



# UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo

acuerdo número 974181 de fecha 15 de Julio de 1997

---

Para determinar si los estímulos fiscales deben someterse al control constitucional de los principios tributarios establecidos en el artículo 31, fracción IV, debe atenderse a su objeto y finalidad.

Tesis que para obtener el grado de

**Maestro en Derecho Fiscal**

Presenta el

**Lic. Alejandro Ibarra Dávila**

Director de Tesis

**Dr. Carlos Espinosa Berecochea**

**Contenido**

- 1. Introducción ..... 3**
- 2. Principios y Reglas Involucrados ..... 7**
- 3. Desarrollo ..... 19**
  - 3.1 Política Económica ..... 19**
  - 3.2 Potestad Tributaria del Estado ..... 22**
  - 3.3 Rectoría Económica del Estado ..... 24**
  - 3.4 Origen de los estímulos fiscales ..... 26**
  - 3.5 Que debemos entender por estímulo fiscal ..... 28**
  - 3.6 Fines extrafiscales ..... 32**
  - 3.7 Distinción de los estímulos fiscales ..... 45**
- 4. Análisis de la sentencia ..... 50**
- 5. Conclusiones ..... 67**
- 6. Bibliografía ..... 69**

# 1. Introducción

Hablar de los estímulos fiscales, hoy no sólo representa recibir beneficios económicos, sino que también han encontrado cabida como una herramienta de la política económica del Estado, para impulsar ciertos sectores del país, pues su implementación encuentra justificación en la rectoría económica del Estado.

Si bien, no es un tema nuevo, debemos decir que a través de los estímulos fiscales el Estado ha ido encontrado una forma en la cual sin poner en riesgo la recaudación que se debe presupuestar para el gasto público, favorece a ciertos sectores para apoyar a los contribuyentes con menor potencial económico y administrativo, otorgando facilidades incluso para aquéllos que se encuentren en la informalidad de incorporarse al régimen tributario.

En nuestro sistema jurídico, no encontramos un fundamento específico que los defina, ni que en concreto señale su regulación, sin embargo su fundamento y origen encuentra cabida en el artículo 25 constitucional, precepto legal que otorga al Estado la rectoría del desarrollo nacional para que a través del fomento del crecimiento económico y el empleo, así como una justa distribución del ingreso y la riqueza, permitan el pleno desarrollo de los individuos, grupos y clases sociales.

Por otra parte, las interpretaciones de los Tribunales, vinculan a los estímulos fiscales con el artículo 28 constitucional, el cual si bien se refiere a la exención de impuestos, los han identificado doctrinalmente con los subsidios, y que comparten de alguna forma los principios rectores de la exención, toda vez que los subsidios, estímulos fiscales y exención no deben representar un privilegio indebido.

En efecto, el citado precepto legal, es el que más se acerca al concepto de estímulo fiscal, pues la doctrina y Jurisprudencia, como mencionamos los ha identificado con los subsidios, refiriendo el precepto, que “se podrán otorgar subsidios a actividades prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten sustancialmente las finanzas de la nación. El Estado vigilará su aplicación y evaluará los resultados de ésta”.<sup>1</sup>

En nuestra legislación ordinaria, se maneja el concepto de estímulo fiscal, pues el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación establece la facultad del ejecutivo federal para conceder subsidios o estímulos fiscales mediante resoluciones de carácter general y en concordancia con el artículo 28 constitucional, por su parte en los artículos 25 y 25-A del mismo código financiero describen la mecánica operativa de los estímulos fiscales.

---

<sup>1</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Artículo 28, último párrafo.

La interpretación jurisdiccional ha definido que el estímulo fiscal es un subsidio económico concedido por ley al sujeto pasivo de un impuesto, con el objeto de obtener de él ciertos beneficios parafiscales, que no representa la eliminación de la obligación tributaria, sino que ésta es asumida por el Estado; por lo que el estímulo fiscal no puede ser identificado como una exención tributaria puesto que son figuras jurídicamente diferentes.

El estímulo fiscal lo asociamos con actividades de fomento como es el caso de entrega de subsidios o subvenciones para apoyos de ciertos sectores productivos de país. No obstante entramos en posible conflicto cuando hablamos de estímulo fiscal, pues de manera inmediata lo vinculamos con los tributos, sin embargo el estímulo fiscal otorgado para fomentar el desarrollo, no necesariamente se vincula con lo contributivo.

En efecto, como señalamos anteriormente el estímulo fiscal no sólo se ha implementado como una medida para recibir apoyos económicos por parte del Estado, sino que también se han venido utilizando para apoyar a ciertos sectores o grupos sociales, que en este caso, no se está en presencia de actividades de recaudación de ingresos fiscales, pero sí de un acto de entrega de recursos presupuestales.

Con lo manifestado, se puede advertir que los estímulos fiscales no sólo tienen una finalidad recaudatoria vinculada con la obtención de recursos públicos, sino que tienen por objeto el desarrollo económico y social, que serán secundarios a la recaudación, siendo su fundamento objetivo los fines sociales.

Los beneficios antes mencionados encuentran sustento en lo que la doctrina define como fines extrafiscales que de igual forma encuentran su origen en el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ahora bien, en cuanto el establecimiento de los estímulos fiscales debemos decir que no se deben ver como un derecho constitucional, pues no se tiene reconocido un derecho a la exención tributaria, ni mucho menos al otorgamiento de un beneficio o un estímulo fiscal, en tanto que todos los contribuyentes están obligados a contribuir al sostenimiento del gasto público.

El otorgamiento de los beneficios con fines extrafiscales se encausa a través de diversos medios ordinarios, como en el caso de los estímulos fiscales que se otorgan por el Ejecutivo Federal a través de Decretos que se publican en el Diario Oficial de la Federación.

Esto es así, ya que no existe un derecho constitucionalmente reconocido a la exención tributaria, ni mucho menos al otorgamiento de un beneficio o un estímulo fiscal, en tanto que todos los contribuyentes están obligados a contribuir al sostenimiento del gasto público.

Con el establecimiento de los fines extrafiscales, surge una gran interrogante, si estos beneficios con características extrafiscales deben o no cumplir con los principios de justicia tributaria, establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En este punto es importante atender al objeto y finalidad del estímulo fiscal, pues una vez que se conozcan se puede determinar si deben someterse al cumplimiento de los principios tributarios mencionados, pues como apuntamos anteriormente, tenemos los estímulos fiscales que tienen una finalidad estrictamente recaudatoria y tenemos aquellos que no necesariamente se vincula con la obtención de un tributo, sino que se emplean para impulsar algún sector productivo o apoyar a sectores sociales vulnerables.

En efecto atendiendo al objeto y finalidad del estímulo fiscal se puede determinar si el mismo debe sujetarse al cumplimiento de los principios tributarios mencionados, pues como veremos más adelante, si el estímulo se incorpora a los elementos esenciales del tributo o mecánica para su determinación, en este supuesto si debe sujetarse a dichos principios, pues ineludiblemente al quedar incorporados a la estructura del tributo, deben ser acordes a la capacidad contributiva de los sujetos obligados, así como también que con su establecimiento no se genere un trato inequitativo entre los contribuyentes sujetos a la norma.

Por su parte, si el estímulo fiscal tiene como finalidad establecer medidas para impulsar el desarrollo, crecimiento u el otorgamiento de facilidades para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, estos no deben sujetarse al control de los referidos principios tributarios establecidos en el artículo 31, fracción IV constitucional, toda vez que al no incorporarse a los elementos esenciales del tributo, no pueden ser analizados bajo el alcance de los mencionados principios, pues estos encuentran su origen en fines extrafiscales y basta que justifiquen su creación y trato especial a los contribuyentes que se otorga.

Lo anterior, ha sido un tema de gran relevancia, pues el otorgamiento de los estímulos fiscales ha dado lugar a que se presenten diversos juicios de amparo, no necesariamente porque resulten contrarios a los principios tributarios en comento, sino también porque los contribuyentes que quedan excluidos o no son considerados, los impugnan para buscar que se les incorpore.

En efecto, en los últimos años, el juicio de amparo se ha utilizado como un medio para pretender alcanzar los beneficios de estos estímulos, el llamado “juicio de amparo envidia”, ha sido un medio que buscan los contribuyentes para pretender los beneficios que otorga el Ejecutivo Federal.

Sin embargo, como mencionamos anteriormente, en relación a los estímulos fiscales no existe un derecho constitucionalmente reconocido para su otorgamiento, para que en todo caso se pudiera impugnar su otorgamiento, o incluso cuando se eliminan, pues no debemos olvidar que los estímulos fiscales tienen la característica de que se otorgan en determinada época y son temporales.

Precisamente, el estudio que realizaremos en el presente trabajo, consiste en determinar si los estímulos fiscales deben someterse al control constitucional de los principios tributarios establecidos en el artículo 31, fracción IV, atendiendo a su objeto y finalidad.

## 2. Principios y Reglas Involucrados

Para llevar a cabo el desarrollo del presente ejercicio es importante identificar los principios y las Reglas que se encuentran involucrados en la ejecutoria que derivó en la Jurisprudencia que es materia de análisis, a efecto de tener plenamente delimitados los puntos que me llevaron a determinar que estoy parcialmente de acuerdo con los razonamientos que llevaron a la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a determinar que la norma analizada -regla- no resulta inconstitucional –principios-.

En principio, no debemos olvidar que las normas constitucionales que contienen derechos fundamentales están redactadas en forma de principios. Los principios suelen diferenciarse del modelo de normas jurídicas llamadas “reglas”, en las cuales están perfectamente definidos tanto el supuesto de hecho como la consecuencia jurídica. En el caso de los principios tal determinación no existe, o al menos no con el grado de precisión y detalle que tiene las reglas<sup>2</sup>.

Bajo tal premisa, debo señalar que la norma que contiene el supuesto de hecho como la consecuencia jurídica sometida al escrutinio de constitucionalidad, corresponde al estímulo fiscal en materia del impuesto al valor agregado que otorgó el legislador a los contribuyentes que optaron por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal, mismo que fue sometido al análisis de constitucionalidad a efecto de verificar si el mismo se encuentra apegado a los principios tributarios establecidos en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Política.

Al respecto debe señalarse que el Ejecutivo Federal mediante el “*Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa*” publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 26 de diciembre de 2013, otorgó entre otros, el correspondiente al estímulo fiscal en materia de impuesto al valor agregado a aquellos contribuyentes que optaron por tributar en el régimen de incorporación fiscal.

En efecto, a través del Decreto mencionado en el párrafo que antecede en el apartado de sus disposiciones transitorias, específicamente en el artículo Séptimo, fracción I, el Ejecutivo otorgó la siguiente prerrogativa:

**Séptimo.** Por el ejercicio fiscal de 2014, los contribuyentes personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general, que opten por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal, previsto en la Sección II del Capítulo II del Título IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y cumplan con las obligaciones que se establecen en dicho régimen, podrán optar por aplicar los siguientes estímulos fiscales:

---

<sup>2</sup> Carbonell, Miguel; Teoría de los Derechos Humanos y del Control de Convencionalidad, México IJ-UNAM, Cuarta Edición, 2014 página 93

- I. Una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado que deban pagar por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, el cual será acreditable contra el impuesto al valor agregado que deban pagar por las citadas actividades.

Los contribuyentes mencionados en este artículo podrán optar por aplicar el estímulo fiscal a que se refiere esta fracción, siempre que no trasladen al adquirente de los bienes, al receptor de los servicios independientes o a quien se otorgue el uso o goce temporal de bienes muebles, cantidad alguna por concepto del impuesto al valor agregado y que no realicen acreditamiento alguno del impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.

Del estímulo fiscal, que otorga el Ejecutivo en el artículo Séptimo materia de análisis se desprende:

- o Supuesto de hecho ¿Quiénes pueden aplicar el estímulo fiscal?:
  - Por el ejercicio fiscal de 2014, podrán aplicar el estímulo fiscal:  
  
Contribuyentes personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general, que opten por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal.
  - Podrán optar por aplicar el estímulo fiscal a que se refiere esta fracción, siempre que no trasladen al adquirente de los bienes, al receptor de los servicios independientes o a quien se otorgue el uso o goce temporal de bienes muebles, cantidad alguna por concepto del impuesto al valor agregado y que no realicen acreditamiento alguno del impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.
- o Consecuencia Jurídica ¿En qué consiste el estímulo fiscal?
  - Una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado que deban pagar por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, el cual será acreditable contra el impuesto al valor agregado que deban pagar por las citadas actividades

De lo referido con anterioridad se desprende que la norma que fue materia de análisis en la Ejecutoria de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver los amparos en revisión 776/2015, 1028/2015, 1031/2015, 1096/2015 y 761/2015 en sesión del día ocho de marzo de 2017, fue el artículo

Séptimo Transitorio del “Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa”, concretamente por el estímulo fiscal que otorgó el Ejecutivo Federal a aquellos contribuyentes que en el ejercicio fiscal de 2014 optaron por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal y que únicamente realicen actos o actividades con el público en general, consistente en un crédito equivalente al 100% del impuesto al valor agregado que deban pagar por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, el cual será acreditable contra el impuesto al valor agregado que deban pagar por las citadas actividades.

Ahora bien, el estímulo fiscal mencionado en el párrafo que antecede fue sometido al estudio de su constitucionalidad por parte de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, bajo la consideración de que si dicho estímulo se encontraba apegado a los derechos fundamentales estipulados en los artículos 14, 16 de la Constitución Federal, así como de los principios previstos en el diverso 31, fracción IV de dicho ordenamiento legal.

Con la intención de identificar plenamente los principios y reglas a que hemos hecho referencia con anterioridad, en la Ejecutoria que es materia de análisis, nos remitiremos a la parte relativa que nos permitirá identificarlos, para lo cual acudimos a la página 4:

“ (...)”

Del Presidente de los Estados Unidos Mexicanos reclamaron, por una parte, la abstención de vetar la expedición, promulgación y orden de publicación de los artículos 1º, 3º, 4º y 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente, y por otra, la promulgación y orden de publicación del “Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de dos mil trece, en particular, la fracción I de su artículo Séptimo Transitorio.

6. Las quejas señalaron como derechos fundamentales vulnerados los previstos en los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal; narraron los hechos relacionados con los actos reclamados y expresaron los conceptos de violación que estimaron pertinentes.

(...)”

Para el análisis realizado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, respecto de la constitucionalidad del artículo Séptimo Transitorio, fracción I del Decreto en comento, se basó en los siguientes planteamientos:

Argumentos de origen en la demanda de amparo:

- Con la entrada en vigor de la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto impugnado, toda la mecánica del impuesto al valor agregado se volvió inconstitucional, en particular, el artículo 1° que establece los elementos esenciales de dicha contribución, toda vez que genera una distinción arbitraria e inequitativa entre los contribuyentes de dicho impuesto al tomar en cuenta un elemento ajeno a la naturaleza del mismo, como lo son los ingresos de una persona.
- Se le otorga un tratamiento desigual por cuanto hace a la mecánica de tributación del impuesto al valor agregado, en relación con el establecimiento de un régimen especial de tributación que dispone exclusivamente para las personas físicas que tributen conforme al régimen de incorporación fiscal, lo que vulnera en su perjuicio, no sólo el principio de equidad tributaria, sino que incide directamente en los elementos esenciales del impuesto al valor agregado.
- El criterio diferenciador que originó la creación del régimen especial de tributación establecido en el artículo Séptimo Transitorio, fracción I del Decreto reclamado, atendió a las circunstancias especiales que conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta tienen las personas físicas que tributan en el régimen de incorporación fiscal, lo que atendió primordialmente al monto de los ingresos que dichas personas hayan percibido en el ejercicio inmediato anterior, lo que no tiene cabida desde la perspectiva del impuesto al valor agregado, ya que al ser un impuesto indirecto, no se debe atender al monto de los ingresos del contribuyente.
- Se genera una inequidad en el pago del impuesto al valor agregado para el resto de los contribuyentes, pues encontrándose en el mismo supuesto de causación, no pueden hacerse acreedores al beneficio establecido en el Decreto reclamado, sin que exista para ello, razón alguna que justifique un trato discriminatorio.
- La fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto es inconstitucional porque crea un régimen especial de tributación del impuesto al valor agregado, consistente en que ciertos contribuyentes, dependiendo de su nivel de ingresos, aplican un estímulo fiscal por la cantidad equivalente al cien por ciento (100%), el cual será acreditable contra el mismo impuesto a pagar por sus actividades, en lugar de hacerlo en los términos generales que establece la ley de la materia, esto es, tomando como base el valor de actos o actividades por los que se tenga que pagar el impuesto al valor agregado y aplicando sobre dicha base la tasa del dieciséis por ciento (16%), lo que trae como consecuencia que se ven afectados los elementos esenciales de la contribución de mérito contenidos en el artículo 1° de la ley de la materia.
- El artículo Séptimo Transitorio, fracción I, del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, y en vía de consecuencia, los artículos 1°, 3°, 4° y 5° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en vigor a partir de la fecha antes indicada, son inconstitucionales por considerar que transgreden los

principios de competitividad y desarrollo económico contenidos en los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Federal, así como las garantías de legalidad y seguridad jurídica tuteladas, respectivamente, en los artículos 14 y 16 constitucionales.

- La concesión otorgada a aquellas personas que tributan en el régimen de incorporación fiscal de conformidad con lo previsto en el Título IV, Capítulo II, Sección II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, relativa a no trasladar cantidad alguna del impuesto al valor agregado a los adquirientes de sus bienes o receptores de sus servicios, permite que sus costos comerciales se vean disminuidos exponencialmente respecto de ella, lo cual le resta competitividad dentro del mercado y obstaculiza su desarrollo económico.

Problemática jurídica a resolver:

Primera cuestión: ¿El artículo Séptimo Transitorio, fracción I, del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, así como los preceptos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado impugnados, transgreden el principio de igualdad jurídica?

- Con la entrada en vigor de la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto impugnado, toda la mecánica del impuesto al valor agregado se volvió inconstitucional, en particular, el artículo 1° que establece los elementos esenciales de dicha contribución, toda vez que genera una distinción arbitraria e inequitativa entre los contribuyentes de dicho impuesto al tomar en cuenta un elemento ajeno a la naturaleza del mismo, como son los ingresos de una persona
- Se le otorga un tratamiento desigual por cuanto hace a la mecánica de tributación del impuesto al valor agregado, pues establece un régimen especial para las personas que tributen conforme al Régimen de Incorporación Fiscal, lo que vulnera en su perjuicio, no sólo el principio de equidad tributaria, sino que incide directamente en los elementos esenciales del impuesto al valor agregado.

Segunda cuestión: ¿El artículo Séptimo Transitorio, fracción I, del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, así como los preceptos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado impugnados, son violatorios de los principios de competitividad y desarrollo económico?

- La concesión otorgada a aquellas personas que tributan en el régimen de incorporación fiscal, relativa a no trasladar cantidad alguna del impuesto al valor agregado a los adquirientes de sus bienes o receptores de sus servicios, permite que sus costos comerciales se vean disminuidos

exponencialmente respecto de ella, lo cual le resta competitividad dentro del mercado y obstaculiza su desarrollo económico, lo que transgrede los principios consagrados en los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Federal.

Una vez analizados los planteamientos de inconstitucionalidad que integraron la litis a dilucidar en el amparo en revisión que dio origen a la ejecutoria que se analiza, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que el artículo Séptimo Transitorio, fracción I del “*Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa*”, no resultaba contrario a los principios fundamentales señalados por la quejosa.

Ahora bien a efecto de delimitar el tópico legal a desarrollar, nos abocaremos únicamente en la parte de la ejecutoria en el que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que a los estímulos fiscales, concretamente el contenido en el artículo Séptimo Transitorio, fracción I del “*Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa*”, no le son aplicables los principios tributarios de proporcionalidad y equidad, razonamientos que dieron origen a la Jurisprudencia 1a./J. 69/2017, que es materia del presente estudio, misma que a la letra dicta lo siguiente:

Época: Décima Época  
Registro: 2015020  
Instancia: Primera Sala  
Tipo de Tesis: Jurisprudencia  
Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación  
Libro 46, Septiembre de 2017, Tomo I  
Materia(s): Constitucional  
Tesis: 1a./J. 69/2017 (10a.)  
Página: 87

**ESTÍMULOS FISCALES. AL ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO, FRACCIÓN I, DEL DECRETO QUE COMPILA DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES Y ESTABLECE MEDIDAS DE SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2014, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.** El precepto mencionado del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013 establece la posibilidad de que las personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general y que opten por tributar en el régimen de incorporación fiscal previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, con el respectivo cumplimiento de las obligaciones, apliquen para el referido ejercicio fiscal una cantidad equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto al valor agregado que deben pagar por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, el cual será acreditable contra el referido impuesto que deban pagar por dichas operaciones. Ello, siempre que los contribuyentes no trasladen al adquirente de los bienes, al receptor de los servicios independientes o a quien se otorgue

el uso o goce temporal de bienes muebles, cantidad alguna por concepto del impuesto al valor agregado y que no realicen acreditamiento alguno del impuesto referido que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios. Ahora bien, es criterio de este alto tribunal que los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución, son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden ubicarse entre los denominados "gastos fiscales", es decir, los originados por la extinción y disminución de tributos traducidos en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social adoptada en un época determinada. En este contexto, el estímulo fiscal de que se trata no constituye un ajuste a la estructura, diseño o monto del impuesto al valor agregado, ya que no afecta directamente a sus elementos esenciales ni al mecanismo que incide en el aspecto sustancial de la obligación fiscal que genera dicha contribución, no obstante que dicho estímulo haga referencia a un acreditamiento, pues tal elemento se otorga a manera de un crédito con el fin de que los sujetos del beneficio no paguen el tributo de que se trata en el ejercicio fiscal de dos mil catorce. En consecuencia, a dicho estímulo fiscal no le son aplicables los principios tributarios de proporcionalidad y equidad previstos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

De la Jurisprudencia antes referida, así como de lo señalado en la Ejecutoria que le dio origen, se desprende que los razonamientos que llevaron a la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a determinar que en el caso del estímulo fiscal establecido en el artículo Séptimo Transitorio, fracción I del *"Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa"*, no le resultan aplicables los principios consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, se hicieron consistir:

- El estímulo fiscal impugnado no constituye un ajuste a la estructura, diseño o al monto del impuesto al valor agregado, en la medida que no afecta directamente a sus elementos esenciales ni al mecanismo que incide directamente en el aspecto sustancial de la obligación fiscal que genera dicha contribución.
- La implementación del estímulo fiscal impugnado implica una renuncia del Estado a su facultad de recaudar el impuesto al valor agregado en la medida en que constituye un beneficio que tiene por objeto la disminución de la carga fiscal del contribuyente, la cual soporta el Estado por razones de política económica.

Debo destacar que en el análisis realizado por la Primera Sala, señaló que la fracción I del artículo Séptimo del Decreto en cuestión debe examinarse bajo la perspectiva del principio de igualdad jurídica y no así del diverso de equidad

tributaria, en tanto que no le son aplicables los principios consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal<sup>3</sup>.

Lo anterior bajo la consideración, de que no implica que las normas que establezcan este tipo de beneficios escapen al control de constitucionalidad, ya que la delimitación de quienes pueden contar con tal beneficio y su implementación, excluyendo o incluyendo a ciertos sectores o personas, desde luego puede analizarse desde el ámbito más amplio que corresponde al principio de igualdad jurídica y no al de equidad tributaria.

No obstante de que para preservar los derechos fundamentales de la parte quejosa, sus razonamientos los realizó en base al principio de igualdad jurídica, si hace referencia a las consideraciones que la llevaron a determinar porque al estímulo fiscal otorgado por el Ejecutivo Federal mediante Decreto publicado el 26 de diciembre de 2013, no le resultan aplicables los principios mencionados en el párrafo que antecede:

- El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación,<sup>4</sup> se ha pronunciado en torno a los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución, los cuales son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden ubicarse entre los denominados “gastos fiscales”, es decir, los originados por la extinción y disminución de tributos traducidos en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social adoptada en un época determinada.
- Este tipo de beneficios no se rigen por los principios de justicia fiscal contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, pues su otorgamiento no obedece a razones de esta índole, en tanto que no son ajustes a la estructura, diseño o al monto de un impuesto, sino la acción unilateral del Estado que, como instrumento de índole excepcional, se emplea para no hacer efectiva la deuda fiscal al renunciarse a la recepción del pago de la obligación pecuniaria del contribuyente.
- El estímulo fiscal impugnado no constituye un ajuste a la estructura, diseño o al monto del impuesto al valor agregado, en la medida en que no afecta directamente a sus elementos esenciales ni al mecanismo que incide

---

<sup>3</sup> <http://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=182956>, página 30, párrafo 66, correspondiente a la versión pública de la Ejecutoria dictada en el amparo en revisión 761/2015.

<sup>4</sup> Al resolver la contradicción de tesis 276/2015, en sesión de nueve de mayo de dos mil dieciséis, de la cual derivó la jurisprudencia P./J. 3/2016 (10a.), de rubro: “CONDONACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS. LAS NORMAS QUE LA PREVIEN NO SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS”. Visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, décima época, libro 33, tomo I, agosto de 2016, página 9, registro 2012227.

directamente en el aspecto sustancial de la obligación fiscal que genera dicha contribución, no obstante que dicho estímulo haga referencia a un acreditamiento, pues tal elemento se otorga a manera de un crédito con el fin de que los sujetos del beneficio no paguen el tributo de que se trata en el ejercicio fiscal de dos mil catorce.

- La implementación del estímulo fiscal impugnado implica una renuncia del Estado a su facultad de recaudar el impuesto al valor agregado en la medida en que constituye un beneficio que tiene por objeto la disminución de la carga fiscal del contribuyente, la cual soporta el Estado por razones de política económica cuya determinación se hizo en el marco de libertad de configuración del legislador en los términos de los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Federal, en la medida en que lo justificó en la exposición de motivos que dio origen a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del dos mil catorce.
- De conformidad a los razonamientos expuestos, la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto que contiene el estímulo fiscal impugnado, no se rige por los principios de justicia fiscal consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

Ahora si bien es cierto, el tópico en el desarrollo del presente ejercicio es el relativo a la conclusión de la Primera Sala, en cuanto a que este tipo de estímulos no se rigen por los principios establecidos en el artículo 31, fracción IV constitucional, por lo que no fue necesario un estudio para confrontarlos con dichos principios, es importante referir algunos de los razonamientos que consideró para determinar que el estímulo fiscal materia de la Litis, no es violatorio del principio de igualdad jurídica previsto en el artículo 1° constitucional.

Lo anterior toma relevancia, pues considero que parte de dichos razonamientos son los que de cierta manera llevaron a la Primera Sala a determinar que dichos principios no se rigen por los principios del mencionado artículo 31, fracción IV.

En términos concretos haremos referencia sólo a aquéllos que se vinculan con lo mencionado en el párrafo que antecede:

- Es infundado el argumento de la quejosa en el que alega que en la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto impugnado existe un trato diferenciado injustificado, ya que el beneficio fiscal que establece obedece a objetivos legítimos y constitucionalmente válidos y su expedición encuentra justificación en fines extrafiscales que atienden a razones de política económica, por lo que no se vulnera el principio de igualdad jurídica.
- La emisión del Decreto que contiene el estímulo fiscal, atendió a la simplificación administrativa como factor clave para acelerar la formalización de la economía, en concreto para fomentar la formalidad de las personas

físicas con actividad empresarial con capacidad administrativa limitada, que es acorde con el régimen de incorporación fiscal, grupo de contribuyentes al que le fue otorgado dicho estímulo.

- Los motivos que se expresaron para establecer el estímulo de que se trata, son de carácter económico, por lo que su emisión sobre dicha base obedece a criterios fundamentados en elementos objetivos que resultan relevantes para incentivar la creación de empresas en la formalidad y al mismo tiempo, que los pequeños contribuyentes se incorporen al sistema tributario, lo cual no produce únicamente un beneficio económico, sino beneficios de carácter social, motivos que descansan en una justificación objetiva y razonable cuya finalidad persigue objetivos legítimos y constitucionalmente válidos.
- El legislador al establecer un trato desigual a las personas físicas con ciertas cualidades que opten por tributar en el régimen de incorporación fiscal previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, para efecto del pago del impuesto al valor agregado, respecto de aquellos que tributan conforme al régimen general, atendió a las características particulares de dichos contribuyentes, a saber, la menor capacidad económica y administrativa que los hace diferentes del resto de los sujetos obligados del impuesto al valor agregado, que evidencian, desde la óptica de los criterios jurisprudenciales sustentados por este Alto Tribunal, la existencia de dos distintas categorías de contribuyentes que explica el tratamiento fiscal que a cada una de ellas le otorga la ley, tomando en cuenta además los motivos expuestos por el legislador para su creación.
- Al establecer la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto impugnado un estímulo fiscal para los contribuyentes que opten por tributar en el régimen de incorporación fiscal, no se están propiciando discriminaciones y desigualdades, pues atiende precisamente a su carácter de pequeño contribuyente, lo que es congruente con el principio de igualdad jurídica, de modo que, en la especie, hay justificación para el trato desigual que les otorga respecto del resto de los contribuyentes del impuesto al valor agregado, pues la naturaleza de sus actividades, el volumen de sus ingresos o el momento y forma de sus operaciones, determinan que su capacidad administrativa y contributiva sea insuficiente para responder a las exigencias previstas por la ley de la materia, a fin de calcular el monto del impuesto a pagar en el régimen general.
- El trato desigual se justifica porque alienta el desarrollo económico de los empresarios mencionados y su proyección en el mercado, así como en diversos fines extrafiscales que atienden a razones de política económica
- Los contribuyentes que pagan el impuesto de referencia conforme al régimen general, tienen obligaciones específicas que atienden a las características de sus actividades, al volumen de sus operaciones, a su capacidad

administrativa y contributiva, que los hace diferentes a los contribuyentes personas físicas que tributan en el régimen de incorporación fiscal, a quienes el legislador les impone obligaciones más sencillas, acordes a sus características.

- El hecho de que a ciertas personas físicas se les otorgue un estímulo fiscal por tributar bajo el régimen de incorporación fiscal, no repercute en la naturaleza del impuesto al valor agregado, toda vez que el beneficio tributario no se traduce en la exención de pago de dicho tributo, sino únicamente en una mecánica de tributación distinta a la que se aplica en el régimen general de la ley de la materia, mediante la cual el contribuyente (persona física) que se ubica en el régimen especial de tributación de referencia, podrá optar por no trasladar al adquirente de los bienes o al receptor de los servicios cantidad alguna por concepto de impuesto al valor agregado.
- Ello no exime al contribuyente que tributa en el régimen de incorporación fiscal de la causación, cálculo y entero del impuesto al valor agregado, que a su vez se traduce en una carga para el mismo al asumir el importe causado, pero con la salvedad de que acreditará el impuesto a su cargo por un cien por ciento contra el mismo que debe pagar, lo que, contrariamente a lo afirmado por la recurrente, no genera la exención del pago de la contribución de que se trata, en razón de que se supedita a las operaciones que realice el contribuyente, las cuales pueden ser iguales, superiores o menores al impuesto al valor agregado a cuenta
- Es inconcuso que no existe una modificación a la naturaleza del impuesto al valor agregado que prevea un trato discriminatorio injustificado, ya que los elementos esenciales de dicho tributo prevalecen.
- En modo alguno torna inconstitucionales los artículos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que regulan la mecánica de causación de dicha contribución, en virtud de que, como ya se dijo, el estímulo fiscal de que se trata no incide en ésta

De los razonamientos anteriores, podemos destacar algunos puntos medulares:

- El estímulo fiscal obedece a objetivos legítimos y constitucionalmente válidos y su expedición encuentra justificación en fines extrafiscales que atienden a razones de política económica.
- El estímulo fiscal es acorde con el régimen de incorporación fiscal pues atiende a la simplificación administrativa como factor clave para acelerar la formalización de la economía

- El beneficio tributario no se traduce en la exención de pago de dicho tributo, sino únicamente en una mecánica de tributación distinta a la que se aplica en el régimen general de la ley de la materia
- No se exime de la causación, cálculo y entero del impuesto al valor agregado, ya que se asume el importe del impuesto causado, pero con la salvedad de que acreditará el impuesto a su cargo por un cien por ciento contra el mismo que debe pagar.

### **3. Desarrollo**

En relación a los estímulos fiscales podemos señalar en términos generales que son prestaciones económicas concedidas por el Estado a una persona o grupo de personas, con el objeto de apoyarlas o fomentar su desarrollo económico o social, ante una situación de desventaja o desigualdad.

Ahora bien, para tener un panorama claro de estos y un mejor entendimiento de lo que resolvió la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, haremos referencia en donde encuentran su origen los estímulos fiscales, sus características y su finalidad, para lo cual debemos iniciar hablando o referirnos al tema de la política económica y fiscal del Estado.

#### **3.1 Política Económica**

La política económica de un Estado es la que se encarga de formular los objetivos señalando los instrumentos adecuados para controlar los ingresos y administrarlos, así como elaborar el gasto del sector público. Se encarga también del control del sistema bancario, así como la política monetaria y crediticia.

La política financiera de un país incluye la política fiscal, la política de gasto público, la política monetaria y crediticia y la política bancaria, todas ellas administradas con la finalidad de coadyuvar al logro del desarrollo económico del país.

El principio del instrumento de esta política es precisamente el gasto público que en nuestro país se realiza por medio de la Ley de la Federación –Presupuesto de Egresos de cada ejercicio fiscal- que es el ordenamiento por el que se marca la pauta y lineamientos, y autoriza la forma y el monto en que se realizará el gasto público, esta ley representa en si todo el gasto que el Estado tiene presupuestado gastar.

El gasto público constituye uno de los principales instrumentos de política general, mediante el cual el Estado financia todas sus actividades y tiene como objetivo garantizar que los recursos recibidos por las diferentes fuentes de ingreso sean óptimamente productivos y estén disponibles para cumplir con la programación y ejercicio del gasto, por medio de la concentración, inversión y dispersión de los recursos líquidos, así como de la contratación y administración de financiamientos.

Ahora bien, la política fiscal es el instrumento con el que el Estado recauda los ingresos necesarios para realizar las funciones y los objetivos de la política económica general. Parte de la política financiera que se encarga del acopio de recursos financieros que van a determinar el volumen del gasto público.

En razón de que la política fiscal es una herramienta indispensable del Estado, esta se encuentra reservada como una facultad constitucional en la que se determina el actuar de la autoridad para imponer las contribuciones y por consiguiente recaudarlas, o bien, en la extinción de la obligación tributaria.

A la facultad conferida la identifico en nuestra ley suprema como la potestad del Estado establecida en la Constitución de la siguiente manera:

“Para realizar todas las actividades, el Estado tiene necesidad de obtener recursos, que deben encontrar su fuente, en la gran mayoría de los casos y en su máximo volumen, en los patrimonios de los particulares que integran ese Estado.”<sup>5</sup>

Las actividades que el Estado realiza tiene la finalidad del bien común, entre las que podemos mencionar el establecimiento de los servicios públicos, servicios de salud, educación entre otras y son de gran importancia para la sociedad. Para que el Estado pueda cumplir con esos fines se vio en la necesidad de establecer en la ley suprema y así encontrar su fundamento, como todo Estado de Derecho, la potestad tributaria del Estado.

Luis Humberto Delgadillo encuentra el origen de la potestad tributaria del Estado en la voluntad soberana del pueblo expresando lo siguiente:

“Cuando el pueblo expresa su voluntad soberana para formar el Estado, plasma en su Constitución la existencia, organización y funcionamiento de sus órganos. De esta manera la fuerza del estado se transforma en poder público. A través del establecimiento de los órganos del Estado se precisan las funciones que debe realizar cada uno de ellos para la consecución de los fines preestablecidos. Éstos órganos, sometidos al poder general de la organización estatal al igual que el propio pueblo, ejercen las facultades que les fueron atribuidas para la realización de sus funciones, pero siempre actuando dentro del orden jurídico que les dio origen, nunca al margen ni contra él”<sup>6</sup>

De esta manera la potestad tributaria se encuentra plasmada en la Constitución y es ejercida por los órganos a quienes se les atribuye expresamente; Ignacio Burgoa citado por Humberto Delgadillo justifica la potestad tributaria del Estado en el fenómeno de la autosuficiencia de la siguiente manera: “Aristóteles hablaba de ‘Autarquía’ que como menciona Jellineck, era ‘sinónimo de autosuficiencia’, es decir, implicaba la capacidad de un pueblo para bastarse a sí mismo y realizar sus fines sin ayuda y cooperación extraña”.<sup>7</sup>

---

<sup>5</sup> De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Porrúa, México, 2001, p. 208.

<sup>6</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, cuarta edición, Limusa, México, 2003, Pp. 38-39

<sup>7</sup> IBID Pp 18-39

De lo anterior se deduce que Ignacio Burgoa considera de suma importancia el que un pueblo cuente con los medios suficientes para cumplir sus propios fines, sin necesidad de depender de algún pueblo extraño para lo que se hizo necesario el establecimiento de un poder del Estado por el que se pudiera lograr ese cometido.

Con los elementos señalados el maestro Humberto Delgadillo define a la Potestad Tributaria del Estado como: “La facultad del Estado para imponer contribuciones de manera general, a cargo de los particulares, y la facultad para determinar, de manera particular, las cargas a cada contribuyente.”<sup>8</sup>

En ese sentido, debemos decir que la política fiscal es una rama de la política económica que configura el presupuesto del Estado, y sus componentes, el gasto público y los impuestos, como variables de control para asegurar y mantener la estabilidad económica, amortiguando las variaciones de los ciclos económicos, y contribuyendo a mantener una economía creciente, de pleno empleo y sin inflación alta. El nacimiento de la teoría macroeconómica keynesiana puso de manifiesto que las medidas de la política fiscal influyen en gran medida en las variaciones a corto plazo de la producción, el empleo, y los precios.

La actividad económica que el Estado desempeña en las sociedades comprende tres funciones básicas: una función de asignación de recursos, una función redistributiva, y una función estabilizadora.

- Función de asignación, el Estado suministra bienes que, en determinadas circunstancias, el mercado no proporciona adecuadamente debido a la existencia de los denominados fallos del mercado.
- Función redistributiva, trata de conciliar las diferencias de criterio que se producen entre la distribución de la riqueza que realiza el sistema de mercado y la que la sociedad considera justa. En la tarea de redistribución, intervienen fundamentos éticos, políticos, y económicos.
- Función estabilizadora, donde se encuadra la política fiscal, trata de conseguir la estabilidad del sistema económico, evitar sus desequilibrios, y provocar los ajustes necesarios en la demanda para superar en cada caso las situaciones de inflación o desempleo.

Los objetivos principales de toda política fiscal son:

- Acelerar el crecimiento económico.
- Plena ocupación de todos los recursos productivos de la sociedad, tanto humanos como materiales y capitales.

---

<sup>8</sup> IBID P 38

- Plena estabilidad de los precios, entendida como los índices generales de precios para que no sufran elevaciones o disminuciones importantes.

La manifestación principal de la política fiscal se materializa en los presupuestos del Estado y consiste en el conjunto de medidas que toma un gobierno referente al gasto público y a los ingresos públicos. En lo referente al gasto, se ha de determinar su cuantía total, concretando la composición del mismo, y su destinatario, es decir, si son compras directas de bienes y servicios por el Estado o transferencias de fondos realizadas a las empresas y a los ciudadanos. En cuanto a los ingresos se debe consignar la previsión de cuanto se espera recaudar, a través de qué impuestos y como síntesis la relación entre ingresos y gastos del Estado.

Derivado de lo anterior es necesario que los individuos contribuyan “a la defensa y al progreso del Estado, no por el Estado en sí mismo (...) sino por el Estado como organización de la que forman parte, en el seno de la cual viven y cuya salvaguarda y fortalecimiento redundan de manera necesaria en el bienestar de la generación de los hombres presentes y de las generaciones sucesivas.”<sup>9</sup> Es por ello que la obligación de dar recursos al Estado a la que se encuentran sometidos los individuos deberá necesariamente estar establecida en ley, así como el procedimiento para que el Estado pueda cobrar dichos ingresos, lo anterior, con el objeto de que no lo haga de manera arbitraria.

De esta forma, para que el Estado esté en posibilidad de cumplir con sus fines debe obtener ingresos, para lo cual se le ha otorgado la facultad de obligar a los ciudadanos a que aporten dichos recursos, facultad que como lo hemos referido se le ha denominado Potestad Tributaria del Estado.

### **3.2 Potestad Tributaria del Estado**

Ahora bien, no obstante que el Estado cuenta con el referido poder de imposición, inherente a él por su poder de imperio, este no lo puede ejercer de manera arbitraria, sino que debe estar regulado en un orden jurídico previamente establecido.

Bajo tal consideración, para que el Estado pueda llevar acabo de manera adecuada sus funciones y actividades es necesario que se allegue de los recursos económicos, por lo que una de las actividades que el Estado lleva a cabo, es aquella que tiene que ver con la obtención, administración y destino de los recursos públicos.<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup> PORRÚA PÉREZ, Francisco, Op. Cit., p. 450

<sup>10</sup> Para evitar la concentración de poder en una sola persona, aparece el principio político, acuñado por el filósofo francés Charles Louis de Secondat, Señor de la Brède y Barón de Montesquieu, conocido como “División de Poderes”, el cual se encuentra previsto en el artículo 49 constitucional, y señala que solo existe un Poder Supremo en nuestro Estado Mexicano, el cual se divide en Ejecutivo, Legislativo y Judicial. Al respecto, se

Es así que el Poder Legislativo, al ser el órgano competente para elaborar las leyes dentro del Estado Mexicano, es el encargado también, a través de sus dos cámaras, de dar los lineamientos a los órganos competentes para la imposición y el cobro de dichas cargas, así como de las sanciones correspondientes en caso de incumplimiento.

Por tanto, la potestad tributaria la tiene el Estado y se manifiesta en la función legislativa, en donde se hace legítima la facultad de cobrar dichos ingresos al pueblo que integra al Estado, tal y como se encuentra previsto en el artículo 31, fracción IV constitucional, en el que se establece la obligación de los mexicanos a “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Nuestro máximo Tribunal ha señalado que la política tributaria debe ser entendida como todos aquellos postulados, directrices, criterios o lineamientos que delimita el Estado, con la que busca la distribución de la carga tributaria que se vincula y recae en el sistema económico, todo ello dirigido a la finalidad de financiar el gasto público mediante los ingresos que obtenga la hacienda pública.

Es decir, se constituye con base a diversos factores que el legislador, en un momento determinado, considera más convenientes para alcanzar los fines que el Estado se ha trazado, contextualizado al entorno económico, social, entre otros elementos.<sup>11</sup>

---

considera que es más adecuado llamar a la división de poderes como “División de Funciones”, ya que independientemente de que la Constitución denomine “poderes” a los antes señalados, son tres las funciones en esos términos que el Estado Federal Mexicano desempeña.

<sup>11</sup> Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tesis Aislada P. XXXIX/2011 (9a.) **POLÍTICA TRIBUTARIA. LAS RAZONES Y CONSIDERACIONES EXPRESADAS EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE UN TRIBUTO, SE ENCUENTRAN INMERSAS EN EL CAMPO DE AQUÉLLA, POR LO QUE NO ESTÁN SUJETAS AL ESCRUTINIO CONSTITUCIONAL EN SEDE JURISDICCIONAL.** El diseño del sistema tributario a nivel de leyes pertenece al ámbito competencial del Poder Legislativo y, para configurar los tributos desde el punto de vista normativo, debe definir la política tributaria, entendida como todos aquellos postulados, directrices, criterios o lineamientos fijados por el Estado para distribuir la carga impositiva que recaerá en el sistema económico con el objetivo de financiar los gastos públicos a través de la percepción de ingresos tributarios. En ese ámbito de facultades constitucionales, el legislador considerará aspectos tales como: a) La estructura formal y funcional del sistema impositivo; b) La distribución social, sectorial y espacial de la carga impositiva; c) Los efectos paramétricos de los tributos sobre el comportamiento de los agentes económicos; y, d) La utilización de dichos efectos como herramientas dinámicas de acción del Estado sobre el sistema económico, con miras a influir en el ritmo y dirección del proceso de desarrollo. En ese tenor, si la configuración del sistema impositivo atiende a la política tributaria que el legislador estima idónea en un momento determinado y el desarrollo de dicha actividad en un entorno democrático corresponde de manera exclusiva al Poder Legislativo, ello implica que las razones o consideraciones que hubiese tenido en cuenta para crear un tributo y, en particular, para determinar el correspondiente objeto gravado que en su concepto manifieste idoneidad para contribuir al gasto público, escapan al escrutinio constitucional que pudiera emprenderse en sede jurisdiccional, habida cuenta que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no establece parámetro alguno al que deba ceñirse la política tributaria que decida emplear el legislador con tal finalidad, lo que no implica la inobservancia de otros principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva.

De las reflexiones que anteceden se puede concluir que la sociedad tiene un número infinito de necesidades, las cuales se van a traducir en fines que el Estado toma como propósito a cumplir y con los cuales justifica su existencia. Empero, para cumplir todos sus fines y realizar sus actividades el Estado debe allegarse de recursos, mismos que obtendrá a través de su potestad tributaria, es decir, que podrá establecer en un cuerpo legal la obligación que tiene el pueblo que lo conforma, de aportar ingresos al Estado con la finalidad de que se logre el bien público, y es por todo esto que surgen las Finanzas Públicas que comprenden el aspecto económico con el cual el Estado podrá sustentar el bien común.

Para resumir lo expuesto considero a la potestad tributaria del Estado como el poder que tiene el Estado para imponer contribuciones de manera unilateral y obligatoria, siguiendo para estos lineamientos constitucionales que para ello fija la Constitución como el que estas contribuciones estén establecidas en ley, es decir corresponde al Poder Legislativo establecerlas.

### **3.3 Rectoría Económica del Estado**

Ahora, hablemos de la rectoría económica del Estado, misma que encuentra sustento en el artículo 25 de nuestra Constitución Federal.

El artículo 25 constitucional, establece los objetivos de la Nación, consistentes en un desarrollo nacional integral y sustentable, para fortalecer la soberanía económica de la nación y su régimen democrático<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> Primera Sala de la SCJN, Jurisprudencia 1a./J. 28/2007.- **FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS.** De conformidad con el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, el cual debe ser útil para fortalecer la soberanía nacional y su régimen democrático, en el que se utilice al fomento como un instrumento de crecimiento de la economía, del empleo y para lograr una justa distribución del ingreso y de la riqueza, y que permita el pleno ejercicio de la libertad y dignidad de los individuos, grupos y clases sociales protegidos por la Constitución Federal, por lo que el ente estatal planeará, coordinará y orientará la actividad económica, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades otorgado por la propia Ley Fundamental. Asimismo, el citado precepto constitucional establece que al desarrollo nacional concurrirán, con responsabilidad social, los sectores público, privado y social, así como cualquier forma de actividad económica que contribuya al desarrollo nacional; que el sector público tendrá, en exclusiva, el control y propiedad de las áreas estratégicas que señala la Constitución, y podrá participar con los sectores privado y social, en el impulso de las áreas prioritarias; que bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas sociales y privadas, con sujeción a las modalidades que dicte el interés público, así como al uso de los recursos productivos, donde se atienda al beneficio general, cuidando su conservación y el medio ambiente, y que en la ley se alentarán y protegerá la actividad económica de los particulares, y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico social. En congruencia con lo anterior, al ser los fines extrafiscales, razones que orientan a las leyes tributarias al control, regulación y fomento de ciertas actividades o sectores económicos, matizando sus objetivos con un equilibrio entre la rectoría estatal y las demandas del interés público, se concluye que el indicado artículo 25 constitucional constituye uno de los fundamentos de dichos fines, cuya aplicación debe reflejarse en la ley, sus exposiciones de motivos, o bien, en cualquiera de sus etapas de formación.

En efecto, la construcción del Estado Mexicano, está basado en el fomento del crecimiento económico, por lo cual el Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, atribuciones que además regulan la actuación del Estado frente a los particulares, otorga certeza y seguridad jurídica.

Una afirmación de la soberanía lo constituyen las áreas estratégicas, y aun cuando de forma genérica establece que el sector público tendrá las áreas estratégicas que señala el artículo 28, párrafo cuarto de la Constitución, manteniendo siempre la propiedad y el sobre los organismos que en su caso se establezcan, resulta claro que el constituyente otorgo los elementos necesarios para que el Estado pudiera desarrollarse, garantizando así, las demandas del interés público.

En relación a esta rectoría, la Suprema Corte ha determinado, además que el artículo 25 constitucional, aun cuando es el fundamento del Estado para garantizar el crecimiento económico del país, lo que se logrará mediante acciones estatales que alienten a determinados sectores productivos, concedan subsidios, otorguen facilidades a empresas de nueva creación, concedan estímulos fiscales y estímulos para importación y exportación de productos y materias primas y sienten las bases de la orientación estatal por medio de un plan nacional, no constituye una garantía individual, por lo que no se puede obligar al Estado adoptar ciertas medidas en el cumplimiento de lo establecido en el artículo 25 Constitucional.<sup>13</sup>

Ahora bien, en relación a la rectoría económica del Estado, para cumplir con los objetivos establecidos en la Constitución, ella misma en distintos artículos robustece las facultades del Estado, tal como se establece en el artículo 73, Fracción VII que prevé la facultad del Congreso para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto, así también la fracción XXIX, del precepto en comento otorga facultades exclusivas del Congreso de la Unión en los rubros de comercio exterior, aprovechamientos y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27; instituciones de crédito y sociedades de seguros; sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; Especiales sobre: Energía eléctrica; Producción y consumo de tabacos

---

<sup>13</sup> En efecto, en la Jurisprudencia 2a./J. 1/2009 Novena Época de la Segunda Sala, determinó lo siguiente: **RECTORÍA ECONÓMICA DEL ESTADO EN EL DESARROLLO NACIONAL. EL ARTÍCULO 25 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, NO OTORGA A LOS GOBERNADOS GARANTÍA INDIVIDUAL ALGUNA PARA EXIGIR, A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO, QUE LAS AUTORIDADES ADOPTEN CIERTAS MEDIDAS, A FIN DE CUMPLIR CON LOS PRINCIPIOS RELATIVOS A AQUÉLLA.** El citado precepto establece esencialmente los principios de la rectoría económica del Estado para garantizar el crecimiento económico del país, lo que se logrará mediante acciones estatales que alienten a determinados sectores productivos, concedan subsidios, otorguen facilidades a empresas de nueva creación, concedan estímulos para importación y exportación de productos y materias primas y sienten las bases de la orientación estatal por medio de un plan nacional; sin embargo, no concede garantía individual alguna que autorice a los particulares a exigir, a través del juicio de amparo, que las autoridades adopten ciertas medidas para cumplir con tales encomiendas constitucionales, pues el pretendido propósito del artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se dirige a proteger la economía nacional mediante acciones estatales fundadas en una declaración de principios contenida en el propio precepto de la Ley Fundamental.

labrados; Gasolina y otros productos derivados del petróleo; Cerillos y fósforos; Aguamiel y productos de su fermentación; y explotación forestal, Producción y consumo de cerveza.

De lo anterior se desprende que el Estado al ejercer la rectoría económica, que establece el artículo 25 constitucional, debe hacer uso de las facultades que le otorga la Constitución, puesto que al regular los tributos de forma eficiente le permitirá orientar la actividad económica nacional, para lograr una justa distribución del ingreso y de la riqueza, y que permita el pleno ejercicio de la libertad y dignidad de los individuos, grupos y clases sociales protegidos por la Constitución Federal.

### **3.4 Origen de los estímulos fiscales**

De todo lo expuesto podemos concluir que de conformidad a la potestad tributaria que tiene el Estado de establecer o diseñar la política tributaria a efecto de allegarse de recursos para el gasto público, mediante el establecimiento impositivo, o bien en la extinción de la obligación tributaria; así como su obligación constitucional de conducir la rectoría económica del Estado mediante un desarrollo nacional integral y sustentable, es que encuentran su origen los estímulos fiscales, pues como lo señalamos al inicio de este apartado; los estímulos fiscales son prestaciones económicas concedidas por el Estado a una persona o grupo de personas, con el objeto de apoyarlas o fomentar su desarrollo económico o social, ante una situación de desventaja o desigualdad.

Debemos decir, que a nivel constitucional no existe una regulación o pronunciamiento directo o específico de los estímulos fiscales, sin embargo como lo señalamos en el párrafo que antecede, estos encuentran su origen y fundamento en la política fiscal y rectoría económica del Estado, pues como se señaló anteriormente el artículo 25 constitucional otorga al Estado la rectoría del desarrollo nacional para que el fomento del crecimiento económico y el empleo, así como una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permitan el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales.

Asimismo, señala que el Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general, y que al desarrollo económico nacional concurrirán el sector público, el sector social y el sector privado, para impulsar y organizar las áreas prioritarias del desarrollo.

Particularmente al hablar de que mediante la rectoría económica, el Estado bajo criterios de equidad social y productividad apoyará e impulsará a las empresas de los sectores social y privado, sujetándolos a las modalidades que dicte el interés

público y al uso, en beneficio general, de los recursos productivos, aquí es donde específicamente encuentran su origen los estímulos fiscales.

En efecto mediante la ley, el Estado alentará y protegerá la actividad económica que realicen los particulares y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico nacional.

De lo referido, se puede observar que no se hace referencia expresa a los estímulos fiscales, pero sí se desprende que el Estado tiene facultad para impulsar la actividad económica otorgando lo necesario para su desarrollo, situación que da posibilidad que mediante el establecimiento de diversos ordenamiento jurídicos o administrativos -incluso financieros- se puede alentar la actividad económica, entre ellos, los estímulos fiscales.

No debemos dejar de lado que el artículo 28 constitucional es trascendente en el tema de estímulos fiscales, pues por una parte prohíbe las exenciones de impuestos, prohibición que fue interpretada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de que “respecto a que la prohibición contenida en el artículo 28 en los términos y condiciones que fijan las leyes sólo puede referirse a los casos en los cuales se trata de favorecer los intereses de determinadas personas; además, establece un verdadero privilegio no cuando, por razones de interés social o económico, se exceptúa de pagar impuestos a una categoría de personas por medio de leyes que tienen un carácter general”.<sup>14</sup>

Ahora si bien es cierto, el artículo 28 constitucional hace mención a la exención de impuestos, debe decirse que tal situación se relaciona con los estímulos fiscales, ya que doctrinalmente se les identifica con los subsidios, pues de cierta manera comparten los elementos de la exención, pues los subsidios, estímulos fiscales y exención no deben representar un privilegio indebido.

Por otra parte, tenemos que el artículo 28 constitucional, se puede identificar con el estímulo fiscal, pues como señalamos al identificarse con los subsidios, dicho precepto legal establece que: “se podrán otorgar subsidios a actividades prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten sustancialmente las finanzas de la Nación. El Estado vigilará su aplicación y evaluará los resultados de ésta”.<sup>15</sup>

En ese sentido el artículo 28 constitucional marca los elementos esenciales de los subsidios:

- Se podrán otorgar a actividades prioritarias;
- Deben ser generales; -es para todos aquellos que encuadren en los supuestos del ordenamiento jurídico que lo otorgue;
- El subsidio no es permanente sino que está acotada su vigencia temporal;

---

<sup>14</sup> CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal Constitucional, México, Oxford University Press, 2007, p. 139.

<sup>15</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, último párrafo del artículo 28.

- No debe ser una carga onerosa para las finanzas públicas;
- Existirá un aparato estatal de vigilancia de la aplicación de subsidios;
- Se exige un ejercicio de evaluación estatal, por los subsidios otorgados.

Precisado lo anterior, es que podemos señalar que los estímulos fiscales se identifican con los subsidios, ya que los estímulos tienen las mismas características y requisitos mencionados.

Mediante criterio jurisdiccional se ha señalado que el estímulo fiscal es un subsidio económico concedido por ley al sujeto pasivo de un impuesto, con el objeto de obtener de él ciertos fines parafiscales, que no representa un desvanecimiento de la obligación tributaria, sino que ésta es asumida por el Estado. Consecuentemente, el estímulo fiscal no puede ser identificado con una exención tributaria puesto que son figuras jurídicas diferentes.<sup>16</sup>

### 3.5 Que debemos entender por estímulo fiscal

Ahora bien, en cuanto a la definición de estímulo fiscal podemos encontrar las siguientes:

---

<sup>16</sup> Cuarto Tribunal Colegiados del Quinto Circuito, Jurisprudencia V.4o. J/1: **ESTÍMULO FISCAL. EL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 7o., FRACCIÓN IV, DE LA LEY DE INGRESOS Y PRESUPUESTO DE INGRESOS DEL ESTADO DE SONORA, VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DOS MIL CUATRO, NO PUEDE SER CATALOGADO COMO UNA EXENCIÓN TRIBUTARIA Y, POR ENDE, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONTENIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.** El estímulo fiscal es un subsidio económico concedido por ley al sujeto pasivo de un impuesto, con el objeto de obtener de él ciertos fines parafiscales, que no representa un desvanecimiento de la obligación tributaria, sino que ésta es asumida por el Estado. Sus elementos son: a) la existencia de un tributo o contribución a cargo del beneficiario del estímulo; b) una situación especial del contribuyente establecida en abstracto por la disposición legal y que al concretarse da origen al derecho del contribuyente para exigir su otorgamiento; y, c) un objeto de carácter parafiscal que consta de un objetivo directo y un objetivo indirecto. El primero consistente en obtener una actuación específica del contribuyente y el segundo radica en lograr, mediante la conducta del propio gobernado, efectos que trasciendan de su esfera personal al ámbito social. Así, dado que el estímulo fiscal es un beneficio erogado por el Estado en sustitución de la obligación tributaria del contribuyente que realiza actividades de índole parafiscal con el objeto de incrementar sus ingresos disponibles, y cuyo fin es que se encuentren solventes para continuar desahogando dichas cargas públicas, entonces, no le son aplicables los principios constitucionales que regulan las contribuciones inmersos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En cambio, la exención fiscal es un privilegio creado por razones de equidad, conveniencia política o económica, que libera al obligado de pagar una contribución, total o parcialmente, por disposición expresa de la ley, de modo tal que funge como una eliminación de la tributación, sin contraprestación alguna, razón por la cual, al impactar a todos los contribuyentes, ésta debe respetar los principios a que alude el dispositivo 31 anteriormente invocado. Sus elementos son: a) debe estar establecida en una disposición materialmente legislativa; b) es un privilegio que se otorga a favor del sujeto pasivo de la obligación tributaria, sin contraprestación alguna; c) su aplicación es futura; d) es temporal; y, e) es personal. El beneficio fiscal previsto en el artículo 7o., fracción IV, de la Ley de Ingresos y Presupuesto de Ingresos del Estado de Sonora, vigente para el ejercicio fiscal de dos mil cuatro, como expresamente se establece en el propio precepto, es un estímulo fiscal que corre a cargo del Estado, con el propósito de incrementar los ingresos disponibles de las sociedades de responsabilidad limitada de interés público y capital variable y de los organismos auxiliares de cooperación que realicen actividades de interés público, en beneficio colectivo, atento a la obligación que tienen de cumplir con las prestaciones parafiscales que han adquirido con el Estado, razón por la cual no puede ser considerado como una exención fiscal, sino que participa de la categoría de un subsidio y, por ende, no le son aplicables los principios tributarios a que alude el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El *Diccionario Jurídico Mexicano* (1994) de la Suprema Corte de Justicia de la Nación -escrito por Leopoldo Rolando Arriola-, lo define como un Beneficio de carácter económico concedido por la ley fiscal al sujeto pasivo de un impuesto con el objeto de obtener de él ciertos fines de carácter parafiscal.

El *Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española* señala que estímulo proviene del latín *stimulus*, cuya segunda acepción establece que debe entenderse como un incitamiento para obrar o funcionar.

Ahora bien, el mismo diccionario señala que *fiscal* es un adjetivo perteneciente o relativo al fisco, o al oficio de fiscal, y por fisco, como segunda acepción, establece que es el conjunto de organismos públicos que se ocupan de la recaudación de impuestos.

El *Diccionario Jurídico Mexicano* del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, define *estímulo* como un beneficio de carácter económico concedido por la ley fiscal al sujeto pasivo de un impuesto, con el objeto de obtener de él ciertos fines de carácter parafiscal.

El Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, señala: Estímulos fiscales son apoyos gubernamentales que se destinan a promover el desarrollo de actividades y regiones específicas, a través de mecanismos tales como disminución de tasas impositivas, exención de impuestos determinados, aumento temporal de tasas de depreciación de activos, etc.<sup>17</sup>

Por lo tanto, es posible concluir que en cualquier caso el estímulo debe ser entendido como un incentivo que otorga el Estado a ciertos sectores o actividades, con el fin de lograr ciertas metas que no necesariamente coinciden con un ánimo recaudador o de contribución al gasto público, sino más bien con un ánimo de subvención del desarrollo de ciertas actividades o de aminorar algún perjuicio que hayan sufrido ciertos sectores por causas del hombre o de la naturaleza.

Debemos destacar que en la definición del *Diccionario Jurídico Mexicano*, establece como elementos del estímulo fiscal, los siguientes:

- La existencia de un tributo o contribución a cargo del beneficiario del estímulo.
- Una situación especial del contribuyente establecida en abstracto por la disposición legal que otorga el estímulo y que, al concretarse, da origen al derecho del contribuyente para exigir el otorgamiento de dicho estímulo a su favor.

---

<sup>17</sup> [http://www2.sat.gob.mx/sitio\\_internet/informe\\_tributario/informe2013t4/glosario.pdf](http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/informe2013t4/glosario.pdf)

- Un objetivo de carácter parafiscal, el cual consta de un objetivo directo que comúnmente consiste en obtener una actuación específica del contribuyente y un objetivo indirecto que radica en lograr, por medio de la conducta del propio contribuyente, efectos que trasciendan su esfera personal al ámbito social.

Asimismo señala que en cuanto a la aplicación de los estímulos fiscales, es una prestación de carácter económico que se traduce en un crédito o en una deducción que el beneficiario puede hacer valer a su favor respecto de un impuesto a su cargo.

Por otra parte, señala que el mecanismo establecido por ley, para hacer efectivo el estímulo, en primera instancia, el contribuyente se ubique en la hipótesis establecida por la ley o decreto que contenga el estímulo, en cuyo caso el interesado deberá acreditar ante la autoridad correspondiente tal circunstancia; hecho lo cual, la autoridad fiscal le expedirá un certificado de promoción fiscal, en el que consta este estímulo; con este certificado podrá acreditar su importe contra cualquier impuesto a su cargo, exceptuándose, en algunos casos, los impuestos destinados a un fin específico.

Conforme a la definición prevista por el Instituto de Investigaciones Jurídicas, tenemos que los elementos esenciales que componen el estímulo fiscal son:

- La existencia de un tributo al cual esté obligado a pagar el contribuyente beneficiario del estímulo.
- El carácter económico del estímulo, el cual puede ser traducido en un crédito o en una deducción, misma que puede ser aplicada contra el impuesto a su cargo.
- El carácter parafiscal del mismo, es decir, el incentivar determinadas áreas o actividades que no necesariamente están relacionadas con el ámbito fiscal, mediante la disminución de la carga tributaria.

Por lo que corresponde a nuestra legislación ordinaria, si bien hace referencia a los estímulos fiscales, no establecen una definición de lo que debe entenderse por estímulo fiscal, pues sólo refieren que el Ejecutivo Federal, por medio de resoluciones de carácter general, podrá conceder subsidios o estímulos fiscales, sin que al efecto establezcan que debe entender por dichos conceptos.

El artículo 39 del Código Fiscal de la Federación<sup>18</sup> señala la facultad que tiene el Ejecutivo Federal para conceder subsidios o estímulos fiscales a través de

---

<sup>18</sup> **Artículo 39.- El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:**

I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias. Sin que las

resoluciones de carácter general en concordancia con lo regulado en el artículo 28 constitucional.

En los artículos 25 y 25-A del mismo Código Fiscal de la Federación se describe la mecánica de cómo deben operar los estímulos fiscales, términos, requisitos, avisos a las autoridades, presentación de certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos, límite de estímulos hasta por el importe de la contribución, así como el reintegro actualizado de estímulos indebidamente recibidos.<sup>19</sup>

---

facultades otorgadas en esta fracción puedan entenderse referidas a los casos en que la afectación o posible afectación a una determinada rama de la industria obedezca a lo dispuesto en una Ley Tributaria Federal o Tratado Internacional.

II. Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

### III. Conceder subsidios o estímulos fiscales

<sup>19</sup> **Artículo 25.-** Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración periódica podrán acreditar el importe de los estímulos fiscales a que tengan derecho, contra las cantidades que están obligados a pagar, siempre que presenten aviso ante las autoridades competentes en materia de estímulos fiscales y, en su caso, cumplan con los demás requisitos formales que se establezcan en las disposiciones que otorguen los estímulos, inclusive el de presentar certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos. En los demás casos siempre se requerirá la presentación de los certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos, además del cumplimiento de los otros requisitos que establezcan los decretos en que se otorguen los estímulos.

Los contribuyentes podrán acreditar el importe de los estímulos a que tengan derecho, a más tardar en un plazo de cinco años contados a partir del último día en que venza el plazo para presentar la declaración del ejercicio en que nació el derecho a obtener el estímulo; si el contribuyente no tiene obligación de presentar declaración del ejercicio, el plazo contará a partir del día siguiente a aquél en que nazca el derecho a obtener el estímulo.

En los casos en que las disposiciones que otorguen los estímulos establezcan la obligación de cumplir con requisitos formales adicionales al aviso a que se refiere el primer párrafo de este Artículo, se entenderá que nace el derecho para obtener el estímulo, a partir del día en que se obtenga la autorización o el documento respectivo.

**Artículo 25-A.** Cuando las personas por actos u omisiones propios reciban indebidamente subsidios, deberán reintegrar la cantidad indebidamente recibida, actualizada conforme a lo dispuesto en el artículo 17-A de este Código. Además, deberán pagar recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas, indebidamente recibidas, que se calcularán a partir de la fecha en la que hayan recibido el subsidio y hasta la fecha en la que se devuelva al fisco federal la cantidad indebidamente recibida.

Cuando una persona entregue indebidamente un subsidio, cuyo monto haya sido acreditado por dicha persona contra el pago de contribuciones federales, dicho acreditamiento será improcedente.

Cuando sin tener derecho a ello se acredite contra el pago de contribuciones federales un estímulo fiscal o un subsidio, o se haga en cantidad mayor a la que se tenga derecho, las autoridades fiscales exigirán el pago de las contribuciones omitidas actualizadas y de los accesorios que correspondan.

Los estímulos fiscales o subsidios sólo se podrán acreditar hasta el monto de los pagos de impuestos que efectivamente se deban pagar. Si el estímulo o subsidio es mayor que el importe de la contribución a pagar, sólo se acreditará el estímulo o subsidio hasta el importe del pago.

Cuando por una contribución pagada mediante el acreditamiento de un estímulo fiscal o un subsidio, se presente una declaración complementaria reduciendo el importe de la contribución a cargo del contribuyente, sólo procederá la devolución de cantidades a favor cuando éstas deriven de un pago efectivamente realizado.

Con base en lo que hemos venido señalando los estímulos fiscales se asocian con actividades de fomento, por lo que debe tenerse en cuenta que los estímulos fiscales son prestaciones económicas concedidas a una persona que pueden hacer valer a su favor respecto de un tributo a su cargo, con el objeto de obtener por medio de ese beneficio un fin parafiscal o extrafiscal.

### 3.6 Fines extrafiscales

En términos generales debe decirse que los estímulos fiscales, como se mencionó anteriormente representan beneficios fiscales que obedecen a objetivos legítimos y constitucionalmente válidos y su expedición encuentra justificación en fines extrafiscales que atienden a razones de política económica.

Diversos autores señalan que el fin extrafiscal *“ha de inferirse a sensu contrario de lo que se entiende tradicionalmente por finalidad fiscal del impuesto”*<sup>20</sup> la cual se refiere exclusivamente a la obtención de recursos por parte del Estado para cubrir el gasto público.

Bajo tal consideración, se ha señalado que la finalidad de las contribuciones es dar cumplimiento a lo ordenado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, es decir, que el Estado no puede gastar más ni menos de lo presupuestado en tal documento, sin embargo los fines extrafiscales en México, ha sido un concepto que ha tomado importancia para el Derecho Fiscal, toda vez que a través de ellos el Estado busca, dar solución a muchos de los problemas que afectan a la sociedad, mediante el establecimiento de cargas tributarias que inciden en beneficio de la colectividad.

Los impuestos con fines extrafiscales son definidos por Ana Laura Gordo López como *“aquellos que se establecen realmente sin el ánimo de recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el Presupuesto de Egresos (aunque deben destinarse al gasto público), sirviendo como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar o desalentar para el mejoramiento y desarrollo armónico del país”*<sup>21</sup>.

En ese Contexto, el Maestro Casado Ollero señala que los fines extrafiscales en el ámbito tributario pueden tener dos finalidades:<sup>22</sup>

---

<sup>20</sup> GARCIA, Luis, citado por VAQUERA GARCIA, Antonio, Fiscalidad y Medio Ambiente, Lex Nova, España, 1999, p. 76

<sup>21</sup> GORDO LÓPEZ, Ana Laura, Los fines extrafiscales en el sistema tributario mexicano, Porrúa, México 2000, p.75

<sup>22</sup> Cfr. CASADO OLLERO, Gabriel, Op. Cit. P. 485

- Como medida de fomento, ya sea, alentando, promocionando o estimulando alguna actividad que se vea vulnerada o poco incentivada, a través de bonificaciones, exenciones, esto es, medidas de efecto desgravatorio.
- Como medida negativa desestimuladora de una actividad, ya sea limitándola, frenándola o sancionándola, mediante la adopción de normas, en sentido estricto, impositivas, como por ejemplo, la creación de tributos o el establecimiento de hechos impositivos cuya primordial finalidad sea extra recaudatoria; o bien, a través de efectos agravatorios de prestaciones tributarias ya establecidas.

En ese sentido, podemos señalar, que un impuesto con “fin extrafiscal” es aquel que el legislador le otorga una finalidad diversa a la recaudatoria, teniendo la naturaleza de un instrumento creador de política social y económica, sin abandonar su naturaleza fiscal.

Los fines extrafiscales, se han utilizado con el fin de explicar la creación de categorías o distinciones entre contribuyentes que parecieran estar en la misma situación; en otras palabras, para justificar que la ley no cumpla con la equidad prevista en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.<sup>23</sup>

Los fines extrafiscales pueden justificar el trato diferenciado de individuos o grupos en situaciones comparables siempre que se cumpla con ciertas condiciones, entre ellas que el trato generado por la legislación fiscal sea un medio apto para conducir al objetivo de políticas públicas deseado por el Estado.

En nuestro sistema jurídico no se regula de manera específica los fines extrafiscales, pues a nivel constitucional, ni en nuestra legislación ordinaria se define a los impuestos con fines extrafiscales, pues sólo la doctrina los señala con tal carácter, así como la definición y alcances que ha señalado la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Si bien, en nuestra legislación a nivel Constitucional no se regula ningún fundamento expreso que dé lugar a la admisión de los tributos con propósitos no fiscales, lo cierto es, que existen postulados constitucionales que hacen posible considerar que existen contribuciones que sin dejar de tener una finalidad recaudatoria o fiscal, tengan propósitos más allá de la mera recaudación.

No debemos olvidar, que en términos del artículo 25 constitucional el Estado por motivos de crecimiento económico, del empleo, de una justa distribución del ingreso y la riqueza, podrá realizar las acciones para su cumplimiento, siempre que no vayan más allá de los límites señalados en la propia Constitución.

En tal consideración si los impuestos con fines extrafiscales tiene como finalidad satisfacer necesidades públicas, y el artículo 25 da la posibilidad para su

---

<sup>23</sup> ALIL ÁLVAREZ ALCALÁ, textos Jurídicos Universitarios.- Lecciones de derecho fiscal 2ª. Edición, p. 375

establecimiento, en razón de que el Estado debe llevar a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general, entonces la hacienda pública puede establecer dichas contribuciones sujetándose a los límites que marca la Constitución.

Como hemos podido ver el término extrafiscal corresponde a aquello que es contrario al fin recaudatorio. En esencia podemos señalar que es aquel que utiliza al tributo como instrumento de política económica, social, cultural, entre otras; es decir, como medio para la consecución de objetivos constitucionalmente protegidos.

En tanto que un tributo con finalidad recaudatoria tiene como fin generar ingresos al Estado para conseguir sus fines, un tributo con finalidad extrafiscal (sin perder su naturaleza recaudatoria), ordena, dirige, incentiva o disuade ciertos comportamientos o actividades económicas, sociales o culturales, y se dirige a conseguir objetivos de interés público constitucionalmente legítimos.

En ese sentido, podemos señalar que el fundamento constitucional de la extrafiscalidad se encuentra en el artículo 25 constitucional, pues como lo hemos venido señalando, a través de dicho precepto se dotó al Estado de conducir la rectoría económica y desarrollo nacional, y en consecuencia, de la facultad de utilizar el instrumento tributario para el logro de los fines constitucionalmente protegidos.

Por tanto, si el uso de la extrafiscalidad del tributo es parte de las facultades en materia de rectoría económica y desarrollo nacional, en una economía mixta como la nuestra, el Estado tiene un papel intervencionista por medio del cual puede utilizar el instrumento tributario, configurándolo de manera tal que satisfagan el propósito de alcanzar las finalidades a las que está llamado por virtud del orden constitucional.

De tal manera, que si el Estado en uso de sus facultades de rectoría económica y desarrollo nacional, puede establecer tributos con finalidades extrafiscales, dichas medidas, en tanto son tributos- deberán estar sujetas a un análisis de constitucionalidad, que se realizará atendiendo a los fines perseguidos, pero cuyo límite vendrá establecido por los principios tributarios regulados en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que además del fin recaudatorio que persiguen los impuestos, éstos, de manera accesoria o secundaria también pueden servir como instrumentos de política fiscal, económica y/o social que el Estado tenga interés en impulsar ya sea que se oriente, encauce, aliente o desaliente cierta actividad o uso social, dependiendo si son considerados útiles o no para el desarrollo económico del país siempre que no se violenten principios constitucionales en materia tributaria.

A manera de resumen, podemos mencionar como la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha ido entendido los fines extrafiscales:<sup>24</sup>

- Las contribuciones “pueden servir como instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar (fines extrafiscales)” adicionalmente a su “propósito fundamental (...), el recaudatorio para sufragar el gasto público”<sup>25</sup>
- El fin extrafiscal, entonces, es válido “mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos”.<sup>26</sup>
- En todo caso, el legislador deberá reflejar la voluntad de que cierta contribución cumpla con un fin extrafiscal en el proceso de creación de la norma, excepto en “casos excepcionales en que el órgano de control advierta que la contribución está encaminada a proteger o ayudar a clases marginales, en cuyo caso el fin extrafiscal es evidente”.<sup>27</sup>
- En materia de equidad, un fin extrafiscal puede justificar un trato diferenciado entre distintas categorías de contribuyentes. Esto es lo opuesto a la creación de categorías “caprichosas”. Por tanto una contribución puede considerarse equitativa si sus diferenciaciones se basan en fines extrafiscales.<sup>28</sup>

---

<sup>24</sup> ALIL ÁLVAREZ ALCALÁ, textos Jurídicos Universitarios.- Lecciones de derecho fiscal 2ª. Edición, p. 375

<sup>25</sup> Pleno, Jurisprudencia P./J. 18/91 “**CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES**”.

<sup>26</sup> Pleno, Jurisprudencia P./J. 20/91 “**ACTIVO DE LAS EMPRESAS. LA LEY QUE CREA EL IMPUESTO CORRESPONDIENTE NO ES INCONSTITUCIONAL POR PERSEGUIR, SECUNDARIAMENTE, FINES EXTRAFISCALES**”.

<sup>27</sup> Primera Sala, Jurisprudencia 1a./J. 46/2005 “**FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES**”.

<sup>28</sup> Primera Sala, Jurisprudencia 1a./J. 57/2005 “**TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS. EL ARTÍCULO 8o., FRACCIÓN V, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL EXENTAR DE SU PAGO A LOS TENEDORES O USUARIOS DE LOS VEHÍCULOS DE LA FEDERACIÓN, ESTADOS, MUNICIPIOS Y DISTRITO FEDERAL UTILIZADOS PARA LA PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS AHÍ PRECISADOS, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003 Y 2004)**”. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido en diversas jurisprudencias que no todo trato diverso previsto por las normas tributarias conlleva una violación al principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que el legislador está facultado para crear categorías de contribuyentes, siempre y cuando éstas no sean caprichosas o arbitrarias, sino sustentadas en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferenciado, como pueden ser las finalidades económicas o sociales, las razones de política fiscal e incluso los fines extrafiscales. En este orden de ideas, la exención prevista en la fracción V del artículo 8o. de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos para los ejercicios fiscales de 2003 y 2004 no viola el referido principio constitucional, ya que el legislador federal expresó las razones objetivas que justifican que los tenedores o usuarios de los vehículos de la Federación, Estados, Municipios y Distrito Federal que sean utilizados para la prestación de los servicios públicos de rescate, patrullas, transportes de limpia, pipas de agua, servicios funerarios, ambulancias o instituciones de beneficencia autorizadas por las leyes y los destinados a los cuerpos de bomberos, no paguen el señalado tributo, al expresar que en la especie se trata de vehículos de las entidades públicas destinados a satisfacer las necesidades de la población.”

- Adicionalmente (2a./J.31/2007)<sup>29</sup>, se ha señalado que la finalidad que genere la diferencia en el trato de individuos o grupos en situaciones comparables “debe ser legítima (objetiva y constitucionalmente válida) y la distinción debe ser un medio apto y adecuado para lograr el fin u objetivo que el legislador quiera alcanzar. De cumplirse estos requisitos, “se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos”

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha venido reconociendo en sus sentencias la utilización extrafiscal de algunos tributos, fue en el año de 1991 que el Pleno en sesión privada celebrada el jueves veintitrés de mayo de mil novecientos noventa y uno, estableció la Jurisprudencia P./J.18/91 en la que por primera vez se emitió un criterio que contenía la definición de “fines extrafiscales”, misma que expresa lo siguiente:

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

En ese orden le siguió otro criterio del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que correspondió a la Jurisprudencia P./J. 20/91, misma que a la letra establece:

**“ACTIVO DE LAS EMPRESAS. LA LEY QUE CREA EL IMPUESTO CORRESPONDIENTE NO ES INCONSTITUCIONAL POR PERSEGUIR, SECUNDARIAMENTE, FINES EXTRAFISCALES.** El propósito

<sup>29</sup> Segunda Sala, Jurisprudencia “**EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.** Los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consisten en que: 1) exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga); 2) de existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida); 3) de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y, 4) de actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por ende, el examen de constitucionalidad de una ley bajo el principio de equidad tributaria precisa de la valoración de determinadas condiciones, de manera escalonada, generando que el incumplimiento de cualquiera de éstas sea suficiente para estimar que existe una violación al indicado principio constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás.

fundamental de los impuestos es el recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, Estados, y Municipios en los términos establecidos por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, pero no resulta violatorio de esta norma la circunstancia de que al establecerlos, el legislador tome en consideración, además, de manera accesorio o secundaria, algunas de las consecuencias que sobre la colectividad pueden tener las contribuciones, a efecto de que sirvan de apoyo a la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar o regular, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos. Así, no es inconstitucional que al fin recaudatorio perseguido primordialmente por el legislador cuando estableció el gravamen de que se trata, se agregue otro complementario que consiste, según se infiere de la exposición de motivos de la ley, en el interés de crear un mecanismo que, por un lado, impulse el desarrollo de las actividades empresariales al inducir el incremento de la eficiencia de las unidades de producción y, por el otro, desaliente la subsistencia de entidades deficitarias e improductivas.

En esa virtud, podemos afirmar que los fines extrafiscales se erigen como razones objetivas y razonables utilizadas por el Legislador para encausar a las leyes tributarias al control, regulación y fomento de ciertas actividades o sectores económicos, mismos que deberán expresarse dentro del proceso de creación de la Ley por el propio legislador a efecto de que no quede lugar a dudas cual fue su voluntad con respecto al establecimiento de una determinada finalidad extrafiscal.

Resulta plenamente aplicable a lo anterior el criterio de jurisprudencia que dice:

“Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXI, Mayo de 2005, Página: 157, Tesis: 1a./J. 46/2005, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa.

**FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.** Una nueva reflexión sobre el tema de los fines extrafiscales conduce a la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a considerar que si bien es cierto que el propósito fundamental de las contribuciones es el recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios, también lo es que puede agregarse otro de similar naturaleza, relativo a que aquéllas pueden servir como instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar (fines extrafiscales), por lo que ineludiblemente será el órgano legislativo el que justifique expresamente, en la exposición de

**motivos o en los dictámenes o en la misma ley, los mencionados fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con su imposición.** En efecto, el Estado al establecer las contribuciones respectivas, a fin de lograr una mejor captación de los recursos para la satisfacción de sus fines fiscales, puede prever una serie de mecanismos que respondan a fines extrafiscales, pero **tendrá que ser el legislador quien en este supuesto refleje su voluntad en el proceso de creación de la contribución, en virtud de que en un problema de constitucionalidad de leyes debe atenderse sustancialmente a las justificaciones expresadas por los órganos encargados de crear la ley y no a las posibles ideas que haya tenido o a las posibles finalidades u objetivos que se haya propuesto alcanzar.** Lo anterior adquiere relevancia si se toma en cuenta que al corresponder al legislador señalar expresamente los fines extrafiscales de la contribución, el órgano de control contará con otros elementos cuyo análisis le permitirá llegar a la convicción y determinar la constitucionalidad o inconstitucionalidad del precepto o preceptos reclamados. Independientemente de lo anterior, podrán existir casos excepcionales en que el órgano de control advierta que la contribución está encaminada a proteger o ayudar a clases marginales, en cuyo caso el fin extrafiscal es evidente, es decir, se trata de un fin especial de auxilio y, por tanto, no será necesario que en la iniciativa, en los dictámenes o en la propia ley el legislador exponga o revele los fines extrafiscales, al resultar un hecho notorio la finalidad que persigue la contribución respectiva.”

**(Énfasis agregado)**

De igual forma, no debemos perder de vista que en tratándose de amparos contra leyes los referidos fines extrafiscales no pueden constituir meros elementos aislados que justifiquen, por sí mismos, violaciones sino que deben entenderse como otros elementos que deben ser analizados con relación a los demás integrantes de la contribución para determinar la constitucionalidad o no de un determinado precepto legal, tal como se aprecia del criterio judicial siguiente:

“Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, X, Diciembre de 1999, Página: 15, Tesis: P. CIV/99, Tesis Aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa.

**CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.** La existencia de un fin extrafiscal, entendido éste como un objetivo distinto al recaudatorio que se pretende alcanzar con el establecimiento de

una determinada contribución **no puede convertirse en un elemento aislado** que justifique la violación a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público consagrados por el artículo 31, fracción IV de la Ley Fundamental. **Los fines extrafiscales son exclusivamente otros elementos que debe analizar el órgano de control para determinar la constitucionalidad o no de un determinado precepto.**  
(Énfasis agregado)

En efecto, se aprecia del criterio reproducido, es menester analizar debidamente los fines extrafiscales de una contribución señalados por el propio legislador, a efecto de estar en posibilidad de determinar el cumplimiento de los principios contemplados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Más aún, en el supuesto de que la contribución cumpla con los fines extrafiscales para los cuales fue creada, se determinará su adecuación y cumplimiento de los principios constitucionales.

Luego, si legislador estimó que debía imponer una carga de tipo fiscal al establecer la tasa citada, a fin de desalentar y fiscalizar un cierto tipo de actividad e incluso dispuso que debían cumplirse ciertas condicionantes para ubicarse en el hecho imponible; en consecuencia, se encuentra claramente definida la justificación objetiva y razonable que le permiten al legislador establecer un fin extrafiscal, de ahí la ineficacia de los conceptos de violación.

Fortalece lo anterior, el criterio adoptado por esa H. Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria relativa al amparo en revisión 225/2006, promovido por la quejosa Televisa, S.A. de C.V., cuyo texto es el siguiente:

“En el caso la parte quejosa se duele de que el precepto reclamado no respeta la garantía de proporcionalidad tributaria, pues considera que la tasa del 40% aplicable en forma particular a las operaciones realizadas en regímenes fiscales preferentes es excesiva y distorsionante en relación con la tasa general del 30% de la Ley del Impuesto sobre la Renta, además de que al omitir considerar las deducciones del contribuyente, no atiende a la real capacidad contributiva del sujeto, lo que hace que ese trato sea desproporcional.

Contrario a lo afirmado por la recurrente, los artículos 205 y 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no violan la garantía de proporcionalidad tributaria, pues el hecho de que se apliquen dos tasas distintas, una la régimen general y otra a los ingresos sujetos al régimen fiscal preferente, no demuestra su desproporcionalidad, ya que la norma se dirige a dos sujetos distintos, pues como se vio en párrafos precedentes se trata de una categoría de contribuyentes distinta, y en este caso el legislador otorga un tratamiento distinto para

contribuyentes que se encuentran en diversa situación fiscal, lo cual atiende a un fin extrafiscal, que consiste en desalentar y fiscalizar las inversiones realizadas en regímenes fiscales preferentes.

Se reitera, un contribuyente sujeto a un régimen fiscal preferente (extranjero) no es jurídicamente igual a un contribuyente residente en el territorio nacional, por el simple hecho de que este último se encuentra sujeto a gravamen por todos aquellos ingresos que obtenga, mientras que el residente en el extranjero únicamente se encuentra obligado a pagar un tributo respecto de aquellos ingresos por los cuales se considere que la fuente de riqueza se ubica en el territorio nacional.

Asimismo, debe estimarse que los contribuyentes residentes en el extranjero son una categoría diferente en relación con los contribuyentes residentes en el territorio nacional, ya que si bien ambos sujetos son contribuyentes del mismo impuesto, ello no implica que los mismos sean iguales para efectos fiscales.

En ese orden de ideas, es indudable que la tasa del 40% y la **imposibilidad de que se apliquen en beneficio del contribuyente deducciones, se determinó atendiendo a un fin extrafiscal; luego, dicho trato no se otorgó en forma genérica sino sólo aquellos ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes pues éstos son los que se pretende desalentar y fiscalizar.**

Consecuentemente, sólo quienes realicen operaciones o perciban ingresos ubicados en regímenes fiscales preferentes se ubicaran en el hecho imponible previsto en el artículo 205 y 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo cual, tiene una justificación válida y objetiva, acorde con los motivos en que se apoyó el dictamen a la reforma a dichos numerales, de donde se advierte que fue esa la intención del legislador, es decir, el establecer una tasa e impedimentos para aplicar deducciones con motivos extrafiscales.

**Así tenemos que, cuando el legislador establece la carga controvertida, parte del reconocimiento de que es necesario desalentar y fiscalizar ese tipo de operaciones, para lo cual se impuso la tasa de 40% y se impide que se realicen deducciones, a fin de que los contribuyentes no realicen operaciones en esos regímenes fiscales preferentes y paguen el impuesto que corresponda en México.**

En efecto, el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, entre otros, a los artículos 205 y 212, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dice lo siguiente:

(se transcribe)

Las anteriores consideraciones conllevan a determinar que contrario a lo que afirma el quejoso, los artículos 205 y 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigentes en dos mil cinco, **no viola el principio de proporcionalidad tributaria.**

Por tanto, al resultar infundados los argumentos expresados por la parte quejosa para demostrar la inconstitucionalidad de los artículos 205 y 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigentes en dos mil cinco, lo procedente es, en la materia competencia de esta Segunda Sala, revocar la sentencia recurrida y negar el amparo y protección de la Justicia Federal que solicita acorde a lo razonado en la parte considerativa de esta sentencia.”

**(Énfasis añadido)**

De la transcripción realizada se desprenden las siguientes consideraciones:

- 1.- La litis se constreñía en la impugnación de los artículos 205 y 212 de LISR ya que se establece una tasa más alta (40%) y se prohíben las deducciones cuando se realizan en aquellos lugares con regímenes fiscales preferentes.
- 2.- Se reclamaba, entre otras cosas, los principios de equidad y proporcionalidad de los referidos artículos.
- 3.- En cuanto al principio de equidad tributaria, se determinó que el impuesto no violaba el mismo, ya que se está en situaciones diferentes los que realizan pagos a residentes en el extranjero.
- 4.- En cuanto al principio de proporcionalidad tributaria, el quejoso reclamó que no se cumplía con dicho principio el hecho de que se grave a una tasa más alta y además que no se permitían realizar deducciones a los ingresos obtenidos por operaciones realizadas en lugares con regímenes fiscales preferentes.
- 5.- Bajo estas premisas, la Segunda Sala resolvió que el establecer una tasa del 40% y el prohibir las deducciones, tenía un motivo extrafiscal, desalentar y fiscalizar ese tipo de operaciones. Que dicho objetivo estaba contenido en el Dictamen, por lo que “se encuentra claramente definida la justificación objetiva y razonable que le permiten al legislador establecer un fin extrafiscal, de ahí la ineficacia de los conceptos de violación”.

De lo anterior se colige que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación señala que el fin extrafiscal no puede romper el principio de proporcionalidad tributaria cuando dicho fin sea aislado, pero si ese fin se encuentra plenamente justificado de manera objetiva y razonable, es decir, guarda absoluta congruencia entre la actividad a desalentar y el objetivo recaudatorio del Estado, dicho fin no

resulta violatorio del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Bajo estas premisas, es dable concluir que:

- No debe estudiarse primero si un impuesto es desproporcional o no, y luego analizar si el fin extrafiscal justifica esa desproporcionalidad, ya que el fin extrafiscal es otro elemento que debe analizarse en forma preferente para determinar la constitucionalidad o no de un determinado precepto.
- Siempre que el fin se encuentre plenamente justificado de manera objetiva y razonable, es decir, que guarde absoluta congruencia entre la actividad a desalentar y el objetivo recaudatorio, dicho fin no resulta violatorio del 31, fracción IV. En este caso no será un elemento aislado que justifique la violación a los principios del 31, fracción IV.
- Para la existencia de un fin extrafiscal en normas tributarias, basta que quede asentado en los dictámenes.

Ciertamente, se constata la ilegalidad de la sentencia referida, ya que se realiza un indebido análisis de la extrafiscalidad del impuesto al activo, pues para analizarse parte de la premisa de que el tributo ya es inconstitucional, empero el análisis correcto debió realizarse analizando primero el fin extrafiscal, consistente en el control respecto del impuesto sobre la renta para de esta manera que con dicho fin se justifican las medidas adoptadas por el legislador de ya no contemplar más la deducción de deudas.

Dado lo cual no es procedente la aplicación del principio de capacidad contributiva en un sentido estricto en contra del impuesto al activo, ya que eso implicaría la distorsión de los fines propios del impuesto.

Es por lo anterior, que el análisis correspondiente sobre la Constitucionalidad del impuesto al activo, debe partir de las premisas relativas a su fin extrafiscal, y si el mismo se encuentra justificado y en su caso, si es posible o no la consecución de mismo.

En la especie, es necesario traer a colación que el impuesto al activo se creó debido a las prácticas elusivas que llevaban a cabo determinados contribuyentes que pretendían eludir el pago del impuesto sobre la renta correspondiente, tal y como expresamente se refiere en la exposición de motivos correspondiente.

En efecto, el legislador pretende que los contribuyentes paguen siempre el impuesto sobre la renta, sin embargo, derivado de las prácticas elusivas empleadas fue menester, determinar la creación de un impuesto mínimo como es el impuesto al activo.

De lo anterior se advierte, que el impuesto al activo no tiene como objeto preponderante un fin recaudatorio (fin fiscal por excelencia), sino más bien, un control respecto de la elusión del impuesto sobre la renta, es decir, contiene un fin extrafiscal.

Lo anterior es así, máxime que el impuesto al activo debidamente enterado, podrá ser recuperable, siempre y cuando se pague el impuesto sobre la renta correspondiente.

En resumen, los estímulos fiscales son apoyos gubernamentales que se destinan a promover el desarrollo de actividades y regiones específicas a través de diversos mecanismos -disminución de tasas impositivas, exención de impuestos determinados, aumento temporal de tasas de depreciación de activos, etc.- y son establecidos en la Ley de Ingresos de la Federación.

Para su aplicación, el contribuyente debe estar en los supuestos o requerimientos que el estímulo específica y acreditarlo según el procedimiento detallado en el mismo. La vigencia del Estímulo Fiscal se define siempre en su publicación.

Por otro lado, es importante mencionar que la creación de normas que persiguen una finalidad distinta de la recaudatoria, para incentivar o desincentivar ciertas conductas, no implica que su otorgamiento sea constitucionalmente exigible.

Esto es así, ya que no existe un derecho constitucionalmente reconocido a la exención tributaria, ni mucho menos al otorgamiento de un beneficio o un estímulo fiscal, en tanto que todos los contribuyentes están obligados a contribuir al sostenimiento del gasto público.

En ese sentido, si bien en cualquier momento pueden generarse juicios de diversa índole sobre la conveniencia o inconveniencia de que el legislador, mediante el sistema fiscal establezca incentivos, limite los existentes o, los elimine, lo cierto es que ello no se puede llevar al extremo de afirmar que siempre deberán otorgarse los mayores incentivos posibles, ni es éste un derecho exigible constitucionalmente, como tampoco lo es el que estos incentivos siempre deban darse a través del sistema tributario.

Sobre el Particular, la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de su Primera Sala emitió el criterio de tesis 1a. XXII/2011, cuyo contenido se transcribe a la letra:

**“SISTEMA TRIBUTARIO. EL OTORGAMIENTO DE INCENTIVOS FISCALES PARA LA CONSECUCCIÓN DE FINES EXTRAFISCALES, NO ES EXIGIBLE CONSTITUCIONALMENTE, POR LO QUE NO RESULTA VÁLIDO SOSTENER QUE NO PODÍA LIMITARSE LA DEDUCIBILIDAD**

## **DE DONATIVOS PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

En cualquier momento de la historia nacional, pueden siempre formularse juicios de diversa índole sobre la conveniencia o inconveniencia de que el legislador, a través del sistema fiscal, establezca determinados incentivos, acote los existentes o, inclusive, los elimine; tal es el caso de la decisión tomada en el sentido de disminuir los incentivos para la realización de donativos a entidades no lucrativas, en relación con la cual pueden emitirse diversas opiniones, así como sobre los efectos que tal medida podría tener sobre el accionar de los mexicanos. Sin embargo, no debe pasarse por alto que dichos juicios no son propios de las labores de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al menos en tanto no provoquen, simultáneamente, una vulneración de derechos tutelados constitucionalmente. Esta afirmación no es más que la consecuencia del criterio sostenido por esta Sala en el sentido de que el diseño del sistema tributario -y los incentivos que se otorguen para la consecución de finalidades extrafiscales-, corresponde al legislador dentro de un amplio ámbito de libre configuración. Adicionalmente, puede afirmarse que la limitante aludida es una disminución del incentivo fiscal para la colaboración con las entidades no lucrativas, pero no es un desincentivo -como podría ser un castigo a quien realice dichas donaciones-, lo cual sí podría llevar a juicios como los que corresponden a este alto tribunal, pues podría implicar la afectación de otros derechos, la limitación a actividades que coadyuvan a la consecución de finalidades establecidas constitucionalmente, y podrían establecer una limitante, no sólo indeseada, sino atentatoria de las finalidades que busca el Estado Social de Derecho, al provocar una falta de cohesión entre los elementos que integran el Estado, falta de atención a las necesidades colectivas, ausencia de solidaridad e indiferencia ante los problemas de la realidad mexicana, con el consecuente poco compromiso para superarlos. Sin embargo, un límite al beneficio fiscal no tiene estos efectos, y si bien podría afirmarse que siempre podría estar más incentivada la participación de la sociedad civil en la consecución de determinadas finalidades, ello no puede llevar al tribunal constitucional a afirmar que siempre deberán otorgarse los mayores incentivos posibles, ni es éste un postulado exigible constitucionalmente, como tampoco lo es el que estos incentivos siempre deban darse a través del sistema tributario. Todo lo anterior debe valorarse sin dejar de tener presente que la legislación fiscal no ha dejado de establecer un incentivo, acotado a los casos que el legislador considera razonable, en un ámbito en relación con el cual puede válidamente tomar esa decisión, y sin que pueda soslayarse que la capacidad contributiva que reflejan los ingresos y las deducciones estructurales -es decir, aquellas que la Constitución exige que refleje la Ley del Impuesto sobre la Renta-, es una manifestación de capacidad idónea para tributar, por la cual el Estado debería recibir la contribución correspondiente, y que sólo deja de hacerlo, válidamente -sin que resulte adecuado considerar que actúa incorrectamente quien aproveche la deducción de donativos-, en la medida en la que el propio Estado así lo permite, mediante el incentivo correspondiente, cuya entidad puede ser mayor o menor en cualquier momento, conforme a los criterios que el autor

de la norma considere adecuados y pertinentes para el propósito que persiga.

Bajo tal consideración, debemos señalar que no existe derecho constitucionalmente tutelado que obligue al legislador a conceder una exención tributaria, un beneficio o un incentivo fiscal, así como tampoco a que se impida que a través de la facultad legislativa se acoten o eliminen los existentes, mucho menos a que los derechos fundamentales y los servicios básicos deban tutelarse o garantizarse a través de dichos beneficios tributarios.

Si bien existen derechos que el Estado debe promover, respetar, proteger y garantizar, así como servicios básicos que debe brindar, de donde surge un derecho de los particulares para exigirlos, lo cierto es que ello no implica que exista el derecho constitucional de exigir que, se cumpla con tales obligaciones estatales a través de la legislación tributaria, otorgando un beneficio fiscal determinado.

Por ello, el Estado tiene a su alcance los medios para proporcionar servicios y promover, respetar, proteger y garantizar los derechos consagrados en la Constitución Federal, pero no existe precepto constitucional alguno que lo obligue a que ello se realice forzosamente a través de beneficios o exenciones fiscales, sino que conforme a la amplia libertad de configuración tributaria a la que se hizo referencia en párrafos precedentes, podrá determinar la forma y mecanismos para alcanzar sus fines.

### **3.7 Distinción de los estímulos fiscales**

Conforme la teoría y criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, lo que nos permitirá asumir si determinado estímulo fiscal debe sujetarse a los principios de justicia tributaria establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es cuando atendemos a su objeto y finalidad.

Debemos precisar que los principios tributarios referidos tienen eficacia jurídica propia, en virtud de que son normas concretas constitucionales que se pueden aplicar sin necesidad de un desarrollo legislativo posterior o si este desarrollo es indispensable para exigir su aplicación, que revelan que tienen un carácter vinculante y deben cumplirse inmediatamente por los poderes públicos, en virtud de que afectan su actuación estatal en tanto que los obliga a no producir normativa alguna que contradiga su contenido esencial y en producir aquella que sintonice con su interpretación constitucional, de lo contrario, podría ser declarada nula a través de los medios de regularidad constitucional.

Asimismo, debe decirse que los principios tributarios tienen un carácter económico porque se refieren, a la capacidad económica de los contribuyentes, a redistribuir la riqueza y a soportar una carga monetaria, que se traduce en el pago en dinero de las cantidades que el legislador determina por medio de un tributo, cuyo monto impone al causante.

En relación al ámbito de aplicación de los principios tributarios, debemos decir que tienen una aplicación estricta en la actividad estatal, en virtud de que no cualquier aspecto financiero tiene que observarlos, sino sólo aquellos que tengan una naturaleza tributaria, es decir, que deriven del poder impositivo del Estado que se vincula con todos los aspectos de las contribuciones, por tal motivo los principios mencionados se rigen en la obligación sustantiva de pago de las contribuciones, pero también pueden tener funcionalidad en obligaciones accesorias y en deberes formales, siempre y cuando tengan origen y consecuencias tributarios, ya que si se trata de una actuación financiera estatal que sólo incide en esa materia tributaria, pero no emana inmediatamente de ella, resulta patente que no puede exigirse el cumplimiento de tales derechos, sin que ello implique que no pueda sujetarse a las garantías y otros postulados que regula la Constitución Federal.

Al respecto, debemos citar al tratadista Ernesto Flores Zavala quien afirma que las obligaciones del contribuyente se dividen en principales y secundarias, siendo la principal o sustantiva únicamente el pago de un impuesto; y divide a las secundarias en tres: de hacer, no hacer y tolerar (cambiando los términos sustantivas y formales adoptados por autores como Rodríguez Lobato y Martínez Vera)<sup>30</sup>.

La obligación sustantiva, se refiere a aquellas leyes tributarias que son disposiciones de observancia general que dimanen de la expresión tributaria del Estado, como de la potestad normativa paratributaria (facultad para emitir disposiciones de observancia general mediante las cuales se regulan los procedimientos de fiscalización, liquidación y cobro coactivo de los tributos y se pormenorizan aspectos secundarios de los elementos esenciales de éstas).

Las normas tributarias que afectan en forma relevante el patrimonio del gobernado son las que regulan los elementos de una contribución como sujeto, hecho imponible, procedimiento para cuantificar la base gravable, cuota, tarifa, no sujeciones, exenciones, entre otras figuras fiscales que inciden en el pago mismo del tributo, a las que se les denomina sustantivas.

En relación a las obligaciones tributarias accesorias o formales son aquéllas previstas en un acto materialmente legislativo, cuyo objeto es vincular a los gobernados a desarrollar una determinada conducta, diversa al pago en sí de contribuciones, que permite al Estado recaudar en forma eficiente esas prestaciones patrimoniales de carácter público.

---

<sup>30</sup> Flores Zavala Ernesto. Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa, México: 1995.

De lo expuesto se pone de manifiesto que estas últimas obligaciones, no trascienden en el núcleo de la obligación de pago, por lo que sólo aquéllas que inciden de una manera directa les resultan aplicables los principios tributarios.

Es importante hacer referencia a tal aserto, en razón de que los principios tributarios se vinculan a los aspectos concernientes a la medida en que se debe contribuir al gasto público, cuestión con la que no se relacionan directamente las obligaciones formales, pues generalmente tienen como finalidad permitir al fisco una mejor vigilancia en el cumplimiento de la obligación sustantiva de pago, traduciéndose en herramientas de control que, en su caso, quedan sujetas a las garantías y otros postulados de la Constitución Federal.

Bajo tal consideración, se observa que para que los principios tributarios actúen en relación con obligaciones de carácter formal, es indispensable que éstas incidan directamente en la obligación sustantiva, pues si constituye un simple control de la autoridad administrativa para la mejor recaudación de impuestos, resulta innegable que no se enlaza directamente con el deber de pagar a que alude el artículo 31, fracción IV, constitucional.

Lo que venimos señalando, hace que debamos recurrir al objeto y finalidad de una disposición para que esencialmente podamos determinar si la misma debe sujetarse al control constitucional de estos principios tributarios.

- La finalidad no recaudatoria debe deducirse con claridad de la ley que lo regula, sin que basten para ello, la exposición de motivos, pues esta puede expresar intenciones extrafiscales sin estar avaladas realmente por el contenido de la norma jurídica. Sin embargo, el carácter extrafiscal tiene que ser cierto y no simplemente aparente, evitando así que la finalidad extrafiscal se convierta en una mera fórmula o excusa generalista con la declaración formal de tener alguna finalidad distinta a la recaudación.
- La finalidad extrafiscal deberá encontrarse presente en la estructura interna del tributo, es decir, en sus elementos esenciales, especialmente en los cuantitativos, a fin de que logre modular la carga tributaria en función de la finalidad extrafiscal. Los elementos cuantitativos tienen gran relevancia en este tipo de tributos, ya que al cuantificar los aspectos extrafiscales es necesario introducir magnitudes que en ocasiones carecen de traducción económica inmediata, lo que representa una singular seria que los identifica. Respecto de los elementos cualitativos, el hecho imponible deberá ser coherente con el fin que el tributo persigue. El elemento objetivo del mismo deberá ser también acorde a la finalidad que se pretende. Es importante señalar que en la mayoría de los casos, el elemento objetivo no es una manifestación de riqueza, sino una acción u omisión que constituye la conducta perseguida por la finalidad extrafiscal. Al sustituirse la manifestación de riqueza por otra magnitud, implicará hacer una excepción

respecto de la capacidad contributiva como parámetro del principio de proporcionalidad, sin embargo, esta deberá ser suficientemente justificada.

Lo anterior, conceptualizado en los estímulos fiscales, nos permitirá de igual forma poder determinar, atendiendo a su objeto y finalidad, si deben sujetarse al control de los principios tributarios aludidos.

Para ello, en relación a los estímulos fiscales atendiendo a la conceptualización anotada en el párrafo que antecede, es importante que debamos identificar sus elementos:

- El beneficiario debe ser contribuyente del impuesto. Este elemento es fundamental, porque el estímulo fiscal sólo se origina y concreta en torno a las cargas tributarias que pesan sobre él.
- La situación especial del sujeto beneficiado establecida en abstracto en la disposición legal que otorga el estímulo y que, al concretarse, da origen al derecho del contribuyente para exigir el otorgamiento de dicho estímulo en su favor.

Los estímulos fiscales, a pesar de su denominación tributaria, no siempre quedan integrados a la estructura de la contribución, debido a que el Estado puede sólo utilizarlos como instrumentos eficientes para alcanzar sus fines públicos; es decir, por facilidad operativa se incorporan al final de la mecánica de la contribución para disminuir la carga impositiva, siendo este último el beneficio económico que recibe el gobernado, aunque puede adoptarse cualquier otra forma como la entrega directa del monto dinerario o que se disminuya el precio de la adquisición de un bien o servicio.

La característica principal de este tipo de beneficios es que el legislador no trata de medir o graduar la capacidad contributiva de los sujetos obligados, de hecho por la forma en que se integran los estímulos fiscales sin relevancia impositiva atienden a factores que no guardan relación con el hecho imponible o los demás elementos cuantitativos del tributo, ni parecen razonables a su mecánica, por lo que pueden surgir en un ejercicio o no estar presentes en otro, de acuerdo con las políticas económicas del Estado, sin afectar a la tributación misma, pues la correspondencia sólo se refleja en el sujeto obligado y la carga económica que tiene que cubrir.

Como puede apreciarse, la distinción entre ambos estímulos fiscales no radica en su relación con la carga tributaria que tienen que soportar los gobernados por virtud de las contribuciones, pues esta situación se presenta en los dos supuestos, sino en la forma en que se incorpora al esquema del tributo, ya que si actúa mediante un elemento esencial o se adiciona a su mecánica, dado que no se puede separar, tiene relevancia impositiva, porque se asocia a la valoración de la capacidad contributiva de los sujetos obligados; sin embargo, no acontece lo mismo si el

estímulo fiscal opera desde afuera, es decir, sin relevancia impositiva, debido a que solamente sustrae una parte del impuesto que debe soportar el contribuyente.

Esta diferenciación es importante para analizar si le son aplicables los principios de justicia fiscal al estímulo como expresión particular de ciertas garantías individuales, o bien, deben sujetarse a éstas en una connotación más amplia, porque si el beneficio fiscal mide la capacidad económica del sujeto obligado o integra esta valoración, es idóneo su estudio a la luz de los principios de justicia fiscal, pues a partir de este hecho se puede vincular con la proporcionalidad y la equidad en el sentido de verificar si los recursos que aporta son producto de su capacidad contributiva, o si a otros sujetos se les da un trato preferente en el pago respectivo; y si el estímulo no está inmerso en la medición del hecho imponible o en cualquier otro de los elementos, es lógico que no puede apegarse a los principios de justicia tributaria, porque no se logrará su adecuado acoplamiento, si se pondera que este tipo de beneficios fiscales surgen con datos o elementos ajenos a la estructura de la contribución.

Por ello, es importante atender a su objeto y finalidad, ya que los estímulos fiscales, además de ser benéficos para el sujeto pasivo, se emplean como instrumentos de política financiera, económica y social en aras de que el Estado, como rector en el desarrollo nacional, impulse, oriente, encauce, aliente o desaliente algunas actividades o usos sociales, con la condición de que la finalidad perseguida con ellos sea objetiva y no arbitraria ni caprichosa, respetando los principios de justicia fiscal que les sean aplicables cuando incidan en los elementos esenciales de la contribución.

## 4. Análisis de la sentencia

Del análisis realizado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al Estímulo Fiscal otorgado por el Ejecutivo Federal mediante “*Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa*”, publicado el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013, específicamente el regulado en la fracción I del artículo Séptimo de sus disposiciones Transitorias; se puede observar de sus razonamientos que en términos específicos determinó que dicho estímulo no se rige por los principios de justicia fiscal contenidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

Sus razonamientos encontraron sustento, en el hecho de que el Estímulo en cuestión, establece un beneficio fiscal que obedece a objetivos legítimos y constitucionalmente válidos y su expedición encuentra justificación en fines extrafiscales que atienden a razones de política económica.

Bajo tal consideración y atento a los razonamientos que llevaron a la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a determinar que el estímulo fiscal en materia de impuesto al valor agregado, no se rige bajo los principios de justicia fiscal, en mi opinión la decisión de la Sala se encuentra apegada a lo que la doctrina ha señalado en relación a los estímulos fiscales.

En efecto, los razonamientos de la Sala se vinculan con lo que la doctrina ha establecido y definido en relación a los estímulos fiscales, mismo que como señalamos encuentra su justificación en un fin extrafiscal, que obedece a una política fiscal diseñada por el Estado para impulsar un sector específico, que en el caso particular se dirigió a las personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general y que durante el ejercicio fiscal de 2014 optaron por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal.

La decisión no fue caprichosa o aislada, pues la Sala de manera acertada al realizar el análisis del estímulo fiscal, acude a su origen y finalidad, determinando que a través del mismo se otorgan beneficios que no representan ajustes a la estructura, diseño o al monto de un impuesto, sino a la acción unilateral del Estado, que empleó para no hacer efectiva la deuda fiscal al renunciar a la recepción del pago de la obligación pecuniaria del contribuyente, que en el caso corresponde al impuesto al valor agregado.

Aquí es importante recordar, que como lo apuntamos en la teoría y los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los estímulos fiscales pueden tener como finalidad incidir directamente en la carga impositiva, o bien, que solamente se establece un beneficio que opera desde afuera y no incide directamente al momento de determinar la obligación tributaria.

Lo traigo a colación, toda vez que la Primera Sala al momento del análisis del estímulo en cuestión, acude a estos supuestos para definir la naturaleza del estímulo

que se sometió al control constitucional, y a partir de este supuesto determinar si lo estipulado en el artículo Séptimo Transitorio, fracción I del Decreto mencionado, debe someterse al escrutinio de los principios tributarios establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

La relevancia anotada surge porque precisamente una vez que se define el supuesto que regula, es que se determina si debe examinarse bajo la perspectiva de los principios de justicia tributaria señalados, pues en base a los supuestos anotados debemos tomar en consideración la forma en que dicho estímulo se incorpora al esquema del tributo, ya que si actúa mediante un elemento esencial o se adiciona a su mecánica, dado que no se puede separar, tiene relevancia impositiva, porque se asocia a la valoración de la capacidad contributiva de los sujetos obligados; sin embargo, no acontece lo mismo si el estímulo fiscal opera desde afuera, es decir, sin relevancia impositiva, debido a que solamente sustrae una parte del impuesto que debe soportar el contribuyente

En conclusión si el Estímulo incide directamente en los elementos esenciales del impuesto debe someterse al control de los principios del artículo 31, fracción IV, si es el caso, de que el estímulo no incide en la mecánica del impuesto, no se rige bajo dichos principios, pues en este caso su justificación encuentra sustento en fines extrafiscales de política fiscal.

Derivado de lo anterior, la determinación de la Primera Sala en cuanto a que el estímulo que nos ocupa no se rige por los principios de justicia fiscal, fue bajo la consideración de que el mismo no constituye un ajuste a la estructura, diseño o al monto del impuesto al valor agregado, en la medida que no afecta directamente sus elementos esenciales ni al mecanismo que incide directamente en el aspecto sustancial de la obligación fiscal que genera dicha contribución, no obstante que dicho estímulo haga referencia a un acreditamiento, pues tal elemento se otorga a manera de un crédito con el fin de que los sujetos del beneficio no paguen el tributo de que se trata en el ejercicio fiscal de dos mil catorce.

Las conclusiones de la Primera Sala, las podemos concretar en lo siguiente:

- El estímulo fiscal no constituye un ajuste a la estructura, diseño o al monto del impuesto al valor agregado, en la medida que no afecta directamente a sus elementos esenciales, ni al mecanismo que incide directamente en la obligación fiscal que genera dicha contribución.
- No obstante que el Estímulo haga referencia a un acreditamiento, pues tal elemento se otorga a manera de crédito con el fin de que no se pague el impuesto al valor agregado en el ejercicio fiscal de dos mil catorce.
- La implementación del estímulo fiscal impugnado implica una renuncia del Estado a su facultad de recaudar el impuesto al valor agregado en la medida en que constituye un beneficio que tiene por objeto la disminución de la carga

fiscal del contribuyente, la cual soporta el Estado por razones de política económica.

De los razonamientos de la Sala, podemos identificar dos elementos clave para su decisión:

- El beneficio no incide en los elementos esenciales y mecánica del tributo
- Renuncia del Estado a su facultad de recaudar (perdón deuda fiscal)

De las precisiones referidas, se puede observar lo que venimos señalando en la determinación de la Sala, en cuanto a que el estímulo fiscal es consecuencia de la concesión de un beneficio fiscal orientado al logro de la política económica o social adoptada por el Estado, como instrumento de índole excepcional, que se empleó para no hacer efectiva la deuda fiscal al renunciarse a la recepción del pago de la obligación pecuniaria del contribuyente.

Ahora bien, es importante destacar que la decisión de la Primera Sala, si bien derivó del análisis a la naturaleza, origen y finalidad del Estímulo fiscal establecido en el artículo Séptimo Transitorio fracción I del "*Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa*", su determinación se apoyó en el pronunciamiento del Pleno del Máximo Tribunal<sup>31</sup> en torno a los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución, los cuales son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden ubicarse entre los denominados "gastos fiscales", es decir, los originados por la extinción y disminución de tributos traducidos en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social adoptada en una época determinada.

---

<sup>31</sup> Pleno, Jurisprudencia P./J. 3/2016 (10a.) **CONDONACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS. LAS NORMAS QUE LA PREVÉN NO SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.** Los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución son producto de una sanción positiva contenida en una norma típicamente promocional, y pueden ubicarse entre los denominados "gastos fiscales", es decir, los originados por la extinción y disminución de tributos, traducidos en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social adoptada en una época determinada. Así, este tipo de beneficios, como la condonación de deudas tributarias, puede equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues tienen por objeto prioritario plasmar criterios de política fiscal en cuanto a la recaudación de tributos, justificados en razones de interés público. De ahí que la condonación importa un beneficio que no obedece a una exigencia constitucional de justicia tributaria, si se toma en cuenta que se establece con una intención promocional en cumplimiento de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al precisar que el Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará a cabo la regulación y el fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga la propia Ley Suprema. Por consiguiente, al no ser la condonación un ajuste a la estructura, al diseño o al monto de un impuesto, sino la acción unilateral del Estado que, como instrumento de índole excepcional, se emplea para no hacer efectiva la deuda fiscal al renunciarse a la recepción del pago de la obligación pecuniaria del contribuyente, es inconcuso que las normas que la prevén no se rigen por los principios de justicia fiscal contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, pues su otorgamiento no obedece a razones de justicia tributaria, ni al ajuste que corresponde para que el gravamen se determine conforme a la capacidad contributiva que dio lugar al tributo; sin embargo, lo anterior no implica que las normas que establezcan condonaciones escapen al control de la constitucionalidad, ya que la delimitación de quienes pueden contar con tal beneficio y su implementación, excluyendo o incluyendo a ciertos sectores o personas, desde luego, puede analizarse desde el ámbito más amplio correspondiente al principio de igualdad, y no al de equidad tributaria.

Un elemento a destacar en el antecedente del Pleno de la Suprema Corte y que fue determinante para la decisión de la Primera Sala, es que en el caso se estaba analizando el supuesto originado por la extinción o disminución de tributos, traducidos en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales.

El pronunciamiento del Pleno de la Suprema Corte, tuvo su origen al resolver la contradicción de Tesis 276/2015<sup>32</sup> suscitada por la discrepancia de criterios entre su Primera y Segunda Salas<sup>33</sup>, en relación a que si las normas que regulan la condonación de deudas tributarias se rigen por los principios de justicia fiscal consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Sobre el particular, el Pleno para determinar el criterio que debe prevalecer con carácter de Jurisprudencia, realizó las siguientes manifestaciones:

- La condonación es el acto unilateral y voluntario, por el cual el acreedor perdona el cobro de la deuda al deudor.
- La condonación en materia fiscal consiste en la renuncia graciosa por parte del Estado al cobro de un crédito fiscal exigible y existente.
- El ámbito de aplicación de los derechos del artículo 31, fracción IV Constitucional, tiene una aplicación estricta en la actividad estatal, porque no cualquier aspecto financiero tiene que observarlos, sino sólo aquellos referidos a la obligación sustantiva de pago de las contribuciones.
- Los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución – sino respecto al cobro de la misma- son producto de una sanción positiva prevista por una norma promocional y pueden suscribirse entre los que se han denominado “gastos fiscales”, es decir, los originados por la extinción o disminución de tributos, traducidos en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social adoptado en una época determinada.

---

<sup>32</sup> Contradicción de tesis 276/2015, resuelta en sesión de nueve de mayo de dos mil dieciséis, bajo la ponencia del Ministro José Ramón Cossío Díaz, da la cual derivó la Jurisprudencia P./J. 3/2016 (10a.).

<sup>33</sup> Tesis 1a. CCCLXXXVIII/2014 (10a.), de título y subtítulo: "CONDONACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS. LAS NORMAS QUE LA PREVEN NO SE RIGEN POR EL PRINCIPIO DE EQUIDAD ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.", aprobada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y publicada en el Semanario Judicial de la Federación del viernes 21 de noviembre de 2014 a las 9:20 horas y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 12, Tomo I, noviembre de 2014, página 711, y

Tesis 2a./J. 50/2009, de rubro: "CONDONACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS. SE RIGE POR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.", aprobada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, mayo de 2009, página 119

- Al no ser la condonación un ajuste a la estructura, al diseño o al monto de un impuesto, sino la acción unilateral del Estado que, como instrumento de índole excepcional, se ha empleado para no hacer efectiva la deuda fiscal exigible al renunciarse al pago de la obligación pecuniaria del contribuyente, por lo que las normas que la establecen no tienen que juzgarse a la luz del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues su otorgamiento no obedece a razones de justicia tributaria, ni al ajuste que corresponde para que el gravamen se determine conforme a la capacidad contributiva que dio lugar al establecimiento del tributo.

De los razonamientos del Pleno de la Corte, podemos identificar de igual forma dos elementos clave para su decisión:

- El beneficio no incide en los elementos esenciales y mecánica del tributo
- Renuncia del Estado a su facultad de recaudar (perdón deuda fiscal)

Como se podrá observar de la referencia a los razonamientos de la Primera Sala y del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, existe coincidencia en cuanto a su determinación, pues de sus conclusiones podemos advertir que llegaron al mismo razonamiento, esto es, que los beneficios que se otorgan a través de ambos -objeto- no modifican la estructura de la obligación tributaria, lo que representa que no modifican los elementos esenciales de la contribución; y por otra implican una renuncia del Estado a su facultad de recaudar el impuesto en la medida en que constituyen un beneficio que tiene por objeto la disminución de la carga fiscal del contribuyente, la cual soporta el Estado por razones de política económica.

De conformidad a los elementos identificados en la determinación del Pleno y de la Sala, se podrá observar que los mismos se ajustan a lo que la doctrina ha establecido en relación a los normas con fines extrafiscales, esto es, que si la norma tributaria con fin extrafiscal no incide en la determinación del mismo no le resultan aplicables los principios del artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, así como también que está diseñada como una política económica por la cual el Estado deja de percibir ingresos, con la finalidad de impulsar una actividad, sector o grupo de contribuyentes.

No podemos pasar por alto el hecho de que la Litis sometida a consideración del Pleno de la Corte es aquella que tiene ver con las normas por las cuales se regula la condonación; y la Litis puesta a estudio de la Primera Sala tiene que ver con un estímulo fiscal por el que se otorga un crédito fiscal.

No obstante que la naturaleza de los actos analizados es divergente, la consideración de la Primera Sala en cuanto al estímulo fiscal regulado en el artículo Séptimo Transitorio, fracción I, es que guarda igualdad de razones que la condonación de deudas, para considerar que no debe sujetarse a los principios tributarios establecidos en el artículo 31, puesto que en el caso implica una renuncia

del Estado a su facultad de recaudación en la medida en que constituye un beneficio que tiene por objeto la disminución de la carga fiscal del contribuyente.

En efecto, si bien lo resuelto por el Tribunal Pleno fue en el sentido de la condonación de deudas tributarias, la Primera Sala lo asimiló por el tema de la extinción y disminución de tributos traducidos en la no obtención de un ingreso público que se empleó para no hacer efectiva la deuda fiscal al renunciarse a la recepción del pago de la obligación pecuniaria del contribuyente.

Una vez que la Primera Sala determinó la naturaleza y finalidad del estímulo fiscal para ubicarlo en un supuesto específico, abordaremos los razonamientos por los cuales llegó a la conclusión que el estímulo fiscal guarda igualdad de razones que la condonación de deudas tributarias, para considerar que le resultaban aplicables los razonamientos que llevaron al Pleno a considerar que a los mismos no se rigen bajo los principios del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Como precisamos algunos párrafos que anteceden para llegar a su conclusión la Primera Sala, atendió al objeto y finalidad del estímulo fiscal en estudio, lo que le permitió identificar dos elementos clave que influyeron en su decisión, mismos que corresponden a lo siguiente:

1. El beneficio no incide en los elementos esenciales y mecánica del tributo
  - El estímulo fiscal no constituye un ajuste a la estructura, diseño o al monto del impuesto al valor agregado, en la medida en que no afecta directamente a sus elementos esenciales, ni al mecanismo que incide directamente en el aspecto sustancial de la obligación fiscal que genera dicha obligación
2. Renuncia del Estado a su facultad de recaudar (perdón deuda fiscal)
  - No obstante que dicho estímulo fiscal haga referencia a un acreditamiento, no incide en la mecánica para la determinación de la obligación, pues tal elemento se otorga a manera de un crédito con el fin de que los sujetos del beneficio no paguen el impuesto al valor agregado en el ejercicio fiscal de 2014.
  - La implementación del Estímulo Fiscal implica una renuncia del Estado a su facultad de recaudar el impuesto al valor agregado en la medida en que constituye un beneficio que tiene por objeto la disminución de la carga fiscal del contribuyente, la cual soporta el Estado por razones de política económica

Ahora bien, no obstante que en la decisión de la Primera Sala para considerar que el estímulo materia de Litis no se rige por los principios de justicia fiscal, no hace mayor razonamiento, más que aquél que se refiere a la naturaleza de los elementos

antes mencionados, debemos reiterar el hecho de que en esencia su determinación se basó en la Jurisprudencia del Pleno de la Corte.

Sin embargo, debemos apuntar a los razonamientos que realizó al momento de analizar dicho estímulo fiscal bajo el alcance del principio de igualdad jurídica, pues a mi juicio algunos de los razonamientos justifican su decisión de otorgarles la misma naturaleza de los elementos que consideró el Pleno para la condonación de deudas tributarias.

Por ello fue importante hacer pronunciamiento, respecto de la decisión de la Sala en cuanto a que la norma que establece el estímulo no escapa al control de constitucionalidad, ya que la delimitación de quienes pueden contar con tal beneficio y su implementación, excluyendo o incluyendo a ciertos sectores o personas, desde luego puede analizarse desde el ámbito más amplio que corresponde al principio de igualdad jurídica y no al de equidad tributaria.

Lo anterior, guarda relación pues considero que algunos de los razonamientos justifican de cierta manera los razonamientos que llevaron a la Sala a determinar que el estímulo fiscal no se rige bajo los principios tributarios:

- Renuncia del Estado a su facultad de recaudar (perdón deuda fiscal)
- La emisión del decreto que contiene el estímulo fiscal, atendió a la simplificación administrativa como factor clave para acelerar la formalización de la economía, en concreto para fomentar la formalidad de las personas físicas con actividad empresarial con capacidad administrativa limitada.
- El estímulo fiscal está dirigido a las personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general, que opten por tributar en el Régimen de incorporación fiscal.
- El legislador, con el objeto de aumentar la capacidad económica del Estado y lograr la simplificación del sistema tributario, propuso crear el régimen de incorporación fiscal, el cual tiene la característica de que sólo es aplicable a las personas físicas que realicen actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera título profesional y que perciban ingresos anuales que no excedan de dos millones de pesos.
- Con el régimen de incorporación fiscal el legislador busca fomentar la creación de empresas en la formalidad, al mismo tiempo que se invita a los contribuyentes informales a regularizar su situación fiscal.
- Es claro que los motivos que se expresaron para establecer el estímulo fiscal, son de carácter económico, por lo que su emisión sobre dicha base obedece a criterios fundamentados en elementos objetivos que resultan relevantes para incentivar la creación de empresas en la formalidad y al mismo tiempo,

que los pequeños contribuyentes se incorporen al sistema tributario, lo cual no produce únicamente un beneficio económico, sino de carácter social, motivos que descansan en una justificación objetiva y razonable cuya finalidad persigue objetivos legítimos y constitucionalmente válidos.

- El legislador al establecer un trato desigual a las personas físicas con ciertas cualidades que opten por tributar en el régimen de incorporación fiscal, para efecto del pago del impuesto al valor agregado, respecto de aquéllos que tributan conforme al régimen general, atendió a las características particulares de dichos contribuyentes, a saber, la menor capacidad económica y administrativa que los hace diferentes al resto de los sujetos obligados del impuesto al valor agregado.
- El trato desigual se justifica porque alienta el desarrollo económico de los empresarios y su proyección en el mercado, así como en diversos fines extrafiscales que atienden a razones de política económica.
- La circunstancia de que se establezca un estímulo fiscal para los contribuyentes del régimen de incorporación fiscal, el cual se aplicará conforme a un mecanismo específico, no vulnera el principio de igualdad jurídica, puesto que se consideran las características particulares de los actos o actividades que esas personas físicas llevan a cabo y que las diferencian de los demás sujetos pasivos de la relación tributaria.
- El beneficio no incide en los elementos esenciales y mecánica del tributo
- El hecho de que a ciertas personas físicas se les otorgue un estímulo fiscal por tributar bajo el régimen de incorporación fiscal, no repercute en la naturaleza del impuesto al valor agregado, toda vez que el beneficio tributario no se traduce en la exención de pago de dicho tributo, sino únicamente en una mecánica de tributación distinta a la que se aplica en el régimen general de la ley de la materia, mediante la cual el contribuyente que se ubica en el régimen especial, podrá optar por no trasladar al adquirente cantidad alguna por concepto de impuesto al valor agregado.
- Ello no exime al contribuyente que tributa en el Régimen de Incorporación Fiscal de la causación, cálculo y entero del impuesto al valor agregado, que a su vez se traduce en una carga para el mismo al asumir el importe causado, pero con la salvedad de que acreditará el impuesto a su cargo por un cien por ciento contra el mismo que debe pagar, situación que no genera la exención del pago del impuesto al valor agregado.
- No existe una modificación a la naturaleza del impuesto al valor, en virtud de que el estímulo fiscal no incide en la mecánica de causación.

De los razonamientos alcanzados por la Primera Sala al momento que sometió al control de constitucionalidad el artículo Séptimo Transitorio, fracción I del Decreto en estudio bajo el principio de igualdad jurídica, son los que esencialmente justifican el objeto y finalidad del estímulo fiscal regulado en dicho precepto normativo.

Debemos destacar aquél que define su naturaleza, pues a criterio de la Primera Sala -mismo que comparto-, el beneficio otorgado corresponde a una simplificación administrativa como factor clave para acelerar la formalización de la economía, en concreto para fomentar la formalidad de las personas físicas con actividad empresarial con capacidad administrativa limitada.

La decisión anterior guarda relación con el sector o grupo al que se otorgó, pues el estímulo fiscal está dirigido a las personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general, que opten por tributar en el Régimen de incorporación fiscal.

En este punto, es necesario hacer un paréntesis, pues debemos mencionar que el legislador, con el objeto de aumentar la capacidad económica del Estado y lograr la simplificación del sistema tributario, propuso crear el régimen de incorporación fiscal, el cual tiene la característica de que sólo es aplicable a las personas físicas que realicen actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera título profesional y que perciban ingresos anuales que no excedan de dos millones de pesos.

Con el régimen de incorporación fiscal el legislador busca fomentar la creación de empresas en la formalidad, al mismo tiempo que se invita a los contribuyentes informales a regularizar su situación fiscal.

La finalidad del establecimiento del régimen de incorporación fiscal es incrementar la formalidad de los contribuyentes y sustituir los regímenes intermedio y de pequeños contribuyentes por uno solo que, durante su aplicación, los prepare para mudar al régimen general de personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

Entre las finalidades de la reforma fiscal en comento están las de erradicar la informalidad que deriva, muchas veces, de la facilidad o dificultad en el cumplimiento del pago de contribuciones, así como la de sustituir los regímenes fiscales intermedio y de pequeños contribuyentes aplicables a las personas físicas con actividades empresariales por uno transitorio denominado de incorporación fiscal tendente a que los sujetos pasivos inicien el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en un esquema que les permita hacerlo fácilmente y, una vez que estén preparados, muden al régimen general.

En la iniciativa por la que se creó el Régimen de Incorporación Fiscal, se destacó que, atendiendo a los efectos negativos del régimen de pequeños contribuyentes, tales como evasión y elusión fiscal derivado de que algunos contribuyentes tributaban conforme a ese régimen siendo que la escala de sus operaciones

rebasaba el tope establecido, o bien, que se interrumpía la cadena de comprobación, era clara la necesidad de sustituirlo al igual que el régimen intermedio por uno transitorio denominado de incorporación fiscal que simplifica y promueve la formalidad de las personas físicas que realizan actividades empresariales a fin de prepararlas para su ingreso al régimen general.

También se precisó que para promover la adhesión al régimen se otorgarían diversos beneficios, entre los que destacan los descuentos en el pago del impuesto sobre la renta siendo del cien por ciento en el primer año, el cual reduciría paulatina y anualmente hasta llegar a cero, tiempo en que el contribuyente debe mudar al régimen general.

Todo lo anterior, incluso ya ha sido materia de estudio por la Suprema Corte de Justicia de la Nación<sup>34</sup> reconociendo la creación del régimen de incorporación fiscal, como un régimen de beneficio que estableció el legislador para impulsar un sector de contribuyentes, con la finalidad no sólo de beneficiarlos a través de ciertos beneficios fiscales y administrativos incorporados al mismo, sino con la intención de incrementar la base recaudatoria.

Como se podrá observar la determinación de la Primera Sala, ubicó al estímulo fiscal establecido en el artículo Séptimo Transitorio, fracción I, en aquéllos que no inciden en la mecánica del impuesto, si no que fue diseñado como una política económica, en la que mediante la potestad tributaria del Estado, se otorgó con la intención de impulsar el establecimiento del régimen de incorporación fiscal, mismo que se incorporó al sistema tributario a partir del ejercicio fiscal de 2014.

Hasta este punto estamos de acuerdo, en que el estímulo fiscal guarda igualdad de razones con el régimen de incorporación fiscal, el cual tiene como finalidad incrementar la formalidad de los contribuyentes y sustituir los regímenes intermedio y de pequeños contribuyentes por uno solo que, durante su aplicación, los prepare para mudar al régimen general de personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

---

<sup>34</sup> Segunda Sala, Jurisprudencia 2a./J. 18/2018 (10a.) RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL. CONFORME AL ARTÍCULO 111 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, ESTÁN EXCLUIDOS DE SU APLICACIÓN LOS CONTRIBUYENTES QUE HASTA ANTES DE SU VIGENCIA TRIBUTABAN CONFORME AL RÉGIMEN GENERAL DE PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES. En atención a la exposición de motivos del decreto por el que se expidió dicha legislación, el régimen de incorporación fiscal tiene por finalidad, entre otras, erradicar la informalidad que deriva, muchas veces, de la facilidad o dificultad en el cumplimiento del pago de contribuciones, así como sustituir los regímenes fiscales intermedio y de pequeños contribuyentes aplicables a las personas físicas con actividades empresariales por uno transitorio denominado de incorporación fiscal, tendente a que los sujetos pasivos inicien el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en un esquema que les permita hacerlo fácilmente y, una vez que estén preparados, muden al régimen general. Atendiendo a esa finalidad y, sobre todo, a la naturaleza transitoria del régimen fiscal en comento, es claro que están excluidos de su aplicación los contribuyentes que hasta antes de su entrada en vigor tributaban conforme al régimen general de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

De lo anterior se puede colegir, que el estímulo fiscal establecido en el artículo Séptimo vino a complementar todos los beneficios que se otorgaron a las personas físicas que se incorporaron al Régimen de Incorporación Fiscal durante el ejercicio Fiscal de 2014, por lo que se reitera guarda afinidad con la finalidad del Régimen en el que fue otorgado dicho estímulo.

Por lo que estamos de acuerdo en la decisión de la Sala, en que el artículo Séptimo Transitorio, fracción I del Decreto multimencionado, no incide en los elementos esenciales del impuesto al valor agregado o que modifique la mecánica para su determinación, por lo tanto, obedece a un ordenamiento con el fin extrafiscal de otorgar facilidades administrativas a las personas físicas que únicamente realicen actividades con el público en general que durante el ejercicio fiscal de 2014 optaron por tributar en el régimen de incorporación fiscal, lo que obedece a una política económica del Estado, específicamente en su potestad tributaria.

En ese sentido, si conforme lo estipulado en el *“Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa”*, el objeto del estímulo fiscal no incide en los elementos esenciales del impuesto al valor agregado que modifique la mecánica para su determinación, reitero coincidir en este punto con la decisión de la Primera Sala, pues el único supuesto para que en todo caso dicho estímulo tuviera que sujetarse al control de los principios tributarios, sería que el objeto del impuesto modificara los elementos sustanciales para su determinación establecidos en el artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ahora bien como señalamos anteriormente, hasta este punto coincido con la decisión de la Primera Sala, no obstante debo hacer énfasis en uno de los razonamientos que la llevaron a considerar que el objeto del estímulo no constituye un ajuste a la estructura, diseño o al monto del impuesto al valor agregado, en el cual señala que no obstante que dicho estímulo haga referencia a un acreditamiento, tal elemento se otorga a manera de un crédito con el fin de que los sujetos del beneficio no paguen el tributo de que se trata en el ejercicio fiscal de 2014.

En este punto, disiento del razonamiento de la Primera Sala, puesto que en el caso no comparto el hecho de que la cantidad que se otorga a manera de “crédito” tenga como finalidad que no se pague el impuesto al valor agregado, es decir, que corresponda a un crédito otorgado al 100% por el legislador que represente la cantidad que el contribuyente deba pagar por concepto de dicha obligación.

Desde mi punto de vista la cantidad que refiere el estímulo *“una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado que deban pagar por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, el cual será acreditable contra el impuesto al valor agregado que deban pagar por las citadas actividades”*, si bien en los términos contextuales como lo refiere el artículo Séptimo Transitorio, fracción I, podemos entenderla que se otorga a manera de crédito, no debemos entenderla como una

cantidad que otorga el Estado con la finalidad de que se deje pagar la obligación tributaria.

En mi opinión representa más una facilidad administrativa, que es acorde con todos los beneficios que se otorgaron a los contribuyentes personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general, que optaron por tributar en el régimen de incorporación fiscal, pues no debemos olvidar que dicho régimen fue implementado por el legislador con la finalidad de otorgar beneficios y facilidades administrativas que sean acordes y congruentes con el objetivo del legislador que dio origen a dicho régimen.

Si bien es cierto el razonamiento de la Sala en cuanto a que la cantidad que establece el estímulo fiscal se otorga a manera de un crédito con el fin de que los sujetos del beneficio no paguen el tributo, no repercute en la naturaleza del impuesto al valor agregado, cuestión que no se traduce en la exención de pago de dicho tributo sino una mecánica de tributación distinta a la que se aplica el régimen general de la ley de la materia, no encuentro congruencia con el hecho de que llegue a la conclusión de que es un beneficio para no pagar el tributo en el ejercicio fiscal de 2014.

En efecto, si bien es correcto el tratamiento que le da la Sala a la cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado que será acreditable contra el impuesto al valor agregado que deban pagar por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, en cuanto a que el mismo no incide en la mecánica de tributación, puesto que sólo representa una cantidad que sólo será aplicable una vez que se conoce el impuesto que se deba pagar, en mi opinión dicha cantidad no es a cargo del Estado, con la finalidad de que el contribuyente la deje de pagar.

Asimismo, debemos señalar que la Primera Sala reconoció que el otorgamiento del estímulo fiscal no exime al contribuyente que tributa en el régimen de incorporación fiscal de la causación, cálculo y entero del impuesto al valor agregado, que a su vez se traduce en una carga para el mismo asumir el importe causado, pero con la salvedad de que acreditará el impuesto a su cargo en un cien por ciento contra el mismo que debe pagar, lo cual es correcto.

Por lo tanto, si la Primera Sala reconoció que por una parte el estímulo fiscal no genera la exención de pago; y por otra, que exima al contribuyente de la causación, cálculo y entero del impuesto al valor agregado, es evidente que la forma en que se otorga el estímulo únicamente refleja un efecto financiero en la operación, pues en el caso la cantidad que refiere el estímulo fiscal no es real.

En efecto, la forma en que se otorga el estímulo fiscal, tal y como incluso lo reconoció la Primera Sala, atendió a una simplificación administrativa, por lo que considero que no lo debemos ver más allá de eso, de una facilidad administrativa en la forma en que se debe cumplir con la obligación de pago del impuesto al valor agregado, pues incluso la Sala refiere como una mecánica de tributación distinta.

Al respecto es importante referir dos factores indispensables en la determinación del impuesto al valor agregado, que son el traslado y acreditamiento, los cuales si bien no forman parte de los elementos esenciales de dicho tributo, lo cierto es que inciden directamente en la mecánica de tributación de dicha contribución.

Así, en términos de lo previsto en el tercer párrafo del artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado,<sup>35</sup> el contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban los servicios. En este contexto, el precepto dispone que se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en la ley.

En esa medida, el traslado del impuesto al valor agregado es el cobro o cargo en cuenta que el contribuyente hace a las personas antes mencionadas, no del impuesto en cita, sino de un monto equivalente al mismo, en adición y por separado del precio. Esta es la característica que le da la naturaleza de contribución indirecta, puesto que es el consumidor final el que soporta la carga económica del impuesto.

El acreditamiento, de conformidad con lo establecido en el artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado<sup>36</sup>, consiste en restar el impuesto acreditable, de la

---

<sup>35</sup> **Artículo 1°.**-“(…) El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1o.-A o 3o., tercer párrafo de la misma.

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 acreditables en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido.

El traslado del impuesto a que se refiere este artículo no se considerará violatorio de precios o tarifas, incluyendo los oficiales.

<sup>36</sup> **Artículo 4°.**- El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso.

Para los efectos del párrafo anterior, se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.

El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes del impuesto al valor agregado y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión. En el caso de escisión, el acreditamiento del impuesto pendiente de acreditar a la fecha de la escisión sólo lo podrá efectuar la sociedad escidente. Cuando desaparezca la sociedad escidente, se estará a lo dispuesto en el antepenúltimo párrafo del artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación.

cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso. En ese tenor, se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate. Asimismo, dicho mecanismo es un derecho personal para los contribuyentes del impuesto al valor agregado y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión.

Por lo tanto, en consonancia con lo que señaló la Primera Sala si el otorgamiento del estímulo no exime al contribuyente que tributa en el régimen de incorporación fiscal de la causación, cálculo y entero del impuesto al valor agregado, si no que se traduce en una carga para el mismo asumir el importe causado, respecto de la cual se debe aplicar la cantidad que refiere del 100% el estímulo fiscal, sólo es una forma de facilitar el cumplimiento de la obligación del impuesto al valor agregado, al no trasladar al adquirente de los bienes, al receptor de los servicios independientes o a quien se otorgue el uso o goce temporal de bienes muebles cantidad alguna por concepto de impuesto al valor agregado.

En efecto, tal y como lo reconoció la Primera Sala el hecho de que el estímulo señale que no se debe trasladar el impuesto al adquirente de los bienes, al receptor de los servicios independientes o a quien se otorgue el uso o goce temporal de bienes muebles, no implica que dichos actos no genera el impuesto al valor agregado en términos del artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, simplemente se establece la facilidad administrativa de no trasladar el impuesto al valor agregado al consumidor final, esto es el contribuyente asume el impuesto causado -no lo traslada- y es la cantidad a la cual se aplica el ciento por ciento de la cantidad que señala el estímulo.

Por ello, no encuentro razonamiento alguno para considerar que el estímulo corresponde a una cantidad que el Estado dejará de recaudar, pues el hecho de que la cantidad que refiere el estímulo corresponda a la cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado que se deba pagar por la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, simplemente es una ficción en el traslado del impuesto con la única finalidad de facilitar el cumplimiento de la obligación del impuesto al valor agregado y no que el Estado renuncie a la cantidad que se generó por concepto de impuesto al valor agregado.

Bajo tal consideración, no comparto la conclusión de la Primera Sala al considerar que la implementación del estímulo fiscal corresponde a una renuncia del Estado a su facultad de recaudar el impuesto al valor agregado y en consecuencia que se apoyara en lo que el Pleno resolvió en relación a la condonación de deudas tributarias.

En efecto, tal y como lo mencionó el Pleno al resolver en relación a que la condonación de deudas tributarias no se rige por los principios tributarios, en razón de que representan beneficios otorgados por razones no estructurales de la

contribución, los cuales son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden ubicarse entre los denominados “gastos fiscales”, es decir los originados por la extinción y disminución de tributos traducidos en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social adoptada en una determinada época.

Al respecto, si bien el estímulo fiscal analizado tiene la naturaleza de un beneficio otorgado por razones no estructurales de la contribución, producto de una sanción positiva prevista por la norma típicamente promocional, por lo que hemos señalando, este no lo podemos ubicar como una sanción positiva que represente un gasto fiscal por la extinción y disminución de tributos traducidos en la no obtención del ingreso, en consecuencia no se debe analizar bajo la misma naturaleza que la condonación de deudas tributarias.

Cobra mayor relevancia lo dicho en el párrafo que antecede, pues si atendemos a la propia mecánica del impuesto al valor agregado, estamos dejando de lado que así como el decreto señala que para aplicar la cantidad no se debe trasladar cantidad alguna por concepto de impuesto al valor agregado, también establece que no se debe realizar acreditamiento alguno del impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado, lo que viene a complementar el hecho de que el Estado no está dejando de percibir cantidad alguna.

En efecto, lo señalado en el párrafo que antecede, se confirma con el hecho de que al no permitirle al contribuyente acreditamiento alguno del impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado, la cantidad que se otorga a manera de crédito no es real, pues los actos y actividades generaron el impuesto al valor agregado respecto de la cual se aplica, conforme lo estipulado en el estímulo fiscal no permite que se disminuya con el acreditamiento que le corresponde al contribuyente en términos del artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Si atendemos a la mecánica integral del impuesto, como señalamos anteriormente, se puede advertir que si bien no se debe trasladar el impuesto, sino que lo asume el contribuyente, al cual se aplicará una cantidad equivalente al cien por ciento, también lo es que conforme a dicha mecánica el contribuyente no podrá aplicar el acreditamiento del impuesto al valor agregado que le hubieran trasladado el cual conforme a la mecánica apuntada, puede acreditar contra el causado por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles.

Como lo venimos señalando, la finalidad del estímulo fiscal corresponde a una facilidad administrativa que para efecto de evitar la carga administrativa de trasladar el impuesto, establece que el impuesto al valor agregado que se deba pagar por la enajenación, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, no debe trasladado sino que a través del estímulo se otorga una cantidad que equivale al cien por ciento del impuesto al valor agregado

que se deba pagar, lo que evitará el traslado, teniendo como única consecuencia jurídica que no se traslade el impuesto al adquirente de los bienes, al receptor de los servicios independientes o a quien se otorgue el uso o goce temporal de bienes.

En este punto es donde me refiero a la ficción de la operación, pues como hemos visto, el estímulo no corresponde a alguna cantidad que dejo de percibir el Estado, no es una deuda que tenga el contribuyente simplemente se simula la operación del traslado a efecto de evitar la carga administrativa del traslado, pero la operación está gravada en términos del artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

De conformidad a lo antes expuesto, es importante señalar que al no trasladar el impuesto al valor agregado, pero si generarse, la consecuencia únicamente es neutralizar los efectos de la obligación, es decir no se alteran los elementos esenciales de su mecánica, ya que así como no se debe trasladar, también impide que el contribuyente pueda realizar acreditamiento alguno, lo que de manera inmediata no le permitirá el reconocimiento del impuesto que le fue trasladado, con el cual puede disminuir el impuesto que debe pagar al fisco por la operación que genera impuesto al valor agregado el cual deberá pagar al fisco.

En efecto conforme la mecánica de acreditamiento que pueden realizar los contribuyentes respecto del impuesto al valor agregado, pueden acreditar el impuesto al valor agregado que le fue trasladado contra el que el trasladaran por la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes o por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes al consumidor final, esto hace que exista simetría en el impuesto al valor agregado, pues no debemos olvidar que su naturaleza es de impuesto indirecto.

Si bien, como lo señalamos en la Teoría, si bien el origen de los estímulos es poco conocido, el mismo fue encontrando su definición en lo que los autores lo han definido como una herramienta de la política económica del Estado, a través de la cual mediante el diseño de la política tributaria, mediante la potestad tributaria, el Estado crea condiciones para impulsar ciertas áreas, sectores e industrias del país.

Asimismo incluso me puedo apoyar en lo que la Segunda Sala resolvió en relación al tema de la condonación de deudas tributarias, que si bien su criterio no fue el que prevaleció al momento en que el Pleno resolvió la contradicción de tesis 276/2015, me sirve para hacer un punto de referencia.

El criterio de la Segunda Sala, se basó en los siguientes razonamientos:

- La condonación si debe sujetarse a los principios tributarios señalados en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal
- La condonación de deudas fiscales, si bien es un acto voluntario y unilateral por el que el Estado exime al contribuyente del cumplimiento de una obligación adquirida, incide directamente sobre la obligación material de

pago de la contribución.

- La condonación de deudas fiscales está sometida a los postulados previstos en el artículo 31, fracción IV constitucional, porque queda sujeta al principio de reserva de ley en tanto que el propio legislador es quien debe regular sus aspectos esenciales.
- El mecanismo presupone la desaparición real de la capacidad contributiva del gobernado, de ahí que guarda relación con el diverso principio de proporcionalidad tributaria y por ende también con el de equidad para evitar su uso indiscriminado o injustificado entre sujetos obligados que se encuentran en el mismo supuesto fáctico
- La condonación se rige por los principios de justicia tributaria, ya que como forma de extinción de la deuda tributaria se supedita a que, en cada uno de los casos en que se utilice

Al respecto, si bien el criterio de la Segunda Sala fue en el sentido de que la condonación de deudas tributarias si debe sujetarse a los principios tributarios - situación que no comparto-, lo relevante del asunto, es que en el caso señala que si la intención de beneficiar con el perdón de la deuda, tal situación debe integrarse a la estructura de la obligación tributaria, cuestión que a su consideración las normas que regulan la condonación sí inciden en los elementos esenciales del tributo; por ello su decisión.

Con lo anterior, quiero señalar, que si la intención del Ejecutivo Federal hubiera sido otorgar un beneficio que le permitiera al contribuyente quedar liberado del pago del impuesto al valor agregado, esto es que el Estado no hiciera efectiva la deuda fiscal, hubiera implementado el beneficio dentro de la estructura del impuesto, situación que no fue así, tal y como lo señalamos en párrafos anteriores.

Sin embargo eso nos hubiera llevado a un problema de inconstitucionalidad, no sólo porque se violaran los principios tributarios establecidos en el artículo 31, fracción IV constitucional, sino que quedará sujeta al principio de reserva de ley, en tanto que al legislador es a quién le corresponde regular los aspectos esenciales del tributo, ya que el mecanismo presupone la desaparición real de la capacidad contributiva del gobernado, de ahí que de igual forma guarda relación directa con el principio de proporcionalidad en las contribuciones.

## 5. Conclusiones

La Litis a dilucidar en el asunto, consistió en determinar si al estímulo fiscal otorgado por el Ejecutivo Federal mediante “*Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa*”, específicamente el regulado en su artículo Séptimo Transitorio, fracción I, debe sujetarse a los principios tributarios establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El objeto del estímulo fiscal consistió en que las personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general, que optaron por tributar en el régimen de incorporación fiscal en el ejercicio fiscal de 2014, podrán optar por aplicar una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado que deban pagar por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, el cual será acreditable contra el impuesto al valor agregado que deban pagar por las citadas actividades.

Del análisis realizado al criterio emitido por la primera Sala, se puede observar que se sustentó en un criterio de Jurisprudencia emitido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el que determinó que las normas que prevén la condonación de deudas tributarias no se rigen por los principios de justicia tributaria establecidos en el artículo 31, fracción IV constitucional, pues dicho beneficio es otorgado por razones no estructurales de la contribución que son producto de una sanción positiva contenida en una norma promocional y pueden ubicarse entre los denominados gastos fiscales, es decir, los originados por la extinción y disminución de tributos.

Si bien comparto, el sentido en que resolvió la Primera Sala en cuanto a que el estímulo fiscal establecido en el artículo Séptimo Transitorio, fracción I del Decreto mencionado no debe sujetarse al cumplimiento de los principios establecidos en el artículo 31, fracción IV constitucional, disiento en la parte en que se sustenta en lo resuelto por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En efecto, en mi opinión lo resuelto por el Pleno de la Corte al resolver la contradicción de tesis 276/2015 de donde derivó el criterio de Jurisprudencia en que se apoya la Primera Sala, no se relaciona con el objeto y finalidad del estímulo fiscal en cuestión, pues lo señalado por el Pleno se relaciona con la condonación de deudas tributarias que involucra la extinción y disminución de tributos traducidos en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales.

El estímulo fiscal materia de estudio en la Primera Sala, no tiene como finalidad que los sujetos del beneficio no paguen el tributo, como considero lo resolvió de manera incorrecta la Sala, pues si bien la cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado se otorga a manera de crédito, dicha cantidad no implica una renuncia del

Estado a su facultad de recaudar el impuesto al valor agregado, pues el beneficio no va encaminado a la disminución de la carga fiscal del contribuyente.

La forma en que se otorgó el estímulo fiscal, corresponde a una facilidad administrativa en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, pues si atendemos a la forma y el momento en que se aplica el beneficio, se podrá observar que de ninguna manera implica el no pago del impuesto, simplemente se simula el traslado del impuesto al valor agregado, que se generó por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Lo anterior, se confirma con el hecho de que al no permitirle al contribuyente acreditamiento alguno del impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado, la cantidad que se otorga a manera de crédito no es real, pues los actos y actividades generaron el impuesto al valor agregado respecto de la cual se aplica, conforme lo estipulado en el estímulo fiscal no permite que se disminuya con el acreditamiento que le corresponde al contribuyente en términos del artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Por ello, en esta parte no comparto el criterio de la Primera Sala, pues la finalidad del estímulo fiscal no tiene la misma naturaleza de la condonación de deudas tributarias, esto es, que constituya un beneficio que busca disminuir la carga fiscal del contribuyente, pues conforme lo anotado en los párrafos que anteceden sólo es una facilidad administrativa para el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Superado el punto en que disiento del razonamiento de la Primera Sala, lo resulto por la Sala se encuentra apegado a lo que la doctrina y Jurisprudencia ha venido señalando en relación a los estímulos fiscales, pues en efecto el sometido a análisis no constituye un ajuste a la estructura, diseño o al monto del impuesto al valor agregado, en la medida que no afecta directamente sus elementos esenciales ni al mecanismo que incide directamente en el aspecto sustancial de la obligación fiscal que genera dicha contribución.

El estímulo estudiado, encuentra su justificación en un fin extrafiscal, que obedece a una política fiscal diseñada por el Estado para impulsar un sector específico, que en el caso particular se dirigió a las personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general y que durante el ejercicio fiscal de 2014 optaron por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal.

En efecto, el estímulo fiscal no incide en los elementos esenciales del impuesto al valor agregado o que modifique la mecánica para su determinación, por lo tanto, obedece a un ordenamiento con el fin extrafiscal de otorgar facilidades administrativas a las personas físicas que únicamente realicen actividades con el público en general que durante el ejercicio fiscal de 2014 optaron por tributar en el régimen de incorporación fiscal, lo que obedece a una política económica del Estado, específicamente en su potestad tributaria.

## 6. Bibliografía

- ALIL ÁLVAREZ ALCALÁ, textos Jurídicos Universitarios.- Lecciones de derecho fiscal 2ª. Edición, p. 375
- Carbonell, Miguel; Teoría de los Derechos Humanos y del Control de Convencionalidad, México IJ-UNAM, Cuarta Edición, 2014 página 93
- CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal Constitucional, México, Oxford University Press, 2007, p. 139.
- De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Porrúa, México, 2001, p. 208.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, cuarta edición, Limusa, México, 2003, Pp. 38-39
- Flores Zavala Ernesto. Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa, México: 1995.
- GARCIA, Luis, citado por VAQUERA GARCIA, Antonio, Fiscalidad y Medio Ambiente, Lex Nova, España, 1999, p. 76
- GORDOA LÓPEZ, Ana Laura, Los fines extrafiscales en el sistema tributario mexicano, Porrúa, México 2000, p.75
- <http://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=182956>, página 30, párrafo 66, correspondiente a la versión pública de la Ejecutoria dictada en el amparo en revisión 761/2015.
- [http://www2.sat.gob.mx/sitio\\_internet/informe\\_tributario/informe2013t4/glosario.pdf](http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/informe2013t4/glosario.pdf)