



# 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

---

“La aplicación efectiva del derecho fundamental a la igualdad jurídica al examinar la constitucionalidad del estímulo fiscal contenido en el artículo séptimo transitorio del decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, para el ejercicio fiscal de 2014”.

Tesis que para obtener el grado de

**Maestro en Derecho Fiscal**

Presenta el

**Lic. Saúl López Espinosa**

Director de Tesis

**Mtro. Raúl Bolaños Vital**

Para:

GABY, EDUARDO y EMILIO.  
Les amours de ma vie.

## ÍNDICE

INTRODUCCIÓN .....	1
--------------------	---

### CAPÍTULO PRIMERO

#### REGLAS Y PRINCIPIOS

I. Breve estudio doctrinal de las reglas y principios .....	5
II. Distinción entre reglas y principios .....	8
III. Reglas y principios en las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación .....	9
IV. Identificación de las reglas y principios en la ejecutoria del amparo en revisión 761/2015 .....	13

### CAPÍTULO SEGUNDO

#### LA APLICACIÓN EFECTIVA DEL DERECHO FUNDAMENTAL A LA IGUALDAD Y NO DISCRIMINACIÓN AL EXAMINAR LA CONSTITUCIONAL DEL ESTÍMULO FISCAL CONTENIDO EN EL ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO DEL DECRETO QUE COMPILA DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES Y ESTABLECE MEDIDAS DE SIMPLICACIÓN ADMINISTRATIVA, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2014

I. Principio de igualdad y no discriminación.....	17
i) Marco constitucional.....	17
ii) Aplicación del principio de igualdad y no discriminación en la jurisprudencia.....	19
II. Aplicación del test de igualdad y no discriminación al caso que nos ocupa .....	22
i) Breve definición del test de igualdad y no discriminación y criterios que lo integran .....	22
ii) Antecedentes del caso .....	24

<u>iii) ¿Existe una diferencia normativa de trato entre individuos o grupos?...</u>	<u>26</u>
<u>iv) ¿Existe una situación comparable, a través de la aplicación de un parámetro o término de comparación?.....</u>	<u>27</u>
<u>v)¿El tratamiento normativo impugnado obedece a una finalidad constitucionalmente válida? .....</u>	<u>32</u>

### CAPÍTULO TERCERO

#### ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE EL RESULTADO DEL CAPÍTULO ANTERIOR Y EL ESTUDIO REALIZADO POR LA PRIMERA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN EN EL AMPARO EN REVISIÓN 761/2015

<u>I. Conclusiones básicas de la ejecutoria del amparo en revisión 761/2015 .</u>	<u>40</u>
<u>II. Conclusiones del capítulo segundo del presente trabajo .....</u>	<u>42</u>
<u>III. Análisis comparativo entre el resultado del capítulo segundo y el estudio realizado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el amparo en revisión 761/2015 .....</u>	<u>43</u>
<u>CONCLUSIONES.....</u>	<u>46</u>
<u>BIBLIOGRAFÍA .....</u>	<u>51</u>

## INTRODUCCIÓN

El 26 de diciembre de 2013, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, emitido por el Presidente de la República en ejercicio de la facultad que le confiere el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con fundamento en los artículos 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y 39, fracciones I, II y III del Código Fiscal de la Federación.

El artículo séptimo transitorio, fracción I, del citado decreto, otorgó un estímulo fiscal a los contribuyentes personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general, que opten por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal, previsto en la Sección II del Capítulo II del Título IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y cumplan con las obligaciones que se establecen en dicho régimen, para el ejercicio fiscal de 2014.

El estímulo fiscal dio la opción a los contribuyentes de aplicar una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado que debieran pagar por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, el cual sería acreditable contra el impuesto al valor agregado que debieran pagar por las citadas actividades.

Opción que sería aplicable siempre que los contribuyentes no trasladaran al adquirente de los bienes, al receptor de los servicios independientes o a quien se hubiere otorgado el uso o goce temporal de bienes muebles, cantidad alguna por concepto del impuesto al valor agregado y que no realizaran acreditamiento alguno del impuesto al valor agregado que les hubiere sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.

Lo anterior motivó la promoción de diversos juicios de amparo por contribuyentes que consideraron violado su derecho fundamental a la igualdad jurídica en su expresión de equidad tributaria, al aseverar que tal estímulo generaba una distinción arbitraria e inequitativa entre los contribuyentes de dicho impuesto pues tomaba en cuenta un elemento ajeno a la naturaleza de este, como lo es el ingreso de una persona.

El 08 de marzo de 2017, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por unanimidad de cinco votos, resolvió el Amparo en Revisión 761/2015, ejecutoria que motivó la emisión de la jurisprudencia 1a./J. 69/2017 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”, así como la jurisprudencia 1a./J. 70/2017 de rubro “ESTÍMULOS FISCALES. 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 TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE IGUALDAD JURÍDICA”.*

Del análisis a la ejecutoria en mención, específicamente en los puntos 68, 69, 71, 77 y 102, entre otros, se advierte que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación llegó a cuatro conclusiones fundamentales:

i) 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, pues su otorgamiento no obedece a razones de esta índole, en tanto que no son ajustes a la estructura, diseño o al monto de un impuesto, sino la acción unilateral del Estado que, como instrumento de índole excepcional, se emplea para no hacer efectiva la deuda fiscal al renunciarse a la recepción del pago de la obligación pecuniaria del contribuyente;

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

iii) 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, y;

iv) Que a juicio de la Primera Sala es infundado el argumento de la quejosa en el que alega que en la fracción I del artículo séptimo transitorio del decreto impugnado existe un trato diferenciado injustificado, ya que el beneficio fiscal que establece obedece a objetivos legítimos y constitucionalmente válidos y su expedición encuentra justificación en fines extrafiscales que atienden a razones de política económica, por lo que no se vulnera el principio de igualdad jurídica; de la misma forma concluye que el estímulo fiscal impugnado no vulnera el principio de igualdad jurídica previsto en el artículo 1° de la Constitución Federal, ni torna inconstitucional la mecánica del impuesto al valor agregado, ya que los sujetos antes comparados se encuentran en situaciones disímiles.

Las conclusiones alcanzadas por la Primera Sala las considero erróneas, en virtud del defectuoso análisis a los temas centrales que conformaron la litis del asunto.

En un primer estudio la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación llega a la conclusión de que el estímulo fiscal, previsto en el artículo

séptimo transitorio del decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, para el ejercicio de 2014, no se rigen por los principios de justicia fiscal contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, pues su otorgamiento no obedece a razones de esta índole, en tanto que no son ajustes a la estructura, diseño o al monto de un impuesto, sino la acción unilateral del Estado que, como instrumento de índole excepcional, se emplea para no hacer efectiva la deuda fiscal al renunciarse a la recepción del pago de la obligación pecuniaria del contribuyente.

Considero que el examen efectuado en este punto no es exhaustivo, toda vez que si bien existe la jurisprudencia P./J. 3/2016 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la cual se sostiene que en tratándose de condonación de deudas tributarias 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 Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues su otorgamiento es por razones no estructurales de la contribución, también es cierto que en el caso el acto reclamado es un estímulo fiscal que incide directamente sobre la obligación material de pago de la contribución, por lo que su análisis debe estar sometido a los postulados del precepto constitucional en mención.

En un segundo estudio la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene, que analizaría a la luz del principio de igualdad el estímulo fiscal reclamado, lo cual implica estudiar si un determinado tratamiento normativo obedece a una finalidad constitucionalmente válida y si es adecuada y proporcional, concluyendo que en este caso es infundado el argumento de que en la fracción I del artículo séptimo transitorio del decreto impugnado existe un trato diferenciado e injustificado, ya que el beneficio fiscal que establece obedece a objetivos legítimos y constitucionalmente válidos y su expedición encuentra justificación en fines extrafiscales que atienden a razones de política económica, por lo que no se vulnera el principio de igualdad jurídica, además de resolver que el estímulo fiscal impugnado no vulnera el principio de igualdad jurídica previsto en el artículo 1° de la Constitución Federal, ni torna inconstitucional la mecánica del impuesto al valor agregado, ya que los sujetos antes comparados se encuentran en situaciones disímiles.

El estudio de la Primera Sala en este punto no sólo es incompleto y contradictorio, sino también infundado, lo cual motiva la elaboración de esta tesis.

El objetivo del presente trabajo será analizar la aplicación efectiva del derecho fundamental a la igualdad y no discriminación al examinar la constitucionalidad del estímulo fiscal contenido en el artículo séptimo transitorio del decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, para el ejercicio fiscal de 2014.

Para lograr lo anterior se examinará, si existe una diferencia normativa de trato entre individuos o grupos, si éstos están en una situación comparable, a través de la aplicación de un parámetro o término de comparación, si el

tratamiento normativo impugnado obedece a una finalidad constitucionalmente válida, si es adecuado, si es necesario y si es proporcional en sentido estricto.

El estudio se propone de esa manera, pues la doctrina es uniforme en señalar que el escrutinio del derecho fundamental de igualdad jurídica debe observar todos los requisitos mencionados, a fin de cumplirse cabalmente las obligaciones que tiene toda autoridad del Estado de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

Para ello, se desarrollarán tres capítulos. Inicio con un breve estudio doctrinal acerca de la distinción entre las reglas y los principios, con el fin de identificar aquellos que orientaron la ejecutoria en estudio.

Prosigo en el segundo capítulo con un análisis que nos permita concluir si en el tratamiento normativo contenido en el artículo séptimo transitorio del decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, para el ejercicio fiscal de 2014, existe una diferencia normativa de trato entre individuos o grupos, si éstos están en una situación comparable, a través de la aplicación de un parámetro o término de comparación, si el tratamiento normativo impugnado obedece a una finalidad constitucionalmente válida, si es adecuado, si es necesario y si es proporcional en sentido estricto.

El tercer capítulo abordará un análisis comparativo entre el resultado del capítulo anterior y el estudio realizado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el Amparo en Revisión 761/2015.

Por último, se enumerarán las conclusiones alcanzadas en el desarrollo de los tres apartados anteriores.

La realización de esta tesis no persigue solamente el cumplimiento del requisito indispensable para la obtención del grado de maestro en derecho fiscal, también pretende aportar un análisis encaminado a la defensa de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

## CAPÍTULO PRIMERO

### REGLAS Y PRINCIPIOS

*SUMARIO: I. Breve estudio doctrinal de las reglas y principios. II. Distinción entre reglas y principios. III. Reglas y principios en las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. IV. Identificación de las reglas y principios en la ejecutoria del amparo en revisión 761/2015.*

#### I. BREVE ESTUDIO DOCTRINAL DE LAS REGLAS Y PRINCIPIOS.

Los estudiosos de la teoría del Derecho, en las últimas décadas, han enfocado sus esfuerzos en discutir el tema de los principios. Inician el debate con un trabajo de Ronald Dworkin titulado “*El modelo de las reglas*”, publicado en 1967, sostienen que su planteamiento ha sido considerado innovador, y ello parece deberse a su propósito de oponerse a la concepción dominante en la teoría del Derecho y que él identifica con la obra de H. L. A. Hart.

Esos esfuerzos no han encontrado aún su final, sin embargo, existen estudios suficientes que nos permiten entender la distinción entre una regla y un principio.

Resulta oportuno mencionar, que para la teoría de los derechos fundamentales la distinción entre reglas y principios es esencial, pues representa la clave de la solución de los problemas, sin ella no puede existir una teoría adecuada de los límites y de la colisión de los derechos fundamentales, ni tampoco una teoría que justifique suficientemente el papel de los derechos fundamentales en el sistema jurídico.

La base de la doctrina de los principios la constituye la distinción teorético-normativa entre reglas y principios. Las reglas son normas que exigen algo en forma definitiva. Ellas son, por lo tanto, mandatos definitivos. Su forma de aplicación es la subsunción. Si una regla es válida y las condiciones para su aplicación son satisfechas, entonces debe hacerse exactamente lo que ella exige, ni más ni menos. Si esto se cumple, entonces la regla ha sido satisfecha, si no se cumple lo que ella estipula, entonces la regla no ha sido satisfecha. Por el contrario, los principios son mandatos de optimización. Como tales, ellos exigen que algo sea realizado «en la mayor medida posible, de acuerdo a las posibilidades fácticas y jurídicas existentes». A diferencia de las reglas, las

posibilidades jurídicas están determinadas esencialmente por los principios opuestos. Por esta razón, los principios, tomados por sí solos, siempre implican un mero mandato de optimización.<sup>1</sup>

Partamos del estudio anterior para poder entender con más precisión qué es una regla y qué es un principio, y así poder comprender su distinción.

Es precisamente la forma de aplicación y cumplimiento la que abona considerablemente a entender qué es una regla y qué es un principio.

De la regla su forma de aplicación es la subsunción. El diccionario de la Real Academia Española de la Lengua define la palabra *subsunción* como: Acción y efecto de subsumir, a su vez, define *subsumir* como: Caso particular sometido a un principio o norma general.

La aplicación de la regla se realiza al caso concreto si el supuesto en ella descrito se actualiza de la forma y en los términos que en ella se describen, consecuentemente, las reglas son normas que pueden ser cumplidas o no. Por lo tanto, las reglas contienen determinaciones en el ámbito de lo fáctico y jurídicamente posible.

Así, podemos entender que una regla es un mandato definitivo y preciso que resuelve situaciones jurídicas concretas cuando los supuestos fácticos descritos en ella se actualizan, produciendo las consecuencias jurídicas que en la propia regla se describen.

Otra característica propia de las reglas es la forma de resolver el conflicto entre ellas, esto es, la forma de solucionar el hecho de que dos reglas aplicadas independientemente conduzcan a resultados incompatibles, es decir, a dos juicios de deber ser jurídico contradictorios.

Tal conflicto entre reglas sólo puede ser solucionado introduciendo en una de ellas una cláusula de excepción que elimine el conflicto o bien, declarando inválida, por lo menos, una de las reglas.<sup>2</sup>

Cuando no es posible la inclusión de una cláusula de excepción, por lo menos una de las reglas tiene que ser declarada inválida, no se dice todavía nada acerca de cuál de ellas debe ser tratada así. El problema puede ser solucionado a través de reglas tales como "*lex posterior derogatlegi priori*" y "*lex specialisderogatlegigenerali*", pero también es posible proceder de acuerdo con la importancia de las reglas en conflicto. Lo fundamental es que la decisión es una decisión acerca de la validez.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Alexy (2011: 12).

<sup>2</sup> Alexy (1993: 88).

<sup>3</sup> Alexy (1993: 88).

Por su parte los principios son mandatos de optimización. Son normas jurídicas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, de acuerdo con las posibilidades fácticas y jurídicas existentes.

Así, si las posibilidades fácticas y jurídicas existentes permiten una aplicación mínima y máxima de protección, el principio ordena que esa protección sea en la mayor medida posible, de ahí que sean mandatos de optimización, esto es, siempre pretenden la mayor protección.

Si su aplicación se encuentra supeditada a un mínimo y un máximo de protección, según las posibilidades fácticas y jurídicas existentes, entonces se caracterizan por el hecho de que pueden ser cumplidos en diferente grado, pues la medida de su cumplimiento depende, precisamente, de las posibilidades fácticas y jurídicas existentes.

En el caso de los principios no puede existir conflicto entre ellos y, por ende, la solución no será invalidar un principio.

Los principios pueden colisionar, y la solución es totalmente distinta al de las reglas; los principios no se invalidan, se pondera su aplicación, es decir, se determina si un principio precede al otro o, en su caso, si tiene mayor peso que otro.

Un ejemplo muy claro de colisión de principios y, por ello, ponderación de los mismos, es cuando el derecho fundamental a la de libertad de expresión choca con el derecho fundamental a la intimidad de las personas, momento en el cual el juzgador deberá realizar un ejercicio, considerando las posibilidades fácticas y jurídicas existentes, que lo lleve a optimizar la protección entre un mínimo y un máximo y a decidir qué derecho fundamental pesa más en ese caso concreto, ordenando que la protección sea en la mayor medida posible.

Por ello, es que la colisión y, por ende, la ponderación de principios es un tema de constitucionalidad que permite la procedencia de la revisión de amparo directo.

En este tema la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en el sentido de que existe una cuestión de constitucionalidad, para efectos de la procedencia del amparo directo en revisión, cuando en el escrito de agravios se plantearon argumentos contra la indebida aplicación del juicio de ponderación para resolver un supuesto conflicto entre dos derechos o bienes constitucionales, realizada por la autoridad responsable o el Tribunal Colegiado de Circuito.<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. DENTRO DE LAS CUESTIONES PROPIAMENTE CONSTITUCIONALES PARA EFECTOS DE LA PROCEDENCIA DE ESE RECURSO, SE ENCUENTRA EL ANÁLISIS DE LA PONDERACIÓN REALIZADA EN LA SENTENCIA RECURRIDA PARA RESOLVER LA APARENTE COLISIÓN ENTRE DOS DERECHOS

## II. DISTINCIÓN ENTRE REGLAS Y PRINCIPIOS.

Como se adelantó al inicio del tema anterior, para la teoría de los derechos fundamentales la distinción entre reglas y principios es esencial, pues representa la clave de la solución de los problemas, sin ella no puede existir una teoría adecuada de los límites y de la colisión de los derechos fundamentales, ni tampoco una teoría que justifique suficientemente el papel de los derechos fundamentales en el sistema jurídico.

Si bien es cierto la distinción entre reglas y principios no es nueva, también lo es que a partir de la reforma constitucional de junio de 2011, el tema ha retomado su importancia, pues los operadores jurídicos, cada uno desde el papel que desempeñe, estamos aprendiendo a plantear argumentos, unos, y otros, a resolverlos, en los que se involucran derechos fundamentales que, en muchos de los casos colisionan, dando paso a su ponderación, de ahí que la importancia de la distinción entre reglas y principios no sólo sea teórica, sino también práctica.

A manera de terminación del tema anterior haremos primero una referencia a los elementos que comparten las reglas y los principios, y partiendo de ello, y de todo lo dicho en el tema anterior, llegaremos a entender su distinción.

Tanto las reglas como los principios son normas porque ambos dicen lo que debe ser. Ambos pueden ser formulados con la ayuda de las expresiones deónticas básicas del mandato, la permisión y la prohibición. Los principios, al igual que reglas, son razones para juicios concretos de deber ser, aun cuando sean razones de un tipo muy diferente. La distinción entre reglas y principios es pues una distinción entre dos tipos de normas.<sup>5</sup>

Son varias las teorías que la doctrina ha adoptado para poder llegar a un criterio decisivo de distinción, sin embargo, sigue existiendo polémica en el tema.

Son numerosos los criterios propuestos, el criterio de la generalidad de la norma; el criterio de la determinabilidad de los casos de aplicación; el criterio de la forma de su génesis; el criterio que toma en cuenta el carácter explícito del contenido valorativo de la norma; el criterio que toma en cuenta la importancia de la norma para el ordenamiento jurídico; el criterio que toma en cuenta si son normas de argumentación o normas de comportamiento; entre otros.

Los anteriores criterios han dado pauta a la construcción de tres tesis, una que considera que la distinción entre reglas y principios es vana, debido a la pluralidad de normas existentes; la segunda que sostiene que las reglas y

---

FUNDAMENTALES / No. Registro: 2014402 / Tesis aislada / Materia común / Instancia: Suprema Corte de Justicia de la Nación / Décima época / Gaceta del Semanario Judicial de la Federación / Libro 43, junio de 2017 / Tesis 2a. LXXV/2017 / p. 1447.

<sup>5</sup> Alexy (1993: 83)

principios pueden dividirse pero que dicha distinción es sólo de grado y, por último, la tesis que sustenta que las reglas y principios pueden dividirse no sólo por una cuestión gradual sino cualitativa.

Para Robert Alexy<sup>6</sup> esta última tesis es correcta, y es la que da la pauta a la distinción entre reglas y principios como mandatos definitivos y mandatos de optimización.

En consecuencia, y partiendo de que la regla es un mandato definitivo y el principio un mandato de optimización, entonces podemos desprender, como una distinción más, la forma de aplicación y la forma de solucionar un conflicto entre ellas.

La forma de aplicación de las reglas es la subsunción. Si una regla es válida y las condiciones para su aplicación son satisfechas, entonces debe hacerse exactamente lo que ella exige, ni más ni menos. Si esto se cumple, entonces la regla ha sido satisfecha, si no se cumple lo que ella estipula, entonces la regla no ha sido satisfecha.

La forma de aplicación de los principios es la optimización. Los principios exigen que algo sea realizado en la mayor medida posible, de acuerdo con las posibilidades fácticas y jurídicas existentes.

Los conflictos entre reglas sólo pueden ser solucionado o bien introduciendo en una de las reglas una cláusula de excepción que elimina el conflicto o declarando inválida, por lo menos, una de las reglas.

Los principios pueden colisionar, y la solución es totalmente distinta al de las reglas; los principios no se invalidan se pondera su aplicación, es decir, se determina si un principio precede al otro o, en su caso, si tiene mayor peso que otro.

### III. REGLAS Y PRINCIPIOS EN LAS RESOLUCIONES DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación también se ha pronunciado acerca de la distinción entre reglas y principios, lo ha hecho en el dictamen del expediente 1/2007 resuelto por el tribunal Pleno relacionado con la facultad de investigación de violaciones graves de derechos humanos aplicada a la movilización social en Oaxaca conocida como Asociación popular de los pueblos de Oaxaca.

En el mencionado dictamen el Pleno de nuestro máximo tribunal dispuso:

---

<sup>6</sup> Alexy (1993: 86)

*“La Constitución está integrada por normas que pueden constituir principios o reglas. Se dice que ambos son normas porque establecen lo que es debido y pueden ser expresadas en un mandato, un permiso o una prohibición. Lo que distingue a los principios de las reglas es que los primeros son disposiciones que ordenan que algo debe ser realizado en la mayor medida posible dentro de las posibilidades jurídicas y fácticas existentes; mientras que las reglas son mandatos que únicamente pueden o no ser cumplidos.*

*Cuando se da una colisión de principios (por ejemplo, que un principio permita lo que otro prohíba) la solución se da mediante el desplazamiento de uno de ellos, sin que tal desplazamiento implique que el principio apartado es inválido. En efecto, lo que sucede con los principios es que uno de ellos precede al otro bajo ciertas circunstancias jurídicas y fácticas. En cambio, cuando se da un conflicto entre reglas, éste puede solucionarse mediante la introducción en una de las reglas de una cláusula de excepción que elimine el conflicto.*

*La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado diversos criterios que implícitamente reconocen que la Constitución está conformada por normas que constituyen principios o reglas e, incluso, admiten la forma en la que los conflictos a los que se ha aludido deben solucionarse. Al respecto, resulta ilustrativa la tesis sustentada por la Primera Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 361 del Tomo XXVI, correspondiente al mes de agosto de dos mil siete, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que dice:*

*CAREOS. CUANDO A TRAVÉS DE LA PRUEBA PERICIAL SE DETERMINA QUE UN ADULTO (VÍCTIMA U OFENDIDO) TIENE LA EDAD MENTAL DE UN MENOR, NO TIENE LA OBLIGACIÓN DE SER CONFRONTADO CON EL INCUPLADO EN TÉRMINOS DE LA FRACCIÓN V APARTADO B DEL ARTÍCULO 20 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableció el criterio de que existe un equilibrio entre las garantías de la víctima u ofendido y del inculgado, toda vez que la Norma Constitucional en la fracción V apartado B del artículo 20 constitucional, establece límites a la garantía de defensa del inculgado, relativa a los careos en casos de menores de edad, víctimas de delitos de violación o secuestro, ya que si bien la Norma Constitucional consagra a favor del inculgado, un derecho de defensa consistente en que podrá ser careado con las personas que depongan en su contra, este derecho se encuentra limitado por la diversa garantía de las víctimas u ofendidos. En continuidad con el criterio anterior, tomando como base una interpretación causal y teleológica, debe señalarse que cuando la fracción V del apartado B de dicho precepto dispone que los menores de edad no estarán obligados a carearse con el inculgado, cuando se trate de los delitos de violación o secuestro, dicha porción normativa*

*también comprende a todas aquellas personas adultas que, a través de un dictamen pericial, se les haya determinado la edad mental de un menor, puesto que estando en dichas circunstancias, se colocan como menores de edad ante la Constitución. En efecto, cuando técnicamente a una persona adulta se le determina la edad mental de un menor, de esa manera razona y no de acuerdo a su edad cronológica, por lo que sigue prevaleciendo la intención del Poder Reformador de la Constitución, de proteger a la víctima o al ofendido en contra de quienes recayeron las conductas delictivas descritas, por el impacto de confrontar al inculcado, ya que por las condiciones de ejecución del delito y por sus consecuencias físico-psicológicas, no pueden enfrentarlo.*

*Del criterio transcrito se aprecia que la Primera Sala de este Alto Tribunal, en atención a las circunstancias particulares del caso, desplazó el derecho del inculcado a ser careado con las personas que depongan en su contra por considerar que el derecho de una persona (que tiene la edad mental de un menor) a no ser confrontado con el inculcado tiene precedencia. Lo anterior de ninguna manera significa que el primero de los derechos mencionados sea inválido (pues no se anula) sino que únicamente se desplaza en atención a las particularidades del caso concreto.*

*Por otra parte, según quedó asentado, un conflicto entre reglas puede solucionarse mediante la introducción de una cláusula de excepción, que es precisamente lo que hizo la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis visible en la página 7 del Tomo VII, correspondiente al mes de marzo de mil novecientos noventa y uno, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que dice:*

**INEJECUCIÓN DE SENTENCIA. SI EL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN CONSIDERA QUE UNA AUTORIDAD INCURRIÓ EN ELLA Y DECIDE SEPARARLA DE SU CARGO, DEBE CONSIGNARLA DIRECTAMENTE ANTE EL JUEZ DE DISTRITO QUE CORRESPONDA.** *Aun cuando de conformidad con lo establecido por los artículos 21 y 102 de la Constitución la regla general en materia de persecución de delitos del orden federal incumbe al Ministerio Público de la Federación, en los casos en que una autoridad insistiere en la repetición del acto reclamado en un juicio de amparo o tratara de eludir el cumplimiento de la sentencia, será el Pleno de la Suprema Corte, una vez que resuelve separarla inmediatamente de su cargo, quien deberá consignarla directamente al Juez de Distrito que corresponda para que la juzgue por la desobediencia cometida, la que será sancionada en los términos que el Código Penal en materia federal señala para el delito de abuso de autoridad. La razón radica en que en esa hipótesis, la fracción XVI del artículo 107 de la Constitución establece una situación de excepción al señalar claramente que además de la separación inmediata del cargo de la autoridad contumaz será ‘consignada ante el Juez de Distrito que corresponda’. Al respecto debe aplicarse el artículo 208 de la Ley de*

*Amparo y no el segundo párrafo del 108 en el que se determina, en relación al mismo supuesto, que se hará la consignación al Ministerio Público para el ejercicio de la acción penal correspondiente, pues ante dos disposiciones contradictorias en el mismo cuerpo legal, debe atenderse a la que reproduce la disposición constitucional y no a la que se le opone, tomando en cuenta, por un lado, el principio de interpretación de que debe preferirse la norma específica frente a la general y, por otro, que si el Pleno del más Alto Tribunal de la República llega a la conclusión de que una autoridad incurrió en desacato a una sentencia de amparo y decide separarla de su cargo no puede condicionar su obligación de consignarla penalmente ante el Juez de Distrito que corresponda que le impone la Constitución, a la determinación del Ministerio Público, el que, por otra parte, debe tener dentro del proceso respectivo la participación que legalmente le corresponde.*

*Del análisis del criterio antes invocado se aprecia que un conflicto entre reglas se resolvió mediante "una cláusula de excepción", es decir, se determinó que tratándose del desacato a un fallo constitucional corresponde a la Suprema Corte de Justicia de la Nación y no al Ministerio Público efectuar la consignación correspondiente, con motivo de la excepción establecida en la Constitución General. Así, se reconoció que el monopolio del ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público tiene una excepción que está prevista en la propia Ley Fundamental. Cabe precisar que la tesis invocada se tiene como regla y no como principio, en virtud de que se trata de una norma que puede o no cumplirse en sus términos, más respecto de ella no puede afirmarse que debe satisfacerse en la mayor medida posible.*

*Ahora bien, las garantías constitucionales se conciben como los derechos naturales inherentes a la persona humana, en virtud de su propia naturaleza que el Estado debe reconocer, respetar y proteger mediante la creación de un orden jurídico que permita el libre desenvolvimiento de las personas.*

*En relación con lo anterior, debe decirse que las garantías constitucionales son principios, toda vez que constituyen mandatos de optimización, esto es, normas que deben cumplirse en la mayor medida posible y que únicamente pueden restringirse o suspenderse (que no anularse) de acuerdo con las hipótesis expresamente establecidas en la propia Constitución."<sup>7</sup>*

De lo anterior advertimos que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al igual que la doctrina mayoritaria, considera que tanto las reglas como los principios son normas, en virtud de que establecen lo que es debido y pueden ser expresadas en un mandato, un permiso o una prohibición.

---

<sup>7</sup> Dictamen emitido al resolver el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación la Facultad de Investigación 1/2007.

De la misma forma desprendemos que lo que distingue a los principios de las reglas es que los primeros son disposiciones que ordenan que algo debe ser realizado en la mayor medida posible dentro de las posibilidades jurídicas y fácticas existentes; mientras que las reglas son mandatos que únicamente pueden o no ser cumplidos.

Esto es, para la Suprema Corte de Justicia de la Nación las reglas son mandatos definitivos y los principios, mandatos de optimización.

Al igual que en la doctrina el Pleno de la Corte sostiene que cuando los principios colisionan (por ejemplo, que un principio permita lo que otro prohíba) la solución se da mediante el desplazamiento de uno de ellos, sin que tal desplazamiento implique que el principio apartado es inválido. En efecto, lo que sucede con los principios es que uno de ellos precede al otro bajo ciertas circunstancias jurídicas y fácticas. En cambio, cuando se da un conflicto entre reglas, éste puede solucionarse mediante la introducción en una de las reglas de una cláusula de excepción que elimine el conflicto.

Concluye el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación diciendo que, las garantías constitucionales (es importante hacer la precisión que el dictamen del expediente relativo a la facultad de investigación 1/2007, se realizó el día 14 de octubre de 2009, antes de la reforma constitucional de junio de 2011) se conciben como los derechos naturales inherentes a la persona humana en virtud de su propia naturaleza, que el Estado debe reconocer, respetar y proteger mediante la creación de un orden jurídico que permita el libre desenvolvimiento de las personas.

Por ello, las garantías constitucionales son principios, toda vez que constituyen mandatos de optimización, esto es, normas que deben cumplirse en la mayor medida posible y que únicamente pueden restringirse o suspenderse (que no anularse) de acuerdo con las hipótesis expresamente establecidas en la propia Constitución.

El criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es coincidente con la doctrina en el tema de reglas y principios, por lo que la construcción de todas sus resoluciones debería de apegarse a lo ya resuelto por el tribunal Pleno.

#### IV. IDENTIFICACIÓN DE LAS REGLAS Y PRINCIPIOS EN LA EJECUTORIA DEL AMPARO EN REVISIÓN 761/2015.

Del análisis a la ejecutoria de fecha 08 de marzo de 2017, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo en revisión 761/20015, podemos advertir, en relación con el tema que nos ocupa, los siguientes hechos relevantes:

1. El acto reclamado consistió en la emisión y ejecución del estímulo fiscal contenido 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, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 26 de diciembre de 2013. Artículo que se transcribe a continuación.

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

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

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

*...”*

2. El quejoso argumentó en sus conceptos de violación, en esencia, que a partir de la entrada en vigor de la fracción I del artículo séptimo transitorio del decreto impugnado, toda la mecánica del impuesto al valor agregado se volvió inconstitucional, en particular el artículo 1° que establece los elementos esenciales de dicha contribución, toda vez que genera una distinción arbitraria e inequitativa entre los contribuyentes de dicho impuesto al tomar en cuenta un elemento ajeno a la naturaleza del mismo, como lo son los ingresos de una persona. Resulta oportuno transcribir el artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

*“Artículo 1°. - En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.*

*Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.*

*Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.*

*Está prohibida la esclavitud en los Estados Unidos Mexicanos. Los esclavos del extranjero que entren al territorio nacional alcanzarán, por este solo hecho, su libertad y la protección de las leyes.*

*Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.”*

De los hechos antes reseñados podemos advertir la intervención de dos disposiciones legales en la litis del asunto:

a) 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, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013, mismo que regula un estímulo fiscal consistente, de forma básica, en la opción de 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.

b) El artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que prevé como derecho fundamental de los gobernados un trato de igualdad y no discriminación.

Ahora bien, considerando que las reglas son mandatos definitivos y los principios, mandatos de optimización, resulta claro que 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, contiene una regla y el 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, contiene un principio.

El artículo séptimo transitorio, fracción I del decreto impugnado, es aplicable si las condiciones previstas son satisfechas, entonces, debe hacerse exactamente lo que el exige, ni más ni menos. Si esto se cumple, entonces el artículo ha sido satisfecho, si no se cumple lo que el estipula, entonces la regla no ha sido satisfecha.

En otras palabras, el artículo séptimo transitorio, fracción I del decreto impugnado es un mandato definitivo y preciso que resuelve situaciones jurídicas concretas cuando los supuestos facticos descritos en ella se actualizan, produciendo las consecuencias jurídicas que en la propia regla se describen.

Por el contrario, el artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos contiene un mandato de optimización.

En efecto, el artículo 1° constitucional prevé el derecho fundamental a la igualdad y no discriminación, por lo cual es una norma jurídica que ordena que algo sea realizado en la mayor medida posible, de acuerdo con las posibilidades fácticas y jurídicas existentes.

Si las posibilidades fácticas y jurídicas existentes permiten una aplicación mínima y máxima de protección, el principio ordena que esa protección sea en la mayor medida posible, de ahí que sea un mandato de optimización, esto es, siempre pretende la mayor protección al derecho fundamental, en este caso, a la igualdad y no discriminación.

Por tanto, si su aplicación se encuentra supeditada a un mínimo y un máximo de protección, según las posibilidades fácticas y jurídicas existentes, entonces se caracterizan por el hecho de que puede ser cumplida en diferente grado, pues la medida de su cumplimiento depende, precisamente, de las posibilidades fácticas y jurídicas existentes.

Es precisamente lo anterior el tema del siguiente capítulo, esto es, analizar si la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación realizó un verdadero y adecuado estudio de las posibilidades fácticas y jurídicas existentes para la protección del derecho fundamental a la igualdad y no discriminación.

## CAPÍTULO SEGUNDO

LA APLICACIÓN EFECTIVA DEL DERECHO FUNDAMENTAL A LA IGUALDAD Y NO DISCRIMINACIÓN AL EXAMINAR LA CONSTITUCIONALIDAD DEL ESTÍMULO FISCAL CONTENIDO EN EL ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO DEL DECRETO QUE COMPILA DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES Y ESTABLECE MEDIDAS DE SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2014.

*SUMARIO: I. Principio de igualdad y no discriminación: i) marco constitucional; ii) aplicación del principio de igualdad y no discriminación en la jurisprudencia. II. Aplicación del test de igualdad y no discriminación al caso que nos ocupa: i) breve definición del test de igualdad y no discriminación y criterios que lo integran; ii) antecedentes del caso; iii) ¿existe una diferencia normativa de trato entre individuos o grupos?; iv) ¿existe una situación comparable, a través de la aplicación de un parámetro o término de comparación?; v) ¿el tratamiento normativo impugnado obedece a una finalidad constitucionalmente válida?; vi) ¿es adecuado?; vii) ¿es necesario?; viii) ¿es proporcional en sentido estricto?.*

### I. PRINCIPIO DE IGUALDAD Y NO DISCRIMINACIÓN.

#### i) MARCO CONSTITUCIONAL.

El primer párrafo del artículo 1° de la Constitución Federal, reformado el 10 de junio de 2011, prevé, de forma expresa, que en los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte.

Como podemos advertir en él se establecen dos supuestos esenciales; la igualdad ante la ley de todas las personas y la integración del marco constitucional, mismo que se encuentra integrado por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y por los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, por ello, para realizar este estudio se debe realizar el análisis de la propia Constitución Federal y de los principales tratados de protección de derechos humanos firmados por nuestro país.

Por su parte, el quinto párrafo, de dicho artículo establece, en esencia, que en nuestro país queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.

El derecho fundamental o principio de igualdad y no discriminación, previsto en nuestra Constitución Federal, tiene dos vertientes, la igualdad de todas las personas ante la ley y la prohibición de que en nuestro orden jurídico no se pueden establecer tratos desiguales y discriminatorios que atenten contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas, lo que significa que no se puedan realizar tratos distintos para grupos específicos.

Los tratos distintos no son contrarios al derecho fundamental a la igualdad y no discriminación en sí mismos, sólo cuando dicho trato tiene como consecuencia vulnerar la dignidad humana o anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas es que dicha distinción vulnera el derecho fundamental.

Así, toda discriminación es un acto de distinción o de diferenciación; pero no todas las diferenciaciones o distinciones son discriminatorias.<sup>8</sup>

La Convención Americana sobre Derechos Humanos, en su artículo 24 establece, textualmente:

*“Artículo 24. Igualdad ante la Ley*

*Todas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley.”*

De la misma forma que en la Constitución Federal, la Convención Americana sobre Derechos Humanos prevé, primero, la igualdad de todas las personas ante la ley y, segundo, que no se pueden establecer tratos discriminatorios.

---

<sup>8</sup> Vázquez (2016: 77)

La Declaración Universal de Derechos Humanos en sus artículos 1° y 2° establece lo siguiente:

*“Artículo 1*

*Todos los seres humanos nacen libres e iguales en dignidad y derechos y, dotados como están de razón y conciencia, deben comportarse fraternalmente los unos con los otros.”*

*“Artículo 2*

*Toda persona tiene los derechos y libertades proclamados en esta Declaración, sin distinción alguna de raza, color, sexo, idioma, religión, opinión política o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición.*

*Además, no se hará distinción alguna fundada en la condición política, jurídica o internacional del país o territorio de cuya jurisdicción dependa una persona, tanto si se trata de un país independiente, como de un territorio bajo administración fiduciaria, no autónomo o sometido a cualquier otra limitación de soberanía.”*

Al igual que en la Constitución Federal y en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, la Declaración Universal de Derechos Humanos prevé, primero, la igualdad de todas las personas ante la ley y, segundo, que no se pueden establecer tratos discriminatorios.

De esta forma el marco constitucional del principio de igualdad y no discriminación se encuentra establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en los tratados internacionales de los cuales el Estado Mexicano es parte.

ii) APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD Y NO DISCRIMINACIÓN EN LA JURISPRUDENCIA.

El análisis del presente tema se llevará a cabo considerando solamente las tesis y jurisprudencias emitidas por el Pleno y las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en las que el tema central y exclusivo es el principio de igualdad y no discriminación, dejando a un lado aquellas que se refieren a la aplicación concreta del principio a una situación jurídica en particular.

Hecha la aclaración podemos decir, que la actividad del Pleno y de las Salas en este sentido ha sido escasa, y si bien ha sido coincidente, también es cierto que no ha sido sistemática, es decir, no existe una jurisprudencia o tesis que de forma contundente determine la manera exacta de realizar el test de igualdad y

no discriminación, fijando los aspectos sustantivos y objetivos a considerar y los criterios que lo integran.

No obstante, del estudio a varias de esas tesis y jurisprudencias podemos llegar a sistematizar el test de igualdad y no discriminación.

A continuación, citaremos sólo el rubro de las tesis y jurisprudencias y, con posterioridad, elaboraremos un resumen de los elementos que integran el test de igualdad y no discriminación de conformidad con ellas.

*“IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.”<sup>9</sup>*

*“IGUALDAD Y NO DISCRIMINACIÓN. NOTAS RELEVANTES QUE EL OPERADOR DE LA NORMA DEBE CONSIDERAR AL EXAMINAR LA CONSTITUCIONALIDAD DE UNA MEDIDA A LA LUZ DE DICHSO PRINCIPIOS, FRENTE A LAS LLAMADAS “CATEGORÍAS SOSPECHOSAS”, A FIN DE NO PROVOCAR UN TRATO DIFERENCIADO O UNA DISCRIMINACIÓN INSTITUCIONAL.”<sup>10</sup>*

*“IGUALDAD Y NO DISCRIMINACIÓN. FUNCIONES Y CONSECUENCIAS EN EL USO DEL PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD.”<sup>11</sup>*

*“IGUALDAD. CUANDO UNA LEY CONTENGA UNA DISTINCIÓN BASADA EN UNA CATEGORÍA SOSPECHOSA, EL JUZGADOR DEBE REALIZAR UN ESCRUTINIO ESTRICTO A LA LUZ DE AQUEL PRINCIPIO.”<sup>12</sup>*

*“PRINCIPIO GENERAL DE IGUALDAD. SU CONTENIDO Y ALCANCE.”<sup>13</sup>*

*“PRINCIPIO DE IGUALDAD Y NO DISCRIMINACIÓN. ALGUNOS ELEMENTOS QUE INTEGRAN EL PARÁMETRO GENERAL.”<sup>14</sup>*

---

<sup>9</sup> No. Registro: 174247 / Jurisprudencia / Materia(s): Constitucional / Novena época / Instancia: Suprema Corte de Justicia de la Nación / Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta / XXIV, septiembre de 2006 / tesis 1a./J. 55/2006 / p. 75.

<sup>10</sup> No. Registro: 2007924 / Tesis aislada / Materia(s): Constitucional / Décima época / Instancia: Suprema Corte de Justicia de la Nación / Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación / Libro 12, noviembre de 2014, Tomo I / tesis 1a. CCCLXXXIV/2014 / p. 720.

<sup>11</sup> No. Registro: 2007923 / Tesis aislada / Materia(s): Constitucional / Décima época / Instancia: Suprema Corte de Justicia de la Nación / Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación / Libro 12, noviembre de 2014, Tomo I / tesis 1a. CCCLXXXV/2014 / p. 719.

<sup>12</sup> No. Registro: 2010315 / Jurisprudencia / Materia(s): Constitucional / Décima época / Instancia: Suprema Corte de Justicia de la Nación / Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación / Libro 23, octubre de 2015, Tomo II / tesis 1a./J. 66/2015 / p. 1462.

<sup>13</sup> No. Registro: 2011887 / Jurisprudencia / Materia(s): Constitucional / Décima época / Instancia: Suprema Corte de Justicia de la Nación / Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación / Libro 31, junio de 2016, Tomo II / tesis 2a./J. 64/2016 / p. 791.

<sup>14</sup> No. Registro: 2012594 / Jurisprudencia / Materia(s): Constitucional / Décima época / Instancia: Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación / Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación / Libro 34, septiembre de 2016, Tomo I / tesis P./J. 9/2016 / p. 112.

*“IGUALDAD JURÍDICA. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 24 DE LA CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS.”<sup>15</sup>*

*“DERECHOS FUNDAMENTALES A LA IGUALDAD Y A LA NO DISCRIMINACIÓN. METODOLOGÍA PARA EL ESTUDIO DE CASOS QUE INVOLUCREN LA POSIBLE EXISTENCIA DE UN TRATAMIENTO NORMATIVO DIFERENCIADO.”<sup>16</sup>*

Del análisis a las anteriores tesis y jurisprudencias podemos advertir, que tanto el Pleno como la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, han determinado, como criterios que integran el test de igualdad y no discriminación, esencialmente los siguientes:

1. Existencia de una diferencia normativa de trato entre individuos o grupos.
2. Que exista una situación comparable, a través de la aplicación de un parámetro o término de comparación.
3. Que el tratamiento normativo impugnado obedezca a una finalidad constitucionalmente válida.
4. Que sea adecuado.
5. Que sea necesario.
6. Que sea proporcional en estricto sentido.

Así, el test de igualdad y no discriminación, como método para poder determinar si existe o no violación al derecho humano a la igualdad y no discriminación, deberá efectuarse siguiendo el orden propuesto, uno a uno sucesivamente, de manera que se califique si se cumple, en primer término, con el criterio número 1, para poder llevar a cabo así el examen del criterio número 2 y, posteriormente, el criterio número 3 y subsecuentes.

El escrutinio de la actualización de los criterios debe ser sucesivo, pues sería un error, como el que cometió la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, analizar en primer lugar el criterio número 3, la finalidad constitucionalmente válida, para posteriormente concluir, en un diverso agravio en el que no se examinaba el derecho fundamental a la igualdad y no discriminación,

---

<sup>15</sup> No. Registro: 2012715 / Jurisprudencia / Materia(s): Constitucional / Décima época / Instancia: Suprema Corte de Justicia de la Nación / Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación / Libro 35, octubre de 2016, Tomo I / tesis 1a./J. 49/2016 / p. 370.

<sup>16</sup> No. Registro: 2013487 / Tesis aislada / Materia(s): Constitucional / Décima época / Instancia: Suprema Corte de Justicia de la Nación / Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación / Libro 38, enero de 2017, Tomo I / tesis 1a. VII/2017 / p. 380.

que los sujetos comparados se encuentran en situaciones disímiles, es decir, el criterio número 2.

El estudio apropiado deberá iniciar con el criterio número 1 y terminar con el criterio número 6, para así llegar a la conclusión de que en la especie no se viola el principio de igualdad y no discriminación, por el contrario, si en el transcurso del análisis uno de los criterios no se actualiza, entonces resulta innecesario e inútil el examen de los restantes criterios, pues en ese momento podríamos llegar a la conclusión de que el derecho fundamental a la igualdad y no discriminación fue transgredido.

Con el resultado de lo hasta aquí examinado, estamos en posibilidades de analizar si en la resolución del Amparo en Revisión 761/2015, se aplicó correctamente el test de igualdad y no discriminación.

## II. APLICACIÓN DEL TEST DE IGUALDAD Y NO DISCRIMINACIÓN AL CASO QUE NOS OCUPA.

### i) BREVE DEFINICIÓN DEL TEST DE IGUALDAD Y NO DISCRIMINACIÓN Y CRITERIOS QUE LO INTEGRAN.

El test es solamente una herramienta argumentativa, un método, el procedimiento más adecuado para poder resolver, con razonabilidad, un caso en el que se alega violación a derechos humanos, considerando los principios que sustentan el derecho en cuestión.

Si los principios son mandatos de optimización y, por ello, exigen que algo sea realizado en la mayor medida posible, de acuerdo con las posibilidades fácticas y jurídicas existentes, el test es el procedimiento más adecuado para cumplir la exigencia del principio, es decir, es la herramienta argumentativa que nos permite decidir hasta qué punto es la mayor medida posible de protección que ese principio, de acuerdo con las posibilidades fácticas y jurídicas existentes, puede otorgar.

Con el test de igualdad y no discriminación podemos analizar lo mismo una restricción general que una particular. Lo que se pone en juego es la igualdad por medio de una ley o acto administrativo que puede violentar el derecho a la no discriminación, esta es la especificidad de este test.<sup>17</sup>

Como se adelantó en el punto anterior, si bien no existe una jurisprudencia o tesis que de forma contundente determine la manera exacta de realizar el test de igualdad y no discriminación, fijando los aspectos sustantivos y objetivos a

---

<sup>17</sup> Vázquez (2016: 77)

considerar y los criterios que lo integran, también es cierto que, del estudio a las tesis y jurisprudencias enunciadas, sí podemos lograr sistematizar la manera de llevar a cabo el test de igualdad y no discriminación.

El procedimiento más adecuado para poder resolver, con razonabilidad, un caso en el que se argumenta violación al derecho humano a la igualdad y no discriminación, es detectar la existencia de los criterios ya mencionados, mediante los siguientes pasos:

Primero. Identificar si existe una diferencia normativa de trato entre individuos o grupos, ya sea por medio de una ley o acto administrativo que puedan violentar el derecho a la no discriminación.

Segundo. Si existe una diferencia normativa de trato entre individuos o grupos, identificar si también concurre una situación comparable, esto es, si la diferencia normativa de trato ocurre en situaciones semejantes.

El examen de comparabilidad deberá efectuarse a través de la aplicación de un parámetro o término de comparación que se encuentre en relación directa con la discriminación alegada, pues de lo contrario la herramienta argumentativa perdería su sentido, su finalidad, al no estar comparando situaciones semejantes.

Tercero. Que el tratamiento normativo impugnado obedezca a una finalidad constitucionalmente válida. Dentro de este ejercicio lo primero es identificar los fines que persigue el legislador o el creador del acto administrativo que soporta el test, para posteriormente determinar si éstos son válidos constitucionalmente. Aquí debe analizarse, además, si el autor de la diferencia normativa de trato entre individuos o grupos se encuentra facultado para ello, pues ninguna finalidad puede ser considerada constitucionalmente válida si no es producida por quien tiene competencia para ello.

Cuarto. Que la distinción hecha por el legislador o el creador del acto administrativo que soporta el test sea adecuada, sea un medio apto para lograr el fin que se persigue, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida diferenciadora y el objetivo perseguido.

Quinto. Que la distinción hecha por el legislador o el creador del acto administrativo que soporta el test sea estrictamente necesaria para satisfacer el fin perseguido, ya sea porque es la menos lesiva para el derecho fundamental afectado, entre diversas opciones igualmente idóneas para conseguir el fin, o bien, porque no existe otra opción que satisfaga el fin perseguido o las disponibles puedan afectar el derecho fundamental en una mayor medida.

Sexto. Que la distinción sea proporcional en estricto sentido, es decir, que el legislador o el creador del acto administrativo que soporta el test previamente haya realizado una valoración entre el derecho fundamental y el fin que origina su menoscabo, para establecer si el beneficio obtenido justifica el perjuicio causado.

Una vez efectuado, exhaustivamente, el anterior procedimiento se podrá determinar si existe o no violación al derecho humano a la igualdad y no discriminación.

## ii) ANTECEDENTES DEL CASO.

Con fecha 26 de diciembre de 2013, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, emitido por el Presidente de la República en ejercicio de la facultad que le confiere el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con fundamento en los artículos 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y 39, fracciones I, II y III del Código Fiscal de la Federación.

En el artículo séptimo transitorio, fracción I, del citado decreto, se otorgó, para el ejercicio fiscal de 2014, a los contribuyentes personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general, que opten por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal, previsto en la Sección II del Capítulo II del Título IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y cumplan con las obligaciones que se establecen en dicho régimen un estímulo fiscal.

El estímulo fiscal consistió en la opción de aplicar una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado que debieran pagar por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, el cual sería acreditable contra el impuesto al valor agregado que debieran pagar por las citadas actividades.

Los contribuyentes mencionados podrían optar por aplicar el estímulo fiscal siempre que no trasladaran al adquirente de los bienes, al receptor de los servicios independientes o a quien se otorgó el uso o goce temporal de bienes muebles, cantidad alguna por concepto del impuesto al valor agregado y que no realizaran acreditamiento alguno del impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.

El anterior estímulo fiscal fue motivo de la promoción de juicios de amparo por contribuyentes que consideraron violado su derecho fundamental a la igualdad jurídica en su expresión de equidad tributaria, al aseverar que generaba una distinción arbitraria e inequitativa entre los contribuyentes de dicho impuesto al tomar en cuenta un elemento ajeno a la naturaleza de este, como lo son los ingresos de una persona.

Tramitados que fueron los amparos contra ley, con fecha 08 de marzo de 2017, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por unanimidad de cinco votos, resolvió el Amparo en Revisión 761/2015, ejecutoria que motivó la emisión de la jurisprudencia 1a./J. 69/2017 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”*, así como la jurisprudencia 1a./J. 70/2017 de rubro *“ESTÍMULOS FISCALES. 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 TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE IGUALDAD JURÍDICA”*.

Del análisis a la ejecutoria que motivó la emisión de las citadas jurisprudencias, en los puntos 68, 69, 71, 77 y 102, entre otros, se advierte que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación llegó a cuatro conclusiones fundamentales:

i) 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, pues su otorgamiento no obedece a razones de esta índole, en tanto que no son ajustes a la estructura, diseño o al monto de un impuesto, sino la acción unilateral del Estado que, como instrumento de índole excepcional, se emplea para no hacer efectiva la deuda fiscal al renunciarse a la recepción del pago de la obligación pecuniaria del contribuyente;

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

iii) 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, y;

iv) Que a juicio de la Primera Sala es infundado el argumento de la quejosa en el que alega que en la fracción I del artículo séptimo transitorio del decreto impugnado existe un trato diferenciado injustificado, ya que el beneficio fiscal que establece obedece a objetivos legítimos y constitucionalmente válidos y su expedición encuentra justificación en fines extrafiscales que atienden a razones de política económica, por lo que no se vulnera el principio de igualdad jurídica; de la misma forma concluye que el estímulo fiscal impugnado no vulnera el principio de

igualdad jurídica previsto en el artículo 1° de la Constitución Federal, ni torna inconstitucional la mecánica del impuesto al valor agregado, ya que los sujetos antes comparados se encuentran en situaciones disímiles.

iii) ¿EXISTE UNA DIFERENCIA NORMATIVA DE TRATO ENTRE INDIVIDUOS O GRUPOS?

Para poder dar respuesta al cuestionamiento que nos ocupa debemos analizar lo que dispone 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.

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

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

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

*...”*

De la lectura al artículo transcrito se advierte claramente una distinción de trato entre grupos de individuos, en virtud de que los contribuyentes personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general y que opten por tributar en el régimen de incorporación fiscal, podrán optar por aplicar un estímulo fiscal en materia de impuesto al valor agregado.

Lo anterior significa que los demás contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado que no sean personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general y que no opten por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal, no podrán optar por aplicar el estímulo fiscal en materia de dicho impuesto.

Por tanto, sí existe una diferencia normativa de trato entre individuos o grupos, en este caso derivada de un acto administrativo materialmente legislativo emitido por el presidente de la República que puede violentar el derecho a la no discriminación. Así, podemos decir que el primer paso del test de igualdad y no discriminación resulta ser afirmativo, motivo por el cual se debe dar estudio al siguiente.

iv) ¿EXISTE UNA SITUACIÓN COMPARABLE, A TRAVÉS DE LA APLICACIÓN DE UN PARÁMETRO O TÉRMINO DE COMPARACIÓN?

Para poder analizar el paso segundo del test de igualdad y no discriminación, lo más importante es efectuar el ejercicio de comparabilidad a través de la aplicación de un parámetro o término de comparación correcto, ya que de lo contrario el estudio se distorsionaría y, por ende, no sería el procedimiento más adecuado para resolver, con razonabilidad, el caso que nos ocupa, en el que se argumenta violación al derecho humano a la igualdad y no discriminación.

La pregunta sería: ¿cuál es el parámetro o término adecuado de comparación en el caso que nos ocupa?

Es preciso definir, en primer término, si lo correcto es comparar a los contribuyentes desde el punto de vista de la ley del impuesto al valor agregado, que es donde radica el beneficio, o bien, desde el punto de vista de la ley del impuesto sobre la renta, que es en la que aparentemente se basa la distinción.

En el punto anterior concluimos que efectivamente sí existe una diferencia normativa de trato entre individuos o grupos, toda vez que los demás contribuyentes del impuesto al valor agregado que no sean personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general y que no opten por tributar en el régimen de incorporación fiscal, no podrán optar por aplicar el estímulo fiscal en materia de impuesto al valor agregado.

De esta forma podemos inferir, que el beneficio que representa la aplicación del estímulo fiscal es la verdadera diferencia normativa de trato entre individuos o grupos, pues para unos contribuyentes del impuesto al valor agregado podrá ser aplicable el beneficio y para otros no, por ello, la respuesta a la interrogante ¿cuál es el parámetro o término adecuado de comparación en el caso que nos ocupa?, debe ser: desde el punto de vista de la ley del impuesto al valor agregado.

Ahora bien, una vez definido el parámetro o término de comparación correcto, lo siguiente será determinar si existe una situación comparable.

Para ello debemos precisar, previamente, que el estímulo fiscal que representa el beneficio del cual se argumenta una desigualdad de trato, se encuentra destinado a las personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general y que opten por tributar en el régimen de incorporación fiscal, y que el amparo en revisión 761/2015 fue promovido por una persona moral.

La cuestión que dilucidar será: ¿existe una situación comparable, desde el punto de vista de la ley de impuesto al valor agregado, entre una persona física que únicamente realice actos o actividades con el público en general y que opte por tributar en el régimen de incorporación fiscal y una persona moral?

Para ello debemos analizar lo dispuesto en los artículos 1° y 2-A de la ley del impuesto al valor agregado, los cuales se transcriben a continuación:

*“Artículo 1°. - Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:*

*I.- Enajenen bienes.*

*II.- Presten servicios independientes.*

*III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.*

*IV.- Importen bienes o servicios.*

*El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 16%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.*

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

*El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente*

*disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido.*

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

*“Artículo 2-A.- El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:*

*I.- La enajenación de:*

*a) Animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule, perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar.*

*Para estos efectos, se considera que la madera en trozo o descortezada no está industrializada.*

*b) Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación a excepción de:*

*1. Bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos. Quedan comprendidos en este numeral los jugos, los néctares y los concentrados de frutas o de verduras, cualquiera que sea su presentación, densidad o el peso del contenido de estas materias.*

*2. Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, así como los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos.*

*3. Caviar, salmón ahumado y angulas.*

*4. Saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios.*

*5. Chicles o gomas de mascar.*

*6. Alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar.*

*c).- Hielo y agua no gaseosa ni compuesta, excepto cuando en este último caso, su presentación sea en envases menores de diez litros.*

*d).- Ixtle, palma y lechuguilla.*

*e).- Tractores para accionar implementos agrícolas, a excepción de los de oruga, así como llantas para dichos tractores; motocultores para superficies reducidas; arados; rastras para desterronar la tierra arada; cultivadoras para*

*esparcir y desyerbar; cosechadoras; aspersoras y espolvoreadoras para rociar o esparcir fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas; equipo mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola; sembradoras; ensiladoras, cortadoras y empacadoras de forraje; desgranadoras; abonadoras y fertilizadoras de terrenos de cultivo; aviones fumigadores; motosierras manuales de cadena, así como embarcaciones para pesca comercial, siempre que se reúnan los requisitos y condiciones que señale el Reglamento.*

*A la enajenación de la maquinaria y del equipo a que se refiere este inciso, se les aplicara la tasa señalada en este artículo, sólo que se enajenen completos.*

*f).- Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura o ganadería.*

*g).- Invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación.*

*h).- Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, cuyo contenido mínimo de dicho material sea del 80%, siempre que su enajenación no se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.*

*i).- Libros, periódicos y revistas, que editen los propios contribuyentes. Para los efectos de esta Ley, se considera libro toda publicación, unitaria, no periódica, impresa en cualquier soporte, cuya edición se haga en un volumen o en varios volúmenes. Dentro del concepto de libros, no quedan comprendidas aquellas publicaciones periódicas amparadas bajo el mismo título o denominación y con diferente contenido entre una publicación y otra.*

*Igualmente se considera que forman parte de los libros, los materiales complementarios que se acompañen a ellos, cuando no sean susceptibles de comercializarse separadamente. Se entiende que no tienen la característica de complementarios cuando los materiales pueden comercializarse independientemente del libro.*

*Se aplicará la tasa del 16% a la enajenación de los alimentos a que se refiere el presente artículo preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, inclusive cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en los mismos, cuando sean para llevar o para entrega a domicilio.*

*II.- La prestación de servicios independientes:*

*a).- Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que sean destinados para actividades agropecuarias, por concepto de*

*perforaciones de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua; suministro de energía eléctrica para usos agrícolas aplicados al bombeo de agua para riego; desmontes y caminos en el interior de las fincas agropecuarias; preparación de terrenos; riego y fumigación agrícolas; erradicación de plagas; cosecha y recolección; vacunación, desinfección e inseminación de ganado, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce.*

*b).- Los de molienda o trituración de maíz o de trigo.*

*c).- Los de pasteurización de leche.*

*d).- Los prestados en invernaderos hidropónicos.*

*e).- Los de desepite de algodón en rama.*

*f).- Los de sacrificio de ganado y aves de corral.*

*g).- Los de reaseguro.*

*h).- Los de suministro de agua para uso doméstico.*

*III.- El uso o goce temporal de la maquinaria y equipo a que se refieren los incisos e) y g) de la fracción I de este artículo.*

*IV.- La exportación de bienes o servicios, en los términos del artículo 29 de esta Ley.*

*Los actos o actividades a los que se les aplica la tasa del 0%, producirán los mismos efectos legales que aquellos por los que se deba pagar el impuesto conforme a esta Ley.”*

Del análisis a los artículos transcritos podemos llegar a las siguientes resoluciones indiscutibles:

a) Los sujetos del impuesto al valor agregado son las personas físicas y morales;

b) El objeto de dicho impuesto es la realización, en territorio nacional, de los actos o actividades enumerados en el artículo 1° de la ley.

c) El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala la ley, la tasa general del 16%.

d) El impuesto se calculará aplicando la tasa especial del 0% a los valores a que se refiere la ley, cuando se realicen los actos o actividades que se enumeran en el artículo 2-A.

En atención a lo antes expuesto podemos aseverar, que el consumo es el objeto de este impuesto indirecto, el cual tiene en cuenta la capacidad de compra de bienes y servicios para determinar el monto del impuesto, con independencia de quién realiza los actos o actividades gravadas, esto es, si se trata de una persona física o de una persona moral.

Así, la verdadera distinción que realiza el legislador en la ley del impuesto al valor agregado no radica en el sujeto del impuesto, es decir, no se encuentra en la diferencia entre personas físicas o morales, sino en qué tipo de bienes y servicios se están adquiriendo, por tanto, si el legislador, para efectos del impuesto al valor agregado, no hizo distinción entre los sujetos, lo cual si hace en el impuesto sobre la renta, el ejecutivo federal no puede hacerlo en los decretos que emita concediendo estímulos fiscales en materia de ese impuesto. En consecuencia, la respuesta a la pregunta ¿existe una situación comparable, desde el punto de vista de la ley de impuesto al valor agregado, entre una persona física que únicamente realice actos o actividades con el público en general y que opte por tributar en el régimen de incorporación fiscal y una persona moral?, es afirmativa.

Podemos aseverar hasta aquí, que sí existe una diferencia normativa de trato entre individuos o grupos, en este caso derivada de un acto administrativo materialmente legislativo emitido por el Presidente de la República, y sí existe una situación comparable, desde el punto de vista de la ley del impuesto al valor agregado, entre una persona física que únicamente realice actos o actividades con el público en general y que opte por tributar en el régimen de incorporación fiscal y una persona moral, lo que puede violentar el derecho a la igualdad y no discriminación.

Así, concluimos que el segundo paso del test de igualdad y no discriminación resulta ser afirmativo, motivo por el cual se debe dar estudio al siguiente.

#### v) ¿EL TRATAMIENTO NORMATIVO IMPUGNADO OBEDECE A UNA FINALIDAD CONSTITUCIONALMENTE VÁLIDA?

Resulta necesario, en primer término, reflexionar respecto de qué elementos integran el requisito de una finalidad constitucionalmente válida, tomando en consideración para ello las jurisprudencias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tanto de Pleno como de Salas y posteriormente examinar, si en el caso que nos ocupa el tratamiento normativo impugnado cubre esos elementos, concluyendo si obedece a una finalidad constitucionalmente válida.

En este tema sostiene la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación: "... si la distinción legislativa obedece a una finalidad objetiva y constitucionalmente válida: el legislador no puede introducir tratos desiguales de

manera arbitraria, sino que debe hacerlo con el fin de avanzar en la consecución de objetivos admisibles dentro de los límites marcados por las previsiones constitucionales, o expresamente incluidos en ellas.”<sup>18</sup>

Por su parte la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación afirma: “De esta forma, para que las diferencias normativas puedan considerarse apegadas al principio de igualdad es indispensable que exista una justificación objetiva y razonable, de acuerdo con estándares y juicios de valor generalmente aceptados, cuya pertinencia debe apreciarse en relación con la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo concurrir una relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida.”<sup>19</sup>

El Pleno de nuestro máximo tribunal resuelve: “...es importante recordar que no toda diferencia en el trato hacia una persona o grupo de personas es discriminatoria, siendo jurídicamente diferentes la distinción y la discriminación, ya que la primera constituye una diferencia razonable y objetiva, mientras que la segunda constituye una diferencia arbitraria que redundaría en detrimento de los derechos humanos.”<sup>20</sup>

Del estudio a lo resuelto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Pleno y Salas, se observa un elemento en común: la existencia de una justificación objetiva, razonable y constitucionalmente válida, cuya pertinencia debe apreciarse en relación con la finalidad y efectos de la medida considerada.

Lo anterior significa que el legislador no puede introducir tratos desiguales de manera arbitraria, sino que debe hacerlo con el fin de avanzar en la consecución de objetivos admisibles dentro de los límites marcados por las previsiones constitucionales o expresamente incluidos en ellas.

Una justificación objetiva, razonable y constitucionalmente válida, esos son los elementos sobre los que debemos reflexionar.

A continuación, desarrollaremos cada uno de los elementos anteriores para después, de forma conjunta, analizar si se cumplen en el caso que nos ocupa.

Justificación: señala el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española que debemos entender por justificación la acción y efecto de justificar, y por justificar, probar algo con razones convincentes, testigos o documentos.

Entonces, el primer elemento, la justificación, no es otra cosa que la obligación del legislador o del emisor del acto administrativo en el que se hace una diferencia normativa de trato entre individuos o grupos, de probar, con razones convincentes, contundentes y concluyentes que la diferencia normativa de trato

---

<sup>18</sup> Jurisprudencia 1a./J. 55/2006. Véase referencia 9.

<sup>19</sup> Jurisprudencia 2a./J. 64/2016. Véase referencia 13.

<sup>20</sup> Jurisprudencia P./J. 9/2016. Véase referencia 14.

entre individuos o grupos debe realizarse en la medida que se propone para no discriminar a alguna persona o grupo de personas.

Justificación objetiva: considerando lo anterior entonces podemos entender, que esa obligación de probar, con razones convincentes, contundentes y concluyentes la diferencia normativa de trato entre individuos o grupos debe llevarse a cabo imparcialmente, desinteresadamente, desapasionadamente, con independencia de la propia manera de pensar o de sentir, apreciando el objeto en sí mismo.

Consecuentemente, la justificación objetiva representa todas aquellas razones contundentes e imparciales que sólo aprecian el objeto mismo de la diferencia normativa de trato entre individuos o grupos para poder realizarse, en la medida que se propone, y así no discriminar a alguna persona o grupo de personas.

Justificación objetiva y razonable: aunado al hecho de que todas aquellas razones deben ser contundentes e imparciales y que sólo aprecien el objeto mismo de la diferencia normativa de trato entre individuos o grupos, también deben estar de acuerdo con la razón, esto es, prudentes, no exageradas, lógicas.

Por último, la justificación debe ser objetiva, razonable y constitucionalmente válida, pero ¿cuándo una justificación es constitucionalmente válida?

Consideramos que este elemento debe cumplir con el estudio de tres requisitos.

1. Un fin legítimo exigido.
2. Un fin no prohibido.
3. Un fin legítimo perseguido por quien tenga facultades legales para ello. Aquí resulta importante mencionar que el órgano del Estado no sólo debe encontrarse legitimado para perseguir el fin, sino contar con las facultades legales para poder crear o modificar los mecanismos que constituyen la diferencia normativa de trato entre individuos o grupos, como en el caso lo es haber creado un sistema distinto de tributación en materia del impuesto al valor agregado.

El objetivo del cumplimiento de estos tres requisitos es evitar imposiciones arbitrarias en la restricción tanto por medio de normas generales como a través de actos administrativos, en este caso materialmente legislativos.

Una justificación objetiva, razonable y constitucionalmente válida representa todas aquellas razones contundentes, imparciales, prudentes, no exageradas, lógicas y que persigan un fin legítimo por quien tenga facultades legales para

poder crear o modificar los mecanismos que constituyen la diferencia normativa de trato entre individuos o grupos.

Veamos ahora si el tratamiento normativo impugnado cubre los elementos descritos.

El presidente de la República manifestó, en la parte considerativa del decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 26 de diciembre de 2013, lo siguiente:

*“Que uno de los ejes de la reforma social y hacendaria presentada por el Ejecutivo Federal, es reducir las barreras que personas y empresas enfrentan para ingresar a la formalidad, a fin de integrarlos a la economía formal y garantizar su acceso a los servicios de seguridad social y por lo tanto incrementar su productividad;*

...

*Que la simplificación administrativa es un factor clave para acelerar la formalización de la economía, lo que requiere eliminar la complejidad en el pago de impuestos, la cual resulta particularmente onerosa para las empresas más pequeñas y que en virtud de ello, en la reforma hacendaria se introdujo en la Ley del Impuesto sobre la Renta, el Régimen de Incorporación Fiscal, en sustitución del Régimen Intermedio de las Personas Físicas con Actividades Empresariales y del Régimen de Pequeños Contribuyentes, para fomentar la formalidad de las personas físicas con actividad empresarial con capacidad administrativa limitada;*

*Que en el nuevo Régimen de Incorporación Fiscal, las personas físicas con ingresos de hasta dos millones de pesos anuales podrán obtener una serie de beneficios fiscales para el cumplimiento y pago de sus contribuciones, preparándolos para su inserción en el régimen de tributación general;*

*Que si bien los pequeños contribuyentes que tributan hasta el 31 de diciembre de 2013 en el Régimen de Pequeños Contribuyentes, previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, están obligados al pago del impuesto al valor agregado, cumplen con esta obligación a través del pago de la cuota integrada de todos los impuestos federales, la cual es estimada por las entidades federativas que tenían celebrado convenio de coordinación administrativa en materia fiscal con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;*

*Que dichos contribuyentes no están obligados como REPECOS a emitir facturas, ya que sólo están obligados a emitir notas de ventas por operaciones mayores a 100 pesos, en las cuales no trasladan en forma*

*expresa y por separado el impuesto al valor agregado a que, en su caso, estuviera sujeta la operación;*

*Que en tal sentido, se considera necesario que por el ejercicio de 2014 se otorgue a los contribuyentes que opten por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal, a que se refiere la Sección II, del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero 2014, un estímulo fiscal consistente en una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado y del impuesto especial sobre producción y servicios, que deba trasladarse en la enajenación de bienes o prestación de servicios, que se efectúen con el público en general, el cual será acreditable contra el impuesto al valor agregado o el impuesto especial sobre producción y servicios, según se trate, que se deba pagar por dichas operaciones; estímulo que está condicionado a que no se traslade al adquirente de los bienes o servicios cantidad alguna por concepto de los impuestos mencionados, así como que cumplan con la obligación de proporcionar la información relativa a los ingresos obtenidos y las erogaciones realizadas, incluyendo las inversiones y la información de las operaciones con sus proveedores, y*

*Que de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, el Ejecutivo Federal a mi cargo cuenta con facultades para eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones o sus accesorios; dictar medidas relacionadas con la administración y control de las obligaciones fiscales, a fin de facilitar su cumplimiento a los contribuyentes, y otorgar estímulos fiscales, he tenido a bien expedir el siguiente”*

De los párrafos transcritos tratemos de extraer las ideas más importantes que sustentan la finalidad constitucionalmente válida del tratamiento normativo impugnado, siendo las siguientes:

1. Reducir las barreras que personas y empresas enfrentan para ingresar a la formalidad.
2. Integrarlos a la economía formal y garantizar su acceso a los servicios de seguridad social y por lo tanto incrementar su productividad.
3. La simplificación administrativa es un factor clave para acelerar la formalización de la economía, lo que requiere eliminar la complejidad en el pago de impuestos.
4. El pago de impuestos resulta particularmente oneroso para las empresas más pequeñas y que en virtud de ello, en la reforma hacendaria se introdujo en la Ley del Impuesto sobre la Renta, el régimen de incorporación fiscal, en sustitución del régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales y del régimen de pequeños contribuyentes.

5. Fomentar la formalidad de las personas físicas con actividad empresarial con capacidad administrativa limitada.

6. En el nuevo régimen de incorporación fiscal, las personas físicas con ingresos de hasta dos millones de pesos anuales podrán obtener una serie de beneficios fiscales para el cumplimiento y pago de sus contribuciones, preparándolos para su inserción en el régimen de tributación general.

7. Los pequeños contribuyentes que tributan hasta el 31 de diciembre de 2013 en el régimen de pequeños contribuyentes, previsto en la ley del impuesto sobre la renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, están obligados al pago del impuesto al valor agregado, cumplen con esta obligación a través del pago de la cuota integrada de todos los impuestos federales, la cual es estimada por las entidades federativas.

8. Dichos contribuyentes no están obligados como REPECOS a emitir facturas, ya que sólo están obligados a emitir notas de ventas por operaciones mayores a 100 pesos, en las cuales no trasladan en forma expresa y por separado el impuesto al valor agregado a que, en su caso, estuviera sujeta la operación.

9. Se considera necesario que por el ejercicio de 2014 se otorgue a los contribuyentes que opten por tributar en el régimen de incorporación fiscal, a que se refiere la Sección II, del Capítulo II del Título IV de la ley del impuesto sobre la renta vigente a partir del 1 de enero 2014, un estímulo fiscal consistente en una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado, que deba trasladarse en la enajenación de bienes o prestación de servicios, que se efectúen con el público en general, el cual será acreditable contra el impuesto al valor agregado que se deba pagar por dichas operaciones; estímulo que está condicionado a que no se traslade al adquirente de los bienes o servicios cantidad alguna por concepto del impuesto mencionado, así como que cumplan con la obligación de proporcionar la información relativa a los ingresos obtenidos y las erogaciones realizadas, incluyendo las inversiones y la información de las operaciones con sus proveedores.

10. De conformidad con el Código Fiscal de la Federación, el ejecutivo federal cuenta con facultades para eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones o sus accesorios; dictar medidas relacionadas con la administración y control de las obligaciones fiscales, a fin de facilitar su cumplimiento a los contribuyentes, y otorgar estímulos fiscales.

Los diez puntos anteriores representan todas las razones contundentes, imparciales, prudentes, no exageradas, lógicas y que persiguen un fin legítimo por quien tiene facultades legales para poder crear o modificar los mecanismos que constituyen la diferencia normativa de trato entre individuos o grupos.

Aquí resulta oportuno recordar que, en el caso en estudio, sí existe una diferencia normativa de trato entre individuos o grupos, derivada de un acto

administrativo materialmente legislativo emitido por el presidente de la República, la cual consiste en que los demás contribuyentes del impuesto al valor agregado que no sean personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general y que no opten por tributar en el régimen de incorporación fiscal, no podrán optar por aplicar el estímulo fiscal en materia de impuesto al valor agregado.

También existe una situación comparable, desde el punto de vista de la ley del impuesto al valor agregado, entre una persona física que únicamente realice actos o actividades con el público en general y que opte por tributar en el régimen de incorporación fiscal y una persona moral.

En ese orden de ideas podemos aseverar, que el tratamiento normativo impugnado no obedece a una finalidad constitucionalmente válida.

Lo anterior es así, básicamente por dos circunstancias.

Primera. Todas las razones contundentes, imparciales, prudentes, no exageradas, lógicas y que persiguen un fin legítimo por quien tiene facultades legales para poder crear o modificar los mecanismos que constituyen la diferencia normativa de trato entre individuos o grupos, están encaminadas a justificar un tratamiento normativo de una naturaleza distinta a la justificación ofrecida.

Me explico, el ejecutivo federal pierde de vista que la diferencia normativa de trato entre individuos o grupos, que crea con el otorgamiento de un estímulo fiscal, obedece a la naturaleza que tienen los contribuyentes como sujetos del impuesto al valor agregado, y la justificación objetiva, razonable y constitucionalmente válida que expresa es en relación con la naturaleza que guardan los contribuyentes como sujetos del impuesto sobre la renta.

En efecto, la justificación central del ejecutivo federal para otorgar el estímulo fiscal que constituye la diferencia normativa de trato entre individuos o grupos es el monto de los ingresos de los contribuyentes, sin embargo, el ejecutivo no advierte que desde el punto de vista del impuesto al valor agregado el consumo es el objeto de ese impuesto indirecto, el cual tiene en cuenta la capacidad de compra de bienes y servicios para determinar el monto del impuesto, con independencia de quién realiza los actos o actividades gravadas, esto es, si se trata de una persona física o de una persona moral.

En consecuencia, las razones contundentes, imparciales, prudentes, no exageradas, lógicas y que persiguen un fin legítimo por quien tiene facultades legales para poder crear o modificar los mecanismos que constituyen la diferencia normativa de trato entre individuos o grupos, están encaminadas a justificar un tratamiento normativo de una naturaleza distinta a la justificación ofrecida, esto es, las razones que pretenden justificar el tratamiento normativo impugnado no coinciden con la naturaleza de la distinción, lo que distorsiona la propia esencia de la contribución convirtiéndola en una verdadera discriminación.

Segunda. Si bien es cierto que el ejecutivo federal fundó su actuación aseverando que el Código Fiscal de la Federación le otorga facultades para eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones o sus accesorios; dictar medidas relacionadas con la administración y control de las obligaciones fiscales, a fin de facilitar su cumplimiento a los contribuyentes, y otorgar estímulos fiscales, también es cierto que en la especie a partir de la entrada en vigor de la fracción I del artículo séptimo transitorio del decreto impugnado, toda la mecánica del impuesto al valor agregado se volvió inconstitucional, pues lo que en realidad hizo el ejecutivo federal fue crear un régimen especial de tributación, violando así el principio de legalidad tributaria.

Por tanto, la diferencia de trato que se analiza no puede perseguir un fin constitucionalmente válido cuando la distinción es llevada a cabo por quien no tiene facultades legales para poder crear o modificar los mecanismos que constituyen la diferencia normativa de trato entre individuos o grupos.

En ese orden de ideas, podemos llegar a la conclusión de que el tratamiento normativo impugnado no obedece a una finalidad constitucionalmente válida.

En consecuencia, el tratamiento normativo impugnado resulta violatorio del derecho fundamental a la igualdad y no discriminación, pues la distinción que se regula en el artículo séptimo transitorio, fracción I del decreto reclamado, no obedece a una finalidad constitucionalmente válida, provocando, por ende, que dicha distinción sea en realidad una discriminación de trato entre personas o grupo de personas que se encuentran en una situación comparable.

Considerando todo lo antes expuesto, no es necesario el examen de los restantes criterios que integran el test de igualdad y no discriminación.

## CAPÍTULO TERCERO

ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE EL RESULTADO DEL CAPÍTULO ANTERIOR Y EL ESTUDIO REALIZADO POR LA PRIMERA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN EN EL AMPARO EN REVISIÓN 761/2015.

*SUMARIO: I. Conclusiones básicas de la ejecutoria del amparo en revisión 761/2015. II. Conclusiones del capítulo segundo del presente trabajo. III. Análisis comparativo entre el resultado del capítulo segundo y el estudio realizado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el amparo en revisión 761/2015.*

### I. CONCLUSIONES BÁSICAS DE LA EJECUTORIA DEL AMPARO EN REVISIÓN 761/2015.

En los puntos 68, 69, 71, 77 y 102, de la ejecutoria de fecha 08 de marzo de 2017, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, textualmente resuelve lo siguiente:

*“68. Por consiguiente, este tipo de beneficios no se rigen por los principios de justicia fiscal contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, pues su otorgamiento no obedece a razones de esta índole, en tanto que no son ajustes a la estructura, diseño o al monto de un impuesto, sino la acción unilateral del Estado que, como instrumento de índole excepcional, se emplea para no hacer efectiva la deuda fiscal al*

*renunciarse a la recepción del pago de la obligación pecuniaria del contribuyente.”*

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

*“71. Asimismo, debe destacarse 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, 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.”*

*“77. Bajo las premisas apuntadas, a juicio de esta Primera Sala, es infundado el argumento de la quejosa en el que alega que en la fracción I del artículo séptimo transitorio del decreto impugnado existe un trato diferenciado injustificado, ya que el beneficio fiscal que establece obedece a objetivos legítimos y constitucionalmente válidos y su expedición encuentra justificación en fines extrafiscales que atienden a razones de política económica, por lo que no se vulnera el principio de igualdad jurídica.”*

*“102. Con base en lo antes expuesto, es claro 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, ni torna inconstitucional la mecánica del impuesto al valor agregado prevista en los artículos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que se reclamaron derivado de la entrada en vigor del primero mencionado, ya que los sujetos antes comparados se encuentran en situaciones disímiles, máxime que dicho estímulo deriva en una liberalidad de pago en materia de impuesto al valor agregado, dadas las características particulares del régimen de incorporación fiscal.”*

De la lectura a los puntos transcritos podemos llegar a cuatro conclusiones básicas:

i) 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, pues su otorgamiento no obedece a razones de esta índole, en tanto que no son ajustes a la estructura, diseño o al monto de un impuesto, sino la acción unilateral del Estado que, como instrumento de índole excepcional, se emplea para no hacer efectiva la deuda fiscal al renunciarse a la recepción del pago de la obligación pecuniaria del contribuyente;

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

iii) 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, y;

iv) Que a juicio de la Primera Sala es infundado el argumento de la quejosa en el que alega que en la fracción I del artículo séptimo transitorio del decreto impugnado existe un trato diferenciado injustificado, ya que el beneficio fiscal que establece obedece a objetivos legítimos y constitucionalmente válidos y su expedición encuentra justificación en fines extrafiscales que atienden a razones de política económica, por lo que no se vulnera el principio de igualdad jurídica; de la misma forma concluye que el estímulo fiscal impugnado no vulnera el principio de igualdad jurídica previsto en el artículo 1° de la Constitución Federal, ni torna inconstitucional la mecánica del impuesto al valor agregado, ya que los sujetos antes comparados se encuentran en situaciones disímiles.

## II. CONCLUSIONES DEL CAPÍTULO SEGUNDO DEL PRESENTE TRABAJO.

Las conclusiones alcanzadas en relación con el fondo del asunto son:

i) Del análisis a las tesis y jurisprudencias del Pleno y Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, podemos advertir que han determinado, como criterios que integran el test de igualdad y no discriminación, esencialmente los siguientes:

1. Existencia de una diferencia normativa de trato entre individuos o grupos.
2. Que exista una situación comparable, a través de la aplicación de un parámetro o término de comparación.
3. Que el tratamiento normativo impugnado obedezca a una finalidad constitucionalmente válida.
4. Que sea adecuado.
5. Que sea necesario.

6. Que sea proporcional en estricto sentido.

ii) El test de igualdad y no discriminación, como método para poder determinar si existe o no violación al derecho humano a la igualdad y no discriminación, deberá efectuarse siguiendo el orden propuesto, esto es, calificando sucesivamente si en la especie se cumple, en primer término, con el criterio número 1, para poder llevar a cabo así el examen del criterio número 2 y, posteriormente, el criterio número 3 y subsecuentes.

iii) Sí existe una diferencia normativa de trato entre individuos o grupos, en este caso hecha por acto administrativo materialmente legislativo emitido por el presidente de la República que puede violentar el derecho a la no discriminación. Así, podemos decir que el primer paso del test de igualdad y no discriminación resulta ser afirmativo, motivo por el cual se debe dar estudio al siguiente paso.

iv) Sí existe una situación comparable, desde el punto de vista de la ley del impuesto al valor agregado, entre una persona física que únicamente realice actos o actividades con el público en general y que opte por tributar en el régimen de incorporación fiscal y una persona moral, lo que puede violentar el derecho a la igualdad y no discriminación.

v) Una justificación objetiva, razonable y constitucionalmente válida representa todas aquellas razones contundentes, imparciales, prudentes, no exageradas, lógicas y que persigan un fin legítimo por quien tenga facultades legales para poder crear o modificar los mecanismos que constituyen la diferencia normativa de trato entre individuos o grupos.

vi) El tratamiento normativo impugnado no obedece a una finalidad constitucionalmente válida.

vii) Primero. Las razones contundentes, imparciales, prudentes, no exageradas, lógicas y que persiguen un fin legítimo por quien tiene facultades legales para poder crear o modificar los mecanismos que constituyen la diferencia normativa de trato entre individuos o grupos, están encaminadas a justificar un tratamiento normativo de una naturaleza distinta a la justificación ofrecida, esto es, las razones que pretenden justificar el tratamiento normativo impugnado no coinciden con la naturaleza de la distinción, lo que distorsiona la propia esencia de la contribución convirtiéndola en una verdadera discriminación.

viii) Segundo. La diferencia de trato que se analiza no puede perseguir un fin constitucionalmente válido cuando la distinción es llevada a cabo por quien no tiene facultades legales para poder crear o modificar los mecanismos que constituyen la diferencia normativa de trato entre individuos o grupos.

ix) El tratamiento normativo impugnado resulta violatorio del derecho fundamental a la igualdad y no discriminación, pues la distinción que se regula en

el artículo séptimo transitorio, fracción I del decreto reclamado, no obedece a una finalidad constitucionalmente válida, provocando, por ende, que dicha distinción sea en realidad una discriminación de trato entre personas o grupo de personas que se encuentran en una situación comparable.

x) No es necesario el examen de los restantes criterios que integran el test de igualdad y no discriminación.

### III. ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE EL RESULTADO DEL CAPÍTULO SEGUNDO Y EL ESTUDIO REALIZADO POR LA PRIMERA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN EN EL AMPARO EN REVISIÓN 761/2015.

Estamos en la posibilidad de aseverar que el estudio realizado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación no sólo es incompleto y contradictorio, sino también infundado.

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación no empleó adecuadamente el test de igualdad y no discriminación como herramienta argumentativa, como procedimiento más adecuado para poder resolver, con razonabilidad, un caso en el que se argumentó violación a derechos humanos, considerando los principios que sustentan el derecho en cuestión, en virtud de que en una primera conclusión asevera que el tratamiento normativo impugnado persigue una finalidad constitucionalmente válida, sin antes haber llevado a cabo el estudio de los pasos uno y dos del test.

No se pronuncia la Primera Sala si en el estudio del asunto existe una diferencia normativa de trato entre individuos o grupos, sin embargo, debe entenderse que si efectúa el estudio de la finalidad constitucionalmente válida es porque consideró afirmativo dicho análisis.

De forma particular se hace evidente el defectuoso examen de la Sala, cuando en primer lugar llega a la conclusión de que el tratamiento normativo impugnado sí persigue un fin constitucionalmente válido y, con posterioridad, concluye que los sujetos comparados se encuentran en situaciones disímiles.

Si dicho órgano colegiado hubiera llevado a cabo un correcto empleo del test de igualdad y no discriminación, al llegar, primero, a la conclusión de que los sujetos comparados se encuentran en situaciones disímiles, entonces no era necesario el estudio de la finalidad constitucionalmente válida, pues lógicamente si no existen sujetos que se encuentren en la misma situación fáctica y jurídica, no es posible analizar una finalidad constitucionalmente válida de una situación que no es comparable.

Contrario a lo aseverado por la Primera Sala, en el caso a estudio sí existe, primero, una diferencia normativa de trato entre individuos o grupos, en este caso derivada de un acto administrativo materialmente legislativo emitido por el presidente de la República y, segundo, una situación comparable, desde el punto de vista de la ley del impuesto al valor agregado, entre una persona física que únicamente realice actos o actividades con el público en general y que opte por tributar en el régimen de incorporación fiscal y una persona moral.

La Primera Sala llega a la conclusión de que los sujetos comparados se encuentran en situaciones disímiles, sin antes plantearse la pregunta ¿cuál es el parámetro o término adecuado de comparación en el caso que nos ocupa?, mucho menos hace un esfuerzo argumentativo para fundar y motivar por qué el parámetro o término adecuado de comparación debe ser desde el punto de vista de la ley del impuesto sobre la renta, cuando el beneficio impugnado es de acuerdo a la ley del impuesto al valor agregado.

El punto central del estudio de comparación se encuentra en que en el presente trabajo se llegó a la conclusión de que el tratamiento normativo impugnado no obedece a una finalidad constitucionalmente válida.

Nuevamente, en este punto la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación realiza un estudio desordenado del criterio en mención, pues sólo manifiesta apreciaciones subjetivas con las que llega a la conclusión de que la expedición del estímulo fiscal encuentra justificación en fines extrafiscales que atienden a razones de política económica, por lo que no se vulnera el principio de igualdad jurídica, sin manifestar, a profundidad, las razones contundentes, imparciales, prudentes, no exageradas, lógicas y que persiguen un fin legítimo por quien tiene facultades legales para poder crear o modificar los mecanismos que constituyen la diferencia normativa de trato entre individuos o grupos, encaminadas a justificar un tratamiento normativo de una naturaleza distinta a la justificación ofrecida.

De la misma forma, la Sala omite analizar si la diferencia de trato puede perseguir un fin constitucionalmente válido cuando la distinción es llevada a cabo por quien no tiene facultades legales para poder crear o modificar los mecanismos que constituyen la diferencia normativa de trato entre individuos o grupos, es decir, si a través de un decreto presidencial el ejecutivo federal puede crear un régimen especial de tributación.

En conclusión, podemos afirmar que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación erróneamente negó el amparo y protección de la justicia federal en un asunto en el que se violó, en perjuicio de una persona moral, el derecho fundamental a la igualdad y no discriminación.

Lo anterior implica la inobservancia, por parte de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de lo dispuesto por el artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

## CONCLUSIONES

Primera. Para la teoría de los derechos fundamentales la distinción entre reglas y principios es esencial, pues representa la clave de la solución de los problemas, sin ella no puede existir una teoría adecuada de los límites y de la colisión de los derechos fundamentales, ni tampoco una teoría que justifique suficientemente el papel de los derechos fundamentales en el sistema jurídico.

Segunda. Una regla es un mandato definitivo y preciso que resuelve situaciones jurídicas concretas cuando los supuestos fácticos descritos en ella se actualizan, produciendo las consecuencias jurídicas que en la propia regla se describen.

Tercera. Un conflicto entre reglas sólo puede ser solucionado o bien introduciendo en una de las reglas una cláusula de excepción que elimina el conflicto o declarando inválida, por lo menos, una de ellas.

Cuarta. Los principios son mandatos de optimización. Son normas jurídicas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, de acuerdo con las posibilidades fácticas y jurídicas existentes.

Quinta. Si la aplicación de los principios se encuentra supeditada a un mínimo y un máximo de protección, según las posibilidades fácticas y jurídicas existentes, entonces se caracterizan por el hecho de que pueden ser cumplidos en diferente grado, pues la medida de su cumplimiento depende, precisamente, de las posibilidades fácticas y jurídicas existentes.

Sexta. Los principios pueden colisionar, y la solución es totalmente distinta al de las reglas; los principios no se invalidan, se pondera su aplicación, es decir, se determina si un principio precede al otro o, en su caso, si tiene mayor peso que otro.

Séptima. Partiendo de que la regla es un mandato definitivo y el principio un mandato de optimización, entonces podemos desprender, como una distinción más, la forma de aplicación y la forma de solucionar un conflicto entre ellas.

Octava. La Suprema Corte de Justicia de la Nación también se ha pronunciado acerca de la distinción entre reglas y principios, lo ha hecho en el dictamen del expediente 1/2007 resuelto por el tribunal Pleno relacionado con la facultad de investigación de violaciones graves de derechos humanos aplicada a la movilización social en Oaxaca conocida como Asociación popular de los pueblos de Oaxaca.

Novena. El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al igual que la doctrina mayoritaria, considera que tanto las reglas como los principios son normas, en virtud de que establecen lo que es debido y pueden ser expresadas en un mandato, un permiso o una prohibición.

Décima. Para la Suprema Corte de Justicia de la Nación las reglas son mandatos definitivos y los principios mandatos de optimización.

Décima primera. El criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es coincidente con la doctrina en el tema de reglas y principios, por lo que la construcción de todas sus resoluciones debería de apegarse a lo ya resuelto por el tribunal Pleno.

Décima segunda. En el caso que nos ocupa podemos advertir la intervención de dos disposiciones legales en la litis del asunto:

1. 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, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013, mismo que regula un estímulo fiscal consistente, de forma básica, en la opción de 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.

2. El artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que prevé como derecho fundamental de los gobernados un trato de igualdad y no discriminación.

Décima tercera. Considerando que las reglas son mandatos definitivos y los principios mandatos de optimización, resulta claro que 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, contiene una regla y el 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, contiene un principio.

Décima cuarta. El marco constitucional del principio de igualdad y no discriminación se encuentra establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en los tratados internacionales de los cuales el Estado Mexicano es parte.

Décima quinta. El derecho fundamental, o principio de igualdad y no discriminación, previsto en nuestra Constitución Federal, tiene dos vertientes, la igualdad de todas las personas ante la ley y la prohibición de que en nuestro orden jurídico no se pueden establecer tratos desiguales y discriminatorios que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas, lo cual no significa que no se puedan realizar tratos distintos para grupos específicos.

Décima sexta. Los tratos distintos no son contrarios al derecho fundamental a la igualdad y no discriminación en sí mismo, sólo cuando dicho trato tiene como consecuencia vulnerar la dignidad humana o anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas es que dicha distinción vulnera el derecho fundamental.

Décima séptima. La actividad del Pleno y de las Salas en la emisión de tesis y jurisprudencias donde el tema central y exclusivo es el principio de igualdad y no discriminación, ha sido escasa, y si bien ha sido coincidente, también es cierto que no ha sido sistemática, es decir, no existe una jurisprudencia o tesis que de forma contundente determine la manera exacta de realizar el test de igualdad y no discriminación, fijando los aspectos sustantivos y objetivos a considerar y los criterios que lo integran.

Décima octava. Del estudio a varias de esas tesis y jurisprudencias sí podemos llegar a sistematizar la manera de llevar a cabo el test de igualdad y no discriminación.

Décimo novena. El Pleno como las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, han determinado, como criterios que integran el test de igualdad y no discriminación, esencialmente los siguientes:

1. Existencia de una diferencia normativa de trato entre individuos o grupos.
2. Que exista una situación comparable, a través de la aplicación de un parámetro o término de comparación.

3. Que el tratamiento normativo impugnado obedezca a una finalidad constitucionalmente válida.

4. Que sea adecuado.

5. Que sea necesario.

6. Que sea proporcional en estricto sentido.

Vigésima. El test de igualdad y no discriminación, como método para poder determinar si existe o no violación al derecho humano a la igualdad y no discriminación, deberá efectuarse siguiendo el orden propuesto, esto es, calificando sucesivamente si en la especie se cumple, en primer término, con el criterio número 1, para poder llevar a cabo así el examen del criterio número 2 y, posteriormente, el criterio número 3 y subsecuentes.

Vigésima primera. El test es solamente una herramienta argumentativa, un método, el procedimiento más adecuado para poder resolver, con razonabilidad, un caso en el que se alega violación a derechos humanos, considerando los principios que sustentan el derecho en cuestión.

Vigésima segunda. En el test de igualdad y no discriminación podemos analizar lo mismo una restricción general que una particular. Lo que se pone en juego es la igualdad por medio de una ley o acto administrativo que puede violentar el derecho a la no discriminación, esta es la especificidad del test.

Vigésima tercera. El procedimiento más adecuado para poder resolver, con razonabilidad, un caso en el que se argumenta violación al derecho humano a la igualdad y no discriminación, es detectar la existencia de los criterios, llevando a cabo su estudio paso por paso.

Vigésima cuarta. Una vez efectuado, exhaustivamente, el anterior procedimiento se podrá determinar si existe o no violación al derecho humano a la igualdad y no discriminación.

Vigésima quinta. En la especie sí existe una diferencia normativa de trato entre individuos o grupos, en este caso derivada de un acto administrativo materialmente legislativo emitido por el presidente de la República que puede violentar el derecho a la no discriminación.

Vigésima sexta. Para poder analizar el paso segundo del test de igualdad y no discriminación, lo más importante es efectuar el ejercicio de comparabilidad a través de la aplicación de un parámetro o término de comparación correcto, ya que de lo contrario el estudio se distorsionaría y, por ende, no sería el procedimiento más adecuado para resolver, con razonabilidad, el caso que nos ocupa, en el que se argumenta violación al derecho humano a la igualdad y no discriminación.

Vigésima séptima. De esta forma podemos inferir, que el beneficio que representa la aplicación del estímulo fiscal es la verdadera diferencia normativa de trato entre individuos o grupos, pues para unos contribuyentes del impuesto al valor agregado podrá ser aplicable el beneficio y para otros no, por ello, la respuesta a la interrogante ¿cuál es el parámetro o término adecuado de comparación en el caso que nos ocupa?, debe ser: desde el punto de vista de la ley del impuesto al valor agregado.

Vigésima octava. Sí existe una situación comparable, desde el punto de vista de la ley del impuesto al valor agregado, entre una persona física que únicamente realice actos o actividades con el público en general y que opte por tributar en el régimen de incorporación fiscal y una persona moral, lo que puede violentar el derecho a la igualdad y no discriminación.

Vigésima novena. Una justificación objetiva, razonable y constitucionalmente válida representa todas aquellas razones contundentes, imparciales, prudentes, no exageradas, lógicas y que persigan un fin legítimo por quien tenga facultades legales para poder crear o modificar los mecanismos que constituyen la diferencia normativa de trato entre individuos o grupos.

Trigésima. El tratamiento normativo impugnado no obedece a una finalidad constitucionalmente válida.

Lo anterior, básicamente por dos circunstancias:

a) Las razones contundentes, imparciales, prudentes, no exageradas, lógicas y que persiguen un fin legítimo por quien tiene facultades legales para poder crear o modificar los mecanismos que constituyen la diferencia normativa de trato entre individuos o grupos, están encaminadas a justificar un tratamiento normativo de una naturaleza distinta a la justificación ofrecida, esto es, las razones que pretenden justificar el tratamiento normativo impugnado no coinciden con la naturaleza de la distinción, lo que distorsiona la propia esencia de la contribución convirtiéndola en una verdadera discriminación.

b) Si bien es cierto que el ejecutivo federal fundó su actuación aseverando que el Código Fiscal de la Federación le otorga facultades para eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones o sus accesorios; dictar medidas relacionadas con la administración y control de las obligaciones fiscales, a fin de facilitar su cumplimiento a los contribuyentes, y otorgar estímulos fiscales, también es cierto que en la especie a partir de la entrada en vigor de la fracción I del artículo séptimo transitorio del decreto impugnado, toda la mecánica del impuesto al valor agregado se volvió inconstitucional, pues lo que en realidad hizo el ejecutivo federal fue crear un régimen especial de tributación, violando así el principio de legalidad tributaria.

Trigésima primera. El tratamiento normativo impugnado resulta violatorio del derecho fundamental a la igualdad y no discriminación, pues la distinción que se

regula en el artículo séptimo transitorio, fracción I del decreto reclamado, no obedece a una finalidad constitucionalmente válida, provocando, por ende, que dicha distinción sea, en realidad, una discriminación de trato entre personas o grupo de personas que se encuentran en una situación comparable.

Trigésima segunda. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación erróneamente negó el amparo y protección de la justicia federal en un asunto en el que se violó, en perjuicio de una persona moral, el derecho fundamental a la igualdad y no discriminación.

Trigésima tercera. Lo anterior implica la inobservancia, por parte de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de lo dispuesto por el artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

## BIBLIOGRAFÍA

- Alexy, R. (1993). *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de estudios constitucionales.
- (2011). *Los derechos fundamentales y el principio de proporcionalidad*. En revista española de derecho constitucional, núm. 91, enero-abril. pp.11-29. Recuperado el 4 de julio de 2018, de <https://recyt.fecyt.es/index.php/REDCons/article/view/40010pdf>
- Calvo Nicolau, E., Montes Suárez, E. & Calvo Martínez, E. (2018). *Impuesto al valor agregado. Correlacionado*. México: Themis.
- (2018). *Impuesto sobre la renta. Correlacionado*. México: Themis.
- Burgoa O., I. (2000). *Diccionario de derecho constitucional, garantías y amparo*. México: Porrúa.
- Carbonell, M. & Salazar P. (coords.). (2016). *La reforma constitucional de derechos humanos*. México: Porrúa. UNAM.
- Ferrajoli, L. (2010). *Derechos y garantías*. Madrid: Trotta.
- Flores, M. & Ansolabehere, K., (dirección científica). (2009). *Diccionario de derechos humanos. Cultura de los derechos en la era de la globalización*. México: Flacso.
- Klatt, M. & Meister M. (2017). *La proporcionalidad como principio constitucional universal*. México: UNAM. Instituto de investigaciones jurídicas
- Negri, H. (2014). *Sobre el derecho y los derechos del hombre*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Ortega Maldonado, J.M., (coord.). (2016). *Justicia tributaria y derechos humanos*. México: UNAM. Instituto de investigaciones jurídicas.

- Pérez de Ayala, J.L. & González, E., (1994). *Derecho tributario I*. Salamanca: Plaza universitaria ediciones.
- (1994). *Derecho tributario II*. Salamanca: Plaza universitaria ediciones.
- Poder Judicial de la Federación. Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2007). *Colección de garantías individuales. Las garantías de igualdad*. México: Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- Poder Judicial de la Federación. Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2007). *Colección de garantías individuales. Las garantías individuales. Parte general*. México: Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- Ríos Granados, G., (coord.). (2016). *Derechos humanos de los contribuyentes*. México: UNAM. Instituto de investigaciones jurídicas.
- (coord.). (2007). *Diccionario de derecho fiscal y financiero. Tomo I y II*. México: Porrúa. UNAM.
- Ríos Granados, G., & Gómez Casas, M.G. (2016). *Derechos de las personas contribuyentes*. México: Instituto de investigaciones jurídicas. Instituto nacional de estudios históricos de las revoluciones de México.
- Sánchez Gil, R. (2017). *El principio de proporcionalidad*. México: UNAM. Instituto de investigaciones jurídicas.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2010). *Dictamen emitido por el Tribunal Pleno en el expediente relativo a la Facultad de Investigación 1/2007, promovida por la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión*. En Diario Oficial de la Federación, Segunda Sección, 28 de enero de 2010. Recuperado el 4 de julio de 2018, de [www.ordenjuridico.gob.mx/Documentos/Federal/wo43588.doc](http://www.ordenjuridico.gob.mx/Documentos/Federal/wo43588.doc)
- (2007) *Memorias de los seminarios de derecho constitucional tributario 2005-2006. Tomos I y II*. México: Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- Vázquez, D. (2016). *Test de razonabilidad y derechos humanos: Instrucciones para armar*. México: UNAM. Instituto de investigaciones jurídicas.

