

CAPÍTULO CUARTO

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y LOS DERECHOS HUMANOS: PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA COMO DERECHO Y GARANTÍA

César Augusto DOMÍNGUEZ CRESPO*

SUMARIO: I. *Presentación.* II. *La nueva formulación de los derechos humanos en México y el nuevo papel del legislador tributario.* III. *Breve explicación técnica del impuesto al valor agregado y su rol en el sistema fiscal mexicano.* IV. *Análisis de respeto al principio de capacidad económica en el impuesto al valor agregado.* V. *Conclusiones.*

I. PRESENTACIÓN

En el estudio del derecho tributario nuestro acercamiento a los principios de la justicia se hace generalmente al analizar los llamados principios de justicia tributaria, mismos que no siempre han sido contemplados como derechos humanos.

El legislador normalmente ejerce su potestad tributaria verificando no exceder los límites que señalan los principios establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución. A saber, verificar que lo recaudado sirva para sufragar el gasto público, procurando la generalidad de la norma tributaria, vigilando que no se vulneren competencias exclusivas de otros niveles de gobierno (federación, estados y municipios), procurando un mínimo de proporcionalidad y equidad, y observando el apego al principio de legalidad. Pareciera que salvando los principios mencionados, cual si se tratara de escollos, la justicia de los impuestos se encontrara asegurada. Por supuesto, otros principios generales del derecho se vigilan a efecto de salvar la constitucionalidad del instrumento tributario que se crea (principio general de

* Profesor-investigador titular "A" en la Universidad de Guanajuato.

legalidad, garantía de audiencia, no retroactividad de la norma, derecho de petición, etcétera).

En este documento se analiza el Impuesto al Valor Agregado mexicano a la luz de los derechos humanos y del principio de capacidad económica. Dicho principio, como lo hemos mencionado en otros documentos —en coincidencia con Pedro Manuel Herrera Molina—,¹ puede ser visto como la especificación en materia tributaria del principio de igualdad; el cual encuentra su explicación en el ámbito tributario, y su sustanciación como equidad tributaria en el llamado principio de capacidad económica. Además, como también se ha destacado, el principio de capacidad económica permite rescatar un contenido ético que no es posible desprender de otros principios de justicia tributaria como pudieran ser el de legalidad o el de destino al gasto público. El principio de capacidad económica es en nuestra perspectiva el cristal desde el cual es posible observar los distintos impuestos y encontrar posibles inconsistencias o áreas de oportunidad para obtener un mayor respeto en materia de derechos humanos del contribuyente.

El presente trabajo es un esfuerzo desde la doctrina a efectos de no sólo ser críticos con la legislación actual y ciertas interpretaciones que dan los tribunales o evidenciar inconsistencias, sino también poner sobre la mesa posibles soluciones, lógicas y congruentes desde un punto de vista ético o de equidad.

II. LA NUEVA FORMULACIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS EN MÉXICO Y EL NUEVO PAPEL DEL LEGISLADOR TRIBUTARIO

El derecho constitucional mexicano sufrió una transformación sustancial a partir de 2011.² Los juristas mexicanos y los tribunales aún no hemos terminado de delinear los alcances de esta transformación de los derechos humanos. El nuevo ordenamiento constitucional cambia sustancialmente, ya que:

- a) Transforma la idea antigua de garantías individuales, en las que entendíamos que los llamados “derechos fundamentales” requerían de la existencia de un dispositivo o garantía que lo hiciera efectivo, para enunciarse ahora como “derechos humanos”.

¹ Herrera Molina, Pedro Manuel, *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, Madrid, Marcial Pons, 1998; Domínguez Crespo, César Augusto, *Incidencia y perspectivas del principio de capacidad económica en el derecho tributario de la Unión Europea*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2012.

² Publicado en el *Diario Oficial de la Federación* del 10 de junio de 2011.

- b) El párrafo segundo indica que las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán “favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia”.
- c) Exige a todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, a “promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad”.
- d) Otorga a los derechos humanos contenidos en instrumentos internacionales el nivel de una norma constitucional.

Las anteriores modificaciones, particularmente, las tres primeras destacando el principio de “progresividad” en la nueva interpretación de los derechos humanos, y siempre con la búsqueda de la protección más amplia a las personas, nos hacen retomar un nuevo espacio de estudio de la norma tributaria.

Así pues, ya no es posible que el legislador tributario se conforme con verificar que los tributos cumplan con un respeto mínimo a los llamados “principios de justicia tributaria”. Podríamos decir que hemos dado un salto sustancial que va desde el mínimo de protección de estos principios hasta la más amplia garantía en favor de los ciudadanos. La nueva técnica legislativa (por mencionar un campo de acción de la autoridad) no puede conformarse con verificar un respeto mínimo a las garantías individuales, sino que es imperativo que dote del mayor contenido posible, así como el mayor alcance de protección posible a los derechos humanos previstos en nuestro ordenamiento constitucional e instrumentos internacionales. Debe quedar claro el salto de mínimos a máximos en materia de respeto a los derechos humanos.

Coincidimos con la idea de Carbonell en el sentido que “la reforma de junio de 2011 debe suponer un poderoso incentivo para que los derechos fundamentales desplieguen todo su potencial”.³

Ferrajoli deja clara la diferencia entre derechos fundamentales (en nuestro ordenamiento: derechos humanos) y sus garantías.⁴ Los primeros son derechos subjetivos, mientras que los segundos son las prohibiciones u obligaciones concretas —garantías primarias— u órganos obligados a sancionar o a invalidar sus violaciones —garantías secundarias—. La ausencia de garantías, señala Ferrajoli, no da pie a la inexistencia del derecho fundamental, sino en todo caso evidencia la existencia de lagunas.⁵

³ Carbonell, Miguel, “Artículo 1o., comentario”, en Varios Autores, *Derechos del pueblo mexicano: México a través de sus Constituciones*, México, H. Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, 2012, t. I, p. 427.

⁴ Ferrajoli, Luigi, *Derechos y garantías: la ley del más débil*, 6a. ed., Madrid, Trotta, 2009, p. 59.

⁵ *Ibidem*, pp. 61 y ss.

Serán lagunas primarias cuando exista defecto en la estipulación de las obligaciones y prohibiciones que constituyan la garantía primaria, y serán lagunas secundarias, por el defecto de institución de los órganos obligados a sancionar o invalidar las violaciones a las garantías secundarias. Estas lagunas pueden llevar al extremo de considerar que el derecho sea “de papel”, pero no por ello inexistente. Además, nos dice el mismo autor, hay que distinguir entre posibilidades de realización técnica y posibilidades de realización política de las garantías; normalmente son estas últimas las que frenan el avance de las garantías en los derechos sociales. Lo que no quita que estos derechos tengan también el valor de “principios informadores del sistema jurídico”,⁶ ampliamente utilizados en la resolución de controversias y, como pretende indicarlo este documento, en la modificación del derecho positivo.

Atienza, también, reconoce la dificultad de unificar un significado para derechos humanos. Dice que ese concepto es vago tanto intencional como extensionalmente. Vago intencionalmente pues parece no encontrar una serie de notas comunes a todas las situaciones que pueden ser distinguidos en ellos (derechos subjetivos, libertades, potestades o inmunidades); y extensionalmente pues no están definidos sus alcances.⁷

A la dificultad de establecer un significado unánime a los derechos humanos y su nueva formulación en México, hay que agregar la falta de congruencia y ausencia de significados concretos a los principios de justicia tributaria. Este no es un fenómeno exclusivo de nuestro país, Rodríguez Bereijo enlista las críticas que en España se hacen al Tribunal Constitucional al momento de referirse a la igualdad, entre las que destacan la de Palao Taboada, quien reprocha la falta de congruencia en las relaciones entre igualdad y capacidad económica, así como las de Casado Ollero y Herrera Molina, quienes critican que la capacidad económica ha sido vista únicamente en un sentido mínimo, como límite mínimo (existencia de riqueza real o potencial), sin que dote de un sentido positivo de aptitud efectiva para contribuir.⁸

Sabemos que el sistema fiscal mexicano descansa en gran medida en la recaudación de los impuestos federales, destacando el impuesto al valor agregado y el impuesto sobre la renta (este último con mayor significación económica). Es muy relevante un análisis profundo de los impuestos, en particular de los mencionados, para reconocer si se encuentran a la altura de la nueva exigencia tributaria. Es decir, salvo posibles inconsistencias menores,

⁶ *Ibidem*, p. 64.

⁷ Atienza, Manuel, *Introducción al derecho*, México, Fontamara, 2008, pp. 134 y ss.

⁸ Rodríguez Bereijo, Álvaro, *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*, Madrid, Marcial Pons, 2011, pp. 11 y ss.

los impuestos han superado el *test* de constitucionalidad que el antiguo régimen existía. Es necesario un nuevo análisis para verificar si su formulación ha llegado al límite de cobertura de los derechos humanos o si resulta posible extenderla, planteando modificaciones legislativas, que, sin socavar su eficacia tributaria, otorguen la protección más amplia.

III. BREVE EXPLICACIÓN TÉCNICA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y SU ROL EN EL SISTEMA FISCAL MEXICANO

El impuesto al valor agregado constituye el segundo impuesto en relevancia recaudatoria del país después del impuesto sobre la renta. La cuenta pública del 2012 manifiesta que mientras que el impuesto sobre la renta recaudó 760,104.0 millones de pesos, el IVA recaudó en ese año, 579,987.5 millones de pesos, seguido muy lejos, de la recaudación del IETU por 42,198.8 millones de pesos.⁹ Considerando que los ingresos tributarios no petroleros fueron 1,516,950.7 millones de pesos, y significan un 9.9% del producto interno bruto (PIB) creado en 2012 (el total de los ingresos federales alcanzó el 21.9%),¹⁰ tenemos, por regla de tres, que el IVA significa un 3.78% del PIB y un 38.23% de los ingresos tributarios federales (frente al 50.10% que significa el ISR).

El IVA mexicano nace —mediante la ley publicada el 1o. de enero de 1980— como un impuesto indirecto moderno que supera antiguas formas de tributación que tenían un efecto cascada en la economía (en adelante LIVA). El impuesto mexicano tiene gran influencia del IVA europeo, lo que le ha significado enormes aciertos, pero también ha representado la adopción acrítica de disposiciones, que al día de hoy pocas veces se cuestionan.

Así, el IVA grava las actividades de enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de éstos (en adelante me referiré en su conjunto como actividades). Al igual que el IVA europeo, en México se elabora una lista de actividades que se encuentran sujetas a tasas reducidas —básicamente las sujetas al 0% y la tasa fronteriza del 11%— y otros pequeños listados de actividades exentas. La base del impuesto es el valor de las actividades

⁹ Apéndice estadístico “política de ingresos”, cuenta de la Hacienda Pública federal 2012, disponible en: http://www.shcp.gob.mx/EGRESOS/contabilidad_gubernamental/Paginas/cuenta_publica.aspx (fecha de consulta: mayo de 2013).

¹⁰ *Ibidem*, p. 50.

realizadas, el impuesto se trasladará al adquirente de los bienes o servicios, y como lo señala el penúltimo párrafo del artículo 1o. de la LIVA

el contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditable... En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido.

Entre las diferencias más relevantes entre el IVA mexicano y el de algunos países europeos están:

- 1) La ley mexicana no requiere ninguna característica especial de la persona que considera contribuyente, sino que podrán serlo cualquier persona física o moral que realice las actividades gravadas en territorio nacional —incluidos entes públicos¹¹ o personas morales sin fines de lucro—, a diferencia de la legislación española que exige el carácter de empresario o profesional al sujeto pasivo del impuesto,¹² aunque en la práctica suelen ser éstos los que el fisco mexicano somete a tributación.¹³ La ley mexicana tampoco establece mínimos exentos o *thresholds*, que son comunes en IVAS de otros países,¹⁴ sino que incluso quien realice las actividades gravadas en forma esporádica sería contribuyente. Comentario aparte merece el régimen de incorporación fiscal (RIF).
- 2) El artículo 1o. A, LIVA establece un mecanismo de retención de impuesto, consistente en que ciertos adquirentes de bienes y servicios gravados (señalados en la LIVA) están obligados a retener parte del IVA que les ha sido trasladado, monto que deberá constar en la factura, y deberá enterarlo directamente al Servicio de Administración

¹¹ Como bien lo indican García Novoa, Martín Fernández y Rodríguez Márquez, en España, también en la práctica, entes públicos como los ayuntamientos, en la medida que no desarrollen funciones públicas, sino que actúen en igualdad de condiciones que los operadores, empresarios y profesionales, particulares, tendrán la condición de empresarios o profesionales y se les podrá catalogar como sujetos pasivos del IVA. Véase García Novoa, César *et al.*, *El IVA y los ayuntamientos*, Cizur Menor, Thomson-Aranzadi, 2006, p. 26.

¹² Artículo 5o., Ley 37/1992, del 28 de diciembre.

¹³ Bonet Sánchez, Ma. Pilar, contrasta los conceptos de “actividades económicas”, previstos en la Directiva Comunitaria, con “actividad empresarial o profesional”, señalada en la LIVA, así como éstos con otros empleados en la legislación, como “rama de actividad”, “empresa”, etcétera; véase *La empresa ante el sistema tributario*, Cizur Menor, Thomson Aranzadi, 2006, pp. 325 y ss.

¹⁴ Sean en el monto de actividades de un contribuyente o en el monto de la operación.

Tributaria (SAT). Este mecanismo pretende con éxito que el fisco tenga mejor información que le permita verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, puesto que el adquirente que retuvo el impuesto dará a conocer el impuesto que le fue trasladado, junto con el monto retenido, mientras que quien proveyó el bien o servicio también tendrá el incentivo de declarar su ingreso, pues parte del impuesto causado ya fue retenido. Otro beneficio de este mecanismo es que el prestador de servicios o bienes a quien se le retiene el impuesto verá más fácil el momento de declarar el impuesto, pues una parte sustancial del mismo ya fue pagada desde el momento en que se hizo la retención; el impacto económico a la hora de declarar es menor o incluso favorable.

- 3) Es destacable como diferencia la simplicidad del impuesto mexicano. El legislador mexicano no ha sido tan exhaustivo en la descripción de actividades gravadas o exentas como a simple vista se observa de una lectura a la Directiva 2006/112 o a las leyes de algunos países (por ejemplo, la Ley 37/1992, del 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido en España). Esto último pareciera un asunto menor, pero no lo es en absoluto; parte del éxito de la recaudación de un impuesto cae en la sencillez de su aplicación.¹⁵

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.

Aquí es necesario hacer una pausa previa al análisis de la tasa del 0% que se hará en el análisis del respeto a la capacidad, y determinar si se respeta la neutralidad que pretende el impuesto. La falta de neutralidad en el impuesto no es en sí misma una falta de respeto a los derechos humanos. La falta de neutralidad en el impuesto evidenciaría una falla técnica en la crea-

¹⁵ Análisis amplios del impuesto, véanse Miranda Pérez, Armando, “Impuesto al Valor Agregado”, *Diccionario jurídico mexicano*, México, Porrúa-UNAM, 2007, p. 1949; OECD, *Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, París, OECD Publishing, 2012; Committee on Fiscal Affairs, OECD, *International VAT/GST Guidelines on Neutrality*, París, OECD, 2011; Ramírez Gómez, Salvador, “El Impuesto al Valor Añadido”, en García Añoveros, Jaime *et al.*, *Manual del sistema tributario español*, 7a. ed., Madrid, Civitas, 1999; Schenk, Alann y Oldman, Oliver, *Value Added Tax: A Comparative Approach*, Nueva York, Cambridge Tax Law Series, 2007.

ción del impuesto, que puede tener consecuencias nocivas en la totalidad de su aplicación, difíciles de valorar en un plano individual, pero perceptibles en la generalidad de la sociedad. A saber, 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 en la economía y ser origen de evasión en ese impuesto. Analicemos cada una de ellas, para detectar cuáles se justifican por razones técnicas y cuáles permanecen por simple costumbre y transcripción de normas de otros países, pero que no tienen una justificación de mayor relevancia.

1. *Exenciones en la enajenación de bienes, artículo 9o. de la LIVA*

Fracción I. *El suelo*. La justificación para exentar el suelo nace de una supuesta razón técnica consistente en la imposibilidad de otorgar valor agregado al suelo.¹⁶ Queremos cuestionar tal justificación, en virtud de que sí es posible otorgarle valor agregado al mismo. En el momento en que un desarrollador inmobiliario planifica, traza y construye infraestructura para posteriormente enajenar terrenos, claramente está otorgando un valor agregado a ese suelo. No tiene el mismo valor un terreno carente de servicios que uno que cuenta con calles, banquetas, servicios y otros elementos, productos de la actividad del desarrollador, ni tampoco es casual el aumento de éste. También es posible, conforme a la reglamentación de uso de suelo que existe en todo el país, saber con claridad meridiana si un terreno es de uso exclusivo como casa habitación o si tiene un uso comercial, industrial u otro diverso. Por lo anterior, no encontramos justificación en que la enajenación de suelo se encuentre exenta de impuesto. Dicha exención sólo trae un efecto pernicioso de distorsionar todo el proceso económico, pues causará un efecto cascada, además de que lo invertido en mejorar su valor y el IVA así trasladado deberá ser incluido entre los costos y posterior precio del suelo.

Fracción II. *Construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación*. Esta es la exención típica que se cree tiene un beneficio social. Sin embargo, el enajenante o constructor de la vivienda tiene que absorber un monto importante de IVA que le es trasladado en la compra de materiales tales como: cemento, varilla, cal, tabique, material eléctrico, pisos, muebles de baño, pintura, etcétera, y todo debe incluirlo como parte de los costos ante la imposibilidad de trasladarlo. Finalmente, el comprador de la vivienda tiene que pagar ese impuesto subyacente u oculto. Además, es sabido que

¹⁶ Argumento que tomó el Ejecutivo federal en su iniciativa de Ley de la Contribución para el Combate a la Pobreza, en 2009 (junto con el llamado paquete económico 2010).

la construcción es una actividad que normalmente redundaría en la realización de enajenaciones exentas y otras gravadas, lo que constituye un constante incentivo a manipular los porcentajes de gastos para poder acreditar la mayor parte de impuesto posible. Consideramos que los efectos perniciosos son mucho mayores que el supuesto beneficio que pretende esta exención —reitero, no hay beneficio al adquirente de la vivienda— ya que termina pagando el impuesto que el enajenante no puede acreditar. Si realmente se quiere dar un beneficio a los adquirentes de vivienda debe pensarse en gravar esta enajenación al 0% o a otra tasa preferencial.

Fracción III. *Libros, periódicos y revistas, así como derechos para explotar una obra, que realice su autor.* En el caso de los libros, periódicos y revistas encontramos un claro ejemplo de una distorsión en la cadena productiva, pues los libros enajenados por el editor están sujetos al 0% (artículo 2o. A, fracción I, inciso i, de la LIVA). Sucede que la enajenación que hace una persona distinta está exenta de impuesto; es decir, la de un distribuidor de libros no puede acreditar el IVA que le fue trasladado para su actividad (vehículos, combustible, locales, mobiliario, electricidad, etcétera), con lo cual termina incluyéndolos en el precio final del producto. Nuevamente, estamos frente a una exención que pretende dar un beneficio a los consumidores de estos bienes, pero que resulta nocivo por la distorsión económica y por el nulo beneficio al consumidor final. Aquí también podemos hablar de que se transforme esta exención por una tasa reducida.

Fracción IV. *Muebles usados, excepto los enajenados por empresas.* Esta exención tiene sentido por la dificultad que encerraría fiscalizar las enajenaciones esporádicas o hechas por sujetos diferentes a las empresas. Esta exención tiene plena justificación y no encontramos efectos negativos relevantes en la economía con su existencia.

Fracción V. *Billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase.* La justificación puede ser principalmente la de que el Estado es el principal organizador de esta clase de sorteos mediante la Lotería Nacional, Pronósticos Deportivos y otras entidades. Aunado al hecho de que difícilmente el adquirente de un billete de este tipo pueda argumentar su carácter necesario para la actividad que desarrolla y, por consecuencia no podría dar pie a un IVA acreditable o una deducción para efectos de ISR. Entendemos que esta exención tiene justificación de existir sin que cause mayor perjuicio.

Fracción VI. *Moneda nacional y extranjera, así como las piezas de oro o plata denominadas onza troy.* Esta exención es igualmente entendible en virtud de que el poseedor de estos bienes está imposibilitado a otorgarles valor agregado

alguno, además de que el establecimiento de un impuesto a la sola enajenación de los mismos podría acarrear conflictos técnicos innecesarios en su aplicación y distorsionar tipos de cambio o tasas de interés.

Fracción VII. *Partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito.* La justificación para exentar documentos pendientes de cobro y títulos de crédito puede ser entendida en la misma tesitura de la señalada en la fracción anterior. Por lo que hace a las partes sociales, la legislación mexicana resulta escueta y no da pie a discusiones complejas que se han suscitado en Europa donde en ciertos casos se ha considerado gravable estas enajenaciones, principalmente cuando se considera que dicha enajenación está directamente relacionada con la actividad económica del contribuyente (un profesional corredor de acciones).¹⁷

Fracción VIII. *Lingotes de oro con un contenidos mínimo del 99%.* Misma explicación que lo mencionado en las dos fracciones anteriores.

Fracción IX. *Entre residentes en el extranjero o a PITEX, maquilas y la de otros programas.* La lógica de esta exención consistiría, en armonía con el resto de la Ley, en no gravar bienes o servicios que serán exportados.

Del listado de exenciones en la enajenación vemos que las tres primeras no tienen una justificación suficiente y su mantenimiento puede estar ocasionando mayores distorsiones y afectaciones económicas que beneficios sociales o de otra índole.

2. Exenciones en prestación de servicios, artículo 15 de la LIVA

Fracción I. *Comisiones y contraprestaciones que cubra el acreditado con motivo de créditos hipotecarios para casa habitación.* Esta exención tiene una supuesta función social. Como se ha señalado, en lo relativo a la enajenación de casa habitación, somos escépticos respecto a la eficacia social que pueda tener esta clase de exenciones y no tenemos dudas respecto a las complicaciones que encierra su existencia en el momento en que el contribuyente realiza actividades gravadas, como es el caso evidente de las instituciones financieras. Nuevamente retomamos la idea de que si se pretende favorecer la adquisición de vivienda y, en este caso, la contratación de créditos hipotecarios, la exención no resulta la medida más adecuada para ello, más ahora que las tasas de interés y comisiones están —hasta cierta medida— desvinculadas de los impuestos indirectos que se trasladan a las instituciones financieras.

¹⁷ Véase English, Joachim, “The Share Deal as Non-taxable Transaction”, en Lang, Michael et al. (eds.), *The Future of Indirect Taxation: Recent Trends in VAT and GST Systems Around the World*, Países Bajos, Wolters Kluwer, 2012, pp. 549-586.

Fracción II. *Comisiones que cobren administradoras de fondos para el retiro.*¹⁸ Tratándose de Afores sería relativamente sencillo separar la actividad que realizan estas instituciones de otra clase de fondos de retiro. Sin embargo, como la exención también habla en términos generales de fondos para el retiro, es ahí donde probablemente no sea tan sencillo distinguir los costos que otros productos financieros tienen estas instituciones y los directamente vinculados con estos servicios. Probablemente la ley tendría que acotar la exención a las Afores, y con ello reducir la complejidad existente en el IVA por servicios financieros.

Fracción III. *Los prestados en forma gratuita, excepto cuando los beneficiarios sean los miembros, socios o asociados de la persona moral que preste el servicio.* Es una precisión muy importante dejar exentos servicios gratuitos, exceptuando aquellos que aparecen como una suerte de contraprestación.

Fracción IV. *Los de enseñanza pública y los prestados por particulares con autorización reconocimiento de validez oficial de estudios.* Aquí tenemos que al ser servicios prestados directamente por instituciones públicas, éstas se ven obligadas a aceptar que les sea trasladado el impuesto por los bienes y servicios que reciben, teniendo un impacto importante en sus presupuestos. Por otra parte, tratándose de servicios de enseñanza brindados por particulares, como se ha explicado en relación con otras exenciones que pretenden un beneficio social, aquí no encontramos dicha repercusión positiva en el beneficiario de estos servicios, pues de manera encubierta éste termina pagando el IVA que el proveedor de los servicios no puede acreditar. Sería relevante pensar en otras opciones, sea que garanticen el beneficio social deseado o su eliminación si se considera imposible de alcanzar.

Fracción V. *El transporte público terrestre de personas, excepto por ferrocarril.* Aquí estamos frente a otro caso claro de supuesto beneficio social que no termina en buen puerto en virtud de que las empresas que brindan nuevos servicios se ven obligadas a aumentar sus precios por tener que absorber como costo el IVA que les fue trasladado. Los servicios señalados en esta fracción, junto con los de enseñanza antes mencionados, resultan candidatos naturales a que pensemos en una tasa reducida que tenga la virtud de dar el beneficio social que se pretende y que además no traiga distorsiones económicas ocasionadas por el efecto cascada.

¹⁸ Históricamente se ha argumentado la exención de los servicios financieros basándose en la supuesta dificultad para establecer el impuesto en cada una de las operaciones. Actualmente este argumento ha caído en desgracia, pues la propia OCDE reconoce que esta clase de exenciones provocan los temidos efecto cascada y distorsión económica (OECD, *op. cit.*, p. 75).

Fracción VI. *Transporte marítimo internacional prestado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.* Esta exención tiene sentido en virtud de ser una especie de exportación o que pretendería no sujetar a tributación un servicio con dificultades para ligar al territorio nacional. Una técnica mejor y capacidad administrativa podría, en un futuro, hacer algo para gravar esta clase de servicios, pero parece que mientras ello no ocurra es entendible la exención.

Fracción IX. *Aseguramiento contra riesgos agropecuarios, los seguros de crédito a la vivienda que cubran el riesgo de incumplimiento de los deudores de créditos hipotecarios y otros vinculados.* Esta exención tiene la lógica que antes se ha señalado respecto a la enajenación de vivienda. Así, de tomarse alguna medida para modificar dicha situación, debería hacerse extensiva a los servicios que aquí se señalan, en virtud de estar directamente vinculados o tratarse de servicios accesorios a aquellos.

Fracción X. *Intereses.* Un listado de nueve orígenes distintos de intereses cobrados, vinculados algunos con vivienda, otros con cajas de ahorros y otros de títulos de créditos dan una complejidad especial a esta exención que, reiteramos, debemos someter a debate, pues puede estar ocasionando más distorsiones y oportunidades de evasión al impuesto que beneficios sociales o razones técnicas para su existencia.

Fracción XI. *Derivados de operaciones financieras derivadas.* Servicios que comparten razón de ser con la exención en la enajenación de partes sociales o títulos de crédito. De alguna manera pueden asimilarse a las asesorías o a los servicios profesionales que derivan en un beneficio económico al cliente, del cual el profesional que los brinda recibe un porcentaje. Valdría la pena cuestionar la pertinencia de sujetarlos a tributación.

Fracción XII. *Servicios proporcionados a miembros como contraprestación normal por sus cuotas.* Se enlistan una serie de personas que pueden otorgar estos servicios: partidos políticos, sindicatos, cámaras de comercio, agrupaciones ganaderas, asociaciones civiles, etcétera; exceptuando aquellas que proporcionen servicios con instalaciones deportivas cuando el valor de estas representen más del 25% del total de las instalaciones. Parece que esta exención involucra un número importante de servicios que contienen un valor agregado digno de ser gravado. Bajo la etiqueta de asociaciones civiles u organizaciones de esta naturaleza (no deportivas) en la realidad se brindan servicios de importante valor que no encontramos justificado exentarlos de impuesto. Perfectamente podrían ser gravados, si se quiere, a una tasa reducida pero no encontramos la razón de exentarlos.

Fracción XIII. *Espectáculos públicos por el boleto de entrada, exceptuando teatro, circo, cine, restaurantes, centros nocturnos, etcétera.* Francamente se trata de una

exención con excesivas excepciones, que cuesta trabajo encontrar el supuesto fin social del mismo. Entendemos que buscaría incluir ciertos espectáculos que pueden ser gravados por estados o municipios, u reconocer cierta función social. Sin embargo, como se ha manifestado en otras exenciones, esta parece traer una complejidad innecesaria a la aplicación del impuesto y un beneficio más bien limitado. En todo caso me reitero en la idea que puede entrar entre aquellas exenciones que pudieran ser transformadas en actividades sujetas a tasa reducida.

Fracción XIV. *Servicios profesionales de medicina*.¹⁹ Esta exención pretende un beneficio social. Al igual que se ha señalado en la relativa a la enajenación de vivienda, los servicios educativos y los de transporte, la eficacia de la misma resulta cuestionable. Lo que no es cuestionable es el valor agregado que estos servicios contienen, mismos que no son gravados y el hecho de que su exención puede ser un incentivo para que los prestadores de estos servicios no declaren correctamente sus ingresos. Las exenciones mencionadas deben ser analizadas con seriedad, pues dudamos de su eficacia social, no así de los efectos perniciosos que pueden traer a la recaudación.

Fracción XV. *Servicios profesionales de medicina, hospitalarios, etcétera*, prestados por organismos descentralizados de los distintos niveles de gobierno. Véase la opinión sobre servicios educativos públicos, pues en el mismo sentido pueden valorarse los servicios aquí señalados.

Fracción XVI. *Contraprestaciones de los autores*. Los autores son un sector mimado por la legislación fiscal. La Ley del Impuesto sobre la Renta exenta los ingresos por derechos de autor y aquí ocurre algo similar. Un sector privilegiado desde el punto de vista tributario, pero que técnica y socialmente no nos resulta del todo justificado. Esta exención puede ser un modo en que el legislador ha querido apoyar la creación literaria, pero también puede ser un simple resabio de guiño a intelectuales y creadores por parte de la administración.

Del listado de dieciséis fracciones de exenciones por servicios (dos de ellas derogadas), encontramos plenamente justificadas por razones técnicas o de administración un máximo de dos (los servicios gratuitos y servicios marítimos internacionales). El resto de las exenciones, deben someterse a un análisis de pertinencia, pues no resulta evidente su justificación. Es indis-

¹⁹ *Ibidem*, p. 76. Si bien como se ha reconocido, en estos servicios el efecto cascada es mínimo, por tratarse casi siempre de servicios negocio-cliente (B2C), y no tanto negocio-negocio (B2B), el efecto cascada puede no ser muy relevante. Sin embargo, lo que aquí destacamos, más que la distorsión económica, es la ineficacia del objetivo social que pretende esta exención.

pensable ponderar si el supuesto beneficio social que pretenden o las dificultades técnicas que buscan sortear son lo suficientemente exitosas como para contrarrestar la distorsión económica que provocan (al causar un impuesto en cascada) o el agujero negro que crean en la neutralidad y generalidad pretendida por este impuesto. En lo particular me pronuncio por su eliminación, así como por la aplicación de tasa 0% en algunos casos y la existencia de una tasa reducida en otras.

3. *Exenciones por el uso o goce temporal de bienes, artículo 20 de la LIVA*

Fracción II. *Inmuebles destinados para casa-habitación.*

Fracción III. *Fincas dedicadas o utilizadas sólo a fines agrícolas o ganaderos.*

Fracción IV. *Bienes tangibles cuyo uso o goce sea otorgado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente, por los que hubiera pagado impuesto por importación.* No encontramos justificación para esta exención. Además, la línea divisoria entre lo que no sería considerado establecimiento permanente y la única presencia de un bien otorgado en uso o goce temporal en el país, mismo que sea considerado establecimiento permanente, parecen sugerir la eliminación de esta exención. El hecho de que se exente cuando se haya pagado impuesto por la importación no es un argumento suficiente para exentar también los beneficios de otorgar el uso o goce temporal del bien.

Fracción V. *Libros y revistas.* Dependiendo del mercado que exista en el otorgamiento de uso o goce temporal de libros y revistas, al parecer muy reducido, esta exención puede ser adecuada. De tratarse de un mercado importante, que dudamos sea así, podría pensarse en eliminarse.

4. *Exenciones en importaciones, artículo 25 de la LIVA*

Fracción I. *Aquellas que no lleguen a consumarse (temporales).* Es una exención razonable y pertinente que no ocasiona distorsión económica alguna.

Fracción II. *Las de equipajes y menajes de casa.* Igualmente razonable esta exención por tratarse de bienes de difícil fiscalización y de exención prudente.

Fracción III. *Las que vayan a estar sujetas a la tasa del 0%.* Resulta pertinente que la importación de estos bienes se exente, pues es una manera de asegurar que no habrá distorsión o afectación al momento de enajenarse al 0% dentro del país.

Fracción IV. *Los bienes donados por residentes en el extranjero a entes públicos o a autorizados*. Los donativos se entienden justamente exentos por su carácter gratuito. Así mismo, aún y que se trate de donativos onerosos, los destinatarios de los mismos aseguran que la importación no se hace con fines que lleguen a afectar el mercado interno.

Fracción V. *Las obras de arte destinadas a su exhibición pública permanente*. Parece una exención razonable que no afecta ni distorsiona el mercado interior y su existencia simplifica la realización del objetivo contenido.

Fracción VI. *Obras de arte importadas por el mismo autor, residente en México*. Parece una exención razonable ante la dificultad de otorgar un valor a una obra no enajenada y que sigue en propiedad del mismo creador. Su posterior enajenación sería gravada, pero es aceptable la existencia de esta exención en la importación.

Fracción VII. *Oro con un contenido mínimo de 80%*. La exención se entiende por las distorsiones en el mercado que se podrían causar y es acorde a otras relativas a este metal y divisas.

Fracción VIII. *Vehículos bajo franquicia diplomática (artículo 53, fracción I de la Ley Aduanera)*. Es una exención perfectamente razonable que no tiene repercusiones negativas a la economía ni distorsiones.

Las exenciones en las importaciones son, en su totalidad, entendibles y técnicamente adecuadas para obtener los beneficios que pretenden. Su eliminación —a diferencia de otras que hemos señalado para el caso de servicios— sí podría ocasionar dificultades innecesarias en la administración del impuesto, con lo cual resultan perfectamente válidas en su totalidad.

Con la descripción detallada que hemos hecho de las exenciones en IVA previstas en nuestro país, hemos logrado ubicar con claridad cuáles son las que desde un punto de vista técnico son justificables, aquellas que si bien no tienen una justificación técnica sí tienen una razón de ser de facilidad administrativa y otras que pretenden un supuesto beneficio social. La eliminación de exenciones injustificadas parece ser una de las medidas que más abonarían en el respeto a los derechos humanos en la medida que se acompañe con la transformación de alguna de ellas una tasa reducida o del 0%. De igual forma, de manera indirecta la eliminación de estas exenciones abona el respeto de los derechos humanos en la medida que propician la neutralidad del impuesto, presupuesto económico que da ventaja al mismo sobre otros impuestos indirectos y que elimina distorsiones en precios que afectan a la sociedad. La neutralidad como medida de eficiencia del IVA tiene sustento constitucional en los criterios de equidad social y productividad que deberá impulsar a las empresas de los sectores social y privado que prevé el antepenúltimo párrafo del artículo 25 constitucional.

Lamentablemente, los tribunales mexicanos no han realizado un análisis profundo del efecto real de las exenciones en el IVA. Han “comprado” de manera acrítica la idea de que una exención es un beneficio para el consumidor final o para incentivar ciertas actividades. Por ejemplo, en el amparo directo en revisión 296/2003,²⁰ la Segunda Sala de la Suprema Corte, refiriéndose a una exención vinculada con los créditos hipotecarios, señala que “la referida exención tiene como justificación objetiva coadyuvar a satisfacer la necesidad social habitacional”.²¹ También se dispone, en relación con la exención por enajenación de casa habitación, que “el legislador consideró prudente y necesario exentar del pago del impuesto relativo”;²² pero lo que la Corte no analiza es si el legislador empleó la técnica legislativa adecuada para el objetivo que perseguía. Es de observar, en estas y otras tesis, que la Corte no se interesa en escudriñar el efecto real de las exenciones.

Es atroz que la Corte está convencida, como un prejuicio, que las exenciones tienen en el IVA un papel similar al que tienen en otros impuestos como el ISR o el IEPS, donde estar exento es sinónimo de reducción de la carga tributaria o beneficio. En el IVA es diferente, pues el hecho de que una actividad se encuentre exenta trae consigo efectos económicos, casi siempre, negativos. 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 en la economía y ser origen de evasión en ese impuesto.

Casi es necesario explicarlo con “peras y manzanas”. Cuando la actividad que realiza una persona se encuentra exenta de IVA, como por ejemplo, la venta de una casa habitación, ello significa que no podrá cobrar el impuesto a los compradores, pero tampoco podrá acreditar el IVA que le fue trasladado a ella. Sabemos que un constructor incurre en gastos innumerables que vienen acompañados de IVA, como la compra de material de construcción, material eléctrico, pisos, baños, maquinaria, etcétera; todo el IVA que le fue trasladado deberá tomarlo como un incremento en sus costos, pues no es acreditable ya que la venta de la vivienda está exenta. Así pues, quien compra una vivienda termina pagando ese IVA subyacente u oculto que se encuentra en el precio de la vivienda.

No hace el menor esfuerzo por analizar que los efectos de la exención son muy diferentes en estos impuestos. En realidad, en el IVA una exen-

²⁰ Amparo en Revisión 135/2012.

²¹ Tesis 2a.CVI/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XVIII, septiembre de 2003, p. 670.

²² Tesis 2a./J.88/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXXII, julio de 2010, p. 314.

ción es sinónimo de rompimiento con la neutralidad, distorsión del proceso económico y de aumento de costos para el contribuyente exento, quien deberá incluir el impuesto que le fue trasladado en dicho monto.

IV. ANÁLISIS DE RESPETO AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El principio de capacidad económica se respeta al vigilar que la capacidad neta objetiva y la capacidad neta subjetiva sean ponderadas por el legislador, así como cuando se verifica que el tipo de gravamen o tasa no resulte excesivo. Herrera Molina observó que lo que él llama la rehabilitación de la capacidad económica en la jurisprudencia constitucional alemana se basó en tres puntos cardinales: “consideración de la capacidad económica como medida general de la igualdad, construcción de un derecho fundamental a tributar con arreglo a las exigencias de la igualdad, y necesidad de establecer un control de proporcionalidad”²³ (esto último en casos que se pretenda romper, demostrándose la idoneidad para conseguir el fin perseguido, la lesión mínima del derecho a la capacidad económica y la ponderación de bienes jurídicos).

1. *Respeto a la capacidad económica objetiva*

Verificando el respeto a la capacidad neta objetiva observamos que, en principio, este se verifica al mismo tiempo que se lograría la neutralidad en el impuesto. 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.²⁴ Es decir, la posibilidad de que en cada una de las etapas de la cadena económica se puede acreditar la totalidad del impuesto trasladado garantiza, por un lado, la neutralidad²⁵ y, por otra parte, también el respeto a la capacidad neta objetiva.²⁶

²³ Herrera Molina, Pedro Manuel, *op. cit.*, p. 77.

²⁴ OECD, *op. cit.*, p. 33.

²⁵ Checa González señala que con la regulación establecida respecto a este derecho a la deducción (acreditamiento en México) “se pretende alcanzar, en suma, la plena neutralidad del IVA, objetivo fundamental de este impuesto, tal como el Tribunal de Justicia comunitario ha declarado ya en numerosas sentencias”. Checa González, Clemente, *El derecho a la deducción del IVA*, Cizur Menor, Thomson-Aranzadi, 2006, p. 19.

²⁶ Esto se confirma con el primero de los lineamientos que extiende la OCDE en materia de neutralidad que consiste en que “la carga del IVA no debe caer en los negocios gravados,

El contribuyente que puede acreditar la totalidad del impuesto que le fue trasladado tiene garantizado el respeto a la capacidad económica neta. En caso contrario, como lo indica Pérez de Ayala, si la traslación (o repercusión) del impuesto no se produce en la forma prevista, la imposición a las ventas queda desnaturalizada.²⁷

La neutralidad no ha de ser entendida como que el impuesto no deba tener repercusión económica, sino que el impuesto es concebido de tal forma que “no aporte modificaciones en la relación existente entre los diversos elementos de un medio económico”.²⁸

Como es fácil observar, las exenciones rompen con el respeto a la capacidad neta objetiva.²⁹ La exención, que en nuestro país impide el acreditamiento del impuesto trasladado al realizador de la actividad así considerada, redundante en la imposibilidad de que éste se libere de una carga tributaria que en un estadio ideal no le corresponde. Conforme a la neutralidad pretendida por el IVA, teóricamente no deberían existir exenciones. Así pues, las exenciones rompen con la neutralidad,³⁰ 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 neta objetiva del contribuyente.

Coincidimos con Maurice Lauré cuando se refiere al prorrateo entre actividades gravadas y exentas como un “nido de chicanas”.³¹ Lauré critica que las exenciones son un lastre de los impuestos antiguos a la producción, inspirados de la filosofía de las accisas (aún conservamos algunos, véase IEPS). El mismo autor arremete contra los encargados de implementar este

salvo cuando se señale explícitamente” (lamentablemente esta última parte puede dar pie a toda clase de interpretaciones). Committee on Fiscal Affairs, OECD, *op. cit.*, p. 6.

²⁷ Pérez de Ayala, José Luis, *Explicación de la técnica de los impuestos*, Madrid, EDERSA, 2004, p. 198.

²⁸ Campet, C. y Lauré, Maurice, “Les conséquences de l’application de la T.V.A.”, citado por Boiseleier, Patric y Teller, Ricard, “Vers la neutralité des taxes sur les chiffres d’affaires: la creation de la taxe sur le valeur ajoutée”, en Isaia, H. y Splinder, J. (coords.), *Histoire du Droit des Finances Publiques*, París, Ed. Economica, 1987, p. 234.

²⁹ En algunos países, como es el caso de España, la doctrina ha distinguido entre exenciones plenas. Que permiten acreditar (deducir) el impuesto pagado, de aquellas que se llaman limitadas. Véanse Gonzálo y González, Leopoldo, *Sistema impositivo español-estatal autonómico y local*, Madrid, Dykinson, 2004; Pont Clemente, Joan Francesc, *La exención tributaria*, Madrid, EDERSA, 1986; Ramírez Gómez, Salvador, “El impuesto al valor añadido”, en García Añoveros, Jaime *et al.*, *Manual del sistema tributario español*, 7a. ed., Madrid, Civitas, 1999; Mata Sierra, Marta Teresa, *El I.V.A. Comunitario, configuración del sistema definitivo*, Valladolid, Lex Nova, 1995.

³⁰ Ibáñez García, Isaac, “Las exenciones en el IVA. Pecado original del impuesto comunitario”, *Noticias de la Unión Europea*, España, núm. 226, noviembre de 2003, p. 106.

³¹ Lauré, Maurice, *Science Fiscale*, París, Presses Universitaires de France, 1993, p. 255.

impuesto, “todo parece como que los fiscalistas de todos los países hayan visto, sobre la Ley del 10 de abril de 1954 (la primera vez que se estableció el IVA), una receta interesante, sin acceder a la comprensión de los principios económicos que han inspirado la concepción de esta Ley”.³²

El efecto perjudicial de las exenciones no se limita a romper la neutralidad del IVA o a permitir una vulneración a la capacidad económica, pues no respeta la capacidad económica subjetiva neta, sino que además podemos afirmar que es una violación al principio general de igualdad, dado su carácter objetivo. Tomo aquí la doctrina del Tribunal Constitucional español al distinguir las violaciones “específicas y autónomas del derecho a la igualdad ante la ley reconocido en el artículo 14 de las que afecten a la igualdad y a los restantes principios inspiradores del sistema tributario a que alude el artículo 31.1”.³³ Las violaciones al principio general de igualdad se daría cuando no medien razones objetivas de diferenciación entre los contribuyentes, y habría una violación al principio tributario de igualdad cuando medien razones subjetivas de distinción.³⁴

En estricto sentido, el impuesto trasladado que tiene que soportar el contribuyente de una actividad exenta se vuelve un costo más que debe absorber o bien trasladarlo en forma subyacente al consumidor de sus actividades. Si dicho consumidor es también un contribuyente del impuesto, se produce claramente el “efecto cascada”, pues las actividades que éste realice se efectuarán con un insumo que ya viene cargando un impuesto, imposible de trasladar. Si el consumidor no es contribuyente del impuesto, de todas formas terminará pagando el impuesto subyacente que el proveedor incluyó en el precio del bien o servicio. Obsérvese que en ambas circunstancias se afecta al contribuyente y al consumidor, ya que deberán absorber un impuesto oculto, impreciso y manipulado, sin que se respete la capacidad económica neta objetiva de ambos. En este sentido, compartimos una de las sugerencias que emite la OCDE para dotar de mejor eficiencia al IVA, consistente en remover, tanto como sea posible, la existencia de exenciones.³⁵

Un efecto similar a las exenciones ocurre cuando al contribuyente le es negado el acreditamiento de un IVA pagado, no trasladado expresamente,

³² *Ibidem*, p. 297.

³³ STC 19/1987, fundamento jurídico 3, y ATC 97/1993, fundamento jurídico 3.

³⁴ Un análisis amplio a la doctrina del Tribunal Constitucional en Rodríguez Bereijo, Álvaro, *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*, Madrid, Marcial Pons, 2011, pp. 167 y ss.

³⁵ OECD, *op. cit.*, p. 53. Más adelante explicaremos cómo es que no compartimos otra parte de la sugerencia, consistente en eliminación o reducción de la tasa cero.

a un contribuyente que no está obligado a expedir comprobantes fiscales con todos los elementos señalados en el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación. Concretamente, adquirir bienes o servicios indispensables para la actividad económica de un contribuyente por parte de un sujeto al régimen de pequeños contribuyentes representa un perjuicio al respeto de la capacidad neta objetiva del adquirente, porque, salvo excepciones la administración tributaria no le reconocerá la naturaleza de dicha erogación.

Refiriéndonos al régimen de incorporación fiscal (RIF), teóricamente no vulneraría el principio, toda vez que la cuota impuesta debería guardar una relación con el monto de actividades realizadas, simplificando el cálculo que permitiría acreditar la parte de impuesto que se trasladó de forma indispensable para realizar la actividad. Así, el problema mayor del RIF en México no es el de que dañe el principio de capacidad económica del contribuyente sujeto o del consumidor de sus bienes, sino que vulnera la equidad para el resto de los contribuyentes, pues el nivel de tributación que se exige a quienes son parte del régimen es muy inferior al que sufren los contribuyentes sujetos a un régimen general e invita a conformar los negocios para que encuadren en el régimen.³⁶ Lamentablemente, en México se han confundido las ideas de simplificación administrativa con la existencia de auténticos regímenes fiscales preferentes donde los beneficiarios pagan cantidades ridículamente bajas.³⁷ Muy diferente a países, como Japón, donde se ha considerado que la simplicidad del IVA está ligada a una tasa reducida del mismo o a la facilidad administrativa de pago.³⁸

2. Respeto a la capacidad económica subjetiva

La capacidad neta subjetiva es la que se demuestra una vez que se descuentan los gastos e inversiones realizadas para satisfacer las necesidades normales que nos permiten una vida digna o de lo que nuestra Constitución

³⁶ Con esto último también se vulnera uno de los lineamientos elaborados por la OCDE para lograr la neutralidad, consistente que el impuesto debe crearse de tal manera que no influya en las decisiones de negocio. Véase Committee on Fiscal Affairs, OECD, *op. cit.*, p. 7.

³⁷ Véase Brandt, Nicola y Paillacar, Rodrigo, *Fiscal Reform for a Stronger Fairer and Cleaner Mexican Economy*, documentos de trabajo del Departamento de Economía de la OCDE núm. 904, París, OECD Publishing, 2011, disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/5kg271q4vm34-en>.

³⁸ Kotaku, Kimu y Yumi, Nishiyama, "Japan", en Lang, Michael *et al.* (ed.), *The Future of Indirect Taxation: Recent Trends in VAT and GST Systems Around the World*, Países Bajos, Kluwer, 2012; Schenk, Alann y Oldman, Oliver, *Value Added Tax: A Comparative Approach*, Nueva York, Cambridge Tax Law Series, 2007.

consideraría como necesarias de un “jefe de familia” (concepto empleado en el artículo 123 constitucional).

En materia de respeto a la capacidad neta subjetiva existe un camino largo por recorrer en el IVA. Básicamente lo que existe en México, en esta materia, es la existencia de una tasa del 0% que es un paso muy importante, pero insuficiente, para garantizar un cumplimiento amplio a la capacidad neta subjetiva.

Debemos tomar en cuenta que tratándose de un impuesto indirecto, la capacidad económica, en general, y la capacidad neta subjetiva, en particular, que debe preocuparnos es la del pagador final del impuesto. Es decir, debemos pensar en que la persona que sufrirá el traslado final del impuesto cuenta con la capacidad económica para absorberlo. Ciertamente, desde el plano económico dependerá de la elasticidad de la demanda en la actividad gravada quien termina siendo el pagador; por lo cual, incluso desconociendo la elasticidad exacta el legislador ha de tomar en cuenta también la capacidad económica del contribuyente que formalmente traslada la carga del impuesto. Esto último es una apreciación de carácter económico o político en la que no profundizaremos por ahora.

Recojo las palabras de Dino Jarach, compartidas por un segmento importante de la doctrina y de la sociedad, cuando afirma que en el IVA “se prescinde de las condiciones personales del contribuyente... grava una fracción de riqueza, descuida la situación global del contribuyente (pagador)”.³⁹ Desde el punto de vista del ser, compartimos las observaciones citadas. Sin embargo, desde la perspectiva del deber ser o de lo que podría ser, no nos adherimos a dicho pensamiento.

Efectivamente, el IVA tal y como está elaborado en la mayoría de los países, particularmente en México, descuida casi por absoluto la condición personal de quien termina siendo el pagador del impuesto. Ello no implica que necesariamente tenga que ser así, o que el impuesto sea incapaz de prever medidas que consideren las circunstancias más o menos especiales. En el ISR resulta más fácil considerar las circunstancias personales del contribuyente, empleándose la figura de la exención o de mínimos exentos; en el IVA parece que el instrumento más adecuado es el de modificar las tasas del impuesto para alcanzar el mismo fin. Incluso, un mismo bien o servicio, dependiendo de su necesidad social, podría tener una tasa hasta cierto valor y otra diversa cuando ya sean más costosos y no se consideren de primera necesidad. En definitiva, el IVA no necesariamente ha de ser un impuesto

³⁹ Jarach, Dino, *Curso superior de derecho tributario*, citado por Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 1999, pp. 389 y 390.

incapaz de considerar circunstancias familiares o personales del contribuyente o de quien finalmente es el pagador (quien recibe el traslado del impuesto). Y en relación con que grava una fracción de riqueza y “descuida la situación global del contribuyente”, eso es exactamente lo que hacen todos los impuestos, gravan sólo alguna manifestación de capacidad económica, sea la renta, el patrimonio o el consumo; no existe un único impuesto que sea capaz de concentrarlo todo y gravar “la situación global”, gravarán en todo caso el patrimonio global o la renta global, pero no toda su capacidad de contribuir.

Las actividades sujetas al 0% y que se encuentran reguladas en el artículo 2o. A de la LIVA pueden resumirse en los siguientes: animales y vegetales no industrializados, salvo el hule; medicinas de patente y alimentos (con amplias excepciones); tractores y otros implementos para la agricultura; fertilizantes, plaguicidas, herbicidas, así como invernaderos y equipos vinculados con la actividad agropecuarias; libros periódicos y revistas editados por el propio contribuyente; servicios independientes vinculados con la extracción de agua, ganadería, agricultura y relacionados; la prestación de uso o goce temporal de bienes vinculados con las actividades que se acaban de señalar, y las exportaciones. En síntesis, podemos señalar que el legislador vigiló dejar a tasa del 0% lo vinculado con la alimentación, tanto el producto como todos los procesos iniciales e intermedios, así como otros con menos énfasis como son las joyas y orfebrería con un contenido mínimo del 80% de oro y libros, periódicos y revistas editados por el propio contribuyente. No son despreciables las actividades que aquí retomamos como sujetas al 0%; sin embargo, son insuficientes.

En el debate actual se cuestiona la existencia de la tasa del 0%, argumentándose, con cierta razón, que los más beneficiados por la existencia de esa tasa son los hogares que tienen mayor poder adquisitivo y no aquellos que se encuentran debajo del umbral de pobreza. Eso, señala la OCDE, produce un gasto fiscal que no concuerda con la intención original de ayudar a los hogares más pobres.⁴⁰ Como la propia OCDE señala, esto sugiere que para evitar ese problema, puede pensarse en reducir las diferencias de tasas y utilizar transferencias económicas directas a los hogares más pobres.⁴¹

En un estudio económico en México, Diana Terrazas Santamaría y José Luis Chávez Calva concluyen que desde el punto de vista de la eficiencia, sería recomendable eliminar la tasa 0% en alimentos, pero al agregar

⁴⁰ OECD, *op. cit.*, p. 71.

⁴¹ *Ibidem*, p. 72.

el componente de equidad, una tasa homologada “podría ser deseable con base en la mejora en la eficiencia recaudatoria, siempre y cuando se tenga una compensación para los deciles de menores ingresos afectados por el impuesto”.⁴² Esto es, toda vez que al incorporar la preocupación por la equidad, “el beneficio se vuelve menor al costo social, por lo que un aumento en el bienestar se daría sólo con una reducción de su impuesto o aumento al subsidio”.⁴³

Coincidimos con la OCDE en que en un estado ideal de cosas, las transferencias directas, siempre y cuando sean probadamente eficientes y económicas, pueden resultar la medida adecuada para compensar la carga tributaria a los hogares en estado de pobreza. Sin embargo, en un país como México, no suena realista en estos momentos creer en un método eficiente de distribución de recursos a todos los hogares que lo necesitarían. Ciertamente, en los últimos años se han creado programas que pretenden —precisamente— estas transferencias a los más pobres; destacando el programa Oportunidades y recientemente se ha anunciado la Cruzada Nacional contra el Hambre. Más allá del avance innegable que se ha tenido en la materia, se ha reconocido que esos programas no han logrado una cobertura total, exenta de cuestionamientos políticos, ni una eficiencia que permita fiarnos de su éxito. Además, no se ha evaluado el costo que tienen esos programas o que tendría una compensación eficiente por el IVA caído en hogares en extrema pobreza, lo que intuimos que sería elevado. Mientras no exista evidencia de que el costo de hacer las distribuciones directas de recursos sea razonable, que la eficiencia de la distribución sea absoluta y que todo ello resulte en un beneficio evidente a favor de generalizar las tasas, creemos que el método más idóneo para preservar intocado de impuesto un mínimo existencial, seguirá siendo la tasa del 0% u otra reducida.⁴⁴

En otros países es evidente que la tasa del 0% u otra reducida tiene un componente claro de justicia social o de respeto al mínimo exento, además de su utilización para la consecución de otros fines sociales, también llamados, fines extrafiscales. La tasa del 0% es común para alimentos o medicinas y servicios relacionados con ellos, pero aquí destaco algunas otras actividades gravadas con tasa reducida que resultan llamativas:

⁴² Terrazas Santamaría, Diana y Chávez Calva, José Luis, “Efectos en el bienestar social de una reforma impositiva al consumo en México”, *Finanzas Públicas*, vol. 3, núm. 6, 2011, pp. 52 y 53.

⁴³ *Ibidem*, p. 47.

⁴⁴ Para la OCDE, la existencia de las tasas reducidas es perjudicial, entre otras razones, porque ocasionan el “síndrome yo también”, relativa a que diversos sectores sociales pueden verse incitados a solicitar una tasa reducida para sus actividades. Véase OECD, *op. cit.*, p. 73.

- Vehículos utilizados por personas con discapacidad u otros servicios y bienes que les son propios. Tasa del 0% en Australia, Bélgica, Reino Unido, Turquía.
- Educación y estancias de estudiantes. Tasa del 0% Australia, Luxemburgo,
- Servicios básicos como electricidad, gas, agua y otros son normalmente gravados con una tasa reducida.
- Calzado y ropa para niños. Tasa del 0% en Irlanda y Reino Unido.
- Acceso a espectáculos artísticos o deportivos. Tasa reducida en Finlandia, Alemania, Hungría, Grecia, Holanda, Luxemburgo, Suecia, etcétera.⁴⁵

Es de observarse, con los documentos de donde se obtienen los anteriores datos y otros,⁴⁶ que ningún país grava absolutamente todo. Es decir, todos los países que tienen el IVA u otros impuestos similares, contemplan exenciones, tasas reducidas o del 0% en ciertos bienes o servicios que consideran de interés social.⁴⁷ Es únicamente teórico el pensamiento de que los IVAS son eficientes cuando no existen tasas reducidas o bienes exentos, pues en ningún país del mundo es demostrable esa situación. Por esa razón, es chocante que algunos entusiastas de equiparar tasas se muestren tan optimistas hacia una creencia no demostrada o que en los presupuestos de gasto fiscal se consideren todas las tasas reducidas como un gasto fiscal. Si lo normal es que en todos los países existan tasas reducidas, no tendrían que considerarse como gasto fiscal todos los casos incluidos en nuestra legislación.

A continuación mencionaré algunas actividades que desde nuestra perspectiva deben contar con una tasa reducida, sea del 0% u otra, cuya regulación pueda salvaguardar la capacidad neta subjetiva del contribuyente, pero también la del consumidor final o pagador del impuesto.

El punto de partida es rescatar las enajenaciones o servicios que ahora se encuentran exentos, por un supuesto fin social, pero que en estricto sentido deberían sujetarse a una tasa del 0% u otra reducida.⁴⁸

⁴⁵ Datos obtenidos de Van der Corput, Walter y Annacondia, Fabiola (eds.), *EU VAT Compass 2010/2011*, Países Bajos, IBDG, 2012, pp. 393 y ss; tabla 3.9 en OECD, *op. cit.*, p. 84.

⁴⁶ Lang, Michael *et al.* (ed.), *The Future of Indirect Taxation: Recent Trends in VAT and GST Systems Around the World*, Países Bajos, Kluwer, 2012.

⁴⁷ Fischer, Claudio y Bopp, Mathias, "Switzerland", en Lang, Michael *et al.* (ed.) *The Future of Indirect Taxation: Recent Trends in VAT and GST Systems Around the World*, Países Bajos, Kluwer, 2012.

⁴⁸ Tomamos en cuenta que la OCDE clasificaría algunas de estas actividades o bienes como *merit goods*, y advierte la posibilidad del llamado *Matthew effect*, consistente en la trans-

- a) Enajenación de suelo con uso para casa-habitación. Hacemos la distinción reconociendo, como se expresó anteriormente, que el suelo en términos reales es susceptible de obtener valor añadido con mejoras a la infraestructura y otros elementos que representan plusvalía. Puede en este caso (y en el de enajenación de casa-habitación), además de plantear una tasa reducida, al menos explorarse la posibilidad de renuncia a la exención, tal y como existe en otros países respecto a operaciones inmobiliarias.⁴⁹ Las exenciones renunciables permitirían, previo análisis financiero, verificar con exactitud el precio.⁵⁰
- b) Enajenación de casa-habitación. Si se quiere verificar que quienes sí tienen capacidad económica contribuyan con este impuesto, puede señalarse que se sujeten al 0% aquellas que no superen cierto valor, mientras que digamos que aquellas que superen el 1,000,000 puedan tener otra tasa reducida, digamos del 5%.
- c) Enajenación de libros, periódicos y revistas. Aquí debemos ser específicos en que se incluyen libros, revistas, periódicos u otros documentos similares con independencia del formato, pues en la actualidad es común el formato electrónico. También merece la pena incluir el disco u otros dispositivos o archivos que almacenen música y datos acústicos, pues tienen una naturaleza cultural similar a las antes mencionadas. De esta manera, la enajenación de libros, revistas o discos por formato electrónico, entrarían en este rubro. No olvidemos que en esta categoría pueden entrar programas para computadora o *software*, incluidos los videojuegos. Los artistas y el mundo intelectual se pronunciarán de inmediato por una tasa del 0%; sin embargo, como se ha demostrado, en la actualidad no están así, sino que están generalmente exentos, lo que provoca que sin darse cuenta los estemos pagando. Pareciera que una tasa reducida, no necesariamente la del 0% sería conveniente, digamos la del 5% que antes hemos señalado.
- d) Comisiones y contraprestaciones vinculados con créditos hipotecarios para casa-habitación (incluidos seguros señalados en fracción IX

ferencia de los recursos sociales de los hogares más pobres a los más ricos, los cuales estarían más aptos para el consumo de cultura u otros bienes que aquí se mencionan. (Véase OECD, *op. cit.*, p. 72). En ese sentido, se presentan argumentos que hacen ver la necesidad de una reducción de la carga tributaria, precisamente para que sean aptos a los hogares con menos recursos y no, como ocurre ahora, que resultan prohibitivos para dichos hogares.

⁴⁹ Checa González, Clemente, *Operaciones interiores en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Cuestiones controvertidas a la luz de la jurisprudencia interna y comunitaria*, Cizur Menor, Thomson-Aranzadi, 2005, pp. 199 y ss.

⁵⁰ Véase Banacloche Palao, Carmen, *La renuncia a las exenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido*, Cizur Menor, Aranzadi, 2004.

del artículo 19 de la LIVA). Por coherencia con los fines no deben estar exentos sino sujetos a una tasa reducida acorde a la que se sujetó la vivienda. Es decir, si se decidiera sujetar la vivienda al 0%, las comisiones por los créditos, seguros y demás contratos accesorios tendrían que seguir la misma suerte.

- e) Comisiones cobradas por Afore. Estoy a favor de un 0% en dichas comisiones, pues la exención actual sólo provoca una distorsión económica e indirectamente un aumento en el monto de las mismas.
- f) Servicios de enseñanza. Puede pensarse en que la educación básica se sujete al 0%, o bien que la educación básica y pública lo sea, dejando que la educación privada esté sujeta a una tasa diferente también reducida. Lo que es relevante es que las instituciones públicas no vean mermados sus presupuestos por tener que aceptar el traslado de un impuesto que tienen que absorber.
- g) Servicio de transporte público terrestre de personas. Como ha surgido en la prensa últimamente, el estado de Jalisco está dispuesto a proporcionar transporte gratuito a estudiantes. Muestra del reconocimiento claro de que el transporte terrestre de personas puede ser considerado como un servicio de primera necesidad, y, por tanto, es razonable colocarlo en una tasa del 0% u otra reducida en lugar de mantenerlo exento.
- h) Servicios profesionales de medicina y hospitalarios.

Otros bienes que podemos considerar indispensables y que no habría que descartar como susceptibles de ser sujeto a tasas reducidas son, entre otros: ropa, calzado, uniformes escolares; muebles; electricidad; servicios de Internet.

3. *Control del tipo de gravamen*

Como tercer elemento del respeto al principio de capacidad económica, debemos analizar el control del tipo de gravamen. Derivado del epígrafe anterior podemos colegir que el tipo de gravamen es en el IVA el instrumento idóneo para reflejar elementos de equidad y respeto a otros derechos humanos. Así, este análisis de respeto a la capacidad económica en el IVA nos sirve para verificar que el principio es a la vez sustanciación de la equidad y un vehículo para que otros derechos sean garantizados en el ordenamiento.

Las diferencias en el tipo de gravamen, cuando tienen una justificación suficiente, al mismo tiempo que pueden abonar en términos de equidad, pueden servir para eliminar la posibilidad de evasión del impuesto, sin que

necesariamente impliquen una excesiva dificultad en la administración del impuesto. Maurice Lauré proponía, precisamente, la existencia de tasas reducidas del 2% o el 3% para suprimir lo que llamaba el hándicap del IVA en operaciones financieras, actualmente exentas.⁵¹

De esa forma puede ayudarnos a reconocer que diversos derechos sociales previstos en la Constitución, y los recursos económicos que las personas dediquemos a ellos, no estarían en todos los casos en aptitud de contribuir al gasto público, sino que demuestran solamente ser recursos destinados a necesidades protegidas en el texto constitucional.

Algunos de los derechos sociales claramente identificables, a los que los individuos estamos obligados a destinar recursos son:

- 1) El derecho a la educación previsto en el artículo 3o. constitucional y reforzado con la obligación prevista en el artículo 31, fracción I, del mismo ordenamiento, obliga a los mexicanos a: “hacer que sus hijos o pupilos concurran a las escuelas públicas o privadas, para obtener la educación preescolar, primaria, secundaria, media superior y reciban la militar, en los términos que establezca la ley”. Así, tenemos que un padre de familia debe destinar recursos económicos necesarios para la educación de sus hijos, como una obligación insalvable y mandatada por la Constitución. Luego entonces, los recursos destinados hacia ese fin, siempre y que no se consideren más allá de lo necesario, no tendrían que ser considerados como una expresión de capacidad contributiva y, luego entonces, no gravados por impuesto sobre la renta ni que soporten un impuesto al valor agregado, incluso oculto como existe actualmente por estar exentos los servicios educativos.
- 2) El derecho a la alimentación “nutritiva, suficiente y de calidad” contenido en el párrafo tercero del artículo 4o. constitucional. Adicionado con el enunciado “El Estado lo garantizará”. Por lo que entendemos que los recursos destinados a nuestra alimentación, con las características señaladas en el texto constitucional, no deben ser considerados como manifestantes de capacidad económica. Por tanto, deben dejarse intocados de impuesto sobre la renta y en IVA sería razonable dejarlos en una tasa del 0%. Eso no es óbice para que ciertos elementos que pudiéramos llamar en forma genérica “chararra”, que no resultan básicos o cuya calidad y contenido nutritivo sean deficientes, puedan ser gravados. Dicho gravamen, puede ser también un desincentivo a su consumo y tendría como consecuencia

⁵¹ Lauré, Maurice, *Science Fiscale*, *op. cit.*, p. 272.

secundaria un combate al problema grave de obesidad y sobrepeso que se vive en México.⁵²

- 3) El párrafo cuarto del artículo 4o. constitucional señala el derecho a la protección de la salud. Ello puede ser traducido, para el legislador tributario, como el deber de reconocer que los recursos destinados a mantener la salud no manifiestan capacidad contributiva, y por ello, exentarlos —como ya se hace— del impuesto sobre la renta y mantenerse —en el caso de medicinas— a una tasa del 0%. Está faltando completar la ecuación de respeto a este derecho fundamental pasando a tasa del 0% los servicios médicos o los servicios prestados por hospitales, en lugar de exentarse como se hace actualmente. Como ya se ha señalado, la exención actual redundante en el pago por parte de quien recibe los servicios médicos privados de un impuesto subyacente, con lo que se deja inexistente el supuesto beneficio social deseado.
- 4) El párrafo sexto del artículo 4o. constitucional señala también el derecho al “acceso, disposición y saneamiento de agua para consumo personal y doméstico en forma suficiente, salubre, aceptable y asequible”. Ciertamente, el primer paso de la autoridad debe ser hacer efectivo el acceso a los miles de hogares que actualmente no cuentan con agua. En segundo lugar de importancia, una vez logrado el acceso, parece razonable que el legislador tributario reconozca que el consumo de agua para uso personal y doméstico no sea gravado, como lo es hasta ahora en el IVA.
- 5) El derecho a la vivienda digna y decorosa que se consigna en el séptimo párrafo del mismo artículo 4o. constitucional hace que el legislador tributario tome medidas concretas para garantizar ese derecho humano. Entre las medidas que parecen indispensables, reconociendo que los recursos destinados a una vivienda digna no demuestran aptitud de contribuir al gasto público, se debe quitar la exención por enajenación de vivienda y por servicios de crédito hipotecario y otros que hacen más costosa la misma. El mal entendido beneficio social que se pretende con las exenciones en el IVA son, como se ha dicho, orígenes de distorsiones, incentivos a la evasión y, en última instancia, ineficaces para el beneficio social que pretenden.

⁵² Al redactarse estas líneas también se trabaja asesorando al diputado federal Diego Sinhué Rodríguez Vallejo, quien presentará ante la H. Cámara de Diputados una propuesta de reforma en el impuesto al valor agregado que busca precisamente dejar intocada una canasta básica, pero también prevé una sobre tasa de IVA a ciertos alimentos que no podemos considerar como necesarios.

- 6) El principio del interés superior de la niñez, consagrado en el párrafo octavo del artículo 4o. constitucional, consideramos que ni siquiera ha sido leído por el legislador tributario. No encontramos en la legislación tributaria un único elemento que nos permita afirmar que el legislador ha hecho caso al mandato constitucional de que “este principio deberá guiar el diseño, ejecución, seguimiento y evaluación de las políticas públicas dirigidas a la niñez”. Ciertamente, como se hace en otros países, en el IVA mexicano podría reconocerse una tasa reducida o del 0% a los bienes indispensables para la niñez, como vestido, educación y sano esparcimiento.
- 7) El párrafo décimo del artículo 4o. constitucional consagra el “derecho al acceso a la cultura”. Aunado al derecho a la educación antes comentado es viable exigir al legislador tributario que, por ejemplo, en materia de IVA establezca tasas reducidas a espectáculos o a bienes que son típicamente propiciadores de esa cultura. En la actualidad no sólo los libros o revistas (como se contemplan en la LIVA) serían dignos de esta protección, sino que también son elementos muy importantes otros bienes que almacenan contenidos culturales como libros electrónicos o audiolibros, discos o archivos que contengan música, películas, programas computacionales, entre otros.
- 8) Finalmente, pero no por ello menos importante, destacamos el “derecho a la cultura física y a la práctica del deporte” contenido en el último párrafo del artículo 4o. constitucional. El texto constitucional agrega que corresponde al Estado su promoción, fomento y estímulo conforme a las leyes. El ordenamiento tributario en general, y el IVA en particular, podrían ser parte de esa promoción exigida por el texto constitucional. Por ejemplo, una tasa reducida al acceso a instalaciones deportivas o a equipamiento deportivo pueden ser parte del fomento y estímulo a la cultura deportiva. Tasa reducida a las bicicletas que, además de ser medio de transporte de miles de personas, es un instrumento de actividad deportiva, podría ser otra medida. No olvidemos que el problema grave de enfermedades ocasionadas por sobrepeso que vive el país puede ser contrarrestado parcialmente con políticas públicas que promuevan el ejercicio físico entre la población.

V. CONCLUSIONES

- 1) La reforma constitucional en materia de derechos humanos de 2011 implica un salto sustancial, desde el punto de vista teórico; al legislador ya no le

es suficiente la redacción tributos con la búsqueda del respeto mínimo de los principios de justicia tributaria y derechos humanos, sino que esto lo deberá hacer a través de una protección más amplia y progresiva de los mismos. Podemos entender que la Constitución federal da un salto desde un estado de mínima protección de los derechos humanos a un estado de promoción, respeto, protección y garantía progresiva de los derechos humanos; “favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia”.

2) Estudios doctrinales como este son indispensables para el análisis de las normas y sus interpretaciones, evidenciando posibles incongruencias, inconsistencias o áreas de mejora. Así, es indispensable que se realicen propuestas aplicables y coherentes de mejora.

3) En este trabajo está evidenciado que la mejora del IVA exige un análisis que considere la equidad o justicia del tributo y no únicamente su eficiencia.

4) El principio de capacidad económica es a la vez la sustanciación del principio general de igualdad, del principio tributario de equidad, y un vehículo para que otros derechos humanos sean garantizados en el ordenamiento tributarios, tal y como se expone en este trabajo. En parte, esto último se logra reconociendo que ciertos montos destinados por las personas o las familias mexicanas a solventar necesidades reconocidas como derechos sociales (vivienda, educación, alimentación, cultura, entre otros) no son indicativos de una aptitud de contribuir al gasto público. Es decir, montos mínimos dedicados por los particulares a cubrir estas necesidades deben quedar fuera de la consideración del legislador para ser susceptible de gravamen, en particular del IVA.