid.*

<sup>290</sup> Domínguez Crespo, César Augusto, *op.cit*, nota 258, p.134

encontrar en el precio del servicio, o bien, el contribuyente se ve incentivado a declarar ingresos menores a los obtenidos.

El IVA trasladado que tiene que soportar el contribuyente de una actividad o servicios exentos es un costo más que debe absorber este, o bien, trasladarlo en forma oculta al consumidor.

Dino Jarach opina respecto a la capacidad contributiva del consumidor final que “*se prescinde de las condiciones personales del contribuyente [...] grava una fracción de riqueza, descuida la situación global del contribuyente (pagador).*”<sup>291</sup>

La figura de la exención en el IVA deja de ser una forma de recaudar un impuesto general sobre consumo para convertirse en un impuesto sobre determinados sectores, mismos que trasladaran la carga fiscal a los consumidores finales a través de un incremento a los precios, es decir, la imposibilidad de recuperación de *iure*, para originar una traslación de *facto* económica.<sup>292</sup>

Además, las exenciones en el IVA pueden representar un incentivo para no declarar la totalidad de los ingresos obtenidos por la prestación de servicios independientes que realizan los médicos, lo que se traduce en disminución de la recaudación de impuestos, lo que afecta la distribución de la riqueza.

La razón principal de estos bajos ingresos es lo estrecho de su base tributaria. De acuerdo con las estimaciones del gobierno, los gastos fiscales representan alrededor del 4% del PIB, lo que equivale a cerca del 20% de los ingresos gubernamentales observados. Además de las pérdidas de ingreso, **los gastos fiscales complican el sistema impositivo, dejando un margen amplio para la planeación fiscal e incluso la evasión**, como sucede en los casos de declaración falsa de ingresos en categorías que reciben tratamiento más favorable. La eliminación de gastos fiscales ineficientes ampliaría la base impositiva y

---

<sup>291</sup> Jarach, Dino, *Curso superior de Derecho Tributario*, citado por Sergio Francisco de la Garza, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 1999, pp. 389 y 390.

<sup>292</sup> Cfr. Tesón, Miguel, *La nueva valoración de la imposición indirecta. El Impuesto al Valor Agregado. Análisis Técnico*, Lecciones y ensayos de Derecho Tributario, Argentina, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, 1996, p.135.

simplificaría el sistema, haciéndolo más transparente y sencillo de administrar.<sup>293</sup>

Se ha justificado la exención en IVA en la prestación de servicios profesionales de medicina realizados por personas físicas, argumentando que es en aras de un beneficio social, es decir, la contratación que se realiza de un servicio de atención médica no debe generar el IVA, esto con el objeto de apoyar el acceso al derecho a la salud.

En razón de que las condiciones personales del consumidor final son ignoradas en la exención del IVA, este no obtiene beneficio. Además, dicha exención resulta ser ineficaz ya que tiene efectos perniciosos respecto de la recaudación al incentivar que los prestadores de estos servicios declaren incorrectamente sus ingresos, ya que preferirán declarar ingresos menores a los obtenidos por la prestación del servicio al no contar con el derecho de acreditamiento para estar en posibilidad de recuperar los gastos necesarios efectuados para dar dicho servicio. Además representan un gasto fiscal para el Edo.

El término "gasto tributario" se refiere a las exoneraciones, exenciones, créditos, deducciones, diferimientos y devoluciones de los que se pueden beneficiar algunos contribuyentes y que son una carga para el Estado. En general, se trata de todo tipo de tratamiento preferencial y diferenciado que representa una desviación del sistema tributario base y que beneficia a un sector específico, ramo, región o grupo de contribuyentes.<sup>294</sup>

La política fiscal deberá orientarse a eliminar los gastos fiscales<sup>295</sup> ineficientes y en ese sentido ampliar la base tributaria, simplificar y transparentar la gestión del sistema tributario.

---

<sup>293</sup> OCDE (2011), Estudios económicos de la OCDE: México 2011, Evaluación y recomendaciones p.21, OECD Publishing. [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/economics/estudios-economicos-de-la-ocde-mexico-2011/evaluacion-y-recomendaciones\\_9789264115934-3-es#.WmAuJmD2bUA#page13](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/economics/estudios-economicos-de-la-ocde-mexico-2011/evaluacion-y-recomendaciones_9789264115934-3-es#.WmAuJmD2bUA#page13) consultado el 17 de enero de 2018.

<sup>294</sup> Itriago, Deborah, *op.cit*, nota 208, p.7

<sup>295</sup> El gasto fiscal se refiere a los montos que deja de recaudar el gobierno federal por conceptos de exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales, en los impuestos establecidos en las leyes federales en materia tributaria.

Los costos de los gastos fiscales en el sistema del IVA son particularmente altos. Este impuesto contempla una tasa cero para alimentos y medicinas, además de exenciones —como en los servicios educativos y médicos— y tasas reducidas en la frontera. En conjunto, todo esto reduce el ingreso fiscal en alrededor del 2% del PIB.<sup>296</sup>

La política fiscal encaminada a establecer exenciones del Impuesto al Valor Agregado no beneficia a los consumidores finales, si a estos se traslada un impuesto oculto a través del alza del precio de bienes o servicios, no obstante representa un gasto fiscal. Por ello, las exenciones podrían transformarse en actividades sujetas a una tasa reducida o bien a tasa 0%.

Como ocurre en el caso de los subsidios a la energía, los gastos fiscales por IVA son ineficaces como mecanismo para aliviar la pobreza porque las familias de ingresos más altos captan la mayor parte de los beneficios en términos absolutos. **Sería deseable retirar gradualmente las tasas cero y las exenciones del sistema del IVA y afrontar los problemas sociales con transferencias en efectivo focalizadas, dado que las familias de menores recursos gastan una mayor proporción de sus ingresos en alimentos.**<sup>297</sup>

Con la eliminación de las exenciones transformándolas en tasas reducidas, se podrían recaudar más recursos que servirían para realizar transferencias en efectivo a los sectores de la población de menos recursos. Si las actividades exentas cambiaran a tasa cero permitirían a los contribuyentes recuperar los gastos necesarios efectuados, lo que promovería que declararan los ingresos reales obtenidos en la prestación de los servicios de medicina.<sup>298</sup> Pero podrían

---

<sup>296</sup> Centro de Estudios Internacionales: Gilberto Bosques, Foro OCDE 2013, *Foro económico Internacional sobre América Latina y el Caribe*, celebrado del 28 al 31 de mayo de 2013 en París, Francia, p.101, disponible en <http://centrogilbertobosques.senado.gob.mx/docs/serieeuropa22.pdf>, consultado 16 de enero de 2018.

<sup>297</sup> *Id*

<sup>298</sup> En el caso del Impuesto al Valor Agregado, consideramos que se actualiza el esquema tributario y de autocontrol en virtud de que, por un lado, este constituye un tributo que permitiría una recaudación más justa si se eliminaran sus regímenes de excepción y también cuenta con un elemento de autocontrol, por virtud de los requerimientos documentales que son necesarios para efectuar el acreditamiento. *Cfr.* Carvajal Trillo, Arturo, “Economía Informal”, en *Fiscalización*, Cárcamo Sabido, Layda (coord.) México, Academia de Estudios Fiscales- Themis, 2011, p. 140.



generar devoluciones del IVA, que representen un costo administrativo para el Estado.

El comportamiento punible de quien evade, mediante una actividad mendaz, hace burla de los derechos cívicos que a todos obligan y atenta contra la redistribución de la riqueza nacional ocasiona un deterioro de la moral ciudadana; estas situaciones provocan o agudizan penosas desigualdades; por ello, la evasión debe ser combatida por una política fiscal y fiscal penal que coadyuven a una política de justicia social, máxima aspiración de nuestro sistema democrático.<sup>299</sup>

La implementación de exenciones sin justificación ha permitido enmascarar verdaderos índices de riqueza, lo que ha derivado en detrimento de una mejor distribución de la riqueza.

La exención se motiva y justifica o en el reconocimiento de una falta de capacidad contributiva, o en los fines de utilidad general o de oportunidad política que la exención de conseguir [...] Los privilegios en cambio se fundamentan únicamente en el favor que se quiere otorgar a clases y contribuyentes que tienen plena capacidad contributiva.<sup>300</sup>

El legislador deberá ser cuidadoso en el establecimiento de exenciones, no deben ser arbitrarias ni crear privilegios.

La política fiscal debe orientarse a lograr las finalidades mencionadas anteriormente: 1) Contar con el dinero suficiente para el gasto y los servicios públicos y 2) Ser factor en la distribución de la riqueza.<sup>301</sup> Así, el legislador establecerá los mecanismos que combatan la evasión fiscal.

El diseño de una política impositiva no puede soslayar aspectos distributivos, por ello es importante conocer estadísticas sobre presión tributaria por tramos de ingreso; y a su vez cómo se gasta dicho ingreso

---

<sup>299</sup> Arellana Wiarco, *op.cit*, nota 282, p.42.

<sup>300</sup> Griziotti ,Benvenuto, Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda, Reus, España, 1935, p.135.

<sup>301</sup> “Las desigualdades en América pueden medir de la manera siguiente: El bloque Estados Unidos/Canadá con 350 millones de habitantes y un Producto Interno Bruto por habitante de 40 000 euros y América Latina, con 600 millones de habitantes y un PIB por habitante de 10. 000 euros”. Piketty, Thomas, *El capital en el siglo XXI*, 2ª ed., México, Fondo de Cultura Económica, 2015, p. 79.

(matriz de insumo- producto), apuntalando aspectos de equidad horizontal y vertical, evitando exenciones, tratamientos diferenciales y combatiendo la evasión.<sup>302</sup>

Para el diseño de la política fiscal el legislador podrá basarse en el Sistema de Cuentas Nacionales que representa el principal instrumento estadístico mediante el cual se registran sistemáticamente los principales hechos económicos de la nación, como son: la producción, el consumo, el ahorro, la formación bruta de capital.

La política fiscal puede orientarse a lograr la igualdad material que derive en la redistribución de la riqueza. El incumplimiento de las obligaciones tributarias que derivan en evasión provoca que el Estado se vea en la necesidad de aplicar sanciones a los contribuyentes que eluden impuestos, desde sanciones de naturaleza administrativa hasta una sanción punitiva.

El Estado deberá en principio agotar las medidas de orden jurídico social a su alcance antes de emplear su poder punitivo, esto con el objetivo de no convertirse en represor de los ciudadanos y así promover la protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

El legislador en ejercicio de sus facultades podrá establecer multas por el incumplimiento de obligaciones fiscales; la tipificación como delitos fiscales de ciertas conductas, diseñar de un esquema de control administrativo, a través del ejercicio de facultades de comprobación; así como realizar la propuesta de estímulos positivos o negativos para favorecer la recaudación o evitar la evasión fiscal.

Como cualquier obligación elevada a rango constitucional, la de contribuir es una que tiene una trascendencia mayúscula, pues no se trata de una simple imposición soberana, derivada únicamente de la potestad del Estado, sino que tiene una vinculación social, una aspiración más alta, vinculada a los fines perseguidos por la propia Constitución. [...] Asimismo, se observa que la **Ley Fundamental otorga**

---

<sup>302</sup> Riboldi, Jorge *et* Aguirre Gabriela, “Los tributos y la distribución del ingreso”, Argentina, *Oikonomos Revista Científica de Ciencias económicas*, año 3, vol.2, 2013, p.58.

**una importancia destacada a la consecución de un orden en el que el ingreso y la riqueza se distribuyan de una manera más justa, para lo cual participarán con responsabilidad social los sectores público, social y privado.**

Así, de la Constitución se desprende que el sistema tributario tiene como objetivo el recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que el mismo resulte justo —equitativo y proporcional—, con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más adecuada distribución del ingreso y la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la Carta Magna.<sup>303</sup>

Es de suma importancia el deber de contribuir al sostenimiento del Estado, la administración tributaria en el ámbito de su competencia podrá prever en la legislación los mecanismos que permitan combatir las actuaciones de los particulares que pudieran encaminarse a eludir el cumplimiento de tal obligación, en el entendido de que la misma se encuentra indisolublemente ligada a un principio de responsabilidad social para la consecución de los fines establecidos en la Constitución.

La obligación impositiva es consecuencia de la solidaridad social de todos los miembros de la comunidad, que asumen el deber de sostenerla.<sup>304</sup>

La legislación tributaria buscará disminuir la evasión fiscal y contribuir a una mejor recaudación de las contribuciones, que los contribuyentes cumplan voluntariamente, así como promover la rendición de cuentas en el ejercicio de los recursos públicos.

Cambiar la exención del IVA causada por la prestación de servicios médicos independientes realizados por personas físicas a la tasa 0 %, hace posible que los médicos tengan derecho de acreditamiento y en caso de proceder a la devolución,

---

<sup>303</sup> Amparo en Revisión 846/2006 Grupo TMM, S.A., 31 de mayo de 2006, ponente José Ramón Cossío Díaz, Secretario Juan Carlos Roa Jacobo, pp. 53-55.

<sup>304</sup> Cfr. Laferrière citado por García Vizcaíno, Catalina, *op.cit.*, nota 24, p.70.

lo que promovería la disminución de la evasión en este sector de servicios profesionales.

Cabe precisar que, la devolución es una situación que va en demérito de la política recaudatoria, actos o actividades en muchos casos están gravados a 0%, lo que implica presupuestar ingresos tributarios a recaudar para su posterior reembolso que genera cargas administrativas.

Eliminar la exención del IVA en la prestación de servicios independientes de medicina realizados por personas físicas, y establecer una tasa reducida del 2 o 3 por ciento permitía destinar este monto recaudado, a los sectores de menos recursos para que atiendan en especial el derecho a la salud, a través del Fondo de Aportaciones para los servicios de salud establecido en la Ley de Coordinación fiscal. Además podrían los médicos efectuar el acreditamiento de los gastos necesarios para la prestación de sus servicios, con lo que se estimularía el cumplimiento de las obligaciones fiscales, además de evitar la evasión fiscal.

Ante el aumento de las tasas de los impuestos para lograr una mayor recaudación es probable que ocurra lo contrario. Por ello lo que se debe llevar a cabo es eliminar las posibles desviaciones aumentando el número de contribuyentes y disminuir los sectores de sujetos que están bajo procedimientos especiales de cumplimiento y que pueden aprovechar situaciones que provoquen una erosión impositiva.<sup>305</sup>

La exención de los servicios de medicina ha incentivado la defraudación fiscal, consideramos que gravarlos a la tasa 0% puede contribuir a disminuir la, así como a ampliar la base de los contribuyentes, sin que haya una carga fiscal para aquellos que contratan los servicios médicos, teniendo en consideración la desigualdad e ingresos que hay en nuestro país. No obstante, de tener que efectuar devoluciones

---

<sup>305</sup> Cfr. Bettinger Barrios, Herbert, op.cit, nota 244, p.51

implicaría disminuir la recaudación y en ese sentido disminuir el gasto social. Por ello consideramos que no es viable aplicar la tasa 0 % a los servicios médicos.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en reciente tesis aislada ha referido los requisitos que deben cumplir comprobantes fiscales, en este caso particular, el recibo de honorarios, para que aquellos que contraten la prestación de servicios médicos llevados a cabo por una persona física puedan deducir de los ingresos acumulables, como un gasto personal, es decir, deducir las erogaciones que se realicen por concepto de honorarios médicos, esto es para efectos del ISR.

**HONORARIOS MÉDICOS Y GASTOS HOSPITALARIOS. PARA LA DEDUCIBILIDAD DE LAS EROGACIONES POR ESOS CONCEPTOS, ES NECESARIO QUE EL COMPROBANTE FISCAL RELATIVO DESCRIBA CUÁL FUE EL SERVICIO DE SALUD PROVEÍDO Y CONTENGA EL NOMBRE DEL PACIENTE QUE LO RECIBIÓ.**

Aun cuando no existe una norma tributaria que expresamente prescriba que para poder deducir un gasto médico u hospitalario, el comprobante fiscal respectivo debe contener el nombre de quien recibió el servicio relativo y en qué consistió éste, de una intelección sistemática y funcional de los artículos 176, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada y 29-A del Código Fiscal de la Federación, se colige que esa precisión es necesaria. Lo anterior, si se toma en cuenta que, por una parte, la primera disposición citada condiciona la posibilidad de deducir de los ingresos acumulables, como un gasto personal, las erogaciones que se realicen por concepto de honorarios médicos y gastos hospitalarios, a que el beneficiario de esos gastos haya sido el propio causante, su cónyuge o la persona con quien habite en concubinato, sus ascendientes y descendientes en línea directa y, por otra, que la segunda norma referida establece que entre los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales se encuentra, de acuerdo con su fracción V, la descripción del servicio que amparen; de ahí que una de las exigencias que debe satisfacer el comprobante de un gasto médico u hospitalario, para que surta los efectos fiscales generados por la prestación de esa clase de servicios profesionales, es describir cuál fue el servicio de salud proveído y contener el nombre del paciente que lo recibió. Razonar en sentido contrario, implicaría desconocer el propósito por el cual se emiten los comprobantes fiscales, a saber, generar un documento que constituya prueba idónea de la realización de un acto o actividad que tiene consecuencias tributarias, por lo cual, los requisitos que se le imponen, entre los que se encuentra la referencia de la operación que ampara, debe ser detallada según el caso, para que pueda ser deducible el gasto correspondiente.<sup>306</sup>

---

<sup>306</sup> Tesis aislada, TCC, Seminario Judicial de la Federación y la Gaceta, Décima época, libro 50, t. IV, enero 2018, p. 2167.

Se ha enfatizado en la importancia de la posibilidad de hacer deducibles para efectos de ISR los gastos por concepto de honorarios médicos que realice el paciente, a fin de tener un control real de los ingresos que perciben los médicos en ejercicio de su profesión y en consecuencia evitar que éstos declaren ingresos menores a los que han obtenido. Así, en forma conjunta ciudadanía y autoridad actúan en sus respectivas esferas jurídicas en la fiscalización de la prestación de servicios médicos.

La finalidad recaudatoria del tributo siempre estará limitada por los principios de justicia tributaria, específicamente por los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.<sup>307</sup>

Nicholas Kaldor consideró que *“si se estableciera la imposición progresiva sobre una base de gasto en vez de sobre la base de ingreso, sería posible avanzar hacia una sociedad igualitaria, y mejorar al mismo tiempo la eficiencia del funcionamiento y la tasa de desarrollo de la economía.”*<sup>308</sup> Este criterio ha sido impulsado por organismos internacionales como la OCDE.

Para Kaldor es una problemática encontrar una medida de la capacidad gravable que sirva para distribuir la carga tributaria. Asevera que la capacidad de gasto inherente a la riqueza disponible, se califica midiendo el grado en que esta capacidad se traduce en gasto personal.<sup>309</sup>

Ahora analizaremos el IVA en la prestación de servicios médicos en relación al principio de proporcionalidad definido por Alexy.

El principio de proporcionalidad se compone por tres subprincipios: el principio de adecuación, principio de necesidad y principio de proporcionalidad en estricto

---

<sup>307</sup> Cfr. Ríos Granados, Gabriela, Control de proporcionalidad en el Derecho Tributario Mexicano, Porrúa, México, 2009, p.55.

<sup>308</sup> Kaldor, Nicholas, *op.cit*, nota 283, p.15.

<sup>309</sup> *Ibid.*, pp.48 -69

sentido. El primero y segundo ordenan que algo debe realizarse en la mayor medida fáctica posible, el principio de adecuación, conlleva el mejorar un derecho con la introducción de determinada norma jurídica, el principio de necesidad refiere que se debe de cumplir un derecho al menor costo de otro. El principio de proporcionalidad en estricto sentido permite un razonamiento jurídico para sostener que principio se cumplirá a costa de otro ante la interferencia de los principios adecuado y necesario.<sup>310</sup>

En materia tributaria debe configurarse tanto el principio de proporcionalidad tributaria como el principio de control de proporcionalidad (expresión de argumentación jurídica), con el fin de alcanzar la justicia tributaria y como mecanismos de control de constitucionalidad en materia tributaria.

En la intervención legislativa de un derecho fundamental podrá calificarse su constitucionalidad realizando el estudio de los 3 subprincipios del principio de ponderación o de proporcionalidad.

El principio de idoneidad se desenvuelve en dos vertientes para estimar la intervención en un derecho fundamental: “1) *aquella medida legislativa debe tener un fin legítimo, y 2) debe ser objetivamente idónea o adecuada para realizarlo, es decir, que por su medio efectivamente pueda alcanzarse una situación que satisgafa el fin a que supuestamente sirve por ser ella su consecuencia natural*”<sup>311</sup>

El principio de necesidad refiere que la medida legislativa que restringe un derecho fundamental sea estrictamente indispensable para el fin a aquellos que se intenta oponer por: “1) *es la menos gravosa para el derecho afectado entre diversas opciones igualmente idóneas para conseguir el fin mencionado; o, 2) no existen*

---

<sup>310</sup> Cfr. Robert Alexy Derechos, razonamiento jurídico y discurso racional, pp. 9-10.

<sup>311</sup> Sánchez Gil, Rúben, *El principio de proporcionalidad*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007, p.38

*opciones para satisfacer el fin perseguido o las disposiciones afectan el derecho intervenido en una medida mayor.”<sup>312</sup>*

El principio de proporcionalidad en estricto sentido implica una valoración entre un derecho fundamental y el fin legislativo que origina su menoscabo, a través de los exámenes que se imponen recíprocamente, para establecer si el beneficio obtenido por dicho fin legislativo justifica la intensidad en que se menoscaban aquellos.<sup>313</sup>

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en reciente tesis de jurisprudencia ha tomado los postulados de la teoría de Robert Alexy y ha establecido el procedimiento del test de proporcionalidad en materia tributaria, en los términos siguientes:

**TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. LA INTENSIDAD DE SU CONTROL CONSTITUCIONAL Y SU APLICACIÓN, REQUIEREN DE UN MÍNIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN.**

El test de proporcionalidad es un procedimiento interpretativo para resolver conflictos de normas fundamentales, apoyado en los principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso, previstos en los artículos 1o., 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y que requiere llevar a cabo, en primer lugar, un juicio de igualdad mediante la equiparación de supuestos de hecho que permitan verificar si existe o no un trato injustificado; en segundo lugar, el principio de proporcionalidad se conforma de tres criterios relativos a que la distinción legislativa: a) persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; b) resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin; y, c) sea proporcional. Ahora, en materia tributaria la intensidad del escrutinio constitucional es flexible o laxo, en razón de que el legislador cuenta con libertad configurativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo que para no vulnerar su libertad política, en campos como el mencionado, las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se limita a verificar que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; la elección del medio para cumplir esa

---

<sup>312</sup> *Ibid.*, p.45

<sup>313</sup> *Cfr. Ibid.*, p.48.



finalidad no conlleva exigir al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo de idoneidad y que exista correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables.<sup>314</sup>

Para realizar el test de proporcionalidad, primero se debe identificar los fines que persigue el legislador con la medida, para determinar si éstos son válidos constitucionalmente. Posteriormente se analizará si la medida legislativa es idónea, necesaria y proporcional en sentido estricto.

La idoneidad de la medida implica analizar si la medida impugnada tiende a alcanzar en algún grado los fines perseguidos por el legislador, es decir, presupone la existencia de una relación entre la intervención al derecho y el fin que persigue dicha afectación, siendo suficiente que la medida contribuya en algún modo y en algún grado a lograr el propósito que busca el legislador.

Al analizar si la medida legislativa es necesaria o si, por el contrario, existen medidas alternativas que también sean idóneas pero que afecten en menor grado el derecho fundamental, el examen de necesidad corrobora, si existen otros medios igualmente idóneos para lograr los fines que se persiguen y, determinar si estas alternativas intervienen con menor intensidad en el derecho fundamental afectado.

La medida legislativa será proporcional si el nivel de realización del fin constitucional que persigue el legislador es mayor al nivel de intervención en el derecho fundamental.

El legislador al establecer contribuciones debe respetar los principios tributarios constitucionales a fin de lograr la justicia en la distribución de las cargas.

---

<sup>314</sup> 2a./J. 11/2018 (10a.), Gaceta del Seminario Judicial de la Federación, Décima época, Libro 51, Febrero de 2018, Tomo I, p.510.

*El verdadero propósito de un sistema impositivo equitativo es variar progresivamente la carga del impuesto, de acuerdo con el nivel de vida alcanzado, más bien que el gasto como tal - lo que significa que en la medida en que lo permitan las consideraciones prácticas y administrativas, el sistema impositivo debe tomar en cuenta todas aquellas diferencias en circunstancias o "necesidades" individuales que determinan que se alcance cierto nivel de vida que signifique diferentes cantidades de gasto personal.*<sup>315</sup>

Con la eliminación de los actos o actividades exentos del IVA y su transformación en tasas reducidas, al entrar en la mecánica general del impuesto, se les permitiría el acreditamiento del IVA trasladado con motivo de los gastos en que hayan incurrido y que sean estos estrictamente indispensables para llevar a cabo los actos o actividades en términos de la Ley del ISR. En ese sentido, podrían solicitar la devolución del IVA en caso de haber un saldo a favor, de tal forma que se desincentiva la evasión de impuestos.

Además, permitiría implementar una política fiscal de redistribución del ingreso. El monto de lo recaudado derivado de las tasas reducidas podría destinarse para hacer frente a los problemas sociales, a través de transferencias en efectivo a los sectores de menos recursos o a aquellos que el legislador por razones de equidad, conveniencia o política económica, ha decidido proteger con la exención.

De acuerdo con la doctrina, un equilibrio lógico resultaría de establecer una tasa relativamente baja en el ISR que permita a los individuos una mayor capacidad de consumo (o en su caso de ahorro), así como a las empresas la realización de nuevas inversiones que a su vez incrementen los empleos y la producción, combinado con una tasa generalizada de IVA a través de la cual la población en general contribuiría al erario federal en función al consumo de bienes y servicios que efectúe, mismo que se esperaría que fuese alto tomando en cuenta que habría una capacidad financiera favorable por estar afectos a un ISR moderado.<sup>316</sup>

---

<sup>315</sup> Kaldor, Nicholas, *op.cit*, nota 283, p.208

<sup>316</sup> San Martín Reyna, Juan Manuel *et al.*, *Evasión del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto Sobre la Renta 2016*, Universidad de las Américas Puebla p.14, fecha de consulta 2 de abril de 2018, en <[http://sat.gob.mx/administracion\\_sat/estudios\\_evasion\\_fiscal/Documents/IVA\\_ISR\\_%20DEFINITIVO.pdf](http://sat.gob.mx/administracion_sat/estudios_evasion_fiscal/Documents/IVA_ISR_%20DEFINITIVO.pdf)>

Los sistemas impositivos tienen como principales impuestos para allegarse de recursos: el ISR y el IVA, estos suelen determinar las finanzas públicas del Estado.<sup>317</sup> La recaudación de impuestos que realiza el Estado es necesaria para el desempeño de sus funciones administrativas, económicas y sociales, mismas que deben buscar el bien colectivo. El aumento en el gasto social significa, disminuir la pobreza mediante prestaciones tales como la salud, la educación, la cultura, la seguridad social y el empleo.

La fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece la obligación de contribuir al gasto público y el derecho de hacerlo de manera proporcional y equitativa de conformidad con las leyes.

El monto de los impuestos que no ingresa a la hacienda pública es desfavorable para la redistribución de la riqueza nacional y la justicia tributaria. La evasión fiscal propicia costos en términos de bienestar, lo que provoca distorsiones significativas en la asignación de los recursos del sistema económico.<sup>318</sup>

La limitada capacidad redistributiva se debe a factores de tipo estructural: a) la limitada cantidad de recursos disponibles para ser distribuidos, b) por el lado del gasto, tiene que ver con el diseño de los programas de apoyo que se instrumentan, que a veces tienen un impacto regresivo sobre la distribución del ingreso, c) **las proporciones por tributación directa e indirecta** y d) el peso específico que las distintas clases sociales tienen en la definición de la política económica.<sup>319</sup>

En países como Chile y Colombia se ha dado una importancia relativa a la imposición indirecta. El mayor peso de la recaudación en Chile históricamente ha

---

<sup>317</sup> En América Latina al menos en la última década, las reformas tributarias se han dirigido, en esencia, al fortalecimiento de la recaudación mediante impuestos al consumo, en especial, el IVA, y en menor medida a contribuciones a la seguridad social e impuestos al ingreso. *Cfr.* Sobarzo Fimbres, Horacio Enrique, *Reforma Fiscal en México. Una asignatura pendiente*. México, Colegio de México, 2016, p.35.

<sup>318</sup> Samaniego, Ricardo, "La evasión fiscal en México: Consideraciones teóricas y restos de administración tributaria," en Bettinger Barrios, Herbert (coord.) *op.cit.*, nota 244, p.181.

<sup>319</sup> *Cfr.* Tello Macías, *op.cit.*, 243, pp. 64-65.

recaído en impuestos indirectos que representaban más de la mitad de los ingresos tributarios, en el periodo que va de 1990 a 2010 estos tuvieron una ligera disminución, aun así, sus sistemas tributarios reflejaban una progresividad potencial reducida.<sup>320</sup>

| <b>IVA en % del total de ingresos tributarios.<sup>321</sup></b> |      |      |      |      |      |
|--|------|------|------|------|------|
|  | 1990 | 2000 | 2010 | 2015 | 2016 |
| Chile  | 37.4 | 41.8 | 38.5 | 40.8 | 41.3 |
| Colombia   | 22.6 | 27.7 | 29.4 | 25.0 | 24.6 |
| México   | 26.1 | 23.6 | 28.5 | 23.9 | 23.9 |

En 2014, Chile aprobó una reforma fiscal encaminada al alza del ISR, la idea central fue ampliar la base sobre la que tributan las personas físicas y jurídicas, con la finalidad de mejorar la distribución del ingreso.<sup>322</sup>

Colombia, de 2010 a 2016 ha impulsado una serie de reformas en el ISR. En 2010, su propósito se centró en aumentar su recaudación; en 2012 y 2014, buscó mejorar la equidad tributaria; y en 2016, su objetivo fue la reducción de la evasión y la promoción de la formalidad.<sup>323</sup>

Chile y Colombia han cambiado su política fiscal encaminada a dar mayor importancia a los impuestos indirectos y han revisado los aspectos que se pueden mejorar respecto del ISR para obtener una mayor recaudación y obtener efectos redistributivos.

<sup>320</sup> *Cfr.* Estadísticas Tributarias en América Latina 1990-2010: Chile y Colombia, disponible es <http://www.oecd.org/tax/tax-global/Consolidated%20LAC%20country%20notes.pdf>, consultado el 31 de mayo de 2018.

<sup>321</sup> *Cfr.* OCDE, et al., (2018) Estadísticas Tributarias en América Latina y el Caribe, 1990-2016, OECD Publishing, Francia, p.158, en [https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/rev\\_lat\\_car-2018-en-fr.pdf?expires=1527898533&id=id&accname=guest&checksum=CA96E25B800593E892E4D4EA97A7C5F0](https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/rev_lat_car-2018-en-fr.pdf?expires=1527898533&id=id&accname=guest&checksum=CA96E25B800593E892E4D4EA97A7C5F0), consultado el 31 de mayo de 2018.

<sup>322</sup> *Id.*

<sup>323</sup> *Id.*

En América Latina, la política impositiva busca estructurar el sistema tributario de tal forma que se quebrante la transmisión generacional de la pobreza y la desigualdad que impera en la región. En particular, el IVA por su carácter regresivo como impuesto indirecto, ha sido objeto de estudio como parte de un sistema tributario moderno, enfocado a cómo mitigar la regresividad del IVA.<sup>324</sup>

Ante la regresividad del impuesto, la alternativa tomada por la generalidad de los países de Latinoamérica, ha sido que junto a una tasa general para la mayoría de los bienes y servicios, se implementen tasas múltiples, así como una serie de bienes y servicios excluidos de la base imponible del IVA.

La mayoría de los sistemas tributarios del mundo han adoptado una respuesta común para contrarrestar la regresividad del IVA: la denominada solución universal. El primer paso de esta intervención consiste en identificar aquellos bienes y servicios con importante incidencia en la canasta de consumo de los sectores de menores ingresos o aquellos cuyo consumo se considera de interés social. Los ejemplos clásicos son los productos alimentarios y **los servicios de salud**, educación, transporte, incluso las publicaciones en algunos países.<sup>325</sup>

Consideramos que la proporción de la tributación indirecta, así como lo recaudado por esta, se ve afectada por los regímenes preferenciales adoptados para disminuir los efectos regresivos del IVA. *“Es importante determinar, en términos de política fiscal, si se quiere favorecer a un sector productivo en específico (tasa preferencial) o al consumidor final (exención), aunque en este caso, el monto de impuesto que no se puede acreditar se convierte inexorablemente en parte del costo del bien o servicio ofrecido.”*<sup>326</sup>

---

<sup>324</sup> Cfr. Bárcenas, Alicia *et al.*, *Reforma fiscal en América Latina, ¿Qué fiscalidad para que desarrollo?*, Comisión Económica para América Latina y el Caribe, Centro de Estudios y Documentación Internacional de Barcelona, 2012, Chile, pp.50-52.

<sup>325</sup> *Ibid.*, p.58.

<sup>326</sup> Centro de Economía aplicada y políticas públicas, *Medición de la Evasión Fiscal en México*. México, ITAM 2006, p.32.

El Estado otorgó la exención a los servicios de medicina porque es un servicio de interés social, además porque es incapaz económicamente de atender en su totalidad las necesidades de salud de la población en el país. Actualmente dicha exención incentiva que los médicos declaren ingresos menores a los obtenidos, de tal suerte que incumplen con el pago de sus contribuciones.

La solución adoptada para mitigar los efectos regresivos del IVA mediante exenciones beneficia más en términos absolutos a quienes más consumen, es decir, aquellos que se ubican en los deciles superiores de la distribución del ingreso, por ello es importante la elección de los sujetos beneficiados.

En respuesta a los efectos regresivos se presentan 3 desafíos: “*identificación de los individuos a los que se desea proveer del alivio tributario, la adopción de un criterio objetivo de determinación del monto de ese alivio y el mecanismo de entrega del alivio tributario.*”<sup>327</sup> Estos tres elementos deberán tomarse en consideración en la implementación de un IVA personalizado.

La Comisión Económica de América Latina y el Caribe realizó un ejercicio de IVA personalizado en Uruguay y Costa Rica, para ello propuso la implementación de unas reformas.

El Sistema Tributario de Uruguay divide la base imponible del IVA en tres categorías de bienes y servicios: los que son gravados con la tasa general del 22 %, a la tasa mínima de 10 % y los exentos. Se hizo una propuesta para realizar cambios al diseño vigente en el sentido de unificar la tasa en el 19 %, con excepción de los servicios a la salud en los que se mantendría la tasa mínima del 10 %, y pocos bienes y servicios exentos: educación, intermediación financiera y la enajenación y uso o goce temporal de inmuebles.

**Simulación del ejercicio de personalización del IVA  
Uruguay-2005<sup>328</sup>**

<sup>327</sup> Bárcenas, Alicia et al, *op.cit*, nota 324, p 63.

<sup>328</sup> Cfr. *Ibíd.*, p. 71.

| ¿Quién paga el IVA neto?        | Actual  | Reforma | Variación |
|---------------------------------|---------|---------|-----------|
| 1 a 4 deciles                   | 15.4    | 7.4     | -8.1      |
| 5 a 6 deciles                   | 15.1    | 17.0    | 1.9       |
| 7 a 8 deciles                   | 23.0    | 25.4    | 2.4       |
| 9 a 10 deciles                  | 46.4    | 50.2    | 3.8       |
| Total                           | 100     | 100     | 0.0       |
| <b>Distribución del Ingreso</b> |         |         |           |
| Gini <sup>329</sup>             | 0.4778  | 0.4685  | -0.0093   |
| 1 a 4 deciles                   | 12.2    | 12.9    | 0.7       |
| 5 a 6 deciles                   | 13.6    | 13.4    | -0.2      |
| 7 a 8 deciles                   | 21.7    | 21.5    | -0.2      |
| 9 a 10 deciles                  | 52.5    | 52.2    | -0.3      |
| Total                           | 100     | 100     |           |
| <b>Indigencia</b>               |         |         |           |
| Número de indigentes            | 50 161  | 11 413  | -38 747   |
| Porcentaje de indigentes        | 1.6     | 0.4     | -1.2      |
| <b>Pobreza</b>                  |         |         |           |
| Número de pobres                | 655 413 | 588 111 | -67 302   |
| Porcentaje de pobres            | 20.9    | 18.8    | -2.1      |

A continuación se presentan los resultados de la propuesta si la reforma hubiera sido implementada.

Antes de aplicar la propuesta de reforma, los 4 primeros deciles contribuían con cerca de 15.4 % de la recaudación total del IVA, porcentaje que se reduce poco más de la mitad con la reforma. Cerca de 77 % de la recaudación de esta reducción sería aportada por los 4 deciles superiores, mismos que reflejan la concentración del ingreso y del consumo entre estos sectores de la sociedad. El coeficiente de Gini reduce casi un punto, y la reducción de la indigencia y de la pobreza es muy asimétrica.<sup>330</sup>

El IVA del Sistema Tributario de Costa Rica se caracteriza por un elevado número de bienes y servicios exentos, una tasa del 13 %, la cual es baja para el estándar de la región, así como una tasa cero (aproximadamente 8 % de su PIB se grava a esta tasa). Para la personalización del IVA se propuso mantener la tasa del 13% y generalizar la base imponible, exentar unos pocos bienes y servicios: educación y

<sup>329</sup> El Coeficiente de Gini es una medida de la desigualdad cuyos valores extremos son el 0 y el 1, donde 0 se corresponde con la perfecta igualdad y el valor 1 con la perfecta desigualdad (una persona tiene todos los ingresos y los demás ninguno)

<sup>330</sup> Cfr. Bárcenas, Alicia et al, *op.cit*, nota 324, p.71.

salud, transporte de pasajeros, la intermediación financiera y la enajenación y uso o goce temporal de inmuebles.

| <b>Simulación del ejercicio de personalización del IVA<br/>Costa Rica-2004 <sup>331</sup></b> |               |                |                  |
|---|---------------|----------------|------------------|
| <b>¿Quién paga el IVA neto?</b>   | <b>Actual</b> | <b>Reforma</b> | <b>Variación</b> |
| 1 a 4 deciles   | 12.1          | -12.8          | -24.9            |
| 5 a 6 deciles   | 13.9          | 19.8           | 5.9              |
| 7 a 8 deciles   | 19.4          | 26.8           | 7.4              |
| 9 a 10 deciles  | 54.6          | 66.2           | 11.6             |
| Total   | 100           | 100            | 0.0              |
| <b>Distribución del Ingreso</b>   |               |                |                  |
| Gini <sup>332</sup>   | 0.5801        | 0.5401         | -0.0320          |
| 1 a 4 deciles   | 9.2           | 10.1           | 0.9              |
| 5 a 6 deciles   | 10.8          | 10.6           | -0.2             |
| 7 a 8 deciles   | 17.5          | 17.2           | -0.3             |
| 9 a 10 deciles  | 62.5          | 52.1           | -0.4             |
| Total   | 100           | 100            |                  |
| <b>Indigencia</b>   |               |                |                  |
| Número de indigentes  | 239 216       | 116 418        | -72 798          |
| Porcentaje de indigentes  | 5.6           | 3.9            | -30.4            |
| <b>Pobreza</b>  |               |                |                  |
| Número de pobres  | 989 251       | 755 817        | -233 434         |
| Porcentaje de pobres  | 23.2          | 17.9           | -23.7            |

Los resultados derivados de la propuesta de reforma al sistema de Costa Rica son positivos en términos de distribución del ingreso, una reducción de 3 puntos porcentuales en el coeficiente de Gini. En ese sentido, la indigencia y la pobreza redujeron considerablemente, 30.4 % y 23.7 %, respectivamente.

De los resultados de la simulación del ejercicio de personalización del IVA que se realizó en Uruguay y Costa Rica, los mejores efectos se produjeron en este último, en el que se optó por ampliar la base gravable del IVA y mantener exentos servicios de interés social, como lo son los servicios de salud. La mejor distribución del ingreso y la disminución de la pobreza son reflejo de la justicia tributaria.

<sup>331</sup> *Cfr. Id.*

<sup>332</sup> El Coeficiente de Gini es una medida de la desigualdad cuyos valores extremos son el 0 y el 1, donde 0 se corresponde con la perfecta igualdad y el valor 1 con la perfecta desigualdad (una persona tiene todos los ingresos y los demás ninguno)



Cabe señalar, que las exenciones de IVA representan un gasto fiscal para el Estado y dan margen a la evasión fiscal. *La OCDE refiere que, “Los costos del gasto fiscal en el IVA son particularmente altos. El esquema actual contempla tasa cero para alimentos y medicinas, y exenciones para renglones como la educación y los servicios médicos, así como tasas reducidas en las fronteras.”*<sup>333</sup>

En México la tasa de evasión fiscal es una de las más altas entre economías con semejante nivel del desarrollo, y limita sustancialmente la productividad de los impuestos. Las personas físicas evaden impuestos<sup>334</sup> al no declarar el total de sus ingresos por sueldos y salarios, actividad profesional, arrendamiento de inmuebles y otros ingresos.<sup>335</sup>

Para evitar la evasión fiscal se han establecido mecanismos como la obligación de emitir CFDI y recibir pagos por la prestación de servicios médicos a través de medios que permitan identificar los ingresos totales percibidos por los médicos.

Los regímenes especiales son comunes en el mundo. No obstante, la principal diferencia entre México y el resto de los países de la OCDE estriba en las tasas preferenciales. Así, mientras en nuestro país los tratamientos se encuentran concentrados en tasa cero o exención, en los países de dicha organización se canalizan por medio de tasas positivas reducidas. Esto impacta de manera importante la productividad del impuesto<sup>336</sup>, ya que cuando la tasa preferencial es

---

<sup>333</sup> OCDE (2011), Estudios económicos de la OCDE: México 2011, Evaluación y recomendaciones, p, 21, fecha de consulta 2 de abril de 2018 en < [https://read.oecd-ilibrary.org/economics/estudios-economicos-de-la-ocde-mexico-2011/evaluacion-y-recomendaciones\\_9789264115934-3-es#.WmAuJmD2bUA#page13](https://read.oecd-ilibrary.org/economics/estudios-economicos-de-la-ocde-mexico-2011/evaluacion-y-recomendaciones_9789264115934-3-es#.WmAuJmD2bUA#page13) > Cabe señalar que la tasa preferencial en la frontera se eliminó con la reforma fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013.

<sup>334</sup> El contribuyente que incumple de manera intencional con el pago de las contribuciones, provoca un deterioro económico en las Finanzas Públicas y obtiene un beneficio que no le correspondería, razón por la cual incurre en el delito de defraudación fiscal, en términos del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

<sup>335</sup> Cfr. Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados, *Diagnóstico del sistema fiscal mexicano*, sección 2, Política de ingresos, México, 2010, p.39.

<sup>336</sup> La productividad del IVA que consiste en el cociente entre la recaudación del IVA como proporción del PIB y la tasa general del propio IVA. Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados, *Diagnóstico del sistema fiscal mexicano*, sección 2, Política de ingresos, México, 2010, p.12.

positiva, la recaudación se incrementa, la que al ser dividida sobre una tasa general, tiende a arrojar un indicador de eficiencia mayor.<sup>337</sup>

En el sistema fiscal mexicano, la evasión que se ha presentado en la década inmediata anterior es la siguiente:

*En el año 2000 la tasa de evasión fue de 39.61% mientras que para el año 2008 la tasa de evasión descendió a un 23.36%, este hecho implicó una reducción de 16.25 puntos porcentuales. Para los otros años la tasa de evasión fue la siguiente: 37.08% en 2001, 34.10% en 2002, 31.65% para 2003, 36.57% en 2004, 33.07% en 2005, 25.47% en 2006 y 23.40% en 2007.<sup>338</sup>*

En el caso particular del IVA.

*La tasa de evasión del IVA presentó una tendencia clara a disminuir. La tasa de evasión pasó de 23.22% en el año 2000 a 17.77% en 2008, esto representó una disminución de 5,45 puntos porcentuales. Para los años la evasión encontrada fue de 22.47% en 2001, 23.75% en 2002, 18.20% en 2003, 26.77% en 2004, 25.54% en 2005, 17.81% en 2006 y 19.79% en 2007.<sup>339</sup>*

La recaudación fiscal se ve afectada por la evasión, hay diversos factores que fomentan el desarrollo de esta actividad ilegal, como por ejemplo, la existencia del sector informal en la economía, crisis económicas recurrentes, controles insuficientes por parte de la autoridad fiscal o tal vez debido a la carencia de una conciencia tributaria.

La tasa de evasión de los impuestos más importantes para el Sistema Fiscal Tributario Mexicano, son los siguientes: el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el

---

<sup>337</sup> Cfr. Centro de Investigaciones y Docencia Económica, *Evasión fiscal en México: El caso del IVA*, México, 2004, p.2.

<sup>338</sup> Centro de Estudios Estratégicos del Tecnológico de Monterrey, *Evasión global de los impuestos: Impuesto Sobre la Renta, impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial sobre Producción y servicio no petrolero*, México, 2010, fecha de consulta 10 de abril de 2018 en <[www.sat.gob.mx/administracion\\_sat/estudios\\_evasion\\_fiscal/Documents/I2\\_2009\\_eva\\_glob\\_imp\\_isr\\_iva\\_i\\_eps.pdf](http://www.sat.gob.mx/administracion_sat/estudios_evasion_fiscal/Documents/I2_2009_eva_glob_imp_isr_iva_i_eps.pdf)>., p.3

<sup>339</sup> *Ib.*

Impuesto sobre la Renta (ISR), incorporando además en este trabajo el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), así como el Impuesto General de Importación y Exportación (IGIE).

### Estimación de la Tasa de Evasión Global (MDP)

| Año  | Monto de Evasión del IVA | Monto de Evasión de ISR | Monto de Evasión de IEPS | Monto de la Evasión del IGIE | Evasión Total | Tasa de Evasión Global |
|------|--------------------------|-------------------------|--------------------------|------------------------------|---------------|------------------------|
| 2005 | 161,228.7                | 326,590.6               | 5,603.6                  |                              | 493,422.9     | 41.9%                  |
| 2006 | 145,734.0                | 317,744.5               | 5,941.9                  |                              | 469,420.4     | 36.7%                  |
| 2007 | 178,367.0                | 298,110.9               | 5,881.2                  |                              | 482,359.2     | 34.7%                  |
| 2008 | 151,432.9                | 360,187.8               | 6,549.7                  |                              | 518,170.4     | 34.0%                  |
| 2009 | 193,254.3                | 430,803.7               | 6,252.2                  |                              | 630,310.2     | 40.4%                  |
| 2010 | 195,136.8                | 458,290.3               | 10,990.7                 |                              | 664,417.8     | 37.1%                  |
| 2011 | 252,091.5                | 436,895.4               | 17,095.4                 |                              | 706,082.3     | 35.9%                  |
| 2012 | 262,464.4                | 464,114.9               | 18,423.9                 |                              | 745,003.2     | 35.7%                  |
| 2013 | 253,438.9                | 461,666.8               | 18,366.7                 |                              | 733,472.4     | 33.6%                  |
| 2014 | 208,003.3                | 523,286.1               | 17,433.2                 |                              | 748,722.6     | 30.3%                  |
| 2015 | 203,705.5                | 375,057.1               | 12,209.3                 |                              | 590,971.9     | 22.4%                  |
| 2016 | 188,589.4                | 295,797.4               | 20,215.7                 | 5,489.8                      | 510,092.3     | 16.1%                  |

Fuente: INEGI, SHCP, SAT y cálculos propios <sup>340</sup>

Los mayores niveles de evasión fiscal en México se da en el ISR e IVA, estos son los impuestos que más recaudan en el país. La evasión en un impuesto al consumo como lo es el caso del IVA y sobre los ingresos, como lo es el ISR, tiene un efecto inmediato en la población y son los impuestos que más se busca evadir.

### Estimación de la Evasión por tipo de impuesto (%)

| Año  | Tasa de Evasión del IVA | Tasa de Evasión del ISR | Tasa de Evasión del IEPS | Tasa de Evasión del IGIE | Evasión Total | Porcentaje de la Evasión Total con respecto al PIB |
|------|-------------------------|-------------------------|--------------------------|--------------------------|---------------|--|
| 2005 | 33.6                    | 49.4                    | 14.7                     |                          | 41.9          | 5.2  |
| 2006 | 27.7                    | 44.7                    | 14.3                     |                          | 36.7          | 4.5  |
| 2007 | 30.4                    | 39.3                    | 13.1                     |                          | 34.7          | 4.2  |

<sup>340</sup> San Martín Reyna, Juan Manuel *et al.*, Universidad de la Américas Puebla, *Evasión Global 2017*, p.52, fecha de consulta: 9 de abril de 2018 en <[www.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Documents/Evasión%20Global%202017.pdf](http://www.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/Evasión%20Global%202017.pdf)>.

|      |      |      |      |      |      |     |
|------|------|------|------|------|------|-----|
| 2008 | 24.9 | 41.7 | 12.9 |      | 34.0 | 4.2 |
| 2009 | 32.2 | 47.5 | 11.5 |      | 40.4 | 5.2 |
| 2010 | 27.9 | 44.8 | 15.6 |      | 37.1 | 5.1 |
| 2011 | 31.9 | 39.8 | 21.1 |      | 35.9 | 4.9 |
| 2012 | 31.2 | 40.2 | 21.0 |      | 35.7 | 4.8 |
| 2013 | 29.1 | 38.0 | 19.6 |      | 33.6 | 4.6 |
| 2014 | 21.7 | 38.0 | 13.3 |      | 30.3 | 4.3 |
| 2015 | 19.4 | 25.8 | 8.8  |      | 22.4 | 3.2 |
| 2016 | 16.4 | 19.2 | 4.7  | 10.9 | 16.1 | 2.6 |

Fuente: SCN, 2008=100, SHCP, estudios previos y cálculos propios.<sup>341</sup>

Los regímenes especiales que contempla la Ley del IVA en bienes y servicios a tasa 0% y, bienes y servicios exentos, representan un gasto fiscal, el cual constituye una limitante para la recaudación.

Es imprescindible la implementación de una política fiscal eficiente que logre alcanzar condiciones de igualdad. La carencia de una forma de tributación más justa es una limitación que los países en desarrollo enfrentan para dar cumplimiento a los objetivos de reducción de la pobreza y la desigualdad, así como para la construcción de Estados sólidos. La OCDE propone eliminar la tasa del 0% y las exenciones de manera gradual.<sup>342</sup>

La opción inmediata para aumentar la recaudación que han utilizado algunos países latinoamericanos, es gravar más el consumo. Sin embargo el costo, es probablemente el impacto regresivo de este tipo de reformas en un país con una muy desigual distribución del ingreso y pobreza extrema. En consecuencia, la decisión de gravar más el consumo debe acompañarse de reformas sustanciales en los esquemas de gasto público.<sup>343</sup>

La administración eficaz y eficiente de transferencias en efectivo realizadas a la actividad o sector que el legislador ha intentado proteger mediante la exención del

<sup>341</sup> *Ibid.*, p.4,

<sup>342</sup> OCDE (2011), Estudios económicos de la OCDE: México 2011, Evaluación y recomendaciones, p.21, fecha de consulta 2 de diciembre de 2017 en < [https://read.oecd-ilibrary.org/economics/estudios-economicos-de-la-ocde-mexico-2011/evaluacion-y-recomendaciones\\_9789264115934-3-es#.WmAuJmD2bUA#](https://read.oecd-ilibrary.org/economics/estudios-economicos-de-la-ocde-mexico-2011/evaluacion-y-recomendaciones_9789264115934-3-es#.WmAuJmD2bUA#)

<sup>343</sup> *Cfr.* Sobarzo Fimbres, *op.cit*, nota 317, p.80

IVA, si se transforma a tasa reducida podría ser una alternativa de distribución del ingreso más igualitaria, aunque genera costos administrativos.

El gran reto de cualquier reforma fiscal es recaudar más y al mismo tiempo incidir en una mejor distribución del ingreso. En los sistemas democráticos, el destino último del gasto público es resultado del complicado proceso de negociación.

El IVA tiene gran relevancia en los ingresos federales, pero sufre una importante disminución por las devoluciones que se realizan de este, lo que baja la recaudación por este impuesto.

En 2017, el IVA registró una recaudación de \$ 816,048.10 millones de pesos<sup>344</sup> y el monto de las devoluciones fue de \$ 426,964.40<sup>345</sup> millones de pesos, por ello la recaudación real fue de \$ 389,083.70 millones de pesos.

El 28 de octubre de 2003 se convocó a la Primera Convención Hacendaria, de la cual derivó el documento denominado Declaratoria a la Nación y Acuerdos de los Trabajos de la Primera Convención Hacendaria, en la que se realizó un diagnóstico sobre los ingresos públicos del país. En relación con el tema de evasión y elusión de impuestos menciona: *“este fenómeno es provocado por tres causas: una cultura cívica de no pago de impuestos; insuficiencias en las administraciones tributarias; y el deficiente diseño legislativo de algunos impuestos, tales como el IVA e ISR de personas físicas.”*<sup>346</sup>

---

<sup>344</sup> Recaudación. Ingresos tributarios del Gobierno Federal en [http://www.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=IngresosTributarios.html](http://www.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=IngresosTributarios.html) fecha de consulta 31 de mayo de 2018.

<sup>345</sup> Devoluciones por impuesto en [http://www.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=giiodcImpu.html](http://www.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=giiodcImpu.html) fecha de consulta 31 de mayo de 2018.

<sup>346</sup> Declaratoria a la Nación y Acuerdos de los Trabajos de la Primera Convención Hacendaria, p.34, consultada el 1 de junio de 2018 en <https://www.conago.org.mx/reuniones/documentos/DeclaratoriaNacion/declaratoria.pdf> >

A partir del referido documento, se presentó una iniciativa legislativa que propuso eliminar la exención del impuesto al valor agregado a los servicios siguientes: los de enseñanza, el transporte público terrestre de personas, así como los servicios profesionales de medicina. Cabe señalar, que la propuesta no realizó un estudio de fondo que la justificara.<sup>347</sup>

El último dato registrado de la estimación de producción exenta de servicios médicos es del año 2014, cuyo monto es de \$ 218, 117.30 millones de pesos.<sup>348</sup>

Después del 2004, y a partir de la implementación de la reforma fiscal publicada el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, así como la del 30 de noviembre de 2016, las iniciativas legislativas en relación al IVA, en su gran mayoría se han centrado en la reducción de la tasa general y el regreso de la tasa de la zona fronteriza, olvidando los regímenes preferentes, entre ellos la prestación de servicios médicos.

Consideramos que el principio de proporcionalidad se realiza mediante la progresividad global del sistema fiscal, que permita una redistribución del ingreso, a tendiendo al gasto público según las necesidades sociales reconocidas en el texto constitucional. Para contrarrestar la regresividad el IVA es necesario mantener algunas exenciones como la prestación de servicios médicos, que está justificada porque protege un interés social. Además de que gravar a una tasa reducida incidiría en el consumidor final y los beneficios obtenidos son menores que si se mantiene dicho servicio exento.

---

<sup>347</sup> *Cfr.* Gaceta Parlamentaria, año VII, número 1615, jueves 28 de octubre de 2004.

<sup>348</sup> Universidad de las Américas de Puebla, Evasión Global 2017, p. 120, fecha de consulta el 1 de junio de 2018 en < [http://www.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Documents/Evasión%20Global%202017.pdf](http://www.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/Evasión%20Global%202017.pdf)>.

## **CONCLUSIONES.**

**PRIMERA:** Toda contribución debe cumplir con los principios en materia tributaria establecidos en la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos: legalidad, equidad, proporcionalidad y destino al gasto público; los cuales está obligado a respetar el legislador en el ejercicio de su facultad impositiva.

**SEGUNDA:** El legislador solo podrá establecer contribuciones ante situaciones de hecho representativas de capacidad contributiva, no sobre ficciones y hechos que incidan en el mínimo vital exento. La capacidad contributiva se expresa de diferente manera según la naturaleza de la contribución.

**TERCERA:** Las manifestaciones de capacidad económica que presuponen en determinadas condiciones la existencia de capacidad contributiva en los impuestos directos son: la renta y el patrimonio; y en los impuestos indirectos: el consumo y el tráfico de bienes.

**CUARTA:** El principio de proporcionalidad tributaria establece que se debe tributar de acuerdo a la riqueza e ingresos de cada quien, es decir, de conformidad con la capacidad contributiva. Así, la capacidad contributiva puede definirse como la medida de la igualdad en las contribuciones, que determina la distribución de las cargas impositivas y en ese sentido la justicia tributaria.

**QUINTA:** La capacidad contributiva debe estar relacionada con el objeto del impuesto, en el caso del Impuesto al Valor Agregado cuyo materia imponible es el consumo, su proporcionalidad está determinada por el fenómeno del acreditamiento que permite se grave al sujeto del impuesto exclusivamente en el valor que agregó a los bienes o servicios.

**SEXTA:** Los impuestos se clasifican en impuestos directos e indirectos en términos de los criterios: económico de la traslación e incidencia y el de exteriorización de la capacidad contributiva.

**SEPTIMA:** Los impuestos directos son los que no pueden ser trasladados por el sujeto obligado y gravan exteriorizaciones inmediatas de riqueza. Los impuestos indirectos son aquellos que no son pagados directamente por él ya que son trasladados a un tercero, de tal manera que no sufre el impacto económico del impuesto en forma definitiva, gravan el gasto o consumo, es decir, manifestaciones mediatas de riqueza.

**OCTAVA:** Los impuestos indirectos toman como base de imposición al consumo, el cual presupone la existencia de la riqueza, es decir, gravan la riqueza como indicativo mediato de capacidad contributiva.

**NOVENA:** El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un impuesto indirecto cuya materia imponible es el consumo. El valor agregado es el valor de lo que se añade a los bienes o servicios, es la plusvalía que el producto adquiere como consecuencia de cada una de las transacciones de que es objeto.

**DECIMA:** El Impuesto al Valor Agregado (IVA) tiene como hecho imponible la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes y servicios. Es decir, lo causan quienes enajenen bienes, presten servicios y otorgan el uso o goce temporal de bienes, pero el gravamen incide económicamente en quienes adquieren los bienes o reciben los servicios. El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto cuya carga económica se traslada al consumidor.



**DECIMA PRIMERA:** La distribución de los recursos económicos y materiales ha derivado en diferencias y asimetrías en la sociedad, en razón de que los impuestos influyen en la disposición de dichos recursos en manos de los ciudadanos, se desarrolla la teoría de la justicia para explicar la distribución de los bienes, es decir, la justicia distributiva.

**DECIMA SEGUNDA:** La teoría de la justicia de Rawls precisa que no es necesario que la distribución del ingreso y de las riquezas sea igual, no obstante tiene que ser ventajosa para todos. Por lo que las mayores ventajas de los más beneficiados por la lotería natural son justificables sólo si ellas forman parte de un esquema que mejora las expectativas de los miembros menos aventajados de la sociedad.

**DECIMA TERCERA:** El criterio de justicia distributiva a través del principio de igualdad de oportunidades postula que en una sociedad en la que domina la igualdad de oportunidades, el objetivo es que las diferencias de ingreso y de riqueza tiendan a ser más producto del mérito y de la elección personal, que de la suerte de haber nacido en una familia con altos niveles económicos.

**DECIMA CUARTA:** Todos los bienes sociales primarios: derechos, libertades, oportunidades, ingreso y riqueza y la base social para el autorespeto; deben ser distribuidos por partes iguales en la sociedad, a menos de que una distribución desigual favorezca al individuo en la peor situación.

**DECIMA QUINTA:** La teoría retributiva enunciada por Nozick refiere que los principios de justicia en la adquisición y en la transferencia, regulan la distribución de bienes en una sociedad, partiendo de la libre transmisión individual que posibilita la distribución de bienes en el sistema retributivo.

**DECIMA SEXTA:** Los países en vías de desarrollo han aceptado normas internacionales derivadas del orden económico global, con la finalidad de eliminar las desigualdades económicas a través de la eficiencia fiscal. En ese sentido el IVA se presenta como la opción para tener una mayor recaudación ya que da la oportunidad de ampliar la base impositiva llegando a todos los bienes del sector formal.

**DECIMA SÉPTIMA:** El sujeto obligado del Impuesto al Valor Agregado tiene una facultad-deber de traslación o de repercutir IVA al sujeto incidido. Así, por la traslación jurídica el consumidor final de los bienes o servicios es quien soporta finalmente el impuesto. El IVA que haya sido trasladado por los proveedores al contribuyente podrá acreditarse contra el IVA causado por este.

**DECIMA OCTAVA:** Los sujetos exentos del IVA no pueden trasladar el impuesto y en ese sentido no pueden acreditar el monto de impuesto que les haya sido trasladado por otros sujetos pasivos. El IVA en la prestación de servicios médicos por personas físicas es una actividad exenta, por lo que no tiene derecho al acreditamiento del impuesto que le haya sido trasladado por sus proveedores en razón de las erogaciones realizadas por los insumos necesarios para la prestación de sus servicios, y en consecuencia tampoco pueden solicitar la devolución del impuesto.

**DECIMA NOVENA:** El IVA trasladado que soporta el sujeto exento en la prestación de servicios médicos por personas físicas es un costo más que absorbe este o el paciente a quien se le traslada en forma oculta en el precio del servicio (consumidor final). Así, el contribuyente se ve incentivado a declarar ingresos menores a los obtenidos.

**VIGÉSIMA:** Gravar a tasa 0 % o una tasa reducida el IVA causado por la prestación de servicios médicos, desincentivaría la evasión fiscal, pero no es factible porque se generarían un monto mayor de devolución de IVA, y en ese sentido disminuirían el monto del gasto público destinados a atender las necesidades sociales.

**VIGÉSIMA PRIMERA:** La política fiscal encaminada a establecer exenciones del IVA representa un gasto fiscal para el Estado y puede incentivar la evasión fiscal. La exención del IVA en los servicios médicos debe poner atención en la posibilidad del paciente de hacer deducibles para efectos de ISR los gastos por concepto de honorarios médicos. Aquellos que quieran deducir el gasto realizado deberán exigir el comprobante fiscal. Así, habrá un control de los ingresos que perciben los médicos en ejercicio de su profesión y en consecuencia evitar que éstos declaren ingresos menores a los que han obtenido.

**VIGÉSIMA SEGUNDA:** La eliminación de las exenciones en el IVA para transformarse en tasas reducidas, afectaría al consumidor final porque en él incidiría económicamente; e incluso puede traducirse en un reembolso para los prestadores de servicios médicos si procede la devolución del IVA. Para evitar tales efectos, podría establecerse que lo recaudado con dicha tasa, fuera destinado para realizar transferencias en efectivo a los sectores de la población con menos recursos, lo cual puede generar costos administrativos.

**VIGÉSIMA TERCERA:** Las exenciones fundadas en fines extrafiscales justificados, cuyo objeto es la consecución de otros fines de interés público, como la exención a la prestación de servicios médicos, no trasgreden el principio de proporcionalidad tributaria.

## FUENTES DE CONSULTA.

### BIBLIOGRAFÍA

#### Capítulo I.

ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (Coord.) “Manual de Derecho Tributario”, México, Porrúa, 2005.

GRIZIOTTI, Benvenuto Principios de Ciencias de la Finanzas, (trad.) Dino Jarach, 6<sup>a</sup>.ed., Depalma, Argentina, 1949.

CARBONELL SÁNCHEZ, Miguel, “Los Derechos Fundamentales en México” , 2<sup>a</sup> ed., México, Porrúa, 2006.

DE LA GARZA. Sergio Francisco. *Derecho financiero Mexicano*, 28<sup>ta</sup> ed. Porrúa, México, 2008.

FERNÁNDEZ GÓNZALEZ. Miguel Ángel, “Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria”, Revista Chilena de Derecho, Vol. 27, 2000.

GARCÍA MAYNEZ, EDUARDO, *Introducción al Estudio del Derecho*, 57<sup>a</sup> ed., México, Porrúa 2004.

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. *Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas. Análisis de la Legislación, doctrina y jurisprudencia. Parte General. Tomo I*, Argentina, Depalma, 1996.

GIULIANI FONROUGE. Carlos M., *Derecho Financiero*, 8<sup>a</sup> ed., Buenos Aires, Depalma, 2003.

HERRERA MOLINA. Pedro Manuel, Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento a la luz del Derecho Alemán, España, Marcial Pons, 1998.

MARGÁIN MANAUTOU. Emilio, *Introducción al estudio del derecho Tributario Mexicano*, 21ª ed., México, Porrúa, 2007.

NEUMARK FRITZ, “Principios de la Imposición”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. *Lecciones de derecho fiscal*, México, Porrúa, 2009.

PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y tributario*. Parte General, 11ª ed., España, Civitas, 2000.

RODRÍGUEZ LOBATO. Raúl *El principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria*, México Porrúa, 2001.

SÁNCHEZ GÓMEZ. Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, 8ª ed., México, Porrúa, 2011.

SMITH Adam, “Una Investigación sobre las causas y naturaleza de la riqueza de las Naciones”, (*trad.*) Carlos Rodríguez Braun, España, Tecnos, 2009

VILLEGAS B. Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 9ta ed., Argentina, Depalma, 2007.

## Capítulo II.

DE LA GARZA. Sergio Francisco. *Derecho financiero Mexicano*, 28ª ed. Porrúa, México, 2008.

DOMINGUEZ OROZCO, Jaime, *Pagos mensuales del IVA 2008*, 9ª ed., ISEF, México, 2009.

GARDE ROCA, J.A (Coord.) *Impuesto Sobre el Valor Añadido*, 3ed., Escuela de Hacienda Pública. Ministerio de Economía, España, 1991.

PARAS PAGES, Alberto, *et al.*, *Impuesto al Valor Agregado. Comentarios al Proyecto Mexicano*, Confederación Patronal de la República Mexicana. Centro de Investigación Tributaria, México, 1972.

PLAZAS VEGA, Mauricio, *El Impuesto sobre el Valor Agregado*, 2ª ed. Themis, Colombia, 1998

VILLEGAS B. Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 9ta ed. Argentina, Depalma, 2007.

QUERALT, Juan Martín et al., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 7ª ed., Tecnos, España, 1996.

FLORES ZAVALA, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas: Los Impuestos*, 34ª ed., Porrúa, México, 2004.

SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo, *Aplicación práctica del Impuesto al Valor Agregado 2012*, 7ª ed., ISEF, México, 2012.

PÉREZ CHAVEZ, José, *Compensación, acreditamiento y devolución de impuestos*, Colección Tópicos Fiscales, Taxx Editores Únicos, México, 2010.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*, 12ª. Ed., Oxford University Press, México, 2005.

VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Derecho Fiscal*, Oxford University, México, 2010.

### Capítulo III.

Aristóteles, *Ética a Nicomaco*, Pallí Bonet, Julio (trad.) España, Gredos, 1985.

BETTINGER BARRIOS, Herbert, "Impuestos y sus efectos en política fiscal," en Bettinger Barrios, Herbert (coord.) *Aspectos de Política fiscal*, México, Tax editores unidos, 2010

FERRAJOLI, Luigi, *Razones jurídicas del pacifismo*, Trotta, España, 2004

GARGARELLA, Roberto, "Las teorías de la Justicia después de Rawls: Un breve manual de filosofía política", Paidós Ibérica, España, 1999.

HAROLD LASKI, *El liberalismo europeo*, Fondo de Cultura Económica, México, 1977.

HERNÁNDEZ CERVANTES, Aleida, La producción jurídica de la globalización económica: Notas de una pluralidad jurídica transnacional, Centro de Investigaciones Interdisciplinarias en Ciencias y Humanidades-UNAM, México, 2014

ITRIAGO, DEBORAH, DUEÑOS, Del desarrollo, Impuestos para combatir la pobreza, Informe de Investigación, Intermóm Oxfam, 2011.

NOZICK, ROBERT, "Anarquía, Estado y Utopía", ed, en español, Fondo de Cultura Económica, Estados Unidos, 1974.

POGGE, Thomas, "Hacer justicia a la humanidad", (trad.) David Álvarez García, Fondo de Cultura Económica, México, 2013.

QUERALT, Juan Martín et Lozano Serrano, Carmelo. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, España, Tecnos, 1997.

RAWLS, John, "Teoría de la justicia", Fondo de Cultura económica, 2ª ed. en español, Estados Unidos, 1995.

SMITH, Adam, *Una Investigación sobre las causas y naturaleza de la riqueza de las Naciones*, (trad.) Carlos Rodríguez Braun, España, Tecnos, 2009.

STIGLITZ, Joseph, *Economía del sector público*, Rabasco María Esther et Toharia, Luis (trad.) 3ª ed., España, Antoni Bosch, 1997.

VAN PARIJS, P., "La double originalité de Rawls" en *Fondements d'une théorie de la justice. Essais critiques sur la philosophie de John Rawls*, trad. Carlos I. Massini Correas, ed., Louvain-la-Neuve, Institut Supérieur de Philosophie, 1984.

## Capítulo IV.

ARELLANA WIARCO, Octavio Alberto, “El delito de Defraudación Fiscal. Ensayo dogmático jurídico penal”, México, Porrúa, 2001.

BÁRCENAS, Alicia *et al.*, *Reforma fiscal en América Latina, ¿Qué fiscalidad para que desarrollo?*, Comisión Económica para América Latina y el Caribe, Centro de Estudios y Documentación Internacional de Barcelona, Chile, 2012.

BONNECASE Julián, “Elementos del Derecho Civil”, t, II Derecho de las obligaciones de los contratos y del crédito. 1985.

BETTINGER BARRIOS, Herbert (coord.) “Aspectos de Política fiscal”, México, Tax editores unidos, 2010.

CARVAJAL TRILLO, Arturo, “Economía Informal”, en *Fiscalización*, Cárcamo Sabido, Layda (coord.) México, Academia de Estudios Fiscales- Themis, 2011.

DÁVALOS José, “Derecho Individual de trabajo”, 17ª ed., Porrúa, México, 2008.

DOMINGUEZ OROZCO, Jaime, *Pagos mensuales del IVA 2008*, 9ª ed., ISEF, México, 2009.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel, “Sujetos pasivos del Impuesto al Valor Agregado”, *Estudios de Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, España, 1976.

GRIZIOTTI, B., “Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda”, Reus, España, 1935.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, “Derecho financiero mexicano”, México, Porrúa, 1999.

KALDOR, Nicholas, “Impuesto al Gasto”, México, Fondo de Cultura Económica, 1963.

MAGALLÓN IBARRA, Jorge Mario, “Instituciones de Derecho Civil”, México, Porrúa, t. VII, Vol. I, 1998.

PÉREZ INDA, Luis M, “Aplicación práctica del Impuesto al Valor Agregado”, 3ª ed., ISEF, México, 1993.

PIKETTY, Thomas, “El capital en el siglo XXI”, 2ª ed., México, Fondo de Cultura Económica, 2015.



TESÓN, Miguel, “La nueva valoración de la imposición indirecta. El Impuesto al Valor Agregado. Análisis Técnico, Lecciones y ensayos de Derecho Tributario”, Argentina, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, 1996.

RÍOS GRANADOS, Gabriela, “Control de proporcionalidad en el Derecho Tributario Mexicano”, México, Porrúa, 2009.

SMITH, Adam, *Una Investigación sobre las causas y naturaleza de la riqueza de las Naciones*, (trad.) Carlos Rodríguez Braun, España, Tecnos, 2009.

SOBARZO FIMBRES, Horacio Enrique, “Reforma Fiscal en México. Una asignatura pendiente”, México, Colegio de México, 2016

TELLO MACÍAS, Carlos, “México: las finanzas públicas en los años neoliberales”, México, Colegio de México- UNAM, 2015.

## HEMEROGRAFÍA

BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto. “Los principios tributarios en serio”, Revista del Posgrado en Derecho de la UNAM, México, vol.5, Núm. 8, enero-junio de 2009.

Riboldi, Jorge *et* Aguirre Gabriela, “ *Los tributos y la distribución del ingreso*”, Argentina, *Oikonomos* Revista Científica de Ciencias económicas, año 3, vol.2, 2013.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Segunda Época. Año VI. No. 67. Julio 1985.

## LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Código Fiscal de la Federación

Ley de Impuesto Sobre la Renta

Ley del Impuesto al Valor Agregado

## DICCIONARIOS.

Diccionario de Derecho fiscal y financiero, México Porrúa, Instituto de Investigaciones Jurídicas 2007.

Diccionario jurídico mexicano, México, Porrúa, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007

## DOCUMENTOS EN INTERNET

DÍAZ DE SARRAL DE MIGUEZ, Santiago, El Impuesto sobre el Valor Agregado: Recaudación, Eficiencia, Gastos Tributarios e Ineficiencias en América Latina, p.18 fecha de acceso 05 de diciembre de 2017, consultable en:

[https://ciatorg.sharepoint.com/sites/cds/Conocimientos/Publicaciones/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2017/DT\\_05\\_2017\\_sarralde.pdf?slid=459e339e-6023-4000-c676-398127801ca2](https://ciatorg.sharepoint.com/sites/cds/Conocimientos/Publicaciones/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2017/DT_05_2017_sarralde.pdf?slid=459e339e-6023-4000-c676-398127801ca2).

FLORES, Imer B. El liberalismo igualitario de John Rawls. Cuestiones Constitucionales Revista Mexicana de Derecho Constitucional, [S.l.], jan. 1999. ISSN 2448-4881, Fecha de acceso: 26 oct. 2017, disponible en: <<https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/cuestiones-constitucionales/article/view/5564/7213>>.

PÉREZ SAN JOSÉ, Pablo, La objeción fiscal. Universidad Carlos III, p. 242, fecha de acceso el 08 de noviembre de 2017. consultable en: <[http://helvia.uco.es/xmlui/bitstream/handle/10396/7418/dyo7\\_17.pdf?sequence=1](http://helvia.uco.es/xmlui/bitstream/handle/10396/7418/dyo7_17.pdf?sequence=1)

Tomo I, Resultados Generales, Ingresos Presupuestarios, Cuenta pública 2016 , p.8, consultado el 2 de abril de 2018 en:

<[http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/CP/2016/tomo/II/150.00.E\\_IPP.pdf](http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/CP/2016/tomo/II/150.00.E_IPP.pdf) >

OCDE (2011), Estudios económicos de la OCDE: México 2011, Evaluación y recomendaciones, p, 21, fecha de consulta 2 de abril de 2018 en < [https://read.oecd-ilibrary.org/economics/estudios-economicos-de-la-ocde-mexico-2011/evaluacion-y-recomendaciones\\_9789264115934-3-es#.WmAuJmD2bUA#page13](https://read.oecd-ilibrary.org/economics/estudios-economicos-de-la-ocde-mexico-2011/evaluacion-y-recomendaciones_9789264115934-3-es#.WmAuJmD2bUA#page13) >

San Martín Reyna, Juan Manuel *et al.*, *Evasión del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto Sobre la Renta 2016*, Universidad de las Américas Puebla, fecha de consulta 2 de abril de 2018, en <[http://sat.gob.mx/administracion\\_sat/estudios\\_evasion\\_fiscal/Documents/IVA\\_ISR\\_%20DEFINITIVO.pdf](http://sat.gob.mx/administracion_sat/estudios_evasion_fiscal/Documents/IVA_ISR_%20DEFINITIVO.pdf)>

Centro de Investigaciones y Docencia Económica, *Evasión fiscal en México: El caso del IVA*, México, 2004, fecha de consulta 9 de abril de 2018 en < [www.sat.gob.mx/administracion\\_sat/estudios\\_evasion\\_fiscal/Documents/C2\\_2003\\_eva\\_fis\\_mex\\_iva.pdf](http://www.sat.gob.mx/administracion_sat/estudios_evasion_fiscal/Documents/C2_2003_eva_fis_mex_iva.pdf)>.

Centro de Estudios Estratégicos del Tecnológico de Monterrey, *Evasión global de los impuestos: Impuesto Sobre la Renta, impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial sobre Producción y servicio no petrolero*, México, 2010, fecha de consulta 10 de abril de 2018 en <[www.sat.gob.mx/administracion\\_sat/estudios\\_evasion\\_fiscal/Documents/I2\\_2009\\_eva\\_glob\\_imp\\_isr\\_iva\\_ieps.pdf](http://www.sat.gob.mx/administracion_sat/estudios_evasion_fiscal/Documents/I2_2009_eva_glob_imp_isr_iva_ieps.pdf)>.

Centro de Estudios Económicos del Colegio de México, *Evasión fiscal derivada de los diferentes esquemas de facturación*, México, 2011, fecha de consulta: 11 de abril de 2018 en <[www.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Documents/Evasión%20por%20Subfacturación%20y%20Subdeclaración.pdf](http://www.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/Evasión%20por%20Subfacturación%20y%20Subdeclaración.pdf)>

Universidad de las Américas de Puebla, *Evasión Global 2017*, p. 120, fecha de consulta el 1 de junio de 2018 en < [http://www.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Documents/Evasión%20Global%202017.pdf](http://www.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/Evasión%20Global%202017.pdf)>.