



La Inconstitucionalidad de la Fracción VII del Artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

C.P.C. Mario Rizo Rivas
Lic. Alejandra Jaime de la Peña

Introducción

En diciembre de 2002, el H. Congreso de la Unión modificó la fracción VII del artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), la cual permite que a partir del 1° de enero de 2004 la prestación de servicios de hotelería y conexos realizados por empresas hoteleras a turistas extranjeros que ingresen en el país para participar exclusivamente en congresos, convenciones, exposiciones o ferias por celebrarse en México sean gravados con una tasa de 0%, estableciendo en el citado artículo lo siguiente.

“29.- Las empresas residentes en el País calcularán el impuesto aplicando la tasa del 0% al valor de la enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando unos u otros se exporten.

Para los efectos de esta Ley, se considera exportación de bienes y servicios:

...

VII. La prestación de servicios de hotelería y conexos realizados por empresas hoteleras a turistas extranjeros que ingresen al país para participar exclusivamente en congresos, convenciones, exposiciones o ferias a celebrarse en México, siempre que dichos extranjeros les exhiban el documento migratorio que acredite dicha calidad en los términos de la

Ley General de Población, paguen los servicios de referencia mediante tarjeta de crédito expedida en el extranjero y la contratación de los servicios de hotelería y conexos se hubiera realizado por los organizadores del evento.

Para los efectos del párrafo anterior, se entiende por servicios de hotelería y conexos, los de alojamiento, la transportación de ida y vuelta del hotel a la terminal de autobuses, puertos y aeropuertos, así como los servicios complementarios que se les proporcionen dentro de los hoteles. Los servicios de alimentos y bebidas quedan comprendidos en los servicios de hotelería, cuando se proporcionen en paquetes turísticos que los integren.

Los contribuyentes a que se refiere esta fracción deberán registrarse ante el Servicio de Administración Tributaria y cumplir los requisitos de control que establezca el reglamento de esta ley, en el cual se podrá autorizar que el pago de los servicios se lleve a cabo desde el extranjero por otros medios. En dicho reglamento también se podrá autorizar el pago por otros medios, cuando los servicios a que se refiere esta fracción, se contraten con la intermediación de agencias de viajes.

...”

En este sentido y antes de avocarnos a lo tocante a la inconstitucionalidad del numeral antes referido, es menester citar una sucinta relación de conceptos e ideas que nos permitan tener una base clara para la interpretación y valoración del tema que pretende cubrir el presente artículo, al considerar:

1.- Que el concepto de valor agregado es esencialmente económico y en forma simple se puede decir, que consiste en la parte de valor que en cada etapa del proceso de producción y comercialización de un bien se agrega, añade o suma a éste, y en términos generales, están obligados al pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA), las personas físicas y las morales que, en territorio nacional enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes o importen bienes o servicios, redundando dicho tributo en lo que llamamos un impuesto al consumo.

2.- La ley no define con claridad los conceptos de exportación y exportación de servicios, sin embargo tales conceptos llevan implícita la idea de un aprovechamiento, uso o consumo en el exterior. Por lo que se podría señalar que si los servicios prestados a un residente en el extranjero implica un aprovechamiento o beneficio exclusivo para éste fuera del territorio nacional sólo en este caso estaremos hablando de exportación de servicios, ya que para considerarlos como tal se erige como requisito sine quanon que sus efectos de proyección tengan como destino un lugar que no sea territorio nacional.

3.- Al ser el IVA un impuesto al consumo, se torna de gran importancia el identificar el lugar donde se aprovecha o se consume el servicio para definir si el mismo

es consumido en México y por lo tanto, sujeto a la tasa general del 15% o su aprovechamiento es fuera de territorio nacional y por lo tanto sujeto a la tasa de 0%

4.-Dentro de los llamados servicios de hotelería y conexos, la ley marca como tales a los de alojamiento, transportación de ida y vuelta del hotel a la terminal de autobuses, puertos y aeropuertos, servicios de alimentos y bebidas cuando se proporcionen en paquetes turísticos; incluyendo como complementarios a estos servicios según la regla 5.6.8. de la Resolución Miscelánea Fiscal, los servicios de montaje, registro de asistentes, maestro de ceremonias, traductores, edecanes, proyección audiovisual, decoración, seguridad y limpieza, tornándose lo anterior en una categoría de servicios compleja ya que no sólo incluye los servicios antes mencionados sino que implica el arrendamiento de equipo de sonido, computadoras, coffe break y demás servicios que suelen ser prestados en los centros de convenciones, quedando un tanto ambigua la relación de servicios que debe entenderse como conexos.

5.-En los últimos años este tipo de eventos no sólo se realizan en hoteles, sino que ha comenzado a presentarse una fuerte tendencia para llevarlos a cabo en lugares especiales de gran capacidad, construidos especialmente para prestar dichos servicios comúnmente llamados “expos” o “Centros de convenciones” (como la Expo Guadalajara y el Centro de Convenciones de Acapulco) los cuales al tenor de la actual legislación no son beneficiados con la tasa del 0% del IVA no obstante que prestan el mismo servicio por el que se les concede el beneficio a las empresas

hoteleras.

6.- Si los motivos que inspiraron el beneficio de la tasa del 0% en los servicios de hotelería y conexos, fueron precisamente otorgar un trato preferencial a los servicios que se proporcionan dentro de los congresos, convenciones, exposiciones o ferias a celebrarse en el país, para coadyuvar al desarrollo turístico Mexicano en este sector, constituyendo un beneficio en cuanto al impuesto al valor agregado a que están sujetos la prestación de esos servicios para contribuir a esa causa, una circunstancia ajena, como lo es el hecho de ser el receptor de dicha prestación de servicios en territorio nacional un extranjero o un nacional, no constituye una razón suficiente para generar la inequidad.

El beneficio de la tasa del 0% frente a los principios constitucionales del tributo

En México el artículo 31 fracción IV Constitucional, marca como principios rectores del tributo, la legalidad, la proporcionalidad y la equidad.

Ahora bien, lo anterior aplicado al tema planteado, en el sentido de la posible inconstitucionalidad del artículo 29 fracción VII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, redundaría en una violación directa al principio de equidad tributaria el cual apunta a la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, lo que se traduce en un tratamiento idéntico en lo que concierne a la hipótesis de causación del ingreso gravable, las deducciones permitidas, plazos de pago etc., debiendo variar únicamente lo que concierne a las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad

económica de cada contribuyente.

Por lo que se ha estimado por la Suprema Corte de Justicia que dicho principio de equidad tributaria contiene los rasgos esenciales que a continuación se resumen:

a) No toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción al artículo 31, fracción IV, de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales, y que carece de una justificación objetiva y razonable.

b) El principio de igualdad tributaria exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional.

c) El principio de igualdad no prohíbe al legislador tributario cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados.

d) Por último, para que la diferenciación tributaria resulte constitucionalmente lícita, no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable, además, que las consecuencias jurídicas que resultan de tal disposición sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

De acuerdo con todas las consideraciones y

El principio de igualdad tributaria exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional.

criterios anteriores, la norma tributaria no será constitucionalmente legítima cuando imponga arbitrariamente discriminaciones entre situaciones jurídicas objetivamente iguales, o no discrimine de la misma forma situaciones objetivamente semejantes.

De esta forma, los distinguos subjetivos, arbitrarios o caprichosos por parte del legislador o de las autoridades, tratando de modo desemejante lo que es jurídicamente igual, o lo que es diverso, deben considerarse contrarios al principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, Constitucional.

Es así que, al encontrarse viciado por inequidad el sistema del Impuesto al Valor Agregado en cuanto a considerar afectas a las tasa del 0% del IVA solamente a la prestación de servicios de hotelería y conexos realizados por empresas hoteleras a turistas extranjeros que ingresen al país para participar en congresos, convenciones, exposiciones o ferias a celebrarse en México, excluyendo de este beneficio a empresas y demás centros de convenciones que no son empresas hoteleras (como las llamadas “expos”) que prestan los mismos servicios a turistas extranjeros, así como a los turistas nacionales que contratan a dichas empresas hoteleras para que les presten el mismo servicio que los turistas extranjeros en materia de congresos, convenciones, exposiciones o ferias a celebrarse en México, estableciéndoles a estos un gravamen del 15% no obstante que estamos ante *iguales supuestos de hecho como lo es la prestación de un servicio en territorio nacional a turistas extranjeros o nacionales* para la realización de congresos, convenciones, exposiciones o ferias a celebrarse en México.

Además debemos recordar que el IVA es un impuesto al consumo, de

tal forma que como ya se mencionó es importante identificar el lugar en el cual se consume el servicio, es decir, en donde es aprovechado para definir si el mismo es consumido en México (sujeto a la tasa general del 15%) o totalmente en el extranjero (sujeto a la tasa del 0%); por lo que al ser consumido o prestado el servicio en territorio nacional no existe justificación jurídico-lógica suficiente para llevar acabo discriminaciones contrarias a toda noción de justicia, como en el caso en concreto cuya referencia para aplicar la tasa del 0% es la persona física o moral que lo presta, que en este sentido deberá ser una empresa hotelera.

Aunado a lo anterior debemos considerar que no estamos ante una clara exportación de servicios, ya que estos se realizan y se aprovechan en territorio nacional; por lo que el supuesto que marca la norma es la prestación de los servicios de hotelería y conexos, tales como de alojamiento, de transportación, de alimentos y demás servicios complementarios que se les proporcione dentro de los congresos, convenciones, exposiciones o ferias a celebrarse en el país, los cuales no difieren para los turistas extranjeros en relación con los nacionales, siendo por lo tanto a todas luces inequitativo el trato desigual que se les marca, ya que el principio de equidad tributaria exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional lo que en el caso ocurre.

Por otro lado, y como ya se dijo anteriormente, si los motivos que inspiraron el beneficio de la

aplicación de la tasa del 0% del IVA, fueron precisamente otorgar un trato preferencial a los servicios que se proporcionan dentro de los congresos, convenciones, exposiciones o ferias a celebrarse en el país, para coadyuvar al desarrollo turístico mexicano en este sector, constituyendo un beneficio a la prestación de esos servicios para contribuir a esa causa; de ahí que una circunstancia ajena, como lo es el hecho de ser el receptor de dicha prestación de servicios en territorio nacional un extranjero o un nacional, no constituye una razón suficiente para generar la inequidad y por lo tanto se viola el principio que nos ocupa, consagrado por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, ya que cabría la duda de cómo se debería considerar una convención o congreso en la que concurrieran tanto nacionales como extranjeros, es decir que fuera mixta en cuanto a sus participantes, ¿Se debería en este caso gravar distinto a los mismos no obstante que se está realizando el mismo acto, como es el aprovechamiento de un servicio en territorio nacional?

En este sentido la exportación del servicio al ser proporcionado fuera del país, lleva implícita la idea de que tal prestación de servicios ha traspasado la frontera, por lo que para que pueda entenderse que el servicio prestado en territorio nacional ha traspasado la frontera y, por ende, sea aprovechable en el extranjero, requiere que sus efectos uso o goce tenga como destino un lugar que no sea territorio nacional. De lo contrario, no podría entenderse como un servicio de exportación, ya que si sus efectos tienen lugar en el propio país, se desvirtúa la noción que conlleva implícita la idea de trascendencia al exterior y por lo tanto no hay razón jurídico-lógica para ese tratamiento

preferente, máxime que objetivamente los servicios de hotelería que se prestan son iguales para turistas nacionales que para turistas extranjeros.

Bajo esa tesis, también resulta válido cuestionar la tasa del 0% del IVA a la contratación de servicios de hotelería y conexos (alimentos, armados de stands, hospedaje, renta de equipo de computo, sonido y una amplia gama de servicios no enunciados de forma específica por la norma) que se hubieran realizado en la organización de estos eventos; ya que el legislador no proporciona una razón válida para sólo beneficiar a turistas extranjeros que requieran estos servicios por cuestiones de “convenciones laborales”, de los turistas nacionales o extranjeros que solicitan el mismo servicio en el país por cuestiones de “recreo”, “vacaciones” o de “simples actos de negocio”; ya que al establecer solamente en caso de prestar servicios destinados a residentes en el extranjero que participen en estos eventos, como aquellos a los que no se debería cobrar el impuesto en cuestión, trata de manera desigual a otros prestadores de servicios, quienes si se encuentran obligados a cubrir la carga impositiva señalada, estando realmente en igual situación que los expresamente aludidos en la norma analizada y tomando en cuenta el principio de equidad que exige desde luego, el respeto al principio de igualdad, determinándose el que con respecto a los destinatarios de la norma jurídica fiscal, se trate de igual manera a quienes se encuentran en igual situación, imponiéndose en condiciones análogas gravámenes idénticos a los contribuyentes, esto es, que las leyes deben tratar igualmente a quienes se encuentran en las mismas circunstancias, se evidencia su inconstitucionalidad, ya que podemos decir

... para que la
diferenciación
tributaria resulte
constitucionalmente
lícita, no basta con
que lo sea el fin que
con ella se persigue,
sino que es
indispensable que
las consecuencias
jurídicas que
resultan de tal
disposición sean
adecuadas y
proporcionadas a
dicho fin...

que el servicio de hospedaje funciona igual en turistas nacionales que en extranjeros, e igualmente es el mismo si dicho turista esta en el país por cuestión de trabajo o de recreo.

No siendo válido argumentar que dicha diferencia en el trato de turistas a participantes en congresos radica en el impulso que se le quiere dar a México en materia de turismo, es decir fomentar el crecimiento de la participación de México en ese ramo; ya que esta limitante genera un trato discriminatorio para los servicios de hotelería y conexos, en virtud de que la afluencia de extranjeros a los destinos turísticos de nuestro país es en mayor medida en términos de derrama económica, para fines turísticos personales más que para participar en este tipo de eventos descritos en la Ley del IVA, además si lo que se quería era fomentar esta área; es decir que se viera a México como un buen lugar para celebrar congresos, convenciones, exposiciones o ferias; ¿no sería absurdo e inequitativo limitar a los nacionales este beneficio?, ¿qué sólo los extranjeros realizan estas actividades?, ¿No se debería también cuidar en ese aspecto a las convenciones y congresos de nacionales?, ¿Qué los que utilizan los servicios hoteleros para cierre de sus negocios no merecen también este beneficio por elegir un desarrollo turístico nacional?, además ¿Porqué sólo establecer este beneficio a los servicios prestados por hoteles, que las llamadas exposo instalaciones para congresos y conferencias, No merecerían también este impulso para que fuera equitativa la disposición legal?.

Por lo que, en conclusión se considera que no existe plena justificación en cuanto a la distinción que realizó el legislador al dejar fuera de los beneficios que otorga la tasa de 0% a

la prestación de servicios a turistas en general y a las demás personas morales o físicas (expos o demás locales que presten estos servicios), violando la garantía de equidad tributaria consagrada en el artículo 31 fracción IV Constitucional, que se traduce en el tratamiento igual que debe otorgar la ley que establece el gravamen a todas las personas que se encuentran en la misma situación jurídica, y dado que la fracción VII del artículo 29 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado no otorga un tratamiento equitativo a aquellos sujetos que se encuentran en situaciones de igualdad frente al hecho marcado por la norma (prestación de servicios a turistas), no advirtiéndose de la ley, ni de la exposición de motivos que existan elementos objetivos y suficientemente justificados a la luz de nuestra Constitución para establecer un trato diferente a la prestación de servicios a turistas en territorio nacional respecto a la prestación de servicios a extranjeros para la realización de convenciones o ferias en México.

En efecto, injustificadamente la fracción VII del artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) obliga a aplicar distintas tasas para determinar el impuesto a cargo de los sujetos que se encuentran en la misma hipótesis normativa, esto es la prestación de servicios en territorio nacional, *lo que evidentemente se traduce en un trato distinto a situaciones iguales, llegándose al absurdo de gravar el mismo servicio otorgado en territorio nacional de forma diferente dependiendo de quien lo contrate y quien lo preste, no obstante que es idénticamente aprovechable en México, dando como consecuencia el que dicha norma pueda ser tildada de inconstitucional.*

Los Posibles efectos de la Declaratoria de Inconstitucionalidad de la Norma

En este sentido la declaratoria de inconstitucionalidad de la norma dará lugar a que, en el futuro, cuando se efectué la respectiva prestación de servicios, no se tengan la obligación de realizar el traslado correspondiente a la tasa general, ni de cubrir el monto del referido impuesto, ya que el efecto del amparo contra leyes consiste en nulificar la eficacia jurídica de la norma reclamada, tal como se ha expresado en diferentes tesis jurisprudenciales.

Sin embargo corresponderá al Poder Judicial Federal de nuestra Nación el fijar de forma concreta los efectos que acarrearía la declaratoria

de inconstitucionalidad de la norma en cuestión, pudiendo ampliar sus efectos a sujetar a la tasa del 0% a todos los turistas sea nacionales o extranjeros que requieran servicios de hotelería, o bien solo a turistas extranjeros no imputando el motivo por el cual soliciten dichos servicios de hotelería, e incluso podría fijarse que dicho beneficio de la tasa del 0% del IVA sea aplicable a los servicios que prestan las expos o centros de convenciones y demás empresas que presten los llamados servicios “conexos” que se requieren para la celebración de convenciones, exposiciones o ferias a celebrarse en México.



...la norma tributaria no será constitucionalmente legítima cuando imponga arbitrariamente discriminaciones entre situaciones jurídicas objetivamente iguales, o no discrimine de la misma forma situaciones objetivamente semejantes.