



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

INAPLICABILIDAD DE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA A LOS ESTÍMULOS FISCALES. ANÁLISIS DOCTRINAL DE LA JURISPRUDENCIA 1A./J.69/2017 (10A.)

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta el

Lic. Miguel Ángel González Pestellini Laparelli

Director de Tesis

Mtro. Raúl Bolaños Vital

INDICE

I. Introducción	III
II. Principios y reglas involucrados en las ejecutorias	V
III. Análisis doctrinal de los precedentes de la Jurisprudencia	
1A./J. 69/2017 (10A.)	1
1. Contribuciones.....	1
1.1. Principios constitucionales.....	3
1.2. Impuestos.....	8
2. Política fiscal.....	12
2.1. Estímulos fiscales.....	13
2.2. Fines extrafiscales.....	15
3. Régimen de incorporación fiscal.....	16
3.1. Antecedentes.....	16
3.2. Regulación.....	16
4. Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa.....	19
4.1. Consideraciones acerca del estímulo fiscal.....	20
5. Análisis de la tesis Jurisprudencial 1A./J.69/2017 (10A.)	21
5.1. Argumentos de inconstitucionalidad planteados por las quejas.....	22
5.2. Consideraciones del juez de distrito.....	26
5.3. Agravios vertidos en el recurso de revisión.....	33
5.4. Consideraciones vertidas por la primera sala de la suprema corte de justicia de la nación	35
6. Análisis de los precedentes de la jurisprudencia 1A./J 69/2017 (10A.)	41
6.1. Sentido y alcances de las consideraciones.....	42
6.2. Sentido de la decisión y puntos resolutivos.....	43
6.3. Sentido de los precedentes	43
7. Principio de igualdad jurídica.....	46
7.1. Concepto y alcances.....	46
7.2. Diferencia entre igualdad jurídica y equidad tributaria.....	49

8. Reglas de interpretación constitucional.....	51
8.1 control de constitucionalidad en materia del principio de igualdad.	52
8.2. Reglas para el análisis de normas tributarias.....	54
9. Valoración de las ejecutorias analizadas.	54
9.1. Antecedentes.....	54
9.2. Valoración formal.....	56
9.3. Valoración de las consideraciones de constitucionalidad.....	58
IV. Conclusiones	63
V. Bibliografía	66

I. INTRODUCCIÓN

En el mes de marzo de 2017 la Primera Sala de Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió cinco amparos en revisión promovidos por contribuyentes que consideraban que es inconstitucional el estímulo fiscal otorgado mediante el “Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa”, en favor de contribuyentes del régimen de incorporación fiscal (RIF) en materia del impuesto al valor agregado en el ejercicio fiscal 2014.

En el amparo se demandaba la violación de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, bajo el argumento que la norma impugnada prevé un trato preferente para los contribuyentes del RIF, sin que exista una justificación válida para excluir al resto de causantes del impuesto que también obtienen ingresos por las mismas actividades que los beneficiados. Sin embargo, los amparos fueron negados al considerar que no se vulneran en perjuicio de los promoventes los señalados principios de justicia tributaria, en la medida que los beneficiados presentan una menor capacidad administrativa y contributiva.

Derivado de la anterior, al resolver la Suprema Corte de Justicia de la Nación los correspondientes recursos de revisión, determinó que los principios de proporcionalidad y equidad no son aplicables a las normas que establecen estímulos fiscales, debido a que dichos estímulos no constituyen un ajuste a la estructura, diseño o monto del impuesto al valor agregado.

De estos cinco precedentes derivó la jurisprudencia 1a./J.69/2017 (10a.), mediante la cual la Primera Sala del Alto Tribunal estableció como criterio obligatorio que a los estímulos fiscales no les son aplicables los principios de proporcionalidad y equidad tributaria previstos en la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

En este sentido, surgen varias interrogantes relativas a ¿cuál fue el criterio que la Primera Sala tomó en consideración para resolver que los estímulos fiscales no se rigen por los principios de justicia tributaria? Será jurídicamente acertado pensar entonces que ¿las normas que los establecen no pueden ser sujetas al escrutinio de regularidad constitucional? Y, consecuentemente, ¿existirá resolución o criterio en el que se defina la constitucionalidad del Decreto impugnado?

En tal virtud, cobra especial relevancia analizar el contenido de la jurisprudencia en comento, así como su alcance. Para ello, en el presente trabajo, habremos de examinar cada uno de los precedentes de los que surgió la citada jurisprudencia, a efecto de comprender el planteamiento de inconstitucionalidad de los contribuyentes inconformes, lo resuelto por los Jueces de Distrito, así como las consideraciones de la Sala para arribar a tal conclusión.

Será conveniente repasar algunos temas fundamentales de derecho tributario involucrados en las resoluciones en comento, tales como los elementos esenciales de los impuestos, la validez de los fines extrafiscales y su relación con la política fiscal; ello sin olvidarnos de los principios constitucionales que rigen en materia tributaria.

La finalidad del presente análisis consiste en determinar si la jurisprudencia en cuestión y las ejecutorias de que derivó la misma, están suficientemente soportadas desde el punto de vista legal, doctrinal y jurisprudencial.

Mucho se ha dicho respecto a los criterios sustentados en época reciente por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en tratándose de la resolución de temas de índole fiscal. Hay quienes opinan que se trata de criterios de política económica vestidos de legalidad, hasta quienes apuntan el favorecimiento a ultranza a las autoridades hacendarias con fines meramente recaudatorios. Por ello, habremos de analizar con rigor técnico jurídico la constitucionalidad de las consideraciones sustentadas por el Alto Tribunal a propósito de la norma impugnada en los asuntos que nos ocupan.

II. PRINCIPIOS Y REGLAS INVOLUCRADOS EN LAS EJECUTORIAS

En este trabajo se analizan las diversas ejecutorias dictadas por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que constituyeron precedente para la aprobación y publicación en el mes de septiembre de 2017 de la Jurisprudencia número 1a./J. 69/2017 (10a.), de rubro *“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”*.

En la jurisprudencia en comento, el Alto Tribunal sustentó como criterio obligatorio que las normas que establecen estímulos fiscales, no se rigen por los principios de proporcionalidad y equidad tributaria previstos en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, debido a que su otorgamiento no atiende a razones de índole tributario, en la medida que el señalado beneficio no implica ajustes a la estructura, diseño o monto de un impuesto al valor agregado.

Para arribar a tal conclusión la resolutora interpretó el contenido y alcance de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria previstos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, analizó la naturaleza del estímulo fiscal establecido en el Decreto impugnado, los elementos esenciales del impuesto al valor agregado en la medida que el beneficio fiscal de que se trata impacta a tal tributo. Para ello, también abordó temas de política fiscal y validez constitucional de los fines extrafiscales.

Cabe señalar que derivado de que concluyó que la constitucionalidad de la desigualdad generada por el estímulo fiscal no podía analizarse a la luz del principio de equidad tributaria, examinó lo relativo al principio de igualdad jurídica y su implicación en la materia fiscal.

Por su parte, en cuanto al fondo del asunto, comparó la desigualdad en el trato previsto en favor de los contribuyentes del régimen de incorporación fiscal frente a contribuyentes que tributan en el régimen general, así como la validez constitucional de la justificación.

En este sentido, se torna necesario analizar, en primer término, el alcance de los principios tributarios de proporcionalidad y equidad previstos en el artículo 31, fracción IV del Norma Suprema, así como del principio de igualdad jurídica en su vertiente relacionada a la materia tributaria. Asimismo, cobra relevancia repasar conceptos fundamentales de derecho fiscal, tales como elementos esenciales de los impuestos, validez constitucional de los fines extrafiscales y sus requisitos, posibilidad de establecer estímulos fiscales en favor de determinados grupos o personas y finalidad del régimen de incorporación fiscal.

Aunado a lo anterior, será necesario analizar también temas como la obligatoriedad de la jurisprudencia, la consistencia del sentido de las sentencias de la emisora, así como cuestiones de técnica jurídica en el dictado de las ejecutorias.

En suma, será obligado analizar si el principio de igualdad jurídica comprende al diversos de equidad tributaria y, si aquel, en su caso, puede ser aplicable a la materia fiscal. Asimismo, si el Decreto impugnado al establecer un estímulo fiscal en beneficio de contribuyentes del régimen de incorporación fiscal, genera la desigualdad demanda y si esta puede justificarse atiende a los fines extrafiscales.

III. ANÁLISIS DOCTRINAL DE LOS PRECEDENTES DE LA JURISPRUDENCIA 1a./J. 69/2017 (10a.). INAPLICABILIDAD DE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA A LOS ESTÍMULOS FISCALES.

A efecto de comprender las razones jurídicas por las cuales concluyó la Suprema Corte de Justicia de la Nación que a las normas que establecen un estímulo fiscal no le son aplicables los principios tributarios de proporcionalidad y equidad previstos en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, sino que deben analizarse a la luz del diverso principio de igualdad jurídica, debemos repasar conceptos básicos del derecho fiscal, tales como qué se entiende por contribución, impuesto, cómo se causan los impuestos, cuáles son los elementos esenciales de un impuesto e identificar la diferencia entre los impuestos directos e indirectos. Asimismo, será indispensable conocer qué se entiende por estímulo fiscal y las razones extrafiscales para su otorgamiento.

Lo anterior se expondrá considerando las distintas visiones existentes, es decir, desde la óptica de la doctrina, la ley vigente y criterios judiciales aplicables al caso.

1. CONTRIBUCIONES.

La legislación nacional no contiene una definición de contribución a pesar de que es un término se refiere en múltiples ocasiones. Sin embargo, de los principios que rigen la materia fiscal a nivel constitucional, se puede inferir que se trata de “...*aquella obligación legal de derecho público, creada a través de una ley para el sostenimiento de gastos públicos federales, estatales y municipales, sustentada en la proporcionalidad y equidad...*”.¹

Para Emilio Margain Manatú, una contribución es el vínculo jurídico por virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie. Sainz de Bujanda sostuvo que se establecen con el objeto de procurar los medios que se precisen para satisfacer las necesidades financieras de los entes públicos.²

Se trata esencialmente de “...*la manifestación económica de la relación jurídico-tributaria, representada por el derecho económico a favor del fisco y la correlativa obligación de pago a cargo del contribuyente...*”.³

¹ VENEGAS ALVAREZ, Sonia, *Derecho Fiscal*, p. 5, Ed. Oxford University Press, 1ª edición, México, 2010.

² VIRTO AGUILAR, Alma Delia, *Los fines extrafiscales de las contribuciones*, en *Derecho Fiscal, Homenaje a Eusebio González García*, Ed. Novum, 1ª edición, México, 2014, p.143-151.

³ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, p. 127, Ed. Themis, 19ª edición, México, 2005.

Para Dino Jarach⁴, el tributo es “...una prestación pecuniaria, objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir el Estado o la otra entidad pública que efectivamente, por virtud de una ley positiva, posee ese derecho y de otro lado el deudor, o los deudores, quienes están obligados a cumplir la relación pecuniaria... la finalidad del tributo es la tempestiva prestación pecuniaria...”. La fuente coactiva de los tributos se encuentra en la ley.

Para Berliri, el impuesto es: “...una presatción pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de una potestad de imperio, originaria o derivada, en los caso, en la medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso.”⁵.

Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se clasifican de la siguiente forma:

- i) Impuestos: contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, derechos y aprovechamientos;
- ii) Aportaciones de seguridad social: contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado;
- iii) Contribuciones de mejoras: contribuciones establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas; y
- iv) Derechos: contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.⁶

Para efectos del presente trabajo, nos enfocaremos principalmente a una especie de contribución denominada impuesto. No obstante, antes de iniciar el análisis de los impuestos, vale la pena repasar los principios constitucionales de las contribuciones.

⁴ JARACH, Dino, *El hecho imponible*, Ed. Abeledo-Perrot, 3ª edición, reimpresión, Argentina, 2004, p. 11 y 12.

⁵ GIANNINI, A.D., *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, p. 46,

⁶Código Fiscal de la Federación, Artículo 2º, www.diputados.gob.mx.

1.1. Principios constitucionales de las contribuciones.

La consolidación del Estado de Derecho en nuestro país trajo consigo un marco jurídico que establece, por un lado, la obligación de los gobernados de contribuir al financiamiento gasto público y, por otro, que garantiza a los contribuyentes el límite a la potestad impositiva del Estado, a nivel de derecho fundamental constitucionalmente protegido.

En efecto, si consideramos que los derechos fundamentales son, como dice Luigi Ferrajoli, “aquellos *derechos subjetivos que corresponden universalmente a ‘todos’ los seres humanos con cuanto dotados del status de personas, de ciudadanos o de personas con capacidad de obrar*”⁷, es claro que en México lo son todos aquellos previstos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que correspondan universalmente a todas las personas teniendo en cuenta los estatus que señala la citado autor.

Conviene indicar que los derechos fundamentales pueden encontrarse en cualquier parte del texto constitucional y no exclusivamente en los primeros 29 artículos como se consideraba en el siglo XX, bajo el argumento que sólo esos numerales contenían las entonces llamadas garantías individuales, pues actualmente tanto la doctrina como la jurisprudencia han reconocido que también artículos como el 31, 35 y 123 de la Constitución Federal establecen derechos fundamentales en materia tributaria, derecho al sufragio y de los trabajadores, respectivamente, dado que se trata de prerrogativas en favor de los particulares. Inclusive, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el amparo en revisión 341/2007 sostuvo como criterio que los extranjeros también gozan de los derechos fundamentales que estatuye el numeral 31, fracción IV de la Norma Suprema, al quedar vinculados a la potestad tributaria nacional por cualquier nexo.

Ahora bien, en nuestro país los principios constitucionales de las contribuciones los encontramos en el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna, precepto normativo que, si bien prevé las obligaciones de los mexicanos, también establece como limitante a la potestad tributaria del Estado los principios de proporcionalidad, equidad, legalidad tributarias y destino de gasto público.

1.1.1. Proporcionalidad tributaria.

El principio de proporcionalidad se traduce en i) gravar cualitativamente en forma superior a quienes posean mayor capacidad contributiva, con el objeto de que el impacto que sufran sea mayor que el que corresponda a aquellos contribuyentes con ingresos menores; ii) el establecimiento de tasas tributarias sobre una porción razonable del ingreso, utilidad o rendimiento obtenidos por cada contribuyente.⁸ Asimismo, resulta en “... *la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas*

⁷ FERRAJOLI, Luigi, *Derechos y garantías. La Ley del más débil*, Trotta, Madrid, 1999. P. 37.

⁸ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, 19ª edición, México, 2005. p. 216

previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravadas.”⁹

Este principio se identifica con la capacidad contributiva, la cual implica una aptitud para pagar contribuciones. Nuestro sistema tributario no ha adoptado este concepto, empero, ha sido reconocido a través de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como se advierte del contenido de la jurisprudencia cuyo rubro señala: “*CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS*”.

La capacidad contributiva implica que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo refleje una verdadera capacidad económica (presupuesto de hecho de la norma) del sujeto pasivo, entendida ésta como una potencialidad para contribuir al gasto público.

Para Miguel de Jesús Alvarado Esquivel “...*el principio de proporcionalidad puede explicarse así:*

- *La proporcionalidad se refiere a la justicia del caso concreto al medir el impacto que sobre los ciudadanos tiene la intervención estatal, principalmente la función legislativa.*
- *Así, un sacrificio excesivo, innecesario y desproporcionado de derechos fundamentales es contrario a la Constitución.*
- *De lo que se trata es de ponderar si la finalidad perseguida por la ley es proporcionada por los medios que se utilizan en la consecución de dicho fin, que se traduce en afectaciones o limitaciones a los derechos fundamentales.*
- *Con carácter general, pues, el principio de proporcionalidad se entiende como la adecuación medios fin.¹⁰*

La diferencia de trato en la que algunos contribuyentes salen perjudicados y otros beneficiados, siempre debe tener una finalidad. Acorde con el principio de proporcionalidad la exigencia de esa diferencia de trato debe guardar una relación entre los medios empleados y los fines deseados. En este sentido, siempre debe existir una congruencia.

El principio de proporcionalidad es de interpretación constitucional y generalmente se analiza dentro del tema de la garantía de igualdad. Debe de guardar un equilibrio entre los medios y los fines. Y, debe de insistirse en que este principio es de análisis prioritario.¹¹

⁹ Idem, p. 256.

¹⁰ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, *La proporcionalidad en el derecho tributario, en Derecho Fiscal, Homenaje a Eusebio González García*, Ed. Novum, 1ª edición, México, 2014, p. 63,

¹¹ Idem, p. 68.

El principio en análisis parte de la idea aristotélica de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales¹²; de ahí que, se considere justo que quienes tengan mayores ingresos deban pagar una tasa proporcionalmente más alta.

A propósito de la proporcionalidad de los impuestos, el máximo intérprete de la Constitución en México sostuvo como criterio que los impuestos no son tributos establecidos en virtud de un derecho superior, sino una contribución que se basa en las cargas de la vida social; que deben ser proporcionales a las facultades de los contribuyentes, a las renta o al capital, según el sistema que se adopte.

1.1.2. Equidad tributaria.

Este principio en síntesis se reduce a que se debe tratar a los iguales y desigual a los desiguales. Se trata de una igualdad formal frente a la ley y no busca la igualdad de hecho frente a los hombres. Se estima que un tributo será equitativo cuando su impacto sea el mismo para todos aquellos comprendidos en la misma situación.

El principio de equidad no implica necesariamente que los sujetos se encuentren en todo momento y ante cualquier circunstancia en condiciones de igualdad absoluta, sino de igualdad jurídica, lo que se traduce en el derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho.

Para dar cabal cumplimiento a este principio las leyes tributarias deberán dar el mismo tratamiento a los sujetos pasivos que se encuentren en una idéntica situación sin discriminaciones contrarias a la noción de justicia.,

Este principio implica la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos del mismo tributo. En síntesis, la equidad tributaria atiende a la igualdad en la regulación a todos los elementos que integran el tributo o contribución, excepto las tasas, cuotas o tarifas.¹³

Al respecto se ha pronunciado nuestro máximo tribunal en los siguientes criterios, P./J. 42/97 y P./J. 24/2000, de rubros: “*EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES*” e “*IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL*”. Así como: “*EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS*”.

¹²CARBONELL Miguel, *Los derechos fundamentales en México*, 6ª. edición, segunda reimpresión, Mexico, 2017. P. 795.

¹³ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, p. 260, Ed. Themis, 19ª edición, México, 2005.

1.1.3. Principio de legalidad.

Conforme nuestra Ley Suprema, toda relación tributaria debe de llevarse dentro de un marco legal que la establezca y regule. Se trata de una garantía básica para los ciudadanos y es la principal barrera en contra de los abusos de la autoridad.

Conforme al señalado principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de las contribuciones, pues sólo con ello se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, quienes determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de tal manera que no quede margen a la arbitrariedad.

Así, el principio de legalidad tributaria se resume en que las contribuciones que se tiene la obligación de pagar deben de estar establecidas por la ley y se puede resumir en un aforismo adoptado del derecho penal "*nullum tributum sine lege*". Lo anterior implica que en la ley se deben definir los elementos del tributo, esto es, actos y hechos imponibles, sujetos, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago, sin dejarlos al arbitrio de la autoridad administrativa.¹⁴

Atento a lo establecido en la fracción VII del artículo 73 de la Carta Magna es el Congreso de la Unión quien debe discutir y aprobar las contribuciones necesarias para solventar el gasto público, por lo que es evidente que un impuesto deriva de una ley que tanto material como formalmente emita el Poder Legislativo.

En tanto, de acuerdo con la tesis cuyo rubro establece "*LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY*"¹⁵, este principio puede clasificarse en legalidad absoluta y legalidad relativa, siendo la primera aquella en la que la regulación queda limitada a una ley formal y la segunda, tendrá la condición de que sea la Ley la que deberá expresar y limitar las directrices que regirán la regulación que derive de otras fuentes. En materia tributaria, la reserva de Ley es de carácter relativa puesto que en esta materia se considera que no debe ser regulada en su totalidad en una ley formal, siendo suficiente un acto normativo primario que establezca los límites para los actos secundarios. En todo caso, la ley debe ser siempre la fuente impositiva en materia fiscal¹⁶.

La finalidad de consignar en la ley de manera expresa todos los elementos del tributo, de acuerdo a reiterados criterios jurisprudenciales sustentados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es para que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuesto imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad hacendaria no quede otra

¹⁴ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Ed. Porrúa, 27ª edición, México, 2006, p. 265-266.

¹⁵ Tesis P. CXLVIII/97, *Semanario Judicial de la Federación*, Tomo IV, Noviembre de 1997. www.sjf.scjn.gob.mx

¹⁶ DE LA CUEVA, Arturo, *Derecho Fiscal*, Ed. Porrúa, 4ª edición, México, 2011, p. 69.

cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad y el gobernado pueda conocer en todo momento la forma cierta de contribuir al sostenimiento del gasto público.

1.1.4. Destino de gasto público.

El gasto público es el monto de las erogaciones efectuadas por el Estado para la adquisición de los bienes y el pago de los salarios necesarios para la prestación de servicios públicos, tales como el legislar, proveer a la esfera administrativa el cumplimiento de las leyes y la impartición de justicia, así como aquellos para cubrir el servicio deuda y realizar gastos relativos a pensiones, jubilaciones y subsidios.¹⁷

En efecto, el gasto público engloba todas aquellas erogaciones destinadas a la prestación de servicios públicos y al desarrollo de la función del Estado. Al respecto, el artículo 4 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria en vigor, señala que el gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente e incluye los pagos de pasivo de la deuda pública; inversión física; inversión financiera; así como responsabilidad patrimonial.

Ahora bien, en materia tributaria el artículo 31, fracción IV Constitucional, que establece la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios, históricamente ha sido interpretado en relación con los diversos 25 y 28 de la propia Constitución, lo que condujo a los tribunales y doctrinarios a considerar que el principio de destino de gasto público tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas necesariamente deben destinarse a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; incluso se estatuyó que el concepto material de gasto público estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad.

Antes de la reforma constitucional de 2011, la entonces llamada garantía de destino al gasto público era considerada más como un postulado que como una verdadera garantía de justicia tributaria; sin embargo, en los últimos años ha sido motivo de análisis y nuevas reflexiones a partir de entender la importancia de que las cargas tributarias se destinen necesariamente a satisfacer las necesidades colectivas.

Así, actualmente el principio de justicia fiscal se traduce en que los tributos que se paguen sean destinados para cubrir el gasto público, principio constitucional que conlleva la idea de que el Estado al recaudarlos los aplique para cubrir las necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales.

¹⁷ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, *Enciclopedia jurídica mexicana*, Tomo IV, Ed. Porrúa, 3ª edición, México, 2012, p. 219.

Entonces, el principio de destino al gasto público garantiza que los tributos recaudados por el Estado no sean destinados a satisfacer necesidades privadas o individuales, sino de interés colectivo, comunitario, social y público. De modo que, atento al criterio Jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, una contribución será inconstitucional cuando se destine a cubrir exclusivamente necesidades individuales, en virtud que es lógico que al aplicarse para satisfacer necesidades sociales se entiende que también está cubierta la penuria o escasez de ciertos individuos, pero no puede suceder a la inversa, porque es patente que si únicamente se colman necesidades de una persona ello no podría traer como consecuencia un beneficio colectivo o social¹⁸.

1.2. Impuestos.

1.2.1. Concepto.

“Impuesto es el tributo que se establece sobre los sujetos en razón de la valoración política de una manifestación de la riqueza objetiva – independientemente de la consideración de las circunstancias personales de los sujetos a los que esta riqueza pertenece o entre las cuales se transfiere – o subjetiva, teniendo en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos, tales como estado civil, cargas de familias, monto total de ingresos o fortunas.”¹⁹

Continúa Jarach, al definir impuesto, citando el concepto del jurista Otto Mayer: *“...el impuesto nace puramente del poder de imperio y sin un centro inspirador determinado, salvo la exclusión de la contraprestación y del beneficio diferencial que caracterizan a la tasa y a la contribución especial, respectivamente...”²⁰*

Para Fleiner, *“...los impuestos son prestaciones que el Estado u otras corporaciones de derecho público exigen de forma unilateral y de una manera general a los ciudadanos para cubrir necesidades económicas ...”²¹*

Por otro lado, el artículo 2º, fracción I del Código Fiscal de la Federación, apunta que los *“impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista en la misma y que sean distintas...”* a las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y a los derechos.

¹⁸ Tesis: P./J. 15/2009. GASTO PÚBLICO. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES.

¹⁹ _____, *El hecho imponible*, Ed. Abeledo-Perrot, 3ª edición, reimpresión, Argentina, 2004, p. 254.

²⁰ Idem.

²¹ MARGÁIN MANATOU, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Ed. Porrúa, 21ª edición, México, 2011, p. 69.

Acorde a lo que enuncia el Mtro. Margáin Manatou, los impuestos tienden a satisfacer los servicios generales indivisibles, es decir, aquellos servicios respecto de los cuales el Estado no sabe cuánto va en beneficio de un ciudadano y cuánto en beneficio de otro²². En resumen, el destino de un impuesto no puede tener un fin específico dentro del gasto público.

La definición adoptada por el legislador en nuestro país establece que el contribuyente obligado al pago de impuestos será aquel que realice los actos gravados o encuadre en las situaciones de hecho descritas en la ley y, para ello, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 31, fracción IV, señala que los mexicanos tendremos la obligación de contribuir al gasto público de la “...de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”²³.

Habrá que considerar entonces las diversas características que dicho tributo deberá reunir, mismas que son:

1. Estar establecido a través de una ley;
2. El pago del impuesto debe ser obligatorio;
3. Debe ser proporcional y equitativo;
4. Establecido a favor de la administración activa; y,
5. Destinado a satisfacer gastos del presupuesto de egresos.²⁴

1.2.2. Elementos esenciales del impuesto.

Los elementos esenciales de un impuesto son el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y la época de pago, como se establece el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación. La relación tributaria se basa en actos jurídicos establecidos previamente en leyes fiscales, esto es, el contribuyente debe ubicarse en los supuestos de tributación, o bien, llevar a cabo o encuadrar en el hecho imponible que se concibe como el presupuesto establecido por la Ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.

1.2.2.1. Sujetos.

Los sujetos de la relación tributaria son el sujeto activo, esto es, el Estado, dotado de autoridad para administrar, recaudar, controlar y fiscalizar tanto las contribuciones como a los contribuyentes; y, el sujeto pasivo que es a quien corresponde el cumplimiento de la obligación tributaria, aquel que encuadra en el hecho generador y que consecuentemente debe pagar el tributo.

En el sistema jurídico mexicano, el único sujeto activo de la relación tributaria es el Estado, en virtud que así lo establece el artículo 31, fracción IV de la

²² Idem.

²³ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, www.diputados.gob.mx.

²⁴ _____, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, p. 70-, Ed. Porrúa, 21ª edición, México, 2011.

Constitución Federal, al mencionar a la Federación, Estados y Municipios, sin que exista algún otro precepto en el que se delegue la potestad tributaria a otro ente. Conviene señalar que la Federación y Estados tiene plena potestad tributaria, puesto que además de disponer libremente de las contribuciones que recaudan, pueden asignárselas a sí mismos a través de sus legislaturas; situación que los distingue de los Municipios los cuales si bien pueden administrar libremente su hacienda pública, están impedidos para establecer las contribuciones que pretendan recaudar, al ser esta una facultad reservada para las legislaturas de los Estados, como lo señala el artículo 115, fracción IV de texto Constitucional.

Si bien el actual Código Fiscal de la Federación, no define expresamente al sujeto pasivo de la obligación fiscal, siguiendo conceptos doctrinarios y jurisprudenciales podemos señalar que es la persona física o moral, nacional o extranjera obligada al pago de una prestación tributaria por mandato legal; es decir, se trata de la persona legalmente obligada a soportar patrimonialmente el pago de los tributos.

A propósito de los sujetos obligados al pago de contribuciones, también llamados contribuyentes, la doctrina ha distinguido entre contribuyentes de hecho y contribuyentes de derecho. Los primeros, entendidos como la persona directamente obligada al pago frente a las autoridades hacendarias, mientras que por los segundos, es quien verdaderamente soporta con su patrimonio la carga tributaria. Dependiendo la naturaleza del tributo, puede ser que una misma persona tenga ambas condiciones, como lo sería por ejemplo en tratándose del impuesto sobre la renta -impuesto directo-; en tanto, existen otros tributos como el impuesto al valor agregado -impuesto indirecto- en donde el contribuyente de derecho es distinto al contribuyente de hecho, en el entendido que será el consumidor final quien absorba la carga tributaria.

De lo anterior, podemos advertir que la ley permite al contribuyente de derecho repercutir económicamente la carga tributaria al contribuyente de hecho, sin que ello lo libere de sus obligaciones frente al estado, pues éste es quien se encuentra jurídicamente vinculado ante las autoridades hacendarias.

Adelantamos que son sujetos pasivos de la relación tributaria tanto personas físicas como las jurídicas colectivas también llamadas personas morales, sin embargo, es de destacar que también los entes de derecho público participan de la obligación de contribuir al sostenimiento del gasto público, cuando actualizan la hipótesis prevista en la ley como hecho generador, en tanto no exista alguna otra disposición que neutralice esa obligación de pago.

Otra clase de sujetos pasivos previsto en la norma tributaria son los responsables solidarios, referido a aquellas personas que sin tener una relación directa con el hecho generador del tributo, el Código Fiscal de la Federación les impone la obligación de pago del mismo. Estos contribuyentes han sido identificados en la ley como aquellas personas que administran, disponen de los bienes del contribuyente o participan directamente en los actos vinculados a éste. Esta figura

del responsable solidario está prevista en el artículo 26 del citado código y tiene como fin último facilitar y asegurar la recaudación fiscal, puesto que concentra o reduce el número de personas con los que la autoridad exactora entrará en contacto para recaudar, aunado a que las podría fiscalizar con mayor facilidad.

1.2.2.2. Objeto.

El objeto, es el elemento económico sobre el que se asienta el impuesto y en el que directa o indirectamente tiene su origen. La Suprema Corte de Justicia de la Nación lo define como *“el hecho o circunstancias de hecho cuya realización o existencia dan nacimiento a la obligación tributaria”*

El tratadista Raúl Rodríguez, define el objeto del tributo, *“como la realidad económica sujeta a imposición”*²⁵, misma que identifica con la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios por citar un ejemplo.

1.2.2.3. Base.

La base es la cuantía sobre la que se determina el impuesto, es decir, el monto sobre el cual se calcula el importe de determinado impuesto a satisfacer por el sujeto pasivo de la relación tributaria.

La base gravable también llamada base imponible, es la magnitud que el legislador utiliza en cada impuesto para medir la capacidad económica del sujeto. Se erige como el elemento que determina el importe de obligación tributaria, su delimitación, en el entendido que el procedimiento para fijarla debe estar expresamente previsto en una ley previamente establecida.

1.2.2.4. Tasa o tarifa.

En términos llanos la tasa o tarifa es el elemento establecido en la ley, que aplicado sobre la base gravable, permite determinar el importe de la obligación tributaria. La tasa o tarifa del impuesto es la cantidad de dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria. Este elemento puede ser una cantidad fija o el resultado de multiplicar el tipo impositivo por la base imponible.

La doctrina ha diferenciado entre tasas específicas y porcentuales, respecto de tasas fijas o variables. Las específicas, son aquellas que no toman en consideración el valor del objeto; las porcentuales, aquellas *ad-valorem* que quiere decir sobre el valor y se manifiestan en porcentajes, como es el caso de los aranceles. Las fijas, aquellas que permanecen siempre igual, independientemente del valor de la base; y variables aquellas que se modifican en razón del monto de la base gravable²⁶.

²⁵ RODRÍGUEZ LOBATO Raúl, *Derecho fiscal*, Ed. Oxford, 2ª Ed. Decimoctava reimpresión, México 2009. P. 112.

²⁶ _____, *Derecho Fiscal*, Ed Oxford, 1ª. edición, México, 2010, P.122.

1.2.2.5. Época de pago.

La época de pago de la obligación fiscal “es el plazo o el momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación”²⁷, lo que implica que el pago debe efectuarse dentro del plazo señalado por la ley.

Sobre este elemento, el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación establece, como regla general, que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran y que se deberán de pagar en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

En tanto, el diverso 65 del mismo código dispone una excepción a la citada regla general, consistente en que las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen en ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deben pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los treinta días siguientes a que surta efectos su notificación.

Por su parte, el numeral 66 del citado código tributario prevé la posibilidad de prorrogar la época de pago, al señalar que las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea en parcialidades o diferido de las parcialidades omitidas y de sus accesorios, sin que dicho plazo exceda de doce meses para pago diferido y de treinta y seis meses para pago en parcialidades, siempre y cuando el contribuyente cumpla con determinados requisitos.

En el caso del Impuesto al Valor Agregado, los sujetos pasivos son las personas físicas y morales que realicen actos o actividades a que se refiere la Ley de dicho impuesto; el objeto del impuesto será la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles y la importación de bienes o servicios; la base es el valor de dichos actos o actividades; la tasa será del 16%, 0% ó la exención sobre el valor de dichos actos o actividades; y, por último, la época de pago será, por regla general, mediante declaración a más tardar el día 17 del mes siguiente en que el impuesto se haya causado.

2. POLÍTICA FISCAL.

El Estado para dar cumplimiento a los fines constitucionalmente establecidos, requiere de recursos económicos. Este numerario puede provenir de diversas fuentes tales como las rentas que perciba por su patrimonio o por el desarrollo de una determinada actividad comercial o industrial del propio Estado; de la riqueza de los gobernados obtenida a partir de la potestad tributaria; o bien, del endeudamiento. De ahí que, los ingresos del estado puedan catalogarse como

²⁷ ORTEGA CARREÓN Carlos Alberto, *Derecho fiscal*. Ed. Porrúa, 2ª. edición, México, 2015, p 77.

ingresos de derecho privado, entendidos los percibidos en razón de su propio patrimonio o actividades y los ingresos de derecho público identificados con los tributos.

En la Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones, Adam Smith mencionó que en todo orden tributario justo cada quien debe de contribuir al gasto público en una proporción lo más cercana posible a su capacidad económica.

Desde el punto de vista económico, la política fiscal se puede entender como un conjunto de medidas relativas al régimen tributario, al gasto público, al endeudamiento público, a las situaciones financieras de la economía y a su manejo por parte de los organismos gubernamentales.

Acorde con dicho argumento, en distintas partes del mundo se han ideado y establecido impuestos que se fijan en tasas y tarifas progresivas, insuficientes para sostener el gasto público y por ello se han combinado con impuestos con cuotas o tasas fijas. Por ello, en la actualidad existe la convivencia del impuesto sobre la renta (generalmente sujeto a tasas progresivas) con otros impuestos sujetos a tasas fijas como lo es el impuesto al valor agregado.

Keynes desarrolló la teoría del multiplicador, misma que aplicada a la política fiscal justifica la ampliación de la base de contribuyentes. En efecto, resulta mejor tasas razonables de impuestos y una amplia base de contribuyentes que tasas altas a un reducido número de éstos. La ampliación de la base tributaria es un principio de política fiscal. (Arrijo Vizcaíno, p. 285, 2005).

Para lograr la ampliación de la base tributaria, es indispensable que exista una simplificación administrativa que permita que los potenciales contribuyentes se incorporen al régimen formal, toda vez que, la complejidad de las disposiciones fiscales desincentiva su cumplimiento.

2.1. Estímulos fiscales.

La legislación mexicana no establece una definición o concepto de lo que deben entenderse por estímulo fiscal, sino que únicamente se establecen algunas referencias como la contenida en el artículo 39, fracción III del Código Fiscal de la Federación, al señalar como facultad del Ejecutivo Federal el conceder estímulos fiscales mediante resoluciones de carácter general. Sin que sea óbice lo previsto en el diverso 28 Constitucional en torno al otorgamiento de subsidio a las actividades prioritarias, que aunque pudiera entenderse el fomento de una actividad económica como un estímulo para el gobernado, en realidad la denominación de estímulos fiscales no se contiene en la constitución y de forzarlo podría generar confusión.

Una primera aproximación al concepto en estudio la encontramos en el Diccionario Jurídico Mexicano publicado por el Instituto de Investigaciones

Jurídicas, en el que se refiere que es 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*”. (sexta parte, p. 134).

Esta noción implica la existencia de un tributo a cargo del contribuyente beneficiario, pues su existencia y finalidad se origina a partir de cargas tributarias del particular; una situación especial del contribuyente establecida expresamente en las disposiciones de carácter general que lo prevean y que de actualizarse darán lugar al nacimiento del derecho subjetivo del particular de exigir el otorgamiento del beneficio en su favor; y un objetivo parafiscal o extrafiscal, identificado con la finalidad del estímulo.

Los estímulos fiscales son entonces instrumentos de intervención estatal para propiciar diversos objetivos, por ejemplo, la innovación tecnológica, creación de centros tecnológicos, desarrollo económico, científico, la ampliación de la base de contribuyentes, Etc. Se trata de instrumentos de apoyo indirecto y la decisión de tomarlos corresponde exclusivamente a los que pudieran ser beneficiados.²⁸

A nivel internacional, los estímulos fiscales se pueden clasificar entre créditos fiscales (*tax credits*) y concesiones fiscales (*tax allowances*). Los primeros constituyen deducciones o acreditamientos del monto de los impuestos que se deben pagar al fisco y los segundos representan deducciones adicionales sobre los ingresos.

El establecimiento de estos beneficios deriva de la potestad pública del Ejecutivo. Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha interpretado que los contribuyentes no gozan del derecho constitucional a los estímulos fiscales, sino que éstos se crean como excepciones a la obligación de contribuir al sostenimiento del gasto público, con la finalidad de incentivar o apoyar determinada área de la economía nacional.

El estímulo fiscal representa un beneficio económico y fiscal para los contribuyentes beneficiados, por ello, es necesario que el Estado a través de la administración pública vigile o verifique el manejo u operación del mismo, así como el cumplimiento de los objetivos buscados y la realización de los fines de interés social que se busca obtener.

Para ello y para preservar la seguridad jurídica de los contribuyentes beneficiados, es ineludible que se establezca con toda precisión a qué tipo de contribuyente va dirigido, el aspecto temporal, los efectos económicos o tributarios

²⁸ Los estímulos fiscales en México: Investigando la construcción de un sistema de incentivos para la Innovación. Ponencia presentada al Congreso: Sistemas de Innovación para la Competitividad. “Transferencia del Conocimiento y la Tecnología: Retos en la Economía basada en el Conocimiento”, Organizado por el Consejo Estatal de Ciencia y Tecnología del Estado de Guanajuato (CONCYTEG), León, Guanajuato, 27-29 de agosto 2008, p. 3, www.laisimedu.org, 22 de junio de 2018.

para los cuales fue diseñado y las características de ser medible y comprobable para verificar su eficacia.

2.2. Fines extrafiscales.

La finalidad principal de los tributos consiste en sufragar el gasto público. Sin embargo, atendiendo a una teoría finalista, encontramos que existen casos que la finalidad principal es distinta y que puede atender, por ejemplo a cuestiones de política social o económica, o bien a distintos fines de bienestar general.

En efecto, con independencia de la coexistencia que puedan tener las contribuciones con planes y programas de gobierno, los tributos se justifican, y cumplen su propósito constitucional, en la medida en la que se vinculen a cubrir los gastos públicos. Es decir, una contribución puede ser parte o no de una determinada política económica o social, pero ello no tiene implicaciones directas sobre su constitucionalidad.

En la opinión de Alma Delia Virto Aguilar, la palabra extrafiscal significa más allá del propósito del Estado de obtener ingresos para sufragar los gastos públicos.²⁹

No existe fundamento constitucional para los estímulos fiscales, sin embargo, al ser estos instrumentos para la obtención de fines de política financiera, económica o social de interés general, los fines a los que atiende deben estar previstos en la Carta Magna. En efecto, el fundamento de los fines extrafiscales puede encontrarse albergado en los preceptos constitucionales que facultan al Estado para dirigir y regular las políticas, sin que ello se traduzca en el establecimiento de un derecho público subjetivo de los gobernados de gozar de éstos.

Conforme al artículo 25 Constitucional, corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional, para garantizar que sea integral y sustentable y que, de acuerdo con dicho precepto, el mismo Estado será el que planeará, conducirá coordinará la actividad económica nacional. Así, este precepto constituye el fundamento de los fines extrafiscales, tal y como lo ha sostenido nuestro máximo tribunal al sustentar la tesis cuyo rubro se transcribe: "*FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS*".

El Estado persigue fines diversos, los cuales pueden ser políticos, económicos y sociales y, cuando utiliza instrumentos como los estímulos fiscales para dichos fines, los mismos son de carácter extrafiscal.

En el caso cuyo análisis nos ocupa, resulta evidente el fin extrafiscal del estímulo fiscal, en virtud que la intensión del mismo es incorporar contribuyentes a

²⁹ _____, *Los fines extrafiscales de las contribuciones*, en *Derecho Fiscal, Homenaje a Eusebio González García*, Ed. Novum, 1ª edición, México, 2014, p.146.

la formalidad con el fin de incrementar la productividad y, en vía de consecuencia, acrecentar la recaudación.

3. RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL.

3.1. Antecedentes.

Con fecha 11 de diciembre de 2013 el Ejecutivo Federal publicó en el Diario Oficial de la Federación un Decreto por el que se expidió la Ley del Impuesto sobre la Renta, misma que entró en vigor el 1º de enero del año 2014. En dicha ley se incluyó el régimen de incorporación fiscal con el objeto de lograr un incremento generalizado de la productividad con la mayor participación de la población, esto con el fin de incrementar el potencial de crecimiento económico como condición indispensable para mejorar el bienestar y reducir la pobreza.

Para alcanzar lo anterior, se estimó necesario reducir la informalidad en el ámbito tributario, toda vez que ésta se encuentra íntimamente vinculada con la productividad. Para ello, se consideró a la simplificación administrativa como una herramienta fundamental para acelerar la formalización de la economía, y se estimó necesario que, para ciertos contribuyentes, se disminuyera la complejidad en el pago de impuestos.

Consecuentemente, se propuso el régimen de incorporación fiscal como una opción para incorporar a quienes realizando una actividad empresarial, enajenando mercancía y prestando servicios, no cumplen con sus obligaciones fiscales. De ahí que, es claro que se trata de una alternativa de transición que simplifica el cumplimiento de obligaciones fiscales de nuevos contribuyentes al tiempo que los incentiva al uso del sistema financiero.

La inclusión del régimen de incorporación fiscal en la Ley del Impuesto Sobre la Renta implicó la sustitución de dos regímenes que también beneficiaban a personas físicas y que fueron conocidos como el Régimen Intermedio de las Personas Físicas con Actividades Empresariales, aplicable a contribuyentes con ingresos inferiores a 4 millones de pesos durante el ejercicio y el Régimen de Pequeños Contribuyentes (REPECO) consistente en un régimen simplificado destinado a aquéllas personas con ingresos inferiores a los 2 millones de pesos durante el mismo período.³⁰

3.2. Regulación del Régimen de Incorporación Fiscal.

El artículo 111 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que las personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos

³⁰ Diario Oficial de la Federación del 11 de diciembre del 2013.

establecidos en el régimen de incorporación fiscal (RIF), siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de la cantidad de dos millones de pesos.

Los contribuyentes del RIF que inicien actividades, podrán optar por pagar el impuesto conforme a lo establecido en este régimen, cuando estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán del referido límite de los dos millones de pesos. Y que, de realizar operaciones por un periodo menor de doce meses, para determinar el señalado monto, dividirán los ingresos manifestados entre el número de días que comprende el periodo y el resultado se multiplicará por 365 días; de tal forma que si la cantidad obtenida excede del importe del monto citado, en el ejercicio siguiente no se podrá seguir tributando en este régimen.

También hace extensiva la aplicación del RIF a las personas físicas que realicen actividades empresariales mediante copropiedad, siempre que la suma de los ingresos de todos los copropietarios por las actividades empresariales que realicen a través de la copropiedad, sin deducción alguna, no excedan en el ejercicio inmediato anterior de la cantidad de referencia y que el ingreso que en lo individual le corresponda a cada copropietario por dicha copropiedad, sin deducción alguna, adicionado de los ingresos derivados de ventas de activos fijos propios de su actividad empresarial del mismo copropietario, en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de los dos millones de pesos.

En tanto, el citado numeral establece como sujetos excluidos del RIF a los siguientes:

- I. Los socios, accionistas o integrantes de personas morales o cuando sean partes relacionadas o cuando exista vinculación con personas que hubieran tributado en el RIF.
- II. Los contribuyentes que realicen actividades relacionadas con bienes raíces, capitales inmobiliarios, negocios inmobiliarios o actividades financieras, salvo tratándose de aquéllos que únicamente obtengan ingresos por la realización de actos de promoción o demostración personalizada a clientes personas físicas para la compra venta de casas habitación o vivienda, y dichos clientes también sean personas físicas que no realicen actos de construcción, desarrollo, remodelación, mejora o venta de las casas habitación o vivienda.
- III. Las personas físicas que obtengan ingresos por concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, salvo tratándose de aquellas personas que perciban ingresos por conceptos de mediación o comisión y estos no excedan del 30% de sus ingresos totales, en cuyo caso, las retenciones que las personas morales les realicen por la prestación de este servicio, se consideran pagos definitivos para el RIF.

- IV. Las personas físicas que obtengan ingresos por concepto de espectáculos públicos y franquiciatarios.
- V. Los contribuyentes que realicen actividades a través de fideicomisos o asociación en participación.

Señala el citado precepto normativo que los contribuyentes del RIF, calcularán y enterarán el impuesto en forma bimestral, el cual tendrá el carácter de pago definitivo, a más tardar el día 17 de los meses de marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y enero del año siguiente, mediante declaración que presentarán a través de los sistemas que disponga el Servicio de Administración Tributaria en su página de Internet. Para estos efectos, la utilidad fiscal del bimestre de que se trate se determinará restando de la totalidad de los ingresos a que se refiere este artículo obtenidos en dicho bimestre en efectivo, en bienes o en servicios, las deducciones autorizadas en la Ley que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos, así como las erogaciones efectivamente realizadas en el mismo periodo para la adquisición de activos, gastos y cargos diferidos y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por su parte, cuando los ingresos percibidos, sean inferiores a las deducciones del periodo que corresponda, los contribuyentes del RIF deberán considerar la diferencia que resulte entre ambos conceptos como deducibles en los periodos siguientes.

Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la renta gravable a que se refieren los artículos 123, fracción IX, inciso e) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 120 y 127, fracción III de la Ley Federal del Trabajo, será la utilidad fiscal que resulte de la suma de las utilidades fiscales obtenidas en cada bimestre del ejercicio.

Para la determinación de la renta gravable en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, los contribuyentes deberán disminuir de los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles en los términos de la fracción XXX del artículo 28 de la ley de la materia.

Ahora bien, para determinar el impuesto, los contribuyentes del RIF considerarán los ingresos cuando se cobren efectivamente y deducirán las erogaciones efectivamente realizadas en el ejercicio para la adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos.

Prevé que, a la utilidad fiscal obtenida, se le aplicará la tarifa bimestral al efecto señalada, misma que consiste en una cuota fija y un porcentaje aplicable sobre el excedente del límite inferior, de acuerdo a los rangos ahí establecidos.

El impuesto que se determine se podrá disminuir conforme a los porcentajes y de acuerdo al número de años que tengan tributando en el RIF, conforme a la tabla según la cual el primer año corresponde al 100%, el segundo al 90%, el tercero al 80% y así sucesivamente, hasta llegar al décimo año al 10%.

Señala expresamente que, contra el impuesto reducido, no podrá deducirse crédito o rebaja alguno por concepto de exenciones o subsidios.

Finalmente, los contribuyentes que opten por RIF sólo podrán permanecer en el régimen durante un máximo de diez ejercicios fiscales consecutivos. Una vez concluido dicho periodo, deberán tributar conforme al régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales previsto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En suma, el RIF es aplicable únicamente a personas físicas que realicen actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios para los que no se requiera título profesional y con ingresos anuales de hasta un millón de pesos, por ser ellos quienes requieren mayor simplicidad en el cumplimiento de obligaciones fiscales. Es un régimen temporal y se pretende que tenga como consecuencia la incorporación al régimen general de personas físicas que viven en la informalidad. Para ello, los contribuyentes que elijan dicha opción recibirán beneficios tales como descuentos del Impuesto sobre la Renta en forma gradual, simplificación administrativa en entrega de información y pagos del impuesto y tratamiento especial para sus trabajadores y empleados. Asimismo, con el objeto de evitar abusos de esta figura se estableció que quienes se inclinen por esta opción tendrán como requisito el entregar regularmente, al Servicio de Administración Tributaria, la información de todos sus ingresos y erogaciones.

4. DECRETO QUE COMPILA DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES Y ESTABLECE MEDIDAS DE SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA.

El 26 de diciembre de 2013 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el decreto de referencia, en cuyo artículo Séptimo Transitorio, fracción I se estableció que las personas físicas que únicamente realizaran actos o actividades con el público en general, que opten por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal, y que cumplan con las obligaciones que se establecen en dicho régimen, 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.

La motivación de este beneficio fiscal, entre otras razones, radicó en la necesidad de eliminar barreras que las personas enfrentan para integrarse a la formalidad en el ámbito tributario y facilitar su incorporación a la economía formal.

Para ello, el Ejecutivo Federal, con el fin de fomentar la formalidad, resolvió otorgar un estímulo fiscal a las personas físicas con capacidad administrativa limitada.

Dicho estímulo, fue destinado a las personas físicas que para el ejercicio 2014, que cumplieran con los siguientes requisitos:

- Hubieren optado por tributar en el RIF;
- Únicamente hubieren realizado actos o actividades con el público en general; y,
- Cumplieran con todas las obligaciones que se establecen para dicho régimen.

La característica fundamental del estímulo, por lo que respecta al impuesto al valor agregado, era la siguiente:

- Que el contribuyente aplicara durante el período de permanencia en el (RIF) una cantidad equivalente al cien por ciento del Impuesto al Valor Agregado (IVA) que deba pagar por la enajenación de bienes, prestación de servicios o el otorgamiento o uso o goce temporal de muebles que será acreditable contra el mismo impuesto que deban pagar por dichas actividades.

Tenemos pues que la temporalidad de dicho estímulo se limita a la permanencia del contribuyente dentro del citado régimen optativo y que el beneficio tendrá como tope el 100% de impuesto al valor agregado que el contribuyente tenga a cargo por los actos o actividades mencionados.

Los requisitos para beneficiarse del referido acreditamiento del impuesto en comento eran los siguientes:

- Que el contribuyente no traslade al adquirente de los bienes, receptor de los servicios independientes o a quien se otorgue el uso o goce temporal de muebles, cantidad alguna por concepto de IVA;
- No realice acreditamiento alguno de IVA que le haya sido trasladado; y,
- No acredite el IVA que hubiere pagado por la importación de bienes o servicios.³¹

4.1. Consideraciones acerca del estímulo fiscal.

En mi opinión, el referido Decreto es impreciso al referirse a los receptores de los servicios, toda vez que el impuesto al valor agregado que es susceptible de acreditamiento es aquel que fue pagado por el cliente con el que se tiene la relación fiscal, contable y financiera y que pudiera ser distinto al receptor del servicio. Por

³¹ Diario Oficial de la Federación del 26 de diciembre de 2013.

ello, para mayor claridad debió referirse al adquirente del servicio como lo hizo para el caso de los bienes.

Es evidente pues, que estamos frente a un beneficio de carácter fiscal otorgado por el Ejecutivo Federal conforme a sus facultades para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las disposiciones legales, conceder estímulos fiscales, de determinar los criterios y montos globales de los mismos, y administrar su aplicación.³²

No omito mencionar que, en síntesis, dicho estímulo tiene como finalidad la simplificación administrativa con el objeto de ampliar la base de contribuyentes y fomentar la formalidad para alcanzar el objetivo último de incrementar la productividad y así aumentar el bienestar general y reducir la pobreza. En consecuencia, considero que no tiene, en principio, la finalidad fiscal de recaudar, sino de ampliar la base de contribuyentes, lo cual, en última instancia permite dar cumplimiento al principio de política fiscal mediante la promoción de facilidades administrativas como veremos más adelante. Por ello, podríamos afirmar que estamos frente a un estímulo fiscal con fines extrafiscales.

5. ANÁLISIS DE LA TESIS JURISPRUDENCIAL 1A./J.69/2017 (10A.).

En este apartado analizaremos el contenido y alcance de la Jurisprudencia 1a./J.69/2017 (10a.)³³ sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo rubro reza: *“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.”*.

Una vez expuestos los conceptos básicos de derecho tributario y de política fiscal, así como explicadas la motivación, el mecanismo y las condiciones del RIF, además de la justificación, características y requisitos del estímulo fiscal que en materia de IVA, el Ejecutivo Federal otorgó a determinados contribuyentes sujetos a dicho régimen, es menester proceder al análisis de la citada jurisprudencia fijada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

La referida tesis 1A./J.69/2017 (10A.) establece como criterio jurisprudencial obligatorio que al estímulo fiscal previsto en la fracción I del Artículo Séptimo Transitorio 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 previstos en la

³² Artículos 89, fracción I, de la CPEUM; 31, fracción IX de la LOAPF; y, 33, fracción III, del CFF.

³³ Visible en Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 46, Tomo I, Septiembre de 2017, P. 87.

fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud que dicho estímulo fiscal 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 aquel 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. Ello habida cuenta que es criterio de esa Suprema Corte 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 una época determinada.

Para abordar el estudio de la explicada Jurisprudencia, es indispensable identificar la problemática suscitada alrededor del aludido estímulo fiscal, la cual radicó fundamentalmente en resolver si el estímulo fiscal en comento es constitucional o no y bajo cuáles principios se debió tomar dicha resolución.

5.1. Argumentos de inconstitucionalidad planteados por las quejas.

Al respecto, de las ejecutorias de las que se desprende la tesis jurisprudencial en comento se advierte que, las inconformes argumentaron fundamentalmente que la fracción I del artículo 7º transitorio del referido Decreto, resulta inconstitucional en razón de lo siguiente:

Primer concepto de violación

- “Transgrede los principios de equidad y proporcionalidad tributarios contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, así como las garantías de legalidad y seguridad jurídica previstas en los artículos 14 y 16 constitucionales, al generar una distinción arbitraria e inequitativa entre los contribuyentes del IVA al tomar en cuenta un elemento ajeno a la naturaleza del mismo, como lo son los ingresos de una persona.
- Lo anterior, toda vez que establece un tratamiento desigual al instaurar un régimen especial de tributación exclusivo para las personas físicas que tributen conforme al RIF en el Título IV, Capítulo II, Sección II de la LISR, lo que vulnera en perjuicio de otros contribuyentes, no sólo el principio de equidad tributaria, sino que incide directamente en los elementos esenciales del IVA.

- Que el criterio diferenciador 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 IVA, ya que al ser un impuesto indirecto, no se debe atender al monto de los ingresos del contribuyente, por lo que dicho elemento no puede justificar la distinción evidenciada en los términos de referencia.
- El estímulo en análisis genera una inequidad en el pago del IVA para el resto de los contribuyentes, pues encontrándose en el mismo supuesto de causación, no pueden hacerse acreedores al beneficio establecido en el Decreto de marras, sin que exista para ello razón alguna que justifique un trato discriminatorio.
- Dicha inequidad se genera sin perjuicio de que las personas que tributan bajo el régimen de incorporación fiscal obtengan sus ingresos por la realización de actividades que no requieran título profesional, o que las efectúen con el público en general, ya que tales condiciones también resultaban ajenas al supuesto de causación del impuesto de referencia, aunado al hecho de que su actualización no es privativa de algún sector de contribuyentes.
- Crea un régimen especial de tributación del IVA, 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 vean afectados los elementos esenciales de la contribución de mérito contenidos en el artículo 1° de la ley de la materia, a tal grado, que lo torna inconstitucional.
- En este contexto, el IVA nace como un impuesto que va dirigido a gravar el consumo dada su naturaleza de impuesto indirecto, lo que se traduce en que para su cálculo se atiende al valor de los actos o actividades gravados y sobre los mismos se aplica la tasa correspondiente, por lo que el monto o precio de los bienes o servicios adquiridos es lo que determina indirectamente la capacidad contributiva del gobernado; de ahí que dicho impuesto impacta en mayor medida a quien más gasta, lo cual atiende al principio de proporcionalidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 constitucional.
- Cuando los elementos esenciales del IVA se ven modificados por la creación de alguna norma tributaria que remite a un artículo de un ordenamiento legal, ello puede acarrear la inconstitucionalidad del mismo

si a través de dicha nueva disposición, se deja de atender a los principios consagrados en los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, tal como acontece en el caso concreto.”³⁴

En efecto, la parte quejosa en su primer concepto de violación, alegó que la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto impugnado, transgrede los principios de equidad y proporcionalidad tributaria previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, en virtud de que el mismo otorga un trato desigual al instaurar un régimen especial de tributación exclusivo para las personas físicas que tributen conforme al régimen de incorporación fiscal, atendiendo primordialmente al monto de los ingresos de dichas personas, que deriva en que ante un mismo supuesto de causación en materia de impuesto al valor agregado, el resto de contribuyentes tengan que pagar el mismo, al no hacerse acreedores al beneficio de referencia, a pesar de que estos contribuyentes también obtienen ingresos por la realización de las actividades señaladas para los beneficiarios del régimen de incorporación fiscal.

Segundo concepto de violación

- “El artículo Séptimo Transitorio, fracción I, del Decreto de referencia, y en vía de consecuencia, los artículos 1°, 3°, 4° y 5° de la LIVA 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.
- Lo anterior es así, puesto que la concesión otorgada a aquellas personas que tributan en el RIF de conformidad con lo previsto en el Título IV, Capítulo II, Sección II de la LISR, relativa a no trasladar cantidad alguna del IVA a los adquirentes de sus bienes o receptores de sus servicios, permite que sus costos comerciales se vean disminuidos exponencialmente respecto de ellas, lo cual les resta competitividad dentro del mercado y obstaculiza su desarrollo económico.
- Dada la naturaleza del IVA de ser un impuesto indirecto, la carga tributaria relativa recae sobre el consumidor al serle trasladado. De ahí que si en términos de lo dispuesto en la porción normativa reclamada del Decreto de que se trata, los contribuyentes que tributen bajo el RIF no trasladarán cantidad alguna por concepto del impuesto referido a los adquirentes de sus bienes o servicios, es inconcuso que se permite que sus costos comerciales se vean disminuidos exponencialmente, lo que implica una ventaja comercial respecto de aquellos contribuyentes que, como ellas, no se encuentran ubicados dentro del régimen especial citado, lo que

³⁴ Argumentos vertidos en los amparos en revisión 761/2015, 776/2015, 1028/2015, 1031/2015 y 1096/2015. www.scjn.gob.mx.

transgrede los principios consagrados en los artículos 25 y 26 de la Constitución Federal, conforme a los cuales el Estado se encuentra obligado a alentar y apoyar la competitividad y el fomento del crecimiento económico de los gobernados, bajo los criterios de equidad social, productividad y sustentabilidad.

- Sobre estas premisas, se puntualizó que si en términos del artículo 25 de la Constitución Federal, por competitividad se entiende la capacidad de un contribuyente de mantener sistemáticamente ventajas que le permitan alcanzar, sostener y mejorar una determinada posición en el entorno socioeconómico, ello conforme las condiciones que el Estado le proveyó bajo un criterio de equidad social, según su dicho, es claro que ello se incumple por las normas reclamadas, ya que permiten que determinados contribuyentes se encuentren en condiciones de ofrecer bienes y productos a un menor costo que el resto de éstos, quienes en relación con los beneficiados, se colocan en una desventaja comercial y económica.
- En este contexto, la ventaja competitiva de referencia, conlleva una posición de monopolio parcial, en el sentido de que sólo aquellos que se encuentren ubicados dentro del RIF, podrán disponer de ella, otorgándoles de facto un poder sustancial sobre el mercado, lo cual infringe sus derechos fundamentales.
- Por tanto, la exención del IVA para las personas físicas que tributen bajo el régimen de incorporación fiscal otorgado por la porción normativa reclamada del Decreto de que se trata, origina que el Estado fomente prácticas monopólicas disminuyendo e impidiendo la competencia nacional, dejando de observar lo dispuesto en el artículo 8° de la Ley Federal de Competencia Económica, en relación con el 28 de la Constitución Federal, máxime si se considera que el tratamiento especial otorgado a los contribuyentes que se ubican dentro del régimen de tributación referido, obedece a un elemento que no tiene relación con los supuestos de causación del IVA, como lo es el monto de los ingresos de las personas”³⁵.

Adicional a los conceptos de violación encaminados a demostrar la inconstitucionalidad de la fracción I del Artículo Séptimo Transitorio del Decreto impugnado, refieren las amparistas que se transgrede en su perjuicio los principios de competitividad y desarrollo económico previstos en los numerales 25, 26 y 28 de la Constitución Federal, básicamente porque al otorgarles a los sujetos del estímulo el beneficio de no trasladar el impuesto al valor agregado a sus clientes, los costos de aquellos se ven disminuidos restándole a los inconformes competitividad en el mercado.

³⁵ Idem.

5.2. Consideraciones del Juez de Distrito.

En las sentencias recurridas, los Jueces de Distrito, que previnieron en el conocimiento del asunto, calificaron de infundados los planteamientos de inconstitucionalidad expresados, al considerar totalmente lo adelante señalado:

Por lo que respecta a la primera línea de argumentación, en principio se estableció la base conceptual sobre la que habría de resolver, relativa al contenido y alcance de los principios tributarios constitucionales invocados por los gobernados, al tenor de lo siguiente:

- “En relación con el principio de equidad tributaria señaló que se refiere al derecho que tienen todos los gobernados a recibir el mismo trato que le es otorgado a quienes se encuentran en igualdad de circunstancias, sin que ello implique que todos los sujetos lleguen a encontrarse en condiciones de absoluta igualdad en todo momento, pero sí que en términos de ley, las personas gocen de igualdad jurídica.
- Sustentó sus consideraciones, en el criterio establecido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tribunal que ha determinado que la finalidad de establecer un mismo trato entre particulares que se encuentren en la misma situación, es evitar cualquier trato discriminatorio ante situaciones análogas, así como que los contribuyentes de un mismo impuesto que se ubiquen en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica, lo que se traduce en que no debe darse un trato diferente a situaciones similares ni uno igual a situaciones dispares; criterio contenido en las jurisprudencias P./J. 42/97 y P./J. 24/2000, de rubros: “*EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES*” e “*IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL*”.
- El principio de proporcionalidad tributaria por su parte radica en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.
- Los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad de cada sujeto pasivo, en función de su potencialidad real para contribuir a los gastos públicos, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos, por lo que la garantía de proporcionalidad tributaria

se respeta en la medida en la que se atiende a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, pues debe pagar más quien la tiene en mayor cantidad y menos, el que la tiene en menor proporción. Para sustentar esta afirmación, el juez federal invocó la jurisprudencia P./J. 10/2003, emitida por el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia, de rubro: *“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES”*.

- Afirma que la Suprema Corte de Justicia de la Nación también ha establecido que en los llamados impuestos indirectos —como lo es el impuesto al valor agregado—, se grava la manifestación indirecta de riqueza, esto es, que atienden al patrimonio que la soporta —el del consumidor, el contribuyente de facto—; de manera que sin conocer su dimensión exacta y sin cuantificarlo positivamente, el legislador considera que si dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto.
- La sola remisión a la capacidad contributiva del sujeto pasivo es insuficiente para establecer un criterio general de justicia tributaria, en virtud que un simple análisis de la relación cuantitativa entre la contraprestación recibida por el proveedor del bien o del servicio y el monto del impuesto, no otorga elementos que permitan pronunciarse sobre su proporcionalidad, por lo que el estudio que se lleve a efectuar al respecto, debe circunscribirse a la dimensión jurídica del principio referido, lo que se traduce en que es necesario que exista una estrecha vinculación entre el objeto del tributo y el monto del gravamen.
- En tal virtud, en el impuesto al valor agregado, el principio de proporcionalidad tributaria exige como regla general que se vincule el objeto del impuesto —valor que se añade al realizar los actos o actividades gravadas por dicho tributo— con la cantidad líquida que se debe cubrir por dicho concepto y, para tal efecto, resulta necesario atender al impuesto causado y trasladado por el contribuyente a sus clientes, al impuesto acreditable trasladado por los proveedores al causante y, principalmente, a la figura jurídica del acreditamiento, toda vez que ésta, al permitir que se disminuya el impuesto causado en la medida del impuesto acreditable, tiene como efecto que el contribuyente realice una aportación a los gastos públicos que equivale precisamente al valor que agrega en los procesos de producción y distribución de satisfactores.
- Dichas consideraciones las sostuvo al tenor de la jurisprudencia 2a./J. 56/2006, emitida por la Segunda Sala de la SCJN, de rubro: *“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS”*.

- Se destacó que la Suprema Corte de Justicia ya estableció que los estímulos fiscales son prestaciones económicas concedidas por el Estado a una persona o grupo de ellas, con el objeto de apoyarlas o fomentar su desarrollo económico o social, ante una situación de desventaja o desigualdad, no obstante de que, a pesar de su denominación, no siempre quedan integrados a la estructura de un tributo.
- En cambio, existen otros estímulos que tienen relevancia impositiva cuando forman parte de los elementos esenciales o se adicionan a la mecánica de los tributos, pues se entiende que con ellos se sigue valorando la capacidad contributiva aunque el Estado decida no recaudar una parte del monto que corresponde pagar al contribuyente.
- Esta diferencia material conlleva a que a ciertos estímulos fiscales les sean aplicables los principios de justicia fiscal contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, y a otros no, en tanto que si ese beneficio de algún modo refiere a la capacidad contributiva, la constitucionalidad debe estudiarse a la luz de dichos principios, ya que a partir de este hecho pueden vincularse con la proporcionalidad y la equidad tributarias.

Pronunciamiento respecto al contenido y alcance del estímulo fiscal establecido por la fracción I del Artículo Séptimo Transitorio del Decreto tildado de inconstitucional.

- En ese orden de ideas, el estímulo fiscal sujeto a debate tiene relevancia impositiva, porque aun cuando no forma parte de los elementos esenciales del tributo sí se adiciona a su mecánica. Esto es así, puesto que para determinar el impuesto al valor agregado, debe remitirse a su acreditamiento; situación que se demuestra con el contenido de los artículos 1, 4 y 5 de la ley de la materia, así como del Séptimo Transitorio del Decreto reclamado.
- Por consiguiente, si el estímulo fiscal establecido en el Decreto impugnado se adhiere a la mecánica del impuesto al valor agregado, su estudio debe llevarse a cabo bajo la óptica de los principios de justicia tributaria establecidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal. Para sustentar dichos asertos, citó la jurisprudencia 2a./J. 26/2010, emitida por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, de rubro: *“ESTÍMULOS FISCALES. DEBEN RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL QUE LES SEAN APLICABLES, CUANDO INCIDAN EN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN”*³⁶.

³⁶ Idem.

Pronunciamos sobre la regularidad constitucional de la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto impugnado, a la luz de los principios de justicia tributaria invocados por la justiciable, particularmente por lo que hace a la observancia del principio de proporcionalidad tributaria:

- “El argumento en el que las quejas plantearon que el Decreto reclamado vulneraba el principio de proporcionalidad tributaria, era infundado, porque si bien el legislador no puede tratar de alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional —pues esto no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos—, lo cierto es que la emisión del Decreto de que se trata, el cual incide en la mecánica del impuesto al valor agregado prevista en el artículo 1° y demás relativos de la ley de la materia, sí obedece a objetivos legítimos y constitucionalmente válidos y su expedición encuentra justificación en fines extrafiscales.
- En las relatadas condiciones, el estímulo fiscal establecido en la fracción I del artículo Séptimo Transitorio 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, 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, 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 en el ejercicio de dos mil catorce.
- En relación con el régimen tributario aludido, destacó que de la exposición de motivos que dio origen a la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del dos mil catorce, se desprende 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 referencia que vino a sustituir los anteriores regímenes denominados intermedio y de pequeños contribuyentes (REPECOS) que estaban dirigidos a personas físicas con actividades empresariales con ingresos de hasta cuatro millones de pesos anuales.
- Expuso que la implementación del régimen de incorporación fiscal (RIF) pretende que las personas físicas con actividades empresariales y que prestan servicios, inicien el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en un esquema que les permita acatarlas fácilmente. Asimismo, que la participación en este nuevo régimen traerá aparejado para los contribuyentes, el acceso a servicios de seguridad social, de tal suerte que la finalidad del régimen de que se trata, es crear un punto de entrada

para los negocios a la formalidad, es decir, incorporarlos al sistema tributario.

- Bajo estas premisas, apuntó también que el régimen de incorporación fiscal tiene la característica de que sólo es aplicable a las personas físicas que realicen actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por lo que no se requiera para su realización título profesional y que perciban ingresos anuales de hasta dos millones de pesos.
- En esa tesitura, resaltó que era evidente que con el establecimiento del beneficio fiscal previsto en la fracción I del Artículo Séptimo Transitorio del Decreto reclamado, 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 decir, lograr que los pequeños contribuyentes se adhieran al nuevo régimen tributario de referencia. Por lo anterior, destacó que los motivos que se expresaron para establecer el estímulo de que se trata, eran de índole económica (fin extrafiscal).
- En ese orden de ideas, consideró que era válido estimar que la emisión del estímulo impugnado obedece a criterios de distinción 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, afirmó, no produce únicamente un beneficio económico, sino que también implica beneficios de carácter social, motivos suficientes para fundar el beneficio citado, alcanzando una justificación objetiva y razonable en los términos apuntados.
- Apoyó sus consideraciones en los criterios jurisprudenciales sostenidos, por el Pleno de la Suprema Corte de la Nación en la tesis de jurisprudencia P./J. 18/91 de rubro: "*CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES*", así como en la diversa número 1a./J. 28/2007, emitida por la Primera Sala de esta Suprema Corte de Justicia, de rubro: "*FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS*".

Pronunciamiento sobre el apego de la fracción I del Artículo Séptimo Transitorio del Decreto impugnado, al principio de equidad tributaria:

- Calificó de infundado el argumento hecho valer en el sentido de que la porción normativa reclamada del Decreto de beneficios fiscales de que se trata, genera una distinción arbitraria e inequitativa entre los contribuyentes del impuesto al valor agregado, a partir de un elemento

ajeno a la naturaleza de dicha contribución, como lo es el ingreso de las personas.

- Señaló que si bien el legislador otorga ese estímulo fiscal (exención del pago del impuesto al valor agregado) a las personas físicas que opten por tributar bajo el régimen de incorporación fiscal con base en el monto de sus ingresos, en realidad, dicho estímulo no se otorga en función del monto de sus ingresos, sino que va dirigido a que las personas físicas que decidan optar por el régimen de incorporación fiscal, lo vayan haciendo de manera gradual, a fin de que paulatinamente se introduzcan al mercado de un nuevo régimen general.
- También precisó que la intención del estímulo fiscal en análisis es que los contribuyentes que se vayan incorporando, puedan tributar bajo ese novedoso sistema, pues es de tomarse en cuenta que se trata de un régimen diferente al que antes existía, que era el de los pequeños contribuyentes (REPECOS). Por lo que la exención del cien por ciento en el pago del impuesto al valor agregado, que como estímulo o beneficio se les brinda a esas personas, no es más que un incentivo para que a la larga puedan adaptarse y, como ya se dijo, la intención es evitar la desaparición de los causantes por no contar con las condiciones para ello.
- En esta línea de pensamiento, señaló que no son aplicables en el presente asunto, los criterios jurisprudenciales invocados por la parte quejosa, relativos a la inconstitucionalidad del artículo 2-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado para los ejercicios fiscales de dos mil uno y dos mil tres, donde la exención contenida en dicho numeral se hacía depender de los ingresos, justificando su decisión en que si bien se menciona que el estímulo de que se trata es para aquellas personas cuyos ingresos no excedan de la cantidad de dos millones de pesos, en el caso, éste no recae sobre personas que se encuentran en una misma categoría sino una diferente como es el régimen de incorporación que es distinto al general, es decir, no atiende de manera directa a los ingresos sino a una situación jurídica diversa que los hace ser desiguales.
- De igual manera, calificó de infundado el argumento de inequidad tributaria que formuló la impetrante de amparo, ya que ésta se ubica en un régimen diverso al de las personas físicas a quienes está dirigido el estímulo fiscal de que se trata, lo que dijo, ponía de manifiesto que no se encuentran en igualdad de circunstancias objetivas frente a la ley.
- Al respecto, señaló que las normas tributarias deben tratar igual a quienes se encuentren en la misma circunstancia y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se coloquen en una diversa, lo que implicaba que el legislador ordinario puede crear categorías o clasificaciones de contribuyentes que pueden responder a fines económicos o sociales,

razones de política social o incluso, extrafiscales, como acontecía en el caso. Para sustentar dicha afirmación, el juez de amparo citó el criterio contenido en la jurisprudencia P./J. 24/2000, emitida por el Pleno de este Alto Tribunal, de rubro: “IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL”.

En lo referente a la segunda línea argumentativa, relativa a la observancia de los principios de competitividad y desarrollo económico, los juzgadores de amparo, interpretaron el contenido de los artículos 25, 26 y 28 Constitucionales, en los términos que sigue:

- “Estableció que de la interpretación de los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Federal se advertía que el Estado Mexicano está facultado para organizar y conducir el desarrollo nacional y, por tanto, que una de las tareas en la regulación económica que ejerce el legislador es diseñar estímulos fiscales, determinando las áreas de interés general, estratégicas y/o prioritarias que requieren concretamente su intervención exclusiva en esos beneficios tributarios, a fin de atender el interés social o económico nacional, dado que considera que la Constitución prevé la facultad para elegir los medios encaminados a la consecución de esos objetivos.
- De ahí que apuntó que el estímulo fiscal establecido por la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto impugnado, está encaminado a estimular la competitividad del comercio nacional, en la medida que busca que más personas físicas con actividades empresariales se incorporen al nuevo régimen fiscal, lo que implica otorgar diversas consecuencias jurídicas a desiguales supuestos de hecho.
- Consecuentemente, determinó que si los sujetos comparados no son similares y la medida de fomento es constitucionalmente aceptable y razonable a los fines que persigue, el estímulo fiscal reclamado no infringe los derechos fundamentales de equidad, pues el tratamiento fiscal diferenciado que se otorga a los contribuyentes pertenecientes al régimen de incorporación fiscal está plenamente justificado, aunado a que este beneficio establece un fin extrafiscal como lo es incentivar al sector de contribuyentes al que está dirigido para que se adhiera al RIF y lograr su desarrollo, en el entendido que sus activos, patrimonio, estructura y organización, por lo general, son inferiores a las de las personas morales, quienes por su sola creación se presume que dichos elementos son mayores a las de las personas físicas, al menos jurídicamente hablando, ya que se requiere de un capital establecido para su creación e inicio de funciones, lo que denota por sí su fuerza o capacidad económica.

- También puntualizó que, si bien el Estado debe impulsar cualquier sector del desarrollo económico nacional, lo cierto es que ese deber constitucional no conducía a que a todos se les otorgue el mismo incentivo económico o apoyo técnico, porque la Constitución Federal delimita las actividades que requieren contar con un mayor impulso y otras que por su solidez o productividad solamente es necesario coordinar, dar seguridad jurídica o estímulos focalizados para que continúen su crecimiento.
- Por tanto, concluyó que los artículos 1, 3, 4, 5 y demás relativos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que regulan la mecánica de tributación del impuesto tildados de inconstitucionales, así como la fracción I del Artículo Séptimo Transitorio del Decreto que contiene el estímulo fiscal impugnado, no eran violatorios de los derechos fundamentales tutelados en la Constitución Federal y en los tratados internacionales.”

5.3. Agravios vertidos en el recurso de revisión.

Inconforme con las sentencias de primera instancia, dictadas en los medios de control constitucional que se analizan, las impetrantes de amparo alegaron, mediante los agravios vertidos en recurso de revisión, que las sentencias recurridas son ilegales, en razón a lo siguiente:

Como primer agravio plantearon un indebido análisis de los principios de proporcionalidad y equidad tributarios, conforme a los razonamientos que siguen:

- Indebido análisis de los principios de proporcionalidad y equidad tributarios en relación con la exposición de motivos de la iniciativa de ley que dio origen a la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce, en la medida que el A quo pasó por alto que la inconstitucionalidad que plantearon en sus demandas de amparo versó en materia del impuesto al valor agregado y no del impuesto sobre la renta.
- Contrariamente a lo determinado por el juez de amparo en el sentido de que la exención recurrida encontraba sustento en la exposición de motivos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce, en realidad la materia de inconstitucionalidad que fue sometida a su consideración versaba única y exclusivamente en materia del impuesto al valor agregado.
- Aducen que cuando se trata de una disposición que establece un trato diferenciado, es decir de una excepción a una norma de carácter general, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en el sentido de que la justificación a dicho trato diferenciado debe aparecer claramente dentro del contenido de las normas que regulan esa situación,

de la exposición de motivos o del proceso legislativo que le antecede, esto es, que se ha concluido que no puede admitirse la inexistencia de motivación cuando se trata de exenciones o tratos diferenciados, pues ello tornaría la disposición en arbitraria, en detrimento de aquellos que quedaron sujetos a la regla general de causación.

- Afirman que el A quo se confundió de materia al momento de analizar la existencia de una motivación que pudiera justificar la exención y trato diferenciado alegado en perjuicio de las justiciables, lo cual lo llevó a estudiar los fines extrafiscales establecidos por el legislador para la emisión de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce y no así la exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente y el Decreto de beneficios fiscales impugnado, con el objeto de determinar la posible justificación de las normas reclamadas, en particular, los artículos 1°, 2°, 3°, 4°, 5° y demás aplicables a la mecánica de tributación de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente, así como de la fracción I del Artículo Séptimo Transitorio del Decreto de referencia.
- Sostienen que es inconcuso que los fines extrafiscales a los que se refirió el A quo para justificar la legalidad de las normas reclamadas, así como los argumentos que sustentó en relación con éstos, resultan ajenos y extraños a las de dichas normas para efectos de justificar su validez, ya que los razonamientos que en su momento hubieran podido ser utilizados por parte del legislador para justificar un trato diferenciado en materia del impuesto sobre la renta, no pueden ser considerados para justificar la constitucionalidad o una debida motivación o razonabilidad del impuesto al valor agregado, si se toma en cuenta que dicho impuesto tiene sus propios motivos para efectos de su emisión, su mecanismo de tributación es totalmente distinto al ser un impuesto indirecto, y que la proporcionalidad y equidad tributarias se miden con base en criterios distintos a los establecidos para el impuesto sobre la renta al ser trasladada la carga tributaria a un tercero.
- Arguyen que independientemente del análisis que pudo haber llevado a cabo el Ejecutivo Federal para prever la exención de que se trata, lo cierto es que las finalidades que en su momento hubieran podido buscarse, no justifican de manera alguna la afectación al principio de equidad tributaria que alega.

Como segundo agravio, los recurrentes plantearon la inequidad de la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto impugnado, a partir de que la distinción deriva de un elemento ajeno al impuesto al valor agregado, como lo son el monto de los ingresos de los beneficiarios del estímulo fiscal en comento.

- “El régimen especial de tributación establecido mediante la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto de beneficios fiscales reclamado,

genera una distinción arbitraria e inequitativa entre los contribuyentes del impuesto al valor agregado con base en un elemento ajeno a su naturaleza, como lo son los ingresos de una persona; con lo que insistió en la aleatoriedad de los criterios jurisprudenciales relativos a la inconstitucionalidad del artículo 2-C de la LIVA, en el que se estableció una exención que se hacía depender de los ingresos de los contribuyentes beneficiados.

- Son inoperantes los razonamientos relativos a las categorías en las que se ubican las personas físicas y las personas morales invocados por el A quo, pues a pesar de haber sido sustentados por el máximo tribunal del país, se refieren única y exclusivamente a materia del impuesto sobre la renta y no así del impuesto al valor agregado, en donde las circunstancias especiales de uno y otro, nada tienen que ver con el supuesto de causación de esta última contribución.
- Sostiene que si el hecho imponible para causar el impuesto al valor agregado es el consumo, es decir, las actividades consistentes en la enajenación o importación de los bienes y la prestación de los servicios establecidos en la ley de la materia; será éste elemento lo que pueda variar el monto del impuesto a pagar, por lo que al establecer la fracción I del Artículo Séptimo Transitorio del Decreto de beneficios fiscales impugnado que a efecto de pagar el impuesto citado, se tomarán en cuenta los ingresos de las personas que se encuentren tributando bajo el régimen de incorporación fiscal, reiteran que se está vulnerando el principio de equidad tributaria en la medida en que se otorga un trato diferenciado injustificado.”

5.4. Consideraciones vertidas por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver los correspondientes recursos de revisión.

En primer lugar, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, hizo referencia a los elementos esenciales del impuesto al valor agregado, así como la mecánica del mismo; luego, analizó el contenido y alcance de la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto impugnado.

Llegado a este punto, como primera cuestión, la resolutora Ad quem precisó lo siguiente:

- “Que la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del “Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa”, 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.

- Señala que el Tribunal Pleno de ese máximo tribunal se ha pronunciado en torno a 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 razón de lo anterior, considera que 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, particularmente por lo que atañe al principio de equidad tributaria, pues el otorgamiento del estímulo fiscal no obedece a razones de esta tributaria, puesto que señala no se trata de ajustes a la estructura, diseño o al monto de un impuesto, sino que derivan de 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.
- Precisa que lo anterior no implica en modo alguno 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 y no al de equidad tributaria.
- Apoya sus consideraciones en el criterio sustentado por esa misma Sala en la tesis de la jurisprudencia identificada con el número 1a./J. 97/2006, de rubro: *“EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD.”*
- Destaca que analizar una norma a la luz del principio de igualdad implica examinar si un determinado tratamiento normativo obedece a una finalidad constitucionalmente válida y si es adecuada y proporcional. Asimismo, enfatiza que es imprescindible determinar en cada caso respecto de qué se está predicando la igualdad, pues ésta constituye un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se atribuye siempre a algo.

- Precisa que este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de leyes, porque la Constitución Federal permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al juez constitucional a ser especialmente exigente cuando deba determinar si éste ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado.
- Estas consideraciones las apoya en el criterio sustentado en la jurisprudencia número 1a./J. 55/2006, emitida por esa Primera Sala, de rubro: *“IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL”*.

De lo hasta aquí expuesto, resulta claro que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostuvo como criterio central que las normas que establecen estímulos fiscales, no se rigen por los principios de justicia fiscal previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, básicamente porque su otorgamiento no atiende a razones de índole tributario, en la medida que no implican ajustes a la estructura, diseño o monto de un impuesto. De ahí que para analizar su constitucionalidad deban examinarse a la luz del principio de igualdad jurídica.

Ahora bien, en cuanto al tema relativo a la naturaleza de las normas impugnadas, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, destacó los alcances del estímulo fiscal sometido a su consideración, al tenor de los razonamientos siguientes:

- “Que 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 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.
- Que la implementación del estímulo fiscal tildado de inconstitucional 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.”

Con estos elementos, la Sala del conocimiento, en su función de máximo interprete de la Constitución Federal, resolvió lo siguiente:

- “Que 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; sino por el de igualdad jurídica.
- Con independencia de la conclusión alcanzada por el A quo en cuanto a la relevancia impositiva del estímulo fiscal contenido en el Decreto impugnado y del análisis que realizó a la luz de los principios de justicia tributaria; sostiene que la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto impugnado no viola el principio de igualdad.
- Reitera que por virtud de la fracción I del artículo impugnado se otorgó para el ejercicio fiscal de dos mil catorce, a los contribuyentes —personas físicas— que optaran por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal a que se refiere la Sección II, del Capítulo II, Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, un estímulo fiscal consistente en una cantidad equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto al valor agregado que deba trasladarse en la enajenación de bienes o prestación de servicios, el cual será acreditable contra el mismo impuesto que se deba pagar por dichas operaciones.
- En razón a lo anterior, aduce que 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, como es el caso de las quejasas, atendió a las características particulares de contribuyentes a quienes se dirige a beneficiar, 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 la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 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.
- Concluye que si bien conforme al artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, están obligados al pago del impuesto las personas físicas y morales que, en territorio nacional, enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes, importen bienes o servicios, lo que implica que son sujetos del impuesto al valor agregado todos aquellos contribuyentes que realicen esas actividades; lo cierto es que, 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, en virtud que la distinción 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.

- En la misma guisa, precisa que 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.
- Estos razonamientos condujeron a la Primera Sala del Alto Tribunal a sostener que, la circunstancia de que en la porción normativa impugnada del Decreto de que se trata 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 en éste se consideran las características peculiares 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, otorgándoles por tal motivo un tratamiento especial, acorde y congruente al objetivo del legislador que dio origen al régimen de incorporación fiscal, mismo que consiste, esencialmente, en crear un punto de entrada a la formalidad, pues preparará a los contribuyentes para una eventual inserción en el régimen general para fines tributarios y de seguridad social. Con ese fin, los contribuyentes que participen recibirán descuentos en el pago de sus impuestos y de sus contribuciones de seguridad social durante los primeros años, a cambio del cumplimiento de obligaciones de información fiscal.
- Adicionalmente, destaca que 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 impugnado 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.

- Aclara que el beneficio en estudio, 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, contrario a lo afirmado por las recurrentes, 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.
- Esta circunstancia implica 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 no obstante de que, en el caso de la incorporación fiscal, sean las personas físicas las que puedan optar por tal régimen, y no así las personas morales.
- Apoya sus consideraciones en el criterio sustentado por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte en la jurisprudencia número P./J. 112/2004, de rubro: “*VALOR AGREGADO. LA FORMA DISTINTA DE ENTERAR ESE IMPUESTO POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN GENERAL Y DE LOS PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DE TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE DOS MIL TRES)*”.
- Reitera que el estímulo fiscal previsto en la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto impugnado no vulnera el principio de igualdad jurídica previsto en el artículo 1º de la Constitución Federal, en virtud que los sujetos comparados se encuentran en situaciones disímiles, máxime que el estímulo fiscal de que se trata deriva en una liberalidad de pago en materia de impuesto al valor agregado, dadas las características particulares del régimen de incorporación fiscal.”

Por otro lado, en cuanto al agravio de la recurrente en el sentido de que el A quo se confundió de materia al analizar la motivación del trato diferenciado alegado, concretamente porque estudió los fines extrafiscales de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y no la exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Valor Agradado, la Primera Sala lo considera infundado, en razón de lo siguiente:

- “Para pronunciarse sobre la inequidad alegada por la parte quejosa, si bien el A quo partió del análisis de los motivos que originaron la creación del régimen de incorporación fiscal a que se refiere la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto impugnado, previsto en la Ley del

Impuesto Sobre la Renta; lo cierto es que ello se debe a que precisamente éste régimen se implementó en el marco de la señalada ley vigente a partir de dos mil catorce, en sustitución de los regímenes de tributación Intermedio y de Pequeños Contribuyentes (REPECOS), como se advierte de la parte conducente de la exposición de motivos de la ley en comento.

- Que de la exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se advierte que los ajustes en ésta derivaron de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta. Afirma que de la referida exposición de motivos también se desprende que el tratamiento previsto en ambos ordenamientos tiene una clara correspondencia, e incluso, el previsto en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, requiere para su aplicación, del previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- En suma, sostiene son acertadas las consideraciones del A quo relativas al estudio del estímulo fiscal impugnado, sólo por lo que hace a la existencia de los diversos fines extrafiscales que se derivan de la exposición de motivos que dio origen a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce, en la medida que la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como el Decreto de beneficios fiscales reclamado, guardan congruencia y correspondencia con los fines extrafiscales conforme a los cuales se creó el régimen de incorporación fiscal de Ley del Impuesto sobre la Renta.”

Conviene aclarar que, en este apartado no nos ocuparemos de estudiar las restantes consideraciones de la resolutora en torno a la segunda línea argumentativa, pues además de que se calificaron de infundados e inoperantes los agravios planteados por la recurrente, en nada abona al tema que nos ocupa en el presente libelo, que es el relativo a determinar desde el punto de vista doctrinal si la sentencia en análisis se emitió conforme a derecho.

En suma, el tema central sustentado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es que al estímulo fiscal previsto en el 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 previsto en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en razón de que dicho estímulo no constituye un ajuste a la estructura, diseño o monto del impuesto al valor agregado, ya que no afecta sus elementos esenciales ni el mecanismo que incide en el aspecto sustancial de la obligación tributara que general dicha contribución.

6. ANÁLISIS DE LOS PRECEDENTES DE LA JURISPRUDENCIA 1a./J 69/2017 (10a.) SUSTENTADA POR LA PRIMERA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.

En este apartado, se analizarán las diversas sentencias sustentadas por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, aprobadas por unanimidad de cinco votos, de las que derivó la Jurisprudencia por reiteración de criterios número 1a./J 69/2017 (10a.), cuyo rubro a la letra dice: “*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.*”, asimismo, se hará una breve referencia a principios doctrinales y otros conceptos que estimo conveniente abordar a efecto de alcanzar una adecuada conclusión.

6.1 Sentido y alcances de las consideraciones de las sentencias en análisis.

En síntesis, en las ejecutorias de la Primera Sala del Máximo Tribunal de las que se derivó la Jurisprudencia, se advierte que la juzgadora sostuvo como criterio central que al estímulo fiscal previsto en el 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 previsto en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Que lo anterior es así, porque es criterio jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 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 en 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.

Asimismo que, el estímulo fiscal de que se trata, no constituye un ajuste a la estructura, diseño o momento 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 el referido 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.

Al afirmar que al estímulo fiscal no se rige por los principios constitucionales de justicia fiscal, precisa que ello no implica que la norma que lo establece escape al control de regularidad constitucional, en virtud que, en tratándose de la delimitación de quiénes pueden contar con tal beneficio y su implementación, particularmente por lo que hace a la exclusión a ciertos sectores o personas, puede analizarse a la luz del principio de igualdad y no al de equidad tributaria.

Que el principio de igualdad es un principio constitucional más amplio que el de equidad tributaria.

6.2. Sentido de la decisión y puntos resolutiveos.

Al haber determinado la Sala lo infundado e inoperante de los agravios vertidos por las recurrentes contra las sentencias dictadas en primera instancia por los correspondientes Jueces de Distrito, confirmó la sentencia recurrida y negó el amparo solicitado.

6.3. Sentido de los precedentes que sirvieron de sustento a las consideraciones de las sentencias.

Al respecto, conviene analizar los razonamientos pronunciados por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno a que a los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución, no se rigen por los principios de justicia fiscal contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; puesto, que al razonar las consideraciones de las sentencias en estudio, la Sala *Ad quem*, motivó el sentido de su resolución en este criterio plenario.

Es necesario traer a colación entonces la Jurisprudencia P./J. 3/2016 (10a.)³⁷ sustentada por el Pleno del Máximo Tribunal al resolver, por mayoría de ocho votos, la contradicción de tesis 276/2015, entre la tesis aislada del índice de la primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación número 1a. CCCLXXXVIII/2014 (10a.), de rubro "*CONDONACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS. LAS NORMAS QUE LA PREVÉN NO SE RIGEN POR EL PRINCIPIO DE EQUIDAD ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.*" y la jurisprudencia sostenida por la Segunda Sala de Alto Tribunal identificada con el número 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.*".

La citada jurisprudencia por contradicción de tesis P./J. 3/2016 de aprobada con el rubro "*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.*" establece totalmente lo siguiente:

1. Los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución son producto de una sanción positiva contenida en una norma típicamente

³⁷ Visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 33, Tomo I, Agosto de 2016, Página: 9

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.

2. Consecuentemente, 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.
3. 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.
4. 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.
5. El que no le sean aplicables los enunciados principios de justicia tributaria 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, puede analizarse desde el ámbito más amplio correspondiente al principio de igualdad, y no al de equidad tributaria.

Además de los razonamientos contenidos en el texto la citada Jurisprudencia, en la ejecutoria que le dio origen, el Tribunal Pleno consideró que el ámbito de aplicación de los principios de justicia fiscal previsto en la fracción IV del artículo 31 constitucional, tiene una aplicación estricta en la actividad estatal, lo que significa que no cualquier aspecto financiero tiene que observarlos, sino sólo aquellos referidos a la obligación tributaria sustantiva relativa al pago de las contribuciones.

Estas consideraciones son consistentes con el criterio sustentado por el mismo Tribunal en la Jurisprudencia número P./J. 8/2012 (10a.)³⁸ de rubro *"DECLARACIÓN FISCAL. LA OBLIGACIÓN DE PRESENTARLA ES DE CARÁCTER FORMAL, POR LO QUE NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA"* en la que se estableció que el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, está vinculado con aspectos sustantivos de la obligación tributaria y que la única forma de que operen en tratándose de obligaciones de carácter formal es que éstas incidan directamente en la obligación sustantiva.

Por su parte, por lo que se refiere a que las normas que establezcan condonaciones no escapen al control de constitucionalidad, derivado de que pueden analizarse a la luz de la entonces llamada garantía de igualdad y no a la de equidad tributaria, el Tribunal Pleno no expresó más argumento que esto había sido sostenido reiteradamente por la Primera Sala al tenor de la jurisprudencia número 1a./J. 97/2006³⁹, de rubro: *"EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD"*.

En el referido criterio jurisprudencial, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé diferentes facetas de la igualdad y se refiere a ella tanto en un plano general como en el contexto de un ámbito material específico, sin establecer casos de excepción en su aplicación. Que el artículo 31, fracción IV, Constitucional proyecta las exigencias del principio de igualdad sobre el ámbito impositivo.

En este sentido, concluyó la Primera Sala que la entonces llamada garantía de equidad tributaria es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, por lo que no tiene menor o mayor valor que la igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales.

Asimismo, se estableció como criterio de observancia obligatoria que si la otrora garantía de equidad tributaria radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen; entonces, tratándose de disposiciones legales que no corresponden al ámbito específico de aplicación de la garantía de equidad tributaria, por no referirse a contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias, los argumentos que reclaman la existencia de un trato diferenciado o discriminatorio entre dos personas o grupos deben analizarse en el contexto más amplio como lo es la entonces garantía de igualdad.

³⁸ Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Libro X, Tomo 1, Julio de 2012, P 5.

³⁹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, Enero de 2007, P. 231.

De lo expuesto, tenemos que el criterio adoptado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación tocante a que a las normas que establecen beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución, no les resultan aplicables los principios de justicia tributaria, es consistente con el relativo a que tales principios están reservados únicamente para aquellos referidos a la obligación sustantiva al pago de las contribuciones.

Cabe señalar que el diverso criterio jurisprudencial contendiente en la Contradicción de Tesis analizada, establecía medularmente que la condonación de deudas fiscales está sometida a los postulados previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que queda sujeta al principio de reserva de ley, debido a que el propio legislador es quien debe regular sus aspectos esenciales, mediante el señalamiento detallado de los requisitos necesarios para su procedencia, sin pasar por alto que tal mecanismo presupone la desaparición real de la capacidad contributiva del gobernado, lo que lo liga con el principio de proporcionalidad tributaria y, por ende, también con el de equidad tributaria, en la medida que debe dar un trato equitativo para evitar su uso indiscriminado o injustificado entre sujetos obligados que se encuentran en el mismo supuesto fáctico.

7. PRINCIPIO DE IGUALDAD JURÍDICA.

Entonces, si las normas que establecen el estímulo fiscal en análisis no se rigen por los principios constitucionales de justicia fiscal, particularmente, por el principio de equidad tributaria, sino por el principio de igualdad jurídica; resulta necesario analizar el alcance del señalado principio y, en su caso, contrastarlo en su alcance respecto de la equidad tributaria.

7.1. Concepto y alcances.

La idea de igualdad es un concepto complejo de definir, puesto que concierne a diversas áreas de las ciencias sociales. Ha sido estudiada por la política, la economía, la sociología, la antropología y desde luego por la dogmática jurídica y la filosofía del derecho.

Gramaticalmente, la igualdad se define en su tercera acepción como un *“principio que reconoce la equiparación de todos los ciudadanos en derechos y obligaciones”*⁴⁰. Sin embargo, la igualdad prevista en el orden jurídico no significa una igualdad absoluta entre personas. Es jurídicamente inaceptable que todas las personas tuvieran los mismos derechos y se les impusieran las mismas obligaciones sin hacer ninguna distinción entre ellos.

⁴⁰REAL ACADEMÍA ESPAÑOLA, *Diccionario en línea*. Consultable en <http://dle.rae.es>.

El principio de igualdad jurídica en cambio significa que en las relaciones jurídicas se debe prever un trato igual para los iguales y desigual para los desiguales, es decir, en tratar idénticamente situaciones análogas y sólo en forma diferente cuando no se equiparen. Este trato igual a situaciones semejantes se funda en el principio de universalidad.

El concepto de igualdad, a pesar de estar recogido en el texto constitucional particularmente en el artículo 1º, desde el punto de vista normativo es indeterminado; empero, históricamente ha sido interpretado y configurado a partir de dos subprincipios: el de igualdad ante la ley y el de igualdad en la ley, tal como lo advierte la Enciclopedia Jurídica Mexicana, en voz de Rolando Tamayo y Salmorán y tratadistas contemporáneos como Miguel Carbonell en su obra *Los Derechos Fundamentales en México*.⁴¹ Estos subprincipios fueron identificados jurisprudencialmente, previo a la reforma constitucional en materia de derechos humanos de 2011, desde un punto de vista abstracto, como la garantía de igualdad en sentido formal o de derecho.

Siguiendo el criterio histórico de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el subprincipio de igualdad en la aplicación de la ley, obliga a que las normas jurídicas sean aplicadas de modo uniforme a todas las personas que se encuentren en una misma situación y a que los órganos materialmente jurisdiccionales no puedan modificar arbitrariamente sus decisiones en tratándose de la misma litis, salvo cuando brinden una fundamentación y motivación razonable y suficiente para justificar el cambio de criterio.

El segundo subprincipio, es decir, el de igualdad en la ley, opera ante la autoridad materialmente legislativa y tiene como objetivo la regularidad y control de la norma jurídica a fin de evitar diferenciaciones legislativas sin justificación constitucional o violatorias del principio de proporcionalidad en sentido amplio.

Ahora bien, a raíz de la reforma constitucional en materia de derechos humanos de 2011, no sólo cambió su denominación de garantía individual a derecho humano, sino que con el nuevo paradigma constitucional sus condiciones de aplicación y ámbito de protección se amplió exponencialmente al incluir la protección establecida en tratados internacionales en los que el Estado Mexicano sea parte. Esto derivó en que la Suprema Corte de Justicia de la Nación reinterpretara este derecho fundamental.

Así, mediante la aprobación reciente de tres Jurisprudencias temáticas identificadas con los números 1a./J. 124/2017 (10a.), 1a./J. 125/2017 (10a.) y 1a./J. 126/2017 (10a.), el referido órgano jurisdiccional reconoció que la reforma del artículo 1o. Constitucional, al establecer que todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en el propio texto constitucional y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, modificó sustancialmente el contenido del ahora llamado derecho humano de igualdad, el cual definió como

⁴¹ _____ *Los derechos fundamentales en México*, P. 179.

un “principio adjetivo que se predica siempre de algo y que, por tanto, se define y actualiza progresivamente a través del tiempo y a la luz de una multiplicidad de factores sociales, culturales, económicos, políticos, entre otros”⁴².

Este cambio de paradigma constitucional implica un cambio sustancial en el subprincipio de igualdad en la ley, pues a partir de la entrada en vigor de esta reforma constitucional, cuando se alegue una violación al principio de igualdad jurídica, el juzgador deberá efectuar el escrutinio de constitucionalidad correspondiente teniendo como ámbito material de validez a la Constitución y a los diferentes tratados ratificados por México, incluso de forma oficiosa en caso de que advierta una flagrante violación a este derecho fundamental.

Cabe señalar que el analizado principio de igualdad jurídica no está limitado a lo prescrito por el primer párrafo del artículo 1° Constitucional, el cual establece el principio de igualdad de todos los seres humanos con respecto a los derechos fundamentales, sino que el texto constitucional también prevé protección jurídica a favor de grupos sujetos a vulnerabilidad, a través de manifestaciones específicas del principio de igualdad, tales como la igualdad entre el varón y la mujer (artículo 4o., párrafo primero) y la salvaguarda de la pluriculturalidad de los pueblos indígenas de manera equitativa (artículo 2o., apartado B).

En este sentido, mediante la Jurisprudencia 1a./J. 125/2017 (10a.), del índice de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro *DERECHO HUMANO A LA IGUALDAD JURÍDICA. RECONOCIMIENTO DE SU DIMENSIÓN SUSTANTIVA O DE HECHO EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO MEXICANO*.⁴³ El señalado Tribunal concluyó que el derecho humano a la igualdad jurídica no sólo tiene una faceta o dimensión formal o de derecho, sino también una de carácter sustantivo o de hecho, la cual tiene como objetivo remover o disminuir los obstáculos sociales, políticos, culturales, económicos o de cualquier otra índole que impiden a ciertas personas o grupos sociales gozar o ejercer de manera real y efectiva sus derechos humanos en condiciones de paridad con otro conjunto de personas o grupo social; es decir, que el principio de igualdad jurídica protege tanto a persona en lo individual, como a grupos de individuos.

El establecimiento de esta segunda modalidad del principio de igualdad jurídica por parte del Máximo Tribunal del País implicó reconocer la forma en cómo se vulnera la igualdad sustantiva o de hecho, identificándola no solo como una discriminación estructural en contra de un grupo social o sus integrantes individualmente considerados, sino incluyendo en la ecuación la actitud pasiva

⁴²Jurisprudencia 1a./J. 124/2017 (10a.), de rubro DERECHO HUMANO A LA IGUALDAD JURÍDICA. SU ÁMBITO MATERIAL DE VALIDEZ A PARTIR DE LA REFORMA CONSTITUCIONAL PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 10 DE JUNIO DE 2011. Consultable en Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 49, Diciembre de 2017, Tomo I, P. 156.

⁴³ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 49, Diciembre de 2017, Tomo I, P. 121.

asumida por la autoridad ante tal violación, la cual está ahora obligada a tomar las acciones necesarias para eliminar o revertir la situación de que se trate.

En suma, el derecho humano a la igualdad jurídica cubre un espectro más amplio de protección de la esfera jurídica de los gobernados, derivado de que el derecho fundamental de que se trata tiene asidero tanto en la Constitución Federal, como en los diversos tratados internacionales suscritos por México, lo que se traduce en que al analizar cualquier trato desigual o discriminatorio en perjuicio de los gobernados, se debe valorar su regularidad constitucional a partir de la norma doméstica, sin dejar de lado la normatividad internacional aplicable; amén que protege por igual a personas en lo individual como a grupos.

7.2. Diferencia entre igualdad jurídica y equidad tributaria.

Vista la amplitud del principio de igualdad jurídica y teniendo en consideración que en las ejecutorias que se analizan la Primera Sala sostuvo como argumento central que la garantía de equidad tributaria es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal; es que resulta conveniente abordar el estudio de las posibles diferencias entre ambos conceptos.

La igualdad y equidad son términos muy cercanos, tanto que comparten el mismo origen etimológico "*aequitas, -ātis*", pues ambos se refieren a una equiparación o equivalencia. En la igualdad se reconoce la equiparación de ciudadanos en derechos y obligaciones, mientras que en la equidad a la equivalencia de ánimo.

No obstante la cercanía conceptual y su uso indistinto generalmente aceptado de ambos vocablos, la igualdad se trata de pedir o dar exactamente lo mismo a todas las personas, sean o no iguales, con independencia de que esto genere situaciones injustas para alguna de las partes involucradas; en tanto la equidad busca que exista justicia dentro de la igualdad, por definirlo de alguna manera.

Advertimos líneas atrás que la igualdad jurídica difiere de la igualdad absoluta, en la medida que la igualdad jurídica tiene como finalidad prevenir o corregir la diferencia de trato entre iguales, mientras que la absoluta, en el ámbito jurídico, puede provocar situaciones injustas para las personas, por ejemplo al medir con el mismo rasero a hombres y mujeres, nacionales y extranjeros.

Por lo que se refiere a la equidad en materia tributaria, existe un desarrollo conceptual doctrinal y jurisprudencial coincidente, en el que consistentemente se ha establecido que se refiere a un trato igualitario de los contribuyentes que se encuentren en la misma situación legal.

En principio se decía que la equidad tributaria se entendía como la necesidad de que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de

igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula. Con el paso del tiempo este concepto evolucionó al grado que mediante la tesis de jurisprudencia P./J. 41/97 de rubro: "*EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.*"⁴⁴, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo como criterio que la entonces garantía de equidad tributaria se refería al derecho de "*todos los gobernados*" de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho.

Este avance conceptual se tradujo en que no toda desigualdad de trato implique una violación a la garantía de equidad tributaria, sino que dicha violación se configura sólo si la desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias iguales, sin que exista para ello, además, una justificación objetiva y razonable.

Asimismo, el Alto Tribunal precisó el alcance de la equidad tributaria, señalando que a través de este principio de justicia tributaria, resulta aplicable únicamente tratándose de normas relativas al establecimiento de las contribuciones, de las exenciones previstas con motivo de éstas, así como de las obligaciones materialmente recaudatorias vinculadas a la potestad tributaria.

Ahora bien, también existe coincidencia doctrinal con el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en cuanto apunta que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé diferentes facetas de la igualdad, y se refiere a ella tanto en un plano general como en el contexto de un ámbito material específico, sin establecer casos de excepción en su aplicación.

En este tenor, se ha concordado que el artículo 31, fracción IV Constitucional proyecta las exigencias del principio de igualdad específicamente sobre el ámbito impositivo, criterio con el que estoy de acuerdo en la medida que también se ha precisado que el principio de equidad tributaria no tiene menor o mayor valor que la de igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales, en tanto que la primera es una manifestación concreta de esta última.

Sobre este tópico, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo en revisión 1629/2004, señaló expresamente que la equidad tributaria no es más que la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal y que la equidad tributaria "*constituye una ramificación del principio (de igualdad), no uno distinto con un peso específico diferenciado*". Por ello, concluyó que cuando no resultara procedente un estudio específico en materia de equidad, por no estar referido a un ámbito específicamente tributario, entonces el planteamiento de la quejosa debe resolverse a la luz del principio de igualdad, puesto que tal postulado no deja de ser aplicable al caso.

Derivado la ejecutoria en comentario, surgió la tesis aislada 1a. CXCVIII/2011 (9a.) de rubro "*EQUIDAD TRIBUTARIA. EL ANÁLISIS DE LA DIFERENCIA DE TRATO ENTRE EL FISCO Y LOS CONTRIBUYENTES DEBE LIMITARSE A*

⁴⁴ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo V, junio de 1997, P. 43.

VERIFICAR QUE SEA RAZONABLE, SIN QUE PUEDA ESTUDIARSE A LA LUZ DE AQUELLA GARANTÍA.”, en la cual se sostuvo como criterio que cuando las disposiciones analizadas no corresponden al ámbito específico de aplicación de la garantía de equidad tributaria, esto es, cuando se trata de disposiciones legales que no se refieren a contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias, así como en los casos de normas que tengan repercusión fiscal y sean emitidas por el Ejecutivo, los argumentos que reclaman la existencia de un trato diferenciado o discriminatorio entre dos personas o grupos deben analizarse en el contexto más amplio que corresponde a la garantía de igualdad.

En las relatadas condiciones, para estar en posibilidad de determinar si en un caso en particular resulta aplicable el principio de equidad tributaria previsto en la fracción IV del artículo 31 constitucional, o bien, si debe preferirse la aplicación del derecho fundamental de igualdad jurídica a que se refiere el artículo 1° del ordenamiento constitucional, resulta inexorable comprobar si la norma tildada de inconstitucional se refieren o no al establecimiento de contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias, o bien a normas que tengan repercusión fiscal.

Luego, de prosperar la aplicación del derecho fundamental de igualdad jurídica, es ineludible hacer referencia a la técnica jurídica, a efecto de establecer si verdaderamente es posible analizar los conceptos encaminados a demostrar el trato inequitativo previsto por la norma impugnada a la luz del principio en comento.

8. REGLAS DE INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL.

La interpretación constitucional tiene como finalidad mantener la seguridad jurídica y la vigencia del Estado de Derecho, pues la observancia de las normas constitucionales constituye el basamento del resto del ordenamiento jurídico.

De conformidad con lo establecido por el cuarto párrafo del artículo 14 constitucional, el órgano jurisdiccional, al resolver la cuestión jurídica que se le plantee, deberá hacerlo conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley y, a falta de ésta, se fundará en los principios generales del derecho.

Es de explorado derecho se han desarrollado variados métodos de interpretación jurídica, sin embargo, no son materia de este análisis, sino que, en este apartado me concretaré en apuntar que para desentrañar el sentido y alcance de un mandato constitucional deben privilegiarse aquellos métodos que permitan conocer los valores o instituciones que se quisieron salvaguardar por el Constituyente o el Poder Revisor.

En esta guisa, a continuación se desarrolla la técnica jurídica que considero adecuada para analizar la regularidad constitucional de una norma discriminatoria

a la luz del principio de igualdad jurídica, lo cual implicará desde luego examinar su proceso legislativo, descubrir las causas que generaron la inclusión en el sistema normativo, así como la finalidad perseguida.

8.1. Control de constitucionalidad en materia del principio de igualdad.

Como es de esperarse, atento al principio de seguridad jurídica y con el fin de salvaguardar la garantía constitucional de igualdad, el órgano jurisdiccional a cuya consideración se someta el análisis de una norma que se estime discriminatoria, deberá, en un primer momento, analizar que la norma controvertida que prevé la distinción en el tratamiento demandado sea fundada y motivada, precisándose las consideraciones por las que el creador de la misma efectúa la diferenciación demandada.

Posteriormente, el núcleo del principio de igualdad queda establecido en términos de la razón suficiente que justifique el trato desigual. Con ello, la *litis* a dilucidar queda concentrada en la justificación de éste, misma que debe efectuarse a través de la debida fundamentación y motivación de la disposición de que se trate.

En este sentido, con la finalidad de lograr un control constitucional más completo, debe valorarse si la existencia de la justificación en comento es acorde a la finalidad que persigue la misma y con los efectos de la medida examinada, incluso sin desconocer los principios que prevalecen en las sociedades democráticas como la nuestra.

Lo anterior es así, en virtud que una diferencia de trato que repercuta sobre un derecho consagrado por la Constitución no sólo debe perseguir una finalidad legítima, sino que también se ve violentada cuando se aprecie que no existe una razonable relación entre los medios empleados y la finalidad perseguida, debiendo los medios empleados por el legislador guardar relación estrecha con la finalidad de norma.

De esta forma, el siguiente aspecto a considerar por el juzgador es el relativo a analizar la disposición de que se trate a fin de determinar si la actuación de la autoridad es acorde a la exigencia constitucional, ya que ello sirve de guía para dar respuesta a la pregunta que debe hacerse en todo problema relacionado con el principio de igualdad: ¿cuál es el criterio relevante para establecer un trato desigual? y a partir de la respuesta, concluir si ¿es razonable la justificación ofrecida para el establecimiento de un trato desigual?, habida cuenta de que esa justificación depende la regularidad constitucional de la norma sujeta al escrutinio constitucional.

Desde luego que el ejercicio anterior excluye a toda actuación del poder público que carezca de motivación y que no tenga en consideración a los individuos afectados por su ejercicio, pues de esa manera, se restringe la órbita de la discrecionalidad administrativa, en la inteligencia que de no existir motivación, es inconcuso que tampoco existe expuesta una justificación objetivamente válida.

Ahora bien, para llevar a cabo el referido ejercicio, conforme a la técnica jurídica generalmente implementada por los Tribunales del Poder Judicial de la Federación, es necesario desarrollar los tres pasos siguientes:

- a. Determinar si la finalidad es objetiva y constitucionalmente válida. Ello, en razón de que los medios escogidos por el legislador no sólo deben guardar relación con los fines buscados por la norma, sino compartir su carácter de legitimidad.
- b. Examinar la racionalidad de la medida, esto es, que exista una relación de índole instrumental entre los medios utilizados y el fin pretendido.
- c. Valorar que se cumpla con una relación de proporcionalidad, la cual propiamente sopesa la relación de medios a fines, con el objetivo de determinar si en aras de un fin constitucionalmente válido no se afectan de manera innecesaria o excesiva otros bienes o derechos protegidos por la Constitución Federal, verificando, en su caso, si pudiera existir alguna vía menos gravosa para el derecho.

Mediante esta evaluación, el juzgador podrá analizar los casos en los que la autoridad ha introducido una diferenciación como medio para obtener determinado fin, debiendo observarse que el primero sea proporcional al segundo y, adicionalmente, que no produzca efectos desmesurados para otros intereses jurídicamente protegidos.

En este sentido, el análisis de regularidad constitucional no solo busca que la medida discriminatoria tenga fundamento legal, sino también que sea aplicada de tal manera que los intereses jurídicos de otras personas o grupos y, en general de la colectividad, no se vean afectados, o al menos, que ello suceda en la menor medida posible.

La finalidad de este derecho fundamental de igualdad jurídica, está encaminada a resguardar a la colectividad de los excesos o abusos de poder que podrían derivar del empleo indiscriminado de la facultad legislativa.

Por ello, mediante el ejercicio analítico precisado, el juzgador estará en posibilidad de evaluar las disposiciones que establezcan tratamientos desiguales, siendo posible que concluya lo siguiente:

- a. Si la medida limitativa busca una finalidad constitucionalmente válida;
- b. Si la medida es adecuada respecto del fin buscado con la misma;
- c. Si la medida es necesaria para la realización del fin o si existe otra alternativa menos restrictiva; y,
- d. Si la medida es proporcional en relación con el fin que busca ser realizado, lo cual implica que deben preferirse la prevalencia de valores y principios que tengan un mayor peso que el principio que se pretende satisfacer.

8.2. Reglas para el análisis de normas tributarias.

La normatividad con efectos económicos o tributarios, como la que nos ocupa en la especie, por regla general, su análisis jurisdiccional debe ser poco estricto, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador, su facultad de determinar las contribuciones que estime necesarias para satisfacer el gasto público o, su libertad en la configuración del tributo.

En efecto, en la materia fiscal un control muy estricto llevaría al juez constitucional a sustituir la función legislativa del Congreso, pues no es función del Poder Judicial Federal, analizar si las decisiones de política fiscal adoptadas por el legislador son las más idóneas.

Por ello, históricamente en aras de salvaguardar el principio democrático y del principio de separación de poderes, el juzgador constitucional, en materia impositiva ha sido respetuoso de la libertad de configuración con que cuentan el Congreso y el Ejecutivo, en el marco de sus atribuciones.

9. VALORACIÓN DE LAS EJECUTORIAS ANALIZADAS.

9.1. Antecedentes de las sentencias.

Conviene recordar que los precedentes que dieron lugar a la Jurisprudencia número 1a./J. 69/2017 (10a.), de rubro “*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*”, sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, fueron los siguientes:

El amparo en revisión 776/2015, promovido por Corporativo de Servicios El Cid, S.A. de C.V. y otras; el amparo en revisión 1028/2015 promovido por Merza Administración, S.A. de C.V.; el amparo en revisión 1031/2015 promovido por Abarrotera del Duero, S.A. de C.V.; el amparo en revisión 1096/2015 promovido por Programas Especializados Oceánica, S.A. de C.V.; y, el amparo en revisión 761/2015 promovido por Nuempresas, S.A. de C.V.

9.1.1. Demanda de amparo.

En estos asuntos, como se señaló en el apartado relativo, los justiciables demandaron la inconstitucionalidad de la fracción I del Artículo Séptimo Transitorio del *Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa*, al sostener que el señalado tramo normativo

transgrede los principios de proporcionalidad equidad tributaria previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, en virtud que dicha disposición les otorga un trato desigual frente los beneficiarios del estímulo fiscal, al instaurar un régimen especial de tributación exclusivo para las personas físicas que tributen conforme al régimen de incorporación fiscal, atendiendo primordialmente al monto de los ingresos de dichas personas, lo que adujeron deriva en que ante un mismo supuesto de causación en materia de impuesto al valor agregado, el resto de contribuyentes tengan que pagar el mismo, por el hecho de no ser acreedores al beneficio de referencia, a pesar de que refieren los quejosos también obtienen ingresos por las mismas actividades que los beneficiarios.

9.1.2. Sentencia constitucional.

Seguidos los tramites de ley, en los juicios de amparo origen de los señalados amparos en revisión, a excepción del asunto relativo al amparo en revisión 761/2015, del que me ocuparé más adelante, los Jueces de Distrito del Centro Auxiliar correspondiente, dictaron sendas sentencias a través de las cuales negaron el amparo solicitado, al considerar que no se trasgrede el principio de proporcionalidad aducido, en la medida que la emisión de la norma impugnada obedece a objetivos legítimos y constitucionalmente válidos, aunado a que su expedición encuentra justificación en fines extrafiscales. En el mismo sentido, resolvió que no se vulnera el principio de equidad tributaria, ya que si bien el legislador otorgó el estímulo fiscal a contribuyentes del régimen de incorporación fiscal, lo cierto es que, dicho estímulo no se otorga en función del monto de sus ingresos, sino que va dirigido a un fin extrafiscal objetivamente valido, aunado a que los demandantes no se encentraban en igualdad de circunstancias objetivas frente a la ley, como consecuencia de pertenecer a un régimen fiscal diverso al de incorporación fiscal.

En tanto, en el juicio de amparo de que derivó el amparo en revisión 761/2015, el Juez de Distrito del Centro Auxiliar de la Séptima Región decretó el sobreseimiento del juicio al estimar actualizada la causal de improcedencia prevista en la fracción XIV del artículo 61 de la Ley de Amparo, al considerar que la demanda de amparo fue extemporánea. Sentencia que fue revocada por el Tribunal Colegiado que previno en el conocimiento del asunto en cuanto al sobreseimiento decretado, reservando jurisdicción al Alto Tribunal para pronunciarse sobre el tema de constitucionalidad de leyes subsistente.

9.1.3. Agravios del recurso de revisión.

En el recurso de revisión las inconformes argumentaron la ilegalidad de las sentencias recurridas, pues alegaron que los fines extrafiscales invocados por el A quo para justificar el trato desigual previsto en las normas controvertidas, resultan ajenos y extraños a la materia del impuesto en donde se da el trato distinto, puesto que parte del trato diferenciado en materia del impuesto sobre la renta, el cual no pueden justificar la distinción establecida en materia del impuesto al valor agregado.

En el mismo sentido, argumentan que la finalidad del estímulo fiscal no justifica la afectación al principio de equidad tributaria.

9.1.4. Resolución del amparo en revisión.

En cuanto al tema de fondo que nos concierne, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su carácter de Máximo intérprete de la constitución Federal, resolvió lo siguiente:

- a. Criterio central. Que a las normas que establecen estímulos fiscales, no se rigen por los principios de justicia fiscal previstos en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, debido a que su otorgamiento no atiende a razones de índole tributario, en la medida que no implican ajustes a la estructura, diseño o monto de un impuesto. De ahí que, para analizar su constitucionalidad deban examinarse a la luz del principio de igualdad jurídica.
- b. La fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto impugnado no viola el principio de igualdad, en virtud que si bien establece 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, entre los que se encuentran las recurrente, atendió a las características particulares de los beneficiarios del estímulo fiscal, tales como: la menor capacidad económica y administrativa que los hace diferentes del resto de los sujetos obligados del impuesto al valor agregado; situación que evidencia que se trata de dos distintas categorías de contribuyentes que explica el tratamiento fiscal que a cada una de ellas le otorga la ley, aunado a que tales motivos fueron expuestos en su proceso de creación.

9.1.4.1. Decisión.

Calificó de infundados e inoperantes los agravios vertidos por las recurrentes; por lo que, a excepción del amparo en revisión 761/2015, en el que únicamente negó el amparo, en los demás casos confirmó las sentencias recurridas y negó el amparo solicitado.

9.2. Valoración formal.

Para estar en posibilidad de pronunciarme respecto a la técnica jurídica con que se resolvió en los amparos en revisión en análisis, conviene recordar que, por lo que se refiere al tema central que nos ocupa, relativo a la aplicación de los principios de justicia tributaria a los precepto legales que establecen estímulos fiscales, las quejas en su demandas de amparo argumentaron violación a los principios de proporcionalidad y equidad tributario; luego, al dictar su sentencia (salvo en el caso del sobreseimiento del juicio de amparo) el Juez de Distrito

consideró que la norma impugnada respeta los señalados principios de justicia tributaria; consecuentemente, en los agravios de los recursos de revisión los inconformes vertieron argumentos en torno la contravención de los citados principios; sin embargo, al resolver la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en primer término resolvió que los principios de proporcionalidad y equidad tributaria no resultan aplicables a la norma tildada de inconstitucional debido a que está establece un estímulo fiscal que no afecta a los elementos esenciales del impuesto, por lo que debía resolverse el planteamiento a la luz del principio de igualdad, hecho lo cual sostuvo que el tramo normativo impugnado tampoco es violatorio del principio de igualdad jurídica.

Así, en las ejecutorias analizadas, una vez establecido que, contrario a aducido por las quejas, los principios de proporcionalidad y equidad no le resultan aplicables a la norma tildada de inconstitucional, no obstante que el Juez de Distrito consideró que aquella sí respetaba tales principios y haber resuelto que el referido tramo normativo era acorde al diverso principio de igualdad; la Sala del conocimiento determinó que los agravios vertidos en el recurso de revisión son infundados e inoperantes.

No obstante lo anterior, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los amparos en revisión 776/2015, 1028/2015 1031/2015 y 1096/2015, resolvió que en la materia de la revisión, se confirma la sentencia recurrida y que la Justicia de la Unión no ampara ni protege a los promoventes.

Tal forma de resolver, en mi opinión, es errónea desde el punto de vista de técnica jurídica, en virtud que sí los Ministros integrantes de la Sala resolutora consideraron infundados los agravios relativos a la contravención de los principios de proporcionalidad y equidad, bajo el argumento de que tales principios no resultan aplicables a la norma tildada de inconstitucional, en razón de que dicho estímulo no constituye un ajuste a la estructura, diseño o monto del impuesto al valor agregado y, en las sentencias recurridas, el Juez de Amparo negó la protección constitucional solicitada por considerar que la norma impugnada es acorde a tales principios; consecuentemente, en la materia de la revisión debieron revocar las sentencias recurridas y no confirmarlas como lo hacen en los señalados amparos en revisión.

Sostengo que las cuatro ejecutorias en análisis, son desacertadas por una cuestión de técnica jurídica, porque es claro, que con la resolución alcanzada por la Superioridad, las consideraciones de las sentencias constitucionales de origen quedaron superadas, incluso resultan contrarias al criterio sostenido en torno a la inaplicación al caso de los principios de justicia tributaria de proporcionalidad y equidad, en la medida que la negativa del amparo derivó del hecho de que el Juez de Distrito que previno en el conocimiento del caso consideró, en principio, que al estímulo fiscal controvertido si les son aplicables los principios de justicia tributaria debido a que modifican el mecanismo de acreditamiento el impuesto al valor agregado, no obstante, que razonó que la norma impugnada es acorde a los principios de proporcionalidad y equidad tributaria previstos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

En efecto, la resolutora de los señalados amparos en revisión debió concluir, a efecto de dar coherencia a las consideraciones vertidas en el último considerando de la sentencia, que en la materia de la revisión, se revoca la sentencia recurrida y se niega el amparo solicitado por las razones señaladas en la propia ejecutoria.

Este error de técnica jurídica al resolver confirmar la sentencia recurrida, además de crear la falsa impresión de que asiste la razón al juzgador *A quo* en cuanto a que el precepto legal que establece el señalado estímulo fiscal respeta los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, siendo que el criterio adoptado por el Tribunal *Ad quem* es que tales principios no le resultan aplicables a la norma de trato; implica una violación al principio de congruencia interna que rige en el dictado de las sentencias.

En este acápite, me permito puntualizar que el artículo 17 Constitucional, establece el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, el cual comprende el dictado eficaz de las resoluciones; derecho fundamental de que deriva el principio de congruencia de las sentencias, el cual consiste en que las resoluciones se dicten de conformidad con la *litis* planteada, es decir, atendiendo a lo formulado por las partes, llamada congruencia externa, y que no contengan consideraciones ni afirmaciones que se contradigan entre sí o con los puntos resolutivos denominada congruencia interna.

En el mismo tenor, si en el fallo la resolutora de los amparos en revisión emitió un punto resolutivo contrario con la parte considerativa de la resolución, es claro que incumple el invocado principio de congruencia interna de las resoluciones judiciales que debe imperar en el dictado de toda resolución.

Consecuentemente, resulta innegable que el evidenciando error de técnica jurídica por parte de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, implica una violación al derecho a la tutela jurisdiccional efectiva en perjuicio de los promoventes, en la medida que con ello se generó la incertidumbre jurídica en torno a si asistía la razón al Juez de Distrito al resolver que la norma impugnada es acorde a los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.

Cabe precisar que, el error de técnica jurídica a que me he referido no se presenta en la sentencia dictada en el amparo en revisión 761/2015, en virtud que, en ese caso, el Juez de Distrito no se pronunció sobre el fondo del asunto; por lo que, fue acertado resolver únicamente que se niega el amparo solicitado.

9.3. Valoración de las consideraciones de constitucionalidad.

Por lo que hace a la resolución del fondo del asunto, esto es, sobre el pronunciamiento de la constitucionalidad del trato desigual generado con la creación del estímulo fiscal en materia de impuesto al valor agregado establecido en favor de los contribuyentes del régimen de incorporación fiscal, ha quedado perfectamente

establecido que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolvió como tema central que las normas que establecen estímulos fiscales, no se rigen por los principios de justicia fiscal previstos en la fracción IV del artículo 31 constitucional, debido a que su otorgamiento no atiende a razones de índole tributario; sin que ello implique que escapen del examen de regularidad constitucional, el cual debe examinarse bajo la perspectiva del principio de igualdad jurídica.

Por su parte, en lo relativo a la constitucionalidad de la fracción I del Artículo Séptimo Transitorio del Decreto impugnado, resolvió que no viola el principio de igualdad, en virtud que si bien el tramo impugnado establece un trato desigual en favor de los contribuyentes del 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, entre los que se encuentran las recurrentes, lo cierto es que ese trato se justifica en la medida que la norma atendió a las características particulares de los beneficiarios del estímulo fiscal, tales como: la menor capacidad económica y administrativa que los hace diferentes del resto de los sujetos obligados del impuesto al valor agregado; lo que conlleva a que se trata de dos categorías distintas de contribuyentes que explica el trato desigual.

Ahora bien, a efecto de establecer con toda claridad si las consideraciones que sustentaron el sentido de las sentencias analizadas y que a la postre derivaron en el establecimiento de Jurisprudencia por reiteración de criterios en análisis, están debidamente soportadas y las razones por las que las considero, se examinan en dos apartados. En el primero, se abordará lo relativo a la inaplicación de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria a las normas que establecen estímulos fiscales; y en el segundo, el análisis de la constitucionalidad de la norma que establece el estímulo fiscal de que se trata a la luz del principio de igualdad jurídica.

9.3.1. Inaplicación de los principios de proporcionalidad y equidad a las normas que establecen estímulos fiscales.

Por lo que hace al que considero el tema central de las sentencias en estudio, derivado de que el criterio ahí sustentado dio cabida al establecimiento de la jurisprudencia 1a./J.69/2017 (10a.) del índice de la Primera Sala del Alto Tribunal, sostengo que las consideraciones de las sentencias están fundadas en derecho y que doctrinal y jurisprudencialmente son acertadas.

Efectivamente, aunque en mi opinión, el Decreto impugnado es impreciso, como se explicará en el siguiente apartado, coincido con el planteamiento de que el estímulo fiscal previsto en la fracción I del Artículo Séptimo Transitorio del *Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa*, para el ejercicio fiscal de 2014, establece un beneficio para los contribuyentes del régimen de incorporación fiscal, el cual si bien es de carácter fiscal por traducirse en el acreditamiento del 100% del impuesto al valor agregado

que se debía pagar, ello no implica que tal estímulo derive en un ajuste a la estructura, diseño o monto del citado impuesto, en virtud que como bien lo señaló la resolutora, tales disposiciones no afectan directamente a ninguno de los elementos esenciales del tributo analizados, ni al mecanismo que incide en el aspecto sustancial de la obligación fiscal.

Lo anterior es así, toda vez que, el benefició aun cuando involucra el tema del acreditamiento del impuesto al valor agregado, lo que pareciera podría tener relación con el mecanismo de tributo, en realidad es totalmente ajeno a este debido a que la prebenda se establece a manera de un crédito con el fin de que el destinatario no pague el impuesto a cargo en el ejercicio fiscal de que se trata; por lo que, de ninguna forma se altera la mecánica del acreditamiento del impuesto de marras, contrario a lo razonado por el Juez de Distrito que previno en el conocimiento del amparo.

En las relatadas condiciones, resulta innegable que tal como lo apuntó la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el estímulo fiscal constituye un beneficio otorgado por el Ejecutivo Federal por razones de política económica y con un fin extrafiscal constitucionalmente valido. Por lo que, en estricta observancia de la Jurisprudencia por contradicción de tesis P./J. 3/2016 de rubro "*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.*" la resolutora acertadamente resolvió que la norma impugnada que lo establece no se rige por los principios de proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

En el mismo sentido, la decisión de considerar que el hecho de que al tramo normativo impugnado no le resulten aplicables los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, no implica que tal norma escape al control de regularidad constitucional, sino que la misma debe analizarse bajo una perspectiva más amplia como lo es el principio de igualdad jurídica; privilegia la seguridad jurídica de la colectividad y atiende al nuevo paradigma de interpretación de los derechos fundamentales establecido con la reforma constitucional de 2011, según la cual el principio de igualdad jurídica comprende a la equidad tributaria y ofrece una protección más amplia.

En este sentido, la determinación de analizar la norma impugnada a la luz del principio de igualdad jurídica, está soportado en la interpretación doctrinal del referido principio, la cual es coincidente con la jurisprudencia de la propia Suprema Corte, en relación a que la Constitución Federal prevé diferentes facetas de la igualdad y que el artículo 31, fracción IV de la Ley Suprema, proyecta las exigencias de ese principio de igualdad en el ámbito impositivo. Es decir, la afirmación de que se trata tiene pleno sustento tanto en la doctrina, como en la jurisprudencia aplicable al caso.

Finalmente, sobre el tema que nos ocupa, la interpretación del principio de equidad tributaria es consistente con lo sustentado respecto a que la otrora garantía de equidad tributaria no es aplicable a normas que no se refieran al establecimiento de contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias, puesto que históricamente se ha considerado que los argumentos que reclaman la existencia de un trato diferenciado o discriminatorio entre dos personas o grupos, deben analizarse en el contexto más amplio como lo es la igualdad jurídica.

Por tanto, considero que las sentencias en análisis, además de ser consistentes con los criterios de la propia Sala, así como los adoptados por el Tribunal Pleno al resolver la contradicción de tesis suscitada entre la Primera y la Segunda Sala, ambas, del Alto Tribunal, está fundada en derecho, expresa con meridiana claridad los razonamientos lógico jurídicos que tomó en consideración para arribar a tal conclusión en el caso y es acorde al criterio jurisprudencial plenario imperante en torno al tema de los beneficios fiscales otorgados por razones no estructurales sino para satisfacer fines extrafiscales identificados con la política económica y la facultad del Ejecutivo Federal de liberar al contribuyente de determinadas cargas fiscales en aras de la simplificación administrativa.

9.3.2. Constitucionalidad de la norma que establece el estímulo fiscal a la luz del principio de igualdad jurídica.

Considero suficientemente soportado el argumento sostenido por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en torno a que la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto impugnado no viola el principio de igualdad jurídica, debido a que el trato desigual de que se duelen las recurrentes, está plenamente justificado, en la medida que atendió a las características particulares de los beneficiarios del estímulo fiscal, tales como: la menor capacidad económica y administrativa, característica que sin lugar a dudas los hace diferentes del resto de los sujetos obligados del impuesto al valor agregado.

En este sentido, es claro que las razones advertidas por la resolutora para justificar el trato desigual, hace evidente que los sujetos comparados, a saber, los contribuyentes del régimen general quejosos, con respecto a los contribuyentes del régimen de incorporación fiscal a quienes beneficia el estímulo fiscal, pertenecen dos categorías distintas de contribuyentes; circunstancia que explica perfectamente el tratamiento fiscal que a cada una de ellas le otorga la ley.

Por lo que hace al análisis del contenido y alcance del estímulo fiscal establecido por la norma impugnada, estimo que se desarrolló conforme a la ley aplicable y siguiendo los principio doctrinales y jurisprudenciales desarrollados en el presente libelo. Como bien lo señala la resolutora, es evidente que estamos frente a un beneficio de carácter fiscal otorgado por el Ejecutivo Federal, que tiene como finalidad la simplificación administrativa, con el objeto claro de ampliar la base de contribuyentes y fomentar la formalidad para con ello incrementar la productividad

y así acrecentar el bienestar general y reducir la pobreza; lo que se traduce en una justificación objetivamente válida del fin extrafiscal que lo motiva.

Es de resaltar que para arribar a la conclusión en comento, la Suprema Corte de Justicia de la Nación interpretó la norma a debate en un sentido amplio, habida cuenta que ésta no establece ninguna elemento esencial de un impuesto, ni algún otro elementos que ameritara una interpretación más estricta para armonizar esta interpretación con el mandato establecido en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación en cuanto establece que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares, entiéndase las que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, así como las que señalen excepciones a las mismas, son de aplicación estricta.

Finalmente, aunque sostengo que la fracción I del Artículo Séptimo Transitorio del Decreto impugnado, es impreciso al referirse a los receptores de los servicios y no al adquirente del servicio como lo hizo para el caso de los bienes, en razón de que el impuesto al valor agregado que es susceptible de acreditamiento está definido a aquel que fue pagado por el cliente con el que se tiene la relación fiscal, contable y financiera y que pudiera ser distinto al receptor del servicio; considero adecuada la resolución alcanzada en las sentencias en análisis, puesto que la referida imprecisión en el texto de la norma analizada, no se traduce en una violación al principio de igualdad jurídica, ni acarrea inseguridad jurídica al contribuyente destinatario del beneficio de que se trata.

Por tanto, considero que el rubro y texto aprobado de la Jurisprudencia 1a./J.69/2017 (10a.), es consistente y acorde al criterio sustentado sobre el tema por el Pleno del Alto Tribunal al resolver la contradicción de tesis 276/2015 de la cual derivó la Jurisprudencia P./J. 3/2016 (10a.), mismo que además le resulta de observancia obligatoria en términos de lo previsto por el artículo 217 de la Ley de Amparo.

IV. CONCLUSIONES

La obligación constitucional de los gobernados del contribuir al gasto público está sujeta al cumplimiento de los principios tributarios de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino de gasto público previsto en la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

Entre las diversas contribuciones establecidas a cargo de los gobernados, se encuentran los impuestos, mismos que además de ser acordes a los señalados principios tributarios deben estar contenidos en una ley formal y materialmente legislativa.

Para facilitar el análisis de la obligación tributaria establecida en los impuestos, la doctrina ha establecido los llamados elementos esenciales del impuesto, a saber: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago.

Parte de la política fiscal de México está encaminada a ampliar la base tributaria a través de la simplificación administrativa, a efecto de que los contribuyentes potenciales se incorporen al régimen formal de tributación y, con ello, incrementar la recaudación.

Si bien la finalidad principal de los tributos consiste en sufragar el gasto público, lo cierto es que resulta constitucionalmente válido el establecimiento de contribuciones a manera instrumentos para la obtención de fines de política financiera, económica o social de interés general.

La legislación en México faculta al Estado a establecer beneficios fiscales en beneficio de los contribuyentes, a través de los cuales generalmente implica una prebenda económica al librarlos de una carga tributaria. El establecimiento de estos beneficios deriva de una potestad pública, por lo que los contribuyentes no gozan del derecho constitucional de hacerse acreedores a estos, sino que su implementación buscará un fin extrafiscal congruente con la política económica o atenderá a solventar alguna eventualidad.

En la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir de 2014, se estableció el régimen de incorporación fiscal, con el fin de incorporar a quienes realizan alguna actividad empresarial, comercial y de prestación de servicios y no cumplen con sus obligaciones fiscales, se incorporen a la formalidad, a través de la simplificación administrativa en la forma en como habrán de cumplir con sus obligaciones fiscales.

Para el ejercicio fiscal del 2014, el Ejecutivo Federal estableció a través del *Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa*, un estímulo fiscal en favor de los contribuyentes del régimen de incorporación fiscal, mediante el cual podía acreditar el 100% del impuesto al valor agregado a su cargo. Con este Decreto se buscaba eliminar

barreras que las contribuyentes con poca capacidad administrativa enfrentan para integrarse a la formalidad en el ámbito tributario.

Así, es claro que el señalado estímulo tiene un fin extrafiscal, puesto que a través de la simplificación administrativa, su creador busca ampliar la base de contribuyentes y fomentar la formalidad para alcanzar el objetivo último de incrementar la productividad y así aumentar el bienestar general y reducir la pobreza.

Derivado de que el señalado estímulo fiscal únicamente beneficia a los contribuyentes del régimen de incorporación fiscal, otros contribuyentes que obtienen ingresos por las mismas actividades que éstos y que, por el mayor monto de sus ingresos quedan excluidos del beneficio de acreditar el 100% del impuesto al valor agregado, demandaron a través del juicio de amparo indirecto la inconstitucionalidad fracción I del Artículo Séptimo Transitorio del citado Decreto, bajo el argumento que dicha norma establecía un trato distinto para los contribuyentes del régimen general, a pesar de que obtiene sus ingresos de las mismas fuentes que los beneficiarios.

Al resolver en recurso de revisión la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consideró que el referido estímulo fiscal no se rige por los principios de proporcionalidad y equidad tributaria previstos en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, cuya violación alegaron los contribuyentes inconformes, debido a que el estímulo fiscal impugnado no modifica los elementos esenciales ni el mecanismo del impuesto al valor agregado.

También consideró ese Alto Tribunal que si bien a la norma impugnada no le son aplicables los principios de justicia tributaria, ello no significa que escape al análisis de su regularidad constitucional; por lo que, el trato desigual de que se duelen los promoventes debía analizarse desde la óptica del principio de igualdad tributaria.

Tocante la constitucionalidad del Decreto impugnado, la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió que el trato desigual previsto en el estímulo fiscal se justifica porque dicho beneficio alienta el desarrollo económico de los empresarios del régimen de incorporación fiscal y prepara a los contribuyentes para una eventual inserción en el régimen general para fines tributarios y de seguridad social; fin extrafiscal que considera constitucionalmente válido.

En el mismo sentido concluyó que se trata de dos categorías de contribuyentes diferentes; por lo que la norma impugnada no propicia discriminaciones y desigualdades injustificadas, habida cuenta que se atiende al carácter especial del pequeño contribuyente.

En efecto, el principio de igualdad jurídica comprende al diverso principio de equidad tributaria, al ser este una manifestación de igualdad en materia tributaria. Así, el principio de equidad tributaria resulta aplicable únicamente a las normas

tributarias que establezcan o modifiquen los elementos esenciales de un tributo o el mecanismo que incide en el aspecto sustancial de la obligación tributaria.

Las consideraciones de las ejecutorias emitidas por Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de las que derivó la Jurisprudencia 1a./J.69/2017 (10a.), están suficientemente soportadas en consideraciones de derecho, puesto que tienen apoyo en diversas disposiciones legales al efecto establecidos; asimismo, son congruentes con la doctrina jurídica producida a propósito de los principios constitucionales sujetos a interpretación. Del mismo modo, lo resuelto por la Superioridad es consistente con el criterio jurisprudencial sustentado por el Tribunal Pleno del Máximo Tribunal, al resolver una contradicción de tesis entre ambas salas del referido Tribunal, debido a que éste definió que los beneficios fiscales otorgados por razones no estructurales de la contribución, no se rigen por los principios de justicia tributaria.

Las ejecutorias analizadas presentan un error de técnica jurídica, en virtud que se resuelve confirmar las sentencias recurridas a pesar de que, en las mismas, el juzgador de amparo consideró que los principios de justicia tributaria previstos en la fracción IV del artículo 31 Constitucional sí resultan aplicables a la norma impugnada, no obstante que resuelve negar el amparo al sostener que no se violan los principios de proporcionalidad y equidad tributaria. Por tal motivo, es que la Superioridad debió resolver revocar la sentencia recurrida y negar el amparo conforme a los argumentos expuesto por ésta en los considerandos de la ejecutoria de trato.

Consecuente, no obstante que en cuatro de los precedentes de la Jurisprudencia 1a./J.69/2017 (10a.), existe un error de técnica jurídica, que no afecta el tema central analizado, considero que el rubro y texto de la misma es consistente y acorde al criterio sustentado sobre el tema por el Pleno del Alto Tribunal al resolver la contradicción de tesis 276/2015 de la cual derivó la Jurisprudencia P./J. 3/2016 (10a.).

V. BIBLIOGRAFÍA

AGUILAR CAMACHO, Mario Jesús, *Acto de gobierno, valoración jurídica política*, Ed. Porrúa, 1ª edición, México, 2015.

ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, *La proporcionalidad en el derecho tributario, en Derecho Fiscal, Homenaje a Eusebio González García*, Ed. Novum, 1ª edición, México, 2014.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, p. 260, Ed. Themis, 19ª edición, México, 2005.

ARTEAGA NAVA, Elisur, *Derecho constitucional*, Ed. Oxford, 2ª edición, México, 1999.

BURGOA, Ignacio, *Derecho constitucional mexicano*, Ed. Porrúa, 20ª edición, México, 2015.

CARBONELL, Miguel -compilador-, *El principio constitucional de igualdad*, Ed. CNDH, 1ª edición, México, 2003.

CARBONELL, Miguel, *Los derechos fundamentales en México*, 6ª edición, segunda reimpresión, México, 2017.

CHAVEZ CASTILLO, Raúl, *Derecho procesal de amparo*, Ed. Porrúa, 1ª edición, México, 2010.

CHAVEZ CASTILLO, Raúl, *Práctica forense del juicio de amparo*, Ed. Porrúa, 1ª edición, México, 2010.

DE PINA, Rafael, *Diccionario de derecho*, Ed. Porrúa, 12ª edición, México, 1984.

DE LA CUEVA, Arturo, *Derecho Fiscal*, Ed. Porrúa, 4ª edición, México, 2011.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, Ed. Porrúa, 27ª edición, México, 2006.

FERRAJOLI, Luigi, *Derechos y garantías. La Ley del más débil*, Trotta, Madrid, 1999.

GIANNINI, A.D., *Instituciones de derecho tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.

GONGORA PIMENTEL, Genaro, *Introducción al estudio del juicio de amparo*, Ed. Porrúa, 6ª edición, México, 1997.

HALLIVIS PELAYO, Manuel Luciano y otros -coordinadores-, *Derecho fiscal homenaje a Eusebio González García*, Ed. Novum, 1ª edición, México 2014.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, *Enciclopedia jurídica mexicana*, Tomo IV, Ed. Porrúa, 3ª edición, México, 2012.

JARACH, Dino, *El hecho imponible*, Ed. Abeledo-Perrot, 3ª edición, reimpresión, Argentina, 2004.

JARACH, Dino, *Finanza públicas y derecho tributario*, Ed. Abeledo-Perrot, 3ª edición, reimpresión, Argentina, 2004.

LÓPEZ PADILLA, Agustín, *Exposición práctica y comentarios a la ley del impuesto sobre la renta 2014*, Tomo II, Ed. Thomson Reuters, 1ª edición, México, 2014.

MARGÁIN MANATOU, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, Ed. Porrúa, 21ª edición, México, 2011.

ORTEGA CARREÓN, Carlos Alberto, *Derecho fiscal*. Ed. Porrúa, 2ª edición, México, 2015.

PAREDES MONTIEL, Marat y otro, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, Ed. Porrúa, 1ª edición, México, 2001.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús, *Derecho tributario mexicano*, Ed. Trillas, 4ª edición, México 1999.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho fiscal*, Ed. Oxford, 2ª edición. 18ª reimpresión, México 2009.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. *Manual del justiciable en materia de amparo*, Poder Judicial de la Federación, México, 2009.

VENEGAS ALVAREZ, Sonia, *Derecho Fiscal*, Ed. Oxford University Press, 1ª edición, México, 2010.

VIRTO AGUILAR, Alma Delia, *Los fines extrafiscales de las contribuciones, en Derecho Fiscal, Homenaje a Eusebio González García*, Ed. Novum, 1ª edición, México, 2014.

Otras consultas:

REAL ACADEMÍA ESPAÑOLA, *Diccionario en línea*. Consultable en <http://dle.rae.es>.

LOS ESTÍMULOS FISCALES EN MÉXICO: Investigando la construcción de un sistema de incentivos para la Innovación. Ponencia presentada al Congreso:

Sistemas de Innovación para la Competitividad. “Transferencia del Conocimiento y la Tecnología: Retos en la Economía basada en el Conocimiento”, Organizado por el Consejo Estatal de Ciencia y Tecnología del Estado de Guanajuato (CONCYTEG), León, Guanajuato, 27-29 de agosto 2008, 22 de junio de 2018. <http://www.laisimedu.org>

Jurisprudencia.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *Semanario Judicial de la Federación*. <http://sjf.scjn.gob.mx>

Ejecutorias.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. <http://www.scjn.gob.mx>

Legislación. <http://www.diputados.gob.mx>

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Código Fiscal de la Federación.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.
- Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.