



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

“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 2014, no le son aplicables los principios tributarios de proporcionalidad y equidad.”

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta el

Lic. Víctor Eduardo Arellano Parra

Director de Tesis

Lic. Raúl Bolaños Vital.

Ciudad de México, a 22 de marzo de 2021.

Contenido

INTRODUCCIÓN	4
1. ESTÍMULO FISCAL	5
1.1. CLASIFICACIÓN DE LAS EXENCIONES.....	7
1.2. CONCEPTO DE ESTÍMULO FISCAL	8
1.3. INTERPRETACIÓN DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN RESPECTO DEL ESTÍMULO FISCAL	10
2. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD	19
2.1. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD	20
2.2. PRINCIPIO DE EQUIDAD.....	22
2.3. INTERPRETACIÓN JURISDICCIONAL DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD	23
3. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA	24
3.1. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....	26
3.2. DIFERENCIA ENTRE CAPACIDAD ECONÓMICA Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA	27
3.3. PRONUNCIAMIENTOS JUDICIALES SOBRE LA CAPACIDAD GRAVABLE O CONTRIBUTIVA	28
4. PRINCIPIO DE IGUALDAD EN LA CONSTITUCIÓN	44
4.1. PRINCIPIO DE EQUIDAD E IGUALDAD TRIBUTARIA	45
4.2. AMPARO DIRECTO 36/2015, RESUELTO POR LA PRIMERA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN	46
5. ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA 1ª./J. 69/2017 “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.	51
5.1. OPINIÓN SOBRE EJECUTORIA 761/2015, que da origen a LA JURISPRUDENCIA 1ª./J. 69/2017 “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”	56
CONCLUSIONES	64
BIBLIOGRAFÍA	66

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo, fija la postura del presentante respecto de la tesis jurisprudencial (1ª./J. 69/2017) que lleva por rubro “ESTÍMULOS FISCALES. AL ARTÍCULO TRANSITORIO, FRACCIÓN I, DEL DECRETO QUE COMPILA DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES Y ESTABLECE MEDIDAS DE SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA, PARA EL EJERCICIO DE 2014, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD”.

Por lo anterior y para soportar la postura en la presente, primero se abordarán temas como: **a)** estímulos fiscales, **b)** principios de equidad, proporcionalidad, igualdad y capacidad contributiva, y **c)** diversos criterios emitidos por el Poder Judicial de la Federación; a través de los cuales, se observa la interpretación que dan con relación a los tópicos descritos, que servirán de apoyo a los razonamientos vertidos.

En este mismo orden de ideas, se analizará la ejecutoria del amparo directo 36/2015, donde se realizó un estudio al principio de equidad tributaria, con relación a la existencia de un trato diferenciado entre los aviones y los helicópteros, en ambos casos se tratan de aeronaves y cuyas modalidades en el servicio de transportación aérea no cambian, por lo que no debe existir un tratamiento distinto entre éstos, con la única finalidad de tomar el razonamiento que se emitió respecto del principio de equidad.

Finalmente, se fijará la postura respecto de la jurisprudencia que lleva por rubro “ESTÍMULOS FISCALES. AL ARTÍCULO TRANSITORIO, FRACCIÓN I, DEL DECRETO QUE COMPILA DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES Y ESTABLECE MEDIDAS DE SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA, PARA EL EJERCICIO DE 2014, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD, así como los razonamientos para la emisión de las conclusiones.

1. ESTÍMULO FISCAL

Los estímulos fiscales en México, tienen su origen en el primer párrafo del numeral 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dicho precepto legal confiere al Estado la rectoría del desarrollo nacional con el objeto de fomentar el crecimiento económico del país, como a continuación se observa:

“Artículo 25. Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante la competitividad, **el fomento del crecimiento económico** y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución. La competitividad se entenderá como el conjunto de condiciones necesarias para generar un mayor crecimiento económico, promoviendo la inversión y la generación de empleo. (...)”

De igual manera, se encomienda al Estado la planeación, conducción, coordinación y orientación de la actividad económica del país, acudiendo para tal efecto al sector público, social y privado.

Aunado a ello, otro artículo que cobra importancia es el numeral 28 de la misma Constitución Federal, con relación a la exención de impuestos, como lo expone Hugo Carrasco Iriarte en su obra Derecho Fiscal Constitucional “(...) la prohibición contenida en el artículo 28 en los términos y condiciones que fijan las leyes sólo pueden referirse a los casos en los cuales se trata de favorecer los intereses de determinadas personas; además, establece un verdadero privilegio no cuando, por

razones de interés social o económico, se exceptúa de pagar impuestos a una categoría de personas por medio de leyes que tienen carácter general”.¹

Derivado de todo lo anterior, resulta dable cuestionar lo siguiente: Se puede advertir al estímulo fiscal contenido en el artículo séptimo transitorio, fracción I, del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicada el pasado 26 de diciembre de 2016, ¿cómo una exención?

Según Emilio Margáin Manautou la exención “es la figura tributaria, en virtud de la cual se elimina de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de equidad, de conveniencia o de política económica.”²

Luego entonces, el estímulo fiscal de la norma que se analiza ¿es o no, una exención?

En el derecho fiscal existen figuras jurídicas que tienen similitud entre sí, al grado de confundirlas unas con otras, entre ellas tenemos la figura de la condonación y la no sujeción.

a) La exención y la condonación.

La diferencia entre la exención y la condonación, radica en que esta última ya ha nacido la obligación tributaria y por ello es exigible su pago, pero se perdona su cobro; mientras que la exención, aunque nace la obligación, no se puede hacer exigible, pues la norma, expresamente lo impide.

¹ Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal Constitucional*, México, Oxford University Press, 2007, p. 139.

² Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Lecciones de derecho fiscal*, Editorial Porrúa, Ciudad de México, p. 268.

b) La exención y la no sujeción.

La no sujeción tributaria se presenta cuando la actividad o conducta de la persona no coincide con lo que la ley señala, como fuente del crédito fiscal.

Ambas figuras difieren, ya que por un lado, la exención presenta elementos de la relación jurídica tributaria, los cuales por razones de políticas económicas, el legislador exime el pago de la carga fiscal; en tanto que la no sujeción implica que el legislador sustraiga o no considere algunos elementos ajenos o distintos de la relación jurídica, con lo cual, al no ubicarse en el hecho imponible, no existe la obligación tributaria, por el simple hecho de no actualizarse la conducta generadora del impuesto, es decir, estamos frente a un acto no objeto de la carga fiscal.

1.1. CLASIFICACIÓN DE LAS EXENCIONES

A. La exención objetiva.

Se otorga en atención a ciertas cualidades y características del objeto que genera el gravamen, como es el caso de artículos de primera necesidad para la subsistencia del hombre o en beneficios de algunas ramas de la actividad económica, es decir, tiene su justificante en quien está obligado a pagar, goza de la presunción de que carece de capacidad contributiva.

B. La exención subjetiva.

Se establece en atención a determinadas personas, por razones de índole económica o social, es decir, se les concede un trato privilegiado.

1.2. CONCEPTO DE ESTÍMULO FISCAL

Dentro de la tesis jurisprudencial (1ª./J. 69/2017) que se analiza, se discute entre otras cosas, la constitucionalidad del estímulo fiscal previsto en la fracción I de artículo séptimo transitorio del “DECRETO, que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado el pasado 26 de diciembre de 2013 en el Diario Oficial de la Federación.

Al respecto, resulta indispensable establecer que debemos entender por estímulo fiscal, por ello, se acudió a la legislación del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto al Valor Agregado, al Código Fiscal de la Federación y sus respectivos reglamentos.

Del análisis realizado a los ordenamientos legales precisados en el párrafo que antecede, se observó que los mismos no conceptualizan o definen el concepto de estímulo fiscal, como tal vez si ocurre con las contribuciones.

Derivado de lo anterior, es necesario remitirnos al Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia de la Lengua³, el cual define al estímulo como el “incitamiento para obrar o funcionar”; asimismo, “incitar” significa “mover o estimular a uno para que ejecute una cosa”.

Por su parte, el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, define al estímulo fiscal como sigue:

“Beneficio de carácter económico concedió por la ley fiscal al sujeto pasivo de un impuesto, con el objeto de obtener de él ciertos fines de carácter parafiscal.”⁴

³*Diccionario de la Lengua Española*, de la Real Academia de la Lengua, vigésima primera edición, 1992.

⁴*Diccionario Jurídico Mexicano*, del Instituto de Investigaciones Jurídicas, de la Universidad Nacional Autónoma de México, Tercera Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1989, p. 1359.

En consecuencia, es posible definir al estímulo fiscal como un beneficio económico otorgado a cierta clase de contribuyentes, a fin de obtener ciertos beneficios que van más allá de la recaudación, requiriendo de la existencia de una carga tributaria, de una cierta condición del sujeto pasivo y de un objetivo extra-fiscal o parafiscal.

Es decir, el estímulo fiscal lo debemos entender como un incentivo que otorga, en este caso el Estado Mexicano, a determinados grupos o sectores de la sociedad respecto de ciertos actos, actividades o condiciones, con el ánimo de desarrollo para estos sujetos o sectores, o bien, aminorando ciertas cargas fiscales, pues evidentemente el objetivo principal no es recaudatorio, sino que cobra tintes parafiscales.

En este orden de ideas, de la definición antes citada se desprenden los siguientes elementos:

- 1.- La existencia de una carga fiscal.
- 2.- Un incentivo que otorga el Estado en favor de un sector de contribuyentes con características delimitadas.
- 3.- La finalidad de dicho incentivo, es de carácter parafiscal y no recaudatorio.

Bajo esa óptica, podemos definir al estímulo fiscal como un beneficio de carácter económico concedido por el Estado, dentro de una ley o bien mediante decreto, a través del cual permite que determinado contribuyente obtenga ciertos fines de interés social, es decir, no tiene como fin perdonar o condonar una deuda, sino incentivar determinados sectores, por lo que es necesario la presencia de los siguientes elementos:

1. La existencia de una carga fiscal.

2. Un incentivo otorgado por el Estado a determinados sujetos pasivos de la relación tributaria.

1.3.INTERPRETACIÓN DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN RESPECTO DEL ESTÍMULO FISCAL

A continuación, se citarán algunos criterios sobre el tema, con la finalidad de conocer la postura del Poder Judicial de la Federación respecto del estímulo fiscal:

ESTÍMULOS FISCALES. DEBEN RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL QUE LES SEAN APLICABLES, CUANDO INCIDAN EN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN.

Los estímulos fiscales, además de ser benéficos para el sujeto pasivo, se emplean como instrumentos de política financiera, económica y social en aras de que el Estado, como rector en el desarrollo nacional, impulse, oriente, encauce, aliente o desaliente algunas actividades o usos sociales, con la condición de que la finalidad perseguida con ellos sea objetiva y no arbitraria ni caprichosa, respetando los principios de justicia fiscal que les sean aplicables cuando incidan en los elementos esenciales de la contribución, como sucede en el impuesto sobre la renta en el que el estímulo puede revestir la forma de deducción que el contribuyente podrá efectuar sobre sus ingresos gravables una vez cumplidos los requisitos previstos para tal efecto.⁵

DERECHOS DE VIGILANCIA. EL ARTÍCULO 27 DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, AL PREVER QUE EN LAS PROPIAS DISPOSICIONES EN LAS QUE SE ESTABLEZCAN ESTÍMULOS FISCALES O EN SUS

⁵ Tesis: 2ª./J. 26/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, marzo de 2010, p. 1032.

REGLAS DE APLICACIÓN SE SEÑALARÁ SU FORMA Y LUGAR DE PAGO, RESPETA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

El párrafo segundo del precepto legal citado, al prever que en las disposiciones que concedan estímulos o en sus reglas de aplicación se señalará la forma y el lugar en que los beneficiarios de los estímulos fiscales pagarán los derechos de vigilancia, respeta el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que para cumplirlo se requiere sólo una ley formal o material que establezca las cargas fiscales de los contribuyentes y la posibilidad de que éstos conozcan el alcance de sus obligaciones de manera que no quede margen a la arbitrariedad de la autoridad. Lo anterior es así, ya que el alcance del principio tributario referido atiende a la reserva de ley, que puede ser absoluta cuando la regulación de alguna materia queda acotada en forma exclusiva a una ley formal, o relativa cuando es factible que otras fuentes de la ley regulen parte de la disciplina normativa de determinada materia, siempre que la ley sea la que fije expresa y limitativamente las directrices a las que hay que ajustarse. Así, en materia tributaria la reserva de ley es de carácter relativo, y es suficiente que los elementos esenciales de la contribución se describan en ella, para que puedan desarrollarse en otros ordenamientos de menor jerarquía; de esta manera, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre que se ajusten a la ley y la complementen. En consecuencia, la forma y lugar de pago de los derechos por vigilancia sí pueden establecerse en un ordenamiento diferente, sin que ello implique violación al principio de legalidad tributaria, pues con esa reserva no se genera arbitrariedad por parte de la autoridad exactora, ni estado de inseguridad alguno para el sujeto obligado a su pago, ya que tratándose del pago de derechos por concepto de estímulos fiscales, las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas

o de hecho, es decir, hasta que el sujeto pasivo de la contribución obtiene el beneficio.⁶

Al respecto, es imperativo señalar que ambos criterios jurisprudenciales emanaron de la resolución del amparo en revisión 158/2009, emitido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Ahora bien, a efecto de tener un panorama más claro del asunto que dio vida a los criterios citados en líneas anteriores, resulta importante relatar los conceptos de violación hechos valer dentro del amparo en revisión de mérito:

- El artículo 27 de la Ley Federal de Derechos viola el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, pues el concepto por el cual se realizó el pago de la cuota del 4%, no se encuentra definido en la ley, esto es, no existe en la Ley Federal de Derechos, ni en ningún ordenamiento legal, reglamento, circular o publicación el concepto de "derechos de vigilancia", por lo que se está violentando el principio de legalidad tributaria al generarse un estado de incertidumbre jurídica.
- El artículo 28 de la Ley Federal de Derechos, es violatorio del principio de equidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, ya que, sin la existencia de justificación alguna, exenta del pago del derecho de vigilancia a los beneficiarios de estímulos fiscales de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta, mientras que no sucede lo mismo en el caso de los demás beneficiarios de estímulos fiscales, quienes sí tendrán que pagar por los derechos respectivos en términos del artículo 27 de la ley que nos ocupa.

⁶Tesis 2ª./J. 247/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, enero de 2010, p. 272.

Así, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al momento de resolver el recurso de mérito, determinó que el estímulo fiscal, es un instrumento usado por el Estado que busca motivar la realización de determinadas actividades, además de que, en ese propósito los sujetos a los que está dirigido, obtienen un beneficio fiscal.

Esto es, un beneficio económico concedido por la ley fiscal al sujeto pasivo de la relación tributaria a fin de obtener de él, ciertos fines de carácter extrafiscal, como sería el desarrollo de determinada actividad, estimulando a los contribuyentes con ciertas reducciones en la carga tributaria o vía créditos fiscales, entre otras modalidades, el fortalecimiento empresarial, el dinamismo comercial o económico, con el objeto de alcanzar ciertos fines de interés social, lo que se conoce como fin extrafiscal.

Bajo esa guisa, la creación de un estímulo fiscal debe atender entre otras cosas, a lo siguiente:

- 1) La existencia de un tributo a cargo del beneficiario del estímulo;
- 2) Una situación o actividad especial del contribuyente que, al ubicarse en el supuesto jurídico da origen al derecho de exigir el otorgamiento del estímulo a su favor, así como la obligación de pago de la contribución respectiva;
- 3) Un objetivo o varios de carácter extrafiscal, que constituyan el elemento teleológico del estímulo fiscal;
- 4) Trascender de lo particular a lo general en el ámbito social.

Al respecto, sí tomamos en cuenta que el estímulo fiscal representa un beneficio económico y fiscal para los contribuyentes beneficiados, es natural que el Estado o

la administración pública, vigile o verifique el manejo u operación del estímulo (objetivo directo), así como el cumplimiento de los objetivos buscados y la realización de los fines de interés social que se busca obtener (objetivo indirecto).

Por lo que, en el caso particular, el pago de servicio de vigilancia establecido en el artículo 27 de la Ley Federal de Derechos, tendrá también como meta comprobar el destino del estímulo fiscal, así como el cumplimiento de los objetivos directos e indirectos plasmados en el decreto correspondiente.

En consecuencia, los derechos por servicio de vigilancia deben medirse a partir del estímulo fiscal y económico recibido por los sujetos pasivos beneficiados.

Por lo expuesto, la Sala concluye que, el servicio de vigilancia que presta el Estado por medio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es de carácter público, pues se presta con motivo de las funciones públicas estatales orientadas a la promoción y desarrollo de ciertas actividades económicas, financieras, bancarias, entre otras.

El referido servicio de vigilancia, es un servicio público, que constituye una actividad estatal individualizada, concreta y determinada, motivo por el cual, se establece una relación entre el Estado y los beneficiarios de estímulos fiscales, que justifica el pago de derechos fiscales.

Es decir, en estos dos casos, el pago de derechos por servicio de vigilancia, deberá respetar los principios de justicia fiscal, como lo son: legalidad, proporcionalidad y equidad, cuando éste incida en los elementos esenciales de la contribución (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa).

Por su parte, la tesis aislada (Tesis 2a. XXXVII/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, abril de 2009, p.734.), de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, prevé lo siguiente:

SUBSIDIO PARA EL EMPLEO. TIENE NATURALEZA DE ESTÍMULO FISCAL Y, POR ELLO, NO LE RESULTAN APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUITAD.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia 2a./J. 16/2007, sostuvo que el crédito al salario tiene naturaleza de estímulo fiscal y, por ello, no le resultan aplicables los principios tributarios de proporcionalidad y equidad previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. El anterior criterio es aplicable al subsidio para el empleo, pues éste no puede catalogarse como una contribución de las consignadas en el citado precepto constitucional, al no constituir un impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o un derecho, previstos en el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, ni como una prestación obligatoria a favor del Estado exigible coactivamente y destinada a contribuir a los gastos públicos de la Federación, debiendo considerarse como un estímulo fiscal otorgado a favor de los trabajadores de menores recursos que presten un servicio personal subordinado, el cual se instrumentó con la finalidad de aumentar sus ingresos disponibles a través del importe entregado en efectivo por ese concepto, en caso de que el crédito al salario sea mayor al impuesto sobre la renta a su cargo o bien, a través del no pago de dicho impuesto o de su disminución. Es decir, el subsidio para el empleo se traduce en un impuesto negativo o en un no pago del impuesto sobre la renta que pudieran tener a su cargo los trabajadores asalariados a los cuales se dirige, corriendo a cargo del Estado, en virtud de que el fisco federal lo otorga con el propósito de incrementar los ingresos disponibles del trabajador. En consecuencia, no se violan los principios tributarios de equidad y proporcionalidad previstos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución.

Cabe precisar que la presente tesis emanó del amparo en revisión 134/2009, cuya temática consiste en determinar si en el caso particular, le son aplicables al subsidio para el empleo los principios de equidad y proporcionalidad tributaria.

Al respecto, la recurrente alega violaciones en perjuicio de dichos principios (equidad y proporcionalidad tributaria), no perdiendo de vista, que el subsidio al empleo sustituyó al crédito al salario, en su naturaleza, es decir, siguen siendo válidas las consideraciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis de jurisprudencia 2a./J. 16/2007⁷, respecto a la naturaleza del crédito al salario, insistiendo en la misma que la del subsidio al empleo.

En dicho criterio, se señaló que el crédito al salario, no podía ser descrito como una contribución de las consignadas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, ya que no constituía un impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o un derecho de los previstos en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, ni tampoco como una prestación obligatoria a favor del Estado que pudiera ser exigida coactivamente y estuviera destinada a contribuir a

⁷**CRÉDITO AL SALARIO. TIENE LA NATURALEZA DE UN ESTÍMULO FISCAL Y, POR ELLO, NO RESULTAN APLICABLES LAS GARANTÍAS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN, NI SE TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO.** El crédito al salario no puede ser catalogado como una contribución de las consignadas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que no constituye un impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o un derecho, previstos en el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, ni tampoco como una prestación obligatoria a favor del Estado que pueda ser exigida coactivamente y esté destinada a contribuir a los gastos públicos de la Federación, sino que debe considerarse como un estímulo fiscal otorgado a favor de los trabajadores de menores recursos que presten un servicio personal subordinado, el cual se instrumentó con la finalidad de que los asalariados aumenten sus ingresos disponibles a través del importe que se les entregue en efectivo por ese concepto, en caso de que el crédito al salario sea mayor que el impuesto sobre la renta a su cargo o bien, a través del no pago de dicho impuesto o de su disminución. Es decir, el crédito al salario se traduce en un impuesto negativo o un no pago del impuesto sobre la renta que pudieran tener a su cargo los trabajadores asalariados a los que está dirigido, el cual corre a cargo del Estado, en virtud de que es el fisco federal quien lo otorga con el propósito de incrementar los ingresos disponibles del trabajador. En consecuencia, la pretensión de que se violentan las garantías de equidad y proporcionalidad previstas en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, es inadmisibile.

los gastos públicos de la Federación, sino considerarse como un estímulo fiscal otorgado a favor de los trabajadores de menores recursos que prestaran un servicio personal subordinado, el cual se instrumentó con la finalidad de que los asalariados aumentaran sus ingresos disponibles a través del importe que les entregara en efectivo por ese concepto, en caso de que el crédito al salario fuera mayor que el impuesto sobre la renta a su cargo o bien, a través del no pago de dicho impuesto o de su disminución.

Previo a continuar con la explicación, resulta importante esclarecer que el “crédito al salario”, era una cantidad de dinero que se emplea para subsidiar parte de impuesto sobre la renta a cargo de los trabajadores. La cual el patrón acreditaba contra el impuesto en mención propio o retenido a terceros.

Ahora bien, una vez señalado lo anterior, el criterio de mérito, prevé que el crédito al salario se traduce en un impuesto negativo o un no pago del impuesto sobre la renta que pudieran tener a cargo de los trabajadores asalariados a los que estuviera dirigido, el cual corre por cuenta del Estado, en virtud de que el Fisco Federal es quien lo otorga con el propósito de incrementar los ingresos disponibles del trabajador, por ello, se concluyó que el estímulo fiscal no violenta los principios de equidad y proporcionalidad previstos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución.

Es decir, quien asume el efecto de un no pago sería el Estado, lo cual pudiese resultar contradictorio, ya que quien lo eroga es el patrón de los empleados, sin embargo, a éste se le permitía acreditarlo, recuperando el pago mediante acreditación.

Por lo que, mientras a uno se le exenta, como lo es el trabajador; quien efectúa la erogación se le permitió una forma de recuperación que, si bien éste entregaba al trabajador, también dicho pago le era retornado vía acreditación.

Concluyendo la juzgadora que el subsidio al empleo, no transgrede los principios de proporcionalidad, equidad y destino al gasto público que deben regir a todas las contribuciones en términos del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Lo anterior, en razón de que la figura del subsidio al empleo, no puede ser catalogada como una contribución que deban soportar los patrones en su patrimonio, pues tiene el carácter de beneficio fiscal que corre a cargo del Estado, por ello es el Fisco Federal quien lo otorga con el propósito de incrementar los ingresos disponibles del trabajador, sacrificando los ingresos que pudiese obtener por la recaudación del impuesto sobre la renta, siendo el Estado quien establece el acreditamiento como medio de recuperación del pago efectuado por el patrón.

Me explico, en atención al mecanismo que al efecto estableció el Estado, tiene que aceptar el acreditamiento de las cantidades que el patrón entregó en efectivo al trabajador por concepto del crédito al salario, o bien, la disminución o el no pago del mencionado tributo es a favor de los trabajadores.

De ahí, la calificación de inoperante al argumento formulado por la quejosa en el amparo en revisión 134/2009, es decir, al permitirle acreditar el pago efectuado por el patrón y con ello recuperar su erogación, pues el Estado es quien corre con la carga económica.

Por ello, si bien es cierto el patrón se encuentra obligado a efectuar el cálculo, retención y entero del tributo de renta que resulta a sus trabajadores, debiendo determinar el subsidio al salario que le corresponde a sus empleados, también lo es que, éste podrá ser recuperado a través de la acreditación.

Por ende, dichas cantidades cuando no se cause el suficiente impuesto sobre la renta a cargo, ni el retenido a terceros, las puede solicitar vía devolución en términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

Al respecto, el saldo a favor que obtenga, derivado del pago del subsidio para el empleo, si bien no se puede acreditar contra otra contribución que no sea el impuesto sobre la renta a cargo o del retenido a terceros, sí se puede solicitar vía devolución, ello implica que el numeral reclamado no sea contrario al principio de seguridad jurídica.

En conclusión, el subsidio al empleo, no puede ser considerado como una contribución, pues no incide directamente en los elementos esenciales del impuesto, éste no deberá ser regido por los principios de justicia fiscal, establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

Por ende, dicho subsidio es un estímulo fiscal, que obliga al patrón aportar dinero propio, teniendo como fin el gasto público, para solventar una obligación que adquirió el Ejecutivo Federal con los trabajadores, esto es sólo temporal, mientras acredita el subsidio al empleo en contra del impuesto sobre la renta a cargo o del retenido a terceros o, en su defecto, solicita la devolución de las cantidades que no pudo acreditar por no haber generado suficiente impuesto sobre la renta.

De manera que, temporalmente los saldos a favor del subsidio al empleo repercuten en el patrimonio del empleador que pagó y no tiene tributo de renta a cargo o retenido a terceros suficientes para acreditarlos. Por lo que, el único que resiente la carga del subsidio al empleo, una vez que el patrón acredite o solicite en devolución, es el Estado al dejar de percibir el impuesto correspondiente.

2. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

Es innegable que el término de capacidad contributiva, tiene estrecha relación con los principios de proporcionalidad y equidad, por ende, se explicaran por la

vinculación que existe entre estos y la jurisprudencia cuyo rubro es “ESTÍMULOS FISCALES. DEBEN RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL QUE LES SEAN APLICABLES, CUANDO INCIDAN EN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN”⁸, materia del presente trabajo.

2.1. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

La proporcionalidad de las contribuciones, encuentra su fundamento en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, de igual manera dicho precepto constitucional hace referencia a la equidad en su imposición.

Ésta debe identificarse con la capacidad contributiva de las personas, no así con la capacidad económica, concepto que implica una idea más amplia y no necesariamente coincide con la posibilidad de participar en la asistencia de los gastos públicos.

Para Humberto Delgadillo, “la proporcionalidad es un concepto que se refiere, necesariamente, a una parte de un todo, y siempre en relación con el carácter económico de la carga impositiva”.⁹

Por otro lado, para Emilio Margáin Manautou señala que un tributo es proporcional cuando “comprenda por igual (...) a todos aquellos individuos que se encuentren colocados en la misma situación o circunstancia”.¹⁰

⁸ Tesis: 2a./J. 26/2010, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXXI, marzo de 2010, p. 1032.

⁹ Humberto Delgadillo, Luis, *Principios del Derecho Tributario*, editorial Limusa, 5ª edición, México D.F., 2008, p. 70.

¹⁰ *Ibíd.*, p. 70.

Por su parte, Fritz Neumark define al principio de proporcionalidad como “el principio de fijación y distribución de cargas tributarias según la capacidad individual de pago de los contribuyentes”.¹¹

El principio de proporcionalidad en materia tributaria, se puede interpretar atendiendo a una serie de criterios que ha emitido la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de jurisprudencias y tesis aisladas, en los cuales ha señalado, para que una contribución sea proporcional debe atender a lo siguiente:

- a)** La existencia de un potencial económico susceptible de ser gravado, éste es el ingreso del gobernado que excede después de haber cubierto sus necesidades básicas, es decir, sus alimentos, entendidos como tales, comida, vestido y habitación, lo restante refleja una riqueza que puede ser gravada por el Estado para satisfacer el gasto público.
- b)** El establecimiento de una contribución no debe ser excesiva ni rigurosa, ya que ésta, cuando tiende a extinguir o afectar la fuente de riqueza, esto es, que la contribución sea mayor a la ganancia, de tal forma que la realización del supuesto de causación genera menos que el monto a pagar, dicho pago ocasiona que se deba cubrir con el total de la utilidad más un porcentaje que requiere para continuar realizando el supuesto gravado, ello conllevaría a que se decreta la inconstitucional de la contribución, por no atender la proporción de su capacidad económica y por ende, a su capacidad contributiva.
- c)** Una contribución debe ser general, es decir, no puede atender a sujetos en particular. El supuesto que da origen al hecho gravado debe estar dirigido a todo aquel que despliegue el supuesto jurídico gravado por la ley fiscal.

¹¹Ibíd., p. 70.

Cabe mencionar que, la generalidad se da cuando se atiende a grupos de iguales circunstancias de hecho y calidad, en tanto la especificidad a personas en particular.

Es decir, cuando se establezcan impuestos a determinado sector de personas que se dediquen al mismo acto o actividad y concedan ciertas cargas o exenciones, atendiendo a sus particularidades, pero sus capacidades son similares al del resto de los sujetos pasivos, desde mi punto de vista, iría en contra del principio en mención.

2.2. PRINCIPIO DE EQUIDAD

El principio de equidad, encuentra su fundamento al igual que el de proporcionalidad en el numeral 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dicho principio ha sido interpretado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como la exigencia de ubicar a los contribuyentes de una contribución, bajo una misma hipótesis de causación, deberán guardar idéntico tratamiento frente a la norma jurídica que lo regula, naciendo así el postulado de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

La equidad se entenderá a la disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo que merece¹², o dicho de otro modo, ser igual con los iguales y desigual con los desiguales.

En consecuencia, tenemos que la equidad se identifica como el impacto del gravamen, el cual debe ser el mismo para todas las personas que se encuentren colocadas en la misma o similar circunstancia contributiva.

Así, la proporcionalidad y la equidad son conceptos que, en la interpretación tributaria, dan pie al nacimiento de la capacidad contributiva.

¹² *Ibíd.*, p. 58.

2.3.INTERPRETACIÓN JURISDICCIONAL DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

Ambos conceptos han sido materia de estudio y pronunciamiento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por ello se cita el siguiente criterio jurisprudencial:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES.

La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.¹³

De la interpretación realizada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los principios de proporcionalidad y equidad integran dos conceptos diferentes, sin embargo, no pueden ser entendidos de manera autónoma, necesariamente deben analizarse en su conjunto, es decir, en un solo principio de proporcionalidad y equidad, dando nacimiento a la figura de la capacidad contributiva, como anteriormente se ha referido.

En consecuencia, el principio de capacidad contributiva asegura la facultad de una persona para enfrentar la carga tributaria y se mide con relación a su capacidad económica, calculándose con fundamento en su ingreso, gasto y patrimonio.

¹³Tesis 3ª/J. 4/91, *Semanario Judicial de la Federación*, Tomo VII, febrero de 1991, pág. 60, bajo el registro 207061.

3. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

El numeral 31, fracción IV, Constitucional señala como obligación a los mexicanos el deber de contribuir de manera proporcional y equitativa entre otros principios, como a continuación se observa:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera **proporcional y equitativa** que dispongan las leyes.”¹⁴

Como se desprende del texto constitucional antes transcrito, el legislador deberá crear la norma tributaria, no sólo tomando en cuenta los aspectos presupuestales, que permitan el desarrollo de la actividad del Estado en sus tres ámbitos de gobierno, sino que es de suma importancia la condición del sujeto pasivo en la relación tributaria, es decir, atendiendo a su capacidad contributiva.

Es por eso que cito a Héctor Villegas, el cual define a “la capacidad contributiva, también llamada capacidad de pago por los anglosajones (ability to pay), puede ser entendida como la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos”.¹⁵

Del presente concepto emerge la palabra “aptitud económica”, la cual nos podría generar una confusión entre capacidad económica y la capacidad contributiva, pues no siempre el que tiene capacidad económica, cuenta con capacidad tributaria.

¹⁴ Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

¹⁵ Villegas, Héctor, *Manual de Finanzas Públicas*, editorial De Palma, Bs. As, 2000, p. 203.

Podemos interpretar al autor en cita, que utiliza como sinónimos la capacidad o aptitud económica y la capacidad contributiva; o bien, que la capacidad contributiva está condicionada a la capacidad económica, es cuestión de interpretación.

Para Hugo Carrasco Iriarte, define a la capacidad contributiva como “la posibilidad del pago de contribuciones que represente para los contribuyentes el mínimo de sacrificio posible”.¹⁶

A diferencia de la primera definición, Iriarte señala como una posibilidad de pago de contribuciones, representando tal desembolso como un mínimo sacrificio posible. La interrogante que surge con dicho concepto es, la tasa impositiva considerada por Carrasco Iriarte como un mínimo sacrificio posible, ¿será un 30% o 35%? después de disminuir las deducciones autorizadas, y restar la participación de los trabajadores y las pérdidas de ejercicio anteriores, en caso de que éstas dos existan.

Otra definición, consiste en el “conjunto de valoraciones subjetivas u objetivas que sirven para apreciar la manifestación externa de un hecho económico imponible y previsto por la ley”¹⁷, de la cual se observan dos valoraciones una subjetiva y otra objetiva.

Marco Cesar García Bueno identifica dos tipos de capacidades contributivas, una subjetiva y otra objetiva.

Para éste la capacidad contributiva subjetiva, es aquella que el legislador individualiza la carga tributaria del contribuyente, valorando su situación personal y familiar, es decir, una vez satisfechas las necesidades primarias del contribuyente y las de su familia, lo que se conoce como capacidad económica, el restante o

¹⁶Carrasco Iriarte, Hugo. *Glosario de términos fiscales, aduaneros y presupuestales*, 3ª edición, Ed. IURE Editores, p. 37.

¹⁷ Ahumada, Guillermo. *Tratado*, Ed. Finanzas Públicas, Tomo I, México, 1ª edición, 1965, p. 256.

remanente serviría de base para denotar su capacidad contributiva, lo anterior sólo es aplicado para los ingresos de las personas físicas.

En tanto que la capacidad contributiva objetiva, es aquella riqueza neta o disponible, que sirve de parámetro para el cumplimiento de la obligación tributaria, es decir, a los ingresos acumulables, se disminuyen las deducciones autorizadas, así como la participación de los trabajadores y se le resta la pérdida de ejercicios anteriores, únicamente en caso de que haya, para obtener la base gravable del impuesto.

Al respecto, Raúl Lobato en su obra “Derecho Fiscal” señala lo siguiente “se entiende que posee capacidad contributiva la persona que posee ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, o sea, cuando los ingresos rebasan las cantidades que son indispensables y suficientes para que una persona y su familia subsistan”.¹⁸

En conclusión, la capacidad contributiva, tomando en cuenta algunos puntos abordados en las definiciones anteriores, es aquella que surge una vez que el contribuyente ha satisfecho sus necesidades primarias personales y familiares, atendiendo a la situación económica del sujeto en la realidad en que éste vive, permitiendo hacer frente a la imposición tributaria establecida por el Estado a través de las leyes fiscales, para así afectar una parte justa y razonable de los ingresos o utilidades obtenidos por cada contribuyente.

3.1. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Como ya se adelantó, esta figura nace del apego a los principios de proporcionalidad y equidad jurídica, en razón de establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su capacidad económica;

¹⁸ Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*, Ed. Harla, México, 1ª edición, 1983, p.57.

y otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes en circunstancias iguales o similares en términos de la relación tributaria.

Este es el papel que le corresponde interpretar al principio de capacidad contributiva, considerado como “...el elemento de cohesión para que los impuestos constituyan un sustento y no un conglomerado o un caos.”¹⁹

Dicho principio funge como límite a la potestad normativa tributaria de la que goza el legislador, es decir, un tope material y jurídico.

Reconocido como derecho fundamental, que supone garantiza cargas tributarias apegadas a la aptitud contributiva real del sujeto pasivo de la relación tributaria.

3.2.DIFERENCIA ENTRE CAPACIDAD ECONÓMICA Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Entre la capacidad contributiva y la capacidad económica prevalece una relación de interdependencia, la primera presupone la existencia de la segunda, y desde mi punto de vista, no son términos sinónimos, aunque algunos autores no comparten tal aseveración, el Poder Judicial de la Federación dentro de los criterios que se analizaran más adelante, soportarán mi dicho.

Para que la capacidad contributiva se exteriorice, debe haber un índice de riqueza manifestada por medio de ingresos, patrimonio o gasto, un sustento económico y sobre todo, la riqueza debe ser efectiva y no incidir en los mínimos existenciales del sujeto o su familia.

En ese orden de ideas, la capacidad contributiva exige, en su carácter de principio material de la tributación, un primer aspecto, ubicar la riqueza susceptible de

¹⁹ Herrera Molina, Pedro. *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, Madrid, Marcial Pons, 1998, p. 109 y 110.

tributación, es decir, el sujeto que rebase la frontera del mínimo para su subsistencia o mínimo vital, podrá ser gravado.

En teoría, el acreedor tributario sólo podrá exigir al sujeto pasivo una aportación apegada a su aptitud o posibilidad contributiva.

3.3. PRONUNCIAMIENTOS JUDICIALES SOBRE LA CAPACIDAD GRAVABLE O CONTRIBUTIVA

El primer criterio que se transcribe, fue emitido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo epígrafe y contenido literal, es el siguiente:

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias

son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.²⁰

De la jurisprudencia antes citada, se desprende el amparo en revisión 235/2002, el cual, la parte quejosa hace valer entre otros, la violación al principio de proporcionalidad tributaria respecto del tercer artículo transitorio de la ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2002.

Al respecto, se estima necesario transcribir el contenido del artículo en comento, mismo que establece:

“Artículo tercero. Del impuesto sustitutivo del crédito al salario.

Único. Están obligadas al pago del impuesto sustitutivo del crédito al salario establecido en este artículo, las personas físicas y las morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional, conforme a lo siguiente:

Se consideran erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones en efectivo o en especie que sean pagadas por la persona física o moral a quienes les presten un

²⁰Tesis: P./J. 10/2003, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XVII, mayo 2003, p. 144.

servicio personal subordinado. Para estos efectos, también se considerarán erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado aquellas erogaciones que para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se consideran ingresos asimilados a salarios.

El impuesto establecido en este artículo se determinará aplicando al total de las erogaciones realizadas por la prestación de un servicio personal subordinado, la tasa del 3%.

El impuesto establecido en este artículo se calculará por ejercicios fiscales y se causará en el momento en que se realicen las erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado.

El impuesto del ejercicio, deducidos los pagos provisionales del mismo, se pagará en el año de 2003 mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, en las mismas fechas de pago que las establecidas para el impuesto sobre la renta.

Los contribuyentes de este impuesto efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel en el que se realicen dichas erogaciones. El pago provisional se calculará aplicando la tasa establecida en el párrafo tercero de este artículo sobre el total de las erogaciones efectuadas en el mes al que corresponda el pago.

Los contribuyentes a que hace referencia este artículo podrán optar por no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario a que se refiere el mismo, siempre que no efectúen la disminución del crédito al salario pagado a sus trabajadores establecida en los artículos 116, 117 (sic) y 120 (sic) de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Cuando el monto del crédito al salario pagado a los trabajadores en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta sea mayor que el impuesto causado en los términos de este artículo, los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el párrafo anterior podrán disminuir del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, únicamente el monto en el que dicho crédito exceda del impuesto causado en los términos de este artículo, siempre y cuando, además, se cumplan los requisitos que para tales efectos establece el artículo 120 (sic) de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Para los efectos de este artículo, se considera como una sola persona moral el conjunto de aquellas que reúna alguna de las características que se señalan a continuación, caso en el cual cada una de estas personas morales deberá pagar el impuesto establecido en este artículo por la totalidad del monto erogado por la prestación de un servicio personal subordinado:

a) Que sean poseídas por una misma persona física o moral en más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de las mismas.

b) Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas, aun cuando no determinen resultado fiscal consolidado. Se entiende que existe control efectivo, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

1. Cuando las actividades mercantiles de la sociedad de que se trate se realizan preponderantemente con la sociedad controladora o las controladas.

2. Cuando la controladora o las controladas tengan junto con otras personas físicas o morales vinculadas con ellas, una participación superior al 50% en las acciones con derecho a voto de la sociedad de que se trate. En el caso de residentes en el extranjero, sólo se considerarán cuando residan en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información.

3. Cuando la controladora o las controladas tengan una inversión en la sociedad de que se trate, de tal magnitud que de hecho les permita ejercer una influencia preponderante en las operaciones de la empresa.

Para los efectos de este numeral, se consideran sociedades controladoras o controladas las que en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se consideren como tales.”²¹

Ahora bien, la Litis dentro del amparo en revisión 235/2002, radicó en que el impuesto sustitutivo del crédito al salario, el legislador estableció que están obligadas al pago del impuesto las personas físicas y morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional, señalando un mecanismo aplicable exclusivamente a las personas que perciben salarios por la prestación personal subordinado, por ende, se excluye a los miembros y socios de las cooperativas de producción y asociaciones y sociedades civiles cuyos ingresos actualmente se asimilan a salarios.

Asimismo, quedan excluidos los ingresos que reciban por honorarios los administradores, comisarios y gerentes generales. Tampoco podrán obtener el crédito al salario, las personas físicas con ingresos por honorarios que presten servicios preponderantemente a un prestatario y aquellos que obtengan ingresos de honorarios por servicios independientes y opten por el régimen de asalariados en el impuesto sobre la renta.

²¹Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2002.

De la exposición de motivos de la ley en comento vigente en 2002 a que refiere la sentencia del amparo en revisión, se desprende que, el Gobierno Federal pretendió se incrementara el ingreso disponible de los trabajadores de menores recursos a través del establecimiento del crédito al salario, absorbiendo el costo e impacto económico del mismo, estableciendo la posibilidad de que los retenedores o patrones pudieran disminuir de los impuestos federales a su cargo o del retenido a terceros, las cantidades por concepto del crédito al salario pagado a sus trabajadores.

Es decir, Ley del Impuesto sobre la Renta establecía que cuando el crédito al salario fuera mayor que el impuesto a cargo de los trabajadores, disminuido el subsidio acreditable y en su caso resulte aplicable, el patrón se encontraba obligado a entregar directamente esas cantidades a sus trabajadores, pudiendo disminuirlas de los impuestos a su cargo o del retenido a terceros.

Con la figura del crédito al salario en la Ley del Impuesto sobre la Renta, el Gobierno Federal, es el que absorbe el costo de esas cantidades y no el patrón.

Para el ejercicio fiscal de 2002, se realizaron algunas modificaciones al capítulo I del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, destacándose las siguientes:

- Limitó el derecho del retenedor a disminuir las cantidades que pague por concepto del crédito al salario a sus trabajadores, a partir del 2002, sólo podrá disminuir del impuesto sobre la renta a su cargo y del impuesto retenido a terceros, más no de otros impuestos federales.
- Se establecieron mayores requisitos para que los retenedores pudieran disminuir esas cantidades, mismos que no se mencionaran, por no atender el tema central del trabajo de investigación.

Con dichas modificaciones que sufrió la figura del crédito al salario, no desapareció la posibilidad de que el retenedor o patrón pudiera disminuir esas cantidades, sino que se restringió la posibilidad de disminuirlas de cualquier impuesto federal, limitándose al impuesto sobre la renta, además de que se establecieron mayores requisitos para ello.

Con la entrada en vigor del artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta en 2002, las personas físicas y morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado en territorio nacional y optar por no pagar el impuesto sustitutivo del crédito al salario, no podrán disminuir del impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros las cantidades que por concepto de crédito al salario entreguen a sus trabajadores hasta por un importe igual al del impuesto sustitutivo del crédito al salario que se hubiera causado de no ejercer esa opción.

Inconforme con ello, la parte quejosa dentro del amparo en revisión que se analiza, alegó que el artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, establece que el impuesto sustitutivo del crédito al salario transgredía el principio proporcionalidad tributaria que prevé la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, considero fundado el argumento y sostuvo que el principio de proporcionalidad tributaria radica medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.

Es decir, las cargas tributarias deben atender a la capacidad económica de cada sujeto pasivo, en función de su potencialidad real para contribuir a los gastos

públicos, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen atendiendo al principio de proporcionalidad.

Como fue señalado en párrafos anteriores, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes, es decir, el impacto económico, debe encontrarse en proporción a los ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.

En este orden de ideas, el criterio analizado, establece que los sujetos del impuesto sustitutivo del crédito al salario se encontraban obligados a cumplir con la obligación tributaria a su cargo, tomando en consideración no sólo las erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado, sino también por un elemento completamente ajeno a su capacidad contributiva como lo es el crédito al salario que en efectivo, debía entregar a sus trabajadores, este último no depende del causante, sino de los sueldos percibidos por cada uno de sus empleados, así como de las tarifas que prevé la Ley del Impuesto sobre la Renta para su determinación.

Transgrediendo así el principio de proporcionalidad tributaria que prevé la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que introduce un elemento que nada tiene que ver con la capacidad contributiva de las personas físicas y morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado, el cual no atendía a su real capacidad contributiva, como lo señala la propia ejecutoria.

Al respecto, el término “capacidad contributiva”, analizado por el Pleno de la Corte, especifica que no atiende la capacidad contributiva de las personas físicas y morales que realizan erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado, pues el monto que debía enterar a las autoridades fiscales por concepto del impuesto sustitutivo del crédito al salario, varía dependiendo si tienen o no trabajadores de bajos ingresos, por consiguiente, estaban obligados a entregarles a sus empleados el crédito al salario en efectivo.

Variando el impacto que deben absorber las personas que realicen erogaciones por contratar un servicio personal subordinado, pues no tenían que pagar una cantidad equivalente al resultado de aplicar la tasa del 3% sobre el monto total de las erogaciones que efectúen, sino el importe igual aquel que hubieren entregado a sus trabajadores en efectivo, independientemente del total de erogaciones que por la prestación de un servicio personal subordinado hubieren realizado.

En consecuencia, los patrones no estaban contribuyendo en función de su capacidad contributiva, ya que lo hacían dependiendo de los sueldos que obtenían los trabajadores en forma individual, provocando con ello que sujetos con la misma capacidad contributiva tuvieran cargas fiscales diferentes.

El segundo criterio que se transcribe, fue emitido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

IMPUESTO ADICIONAL. LOS ARTÍCULOS 119 A 125 DE LA LEY GENERAL DE HACIENDA MUNICIPAL DEL ESTADO DE MORELOS QUE LO PREVEN, VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

Los preceptos citados, al establecer un impuesto adicional a cargo de las personas físicas o morales que realicen pagos por concepto de impuestos y derechos municipales en la mencionada entidad federativa, ya sea en su carácter de responsables directos o solidarios, violan el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues no existe congruencia entre el mecanismo impositivo que prevén y la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, ya que no fue diseñado para gravar en un segundo nivel determinada manifestación de riqueza previamente sujeta a imposición, a través de un impuesto primario, como

operan las "sobretasas" u otras contribuciones adicionales -cuyo hecho imponible gira en torno a una misma actividad denotativa de capacidad económica-, sino que fue estructurado para gravar globalmente todos los pagos de contribuciones municipales efectuados por los causantes, por lo que su hecho imponible se materializa al momento de cumplir con esa obligación tributaria. Por consiguiente, el aludido gravamen adicional no participa de la misma naturaleza jurídica del impuesto primigenio, pues no se circunscribe a una sola contribución mediante el pago de un doble porcentaje, sino que tiene por objeto gravar todos los pagos por concepto de impuestos y derechos municipales previstos en la Ley de Ingresos del Municipio de que se trate del Estado de Morelos, por lo que es inconcuso que dicho actuar no refleja la capacidad contributiva de los causantes.²²

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 114/2013, abordó como temas principales la capacidad contributiva y el impuesto adicional que prevén los artículos 119, 120, 121, 122, 123, 124 y 125 de la Ley General de Hacienda Municipal del Estado de Morelos.

Surgiendo así criterios encontrados por los Tribunales Colegiados (Primero, Segundo y Tercero del Décimo Octavo Circuito con sede en Cuernavaca Morelos) donde examinaron dos puntos jurídicos idénticos y emitieron criterios opuestos.

Al respecto, resulta necesario transcribir lo establecido en los artículos 119, 120, 121, 122, 123, 124 y 125 de la Ley General de Hacienda Municipal del Estado de Morelos, los cuales disponen lo siguiente:

²² Tesis: 2a./J. 126/2013, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo 2 Libro XXIV, septiembre de 2013, p. 1288.

“Artículo 119. Es objeto del impuesto adicional la realización de pagos por concepto de impuestos y derechos municipales previstos en la Ley de Ingresos del Municipio.

Artículo 120. Son sujetos del impuesto adicional quienes tengan a su cargo, directa o solidariamente, los pagos a que se refiere el artículo anterior.

Artículo 121. Es base del impuesto los pagos por concepto de impuestos y derechos previstos en la Ley de Ingresos del Municipio.

Artículo 122. La tasa general del impuesto será del 25% sobre la base que señala el artículo 121 y su aplicación se hará según lo dispone el artículo 123 de esta ley.

Artículo 123. El impuesto adicional referido a:

a) impuesto de traslado de dominio, así como de los derechos sobre fraccionamientos se aplicará como sigue: 15% para apoyo a la educación. 5% pro-universidad. 5% para fondo de fomento a la industrialización.

b) Los demás impuestos y derechos. 25% general para el Municipio.

Artículo 124. El entero del impuesto se hará en el momento en que se realicen los pagos objeto del gravamen.

Artículo 125. Este impuesto no será objeto de reducción, su aplicación se hará sobre la base del crédito principal.”²³

²³Artículos 119, 120, 121, 122, 123, 124 y 125 de la Ley General de Hacienda Municipal del Estado de Morelos.

A continuación, de manera breve se describirán las posturas de los Tribunales Colegiados que dieron origen a la contradicción de tesis 114/2013:

El Primero y Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Octavo Circuito, determinaron que el impuesto adicional establecido en los citados numerales, transgredían el principio tributario de proporcionalidad, por considerar que introduce un elemento ajeno a la capacidad contributiva de las personas físicas y morales, dado que tiene por objeto la realización de pagos por concepto de impuestos y derechos municipales, lo que no refleja una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, ya que todos los presupuestos de hecho de los impuestos, deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza, es decir, acorde a su capacidad contributiva, y los preceptos que se analizan, establecen un tributo que tiene por objeto el cumplimiento de otra contribución.

En contraposición, se encuentra el Tercer Tribunal Colegiado del mencionado circuito, mismo que señaló que el impuesto adicional previsto en los preceptos legales referidos, constituye uno de los ingresos constitucionalmente reservados a los Municipios, por considerar que se trata de una "tasa adicional" a una contribución sobre la propiedad inmobiliaria, específicamente al impuesto sobre adquisición de bienes inmuebles que sustituyó al impuesto sobre traslación de dominio.

Considerando que el objeto del impuesto adicional es igual al del impuesto sobre adquisición del bien inmueble que lo causa, al ser de la misma naturaleza jurídica, constituye un aumento fijo a la propia tarifa del tributo primario y por tanto, su objeto impositivo no es el cumplimiento de una obligación, como sí lo es el pago de los impuestos o derechos, sino el mismo de la contribución sobre la que se causa, por lo que afirmó que no viola el principio de proporcionalidad tributaria al atender a la capacidad contributiva del causante

Como fue señalado en líneas que anteceden, el principio de proporcionalidad tributaria, se encuentra estrechamente vinculado con la capacidad contributiva del sujeto pasivo en la relación tributaria, de conformidad con este principio, las cargas tributarias deben fijarse en atención a la capacidad de cada sujeto pasivo, es decir, en función de su potencialidad real para contribuir.

La Segunda Sala al resolver la contradicción, consideró que los artículos 119, 120, 121, 122, 123, 124 y 125 de la Ley General de Hacienda Municipal del Estado de Morelos, al establecer un impuesto adicional a cargo de las personas físicas o morales que realicen pagos de impuestos y derechos municipales en esa entidad federativa, ya sea en su carácter de responsables directos o solidarios, violan el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, constitucional.

Pues no existe congruencia entre el mecanismo impositivo que prevén y la capacidad contributiva de dichos sujetos pasivos, dado que tiene por objeto gravar el cumplimiento de la mencionada obligación tributaria, tan es así que la base sobre la cual se calcula el monto del impuesto adicional, se conforma sobre el importe de los pagos de las contribuciones municipales referidas, al cual debe aplicarse la tasa del 25%.

Al igual que el pronunciamiento judicial anterior, señala que no refleja la capacidad contributiva de los causantes, es decir, el objeto del tributo de la Ley General de Hacienda Municipal del Estado de Morelos, se enfoca en una cuestión externa a la capacidad contributiva del contribuyente, pasando por alto la máxima constitucional establecida la fracción IV del numeral 31 del Pacto Federal.

En ese orden de ideas, es inconcuso que el impuesto adicional previsto en los artículos 119-125 de la Ley General de Hacienda Municipal del Estado de Morelos, tiene como hecho imponible el cumplimiento de la obligación tributaria al pagar el contribuyente los impuestos y derechos municipales a que se encuentre obligado,

en consecuencia, no se atiende a su verdadera capacidad contributiva, ya que no revelan una manifestación de riqueza por parte del sujeto pasivo.

El tercer y último criterio que se transcribe, fue emitido por Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el año de 1996.

IMPUESTOS. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, potencialidad ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación.²⁴

Éste fue emitido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, criterio que será analizado de forma distinta a las dos jurisprudencias anteriores, sin embargo, se hará referencia a las coincidencias de los discernimientos.

²⁴Tesis: P. XXXI/96, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, parte III, marzo 1996, p. 437.

Este criterio tiene las siguientes coincidencias respecto de las dos jurisprudencias antes descritas:

- **Reconoce que la imposición de los impuestos, deben observar el principio de proporcionalidad señalado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.**

En los tres supuestos, se toma como punto de partida el fundamento constitucional para establecer impuestos, es decir, el principio de proporcionalidad tributaria, ello no implica que los demás principios establecidos en el precepto legal no sean observados, simplemente que los criterios transcritos abordan el tema de la capacidad contributiva, que como se ha referido en varias ocasiones, dicho principio guarda estrecha relación con la capacidad contributiva.

- **Señala la obligación del sujeto pasivo de contribuir, en función a respectiva capacidad contributiva.**

Se llega a la conclusión, que esta coincidencia es la que más se refiere en los criterios, por ser el tema total en cada una de ellas, es decir, en atención al principio de proporcionalidad tributaria, las cargas tributarias que establezca el legislador, en su ámbito federal o local, deberán ser acordes con la capacidad de cada sujeto pasivo, es decir, en función de su potencialidad real para contribuir.

En los dos primeros criterios, resuelven que se transgreden el principio tributario de proporcionalidad.

El primero, por establecer un impuesto sustitutivo del crédito al salario, concluyendo que no estarían contribuyendo en función de su capacidad contributiva, ya que lo hacen dependiendo de los sueldos que obtengan los trabajadores en forma

individual, provocando con ello en los sujetos (empleadores) con la misma capacidad contributiva tengan cargas fiscales diferentes.

Por otro lado, el segundo, por considerar que se introduce al impuesto local, un elemento ajeno a la capacidad contributiva de las personas físicas y morales, que no refleja una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, es decir, acorde a su capacidad contributiva, y la contribución estatal, tiene por objeto el cumplimiento de otra contribución.

En consecuencia, en ambos casos se violentó el principio de proporcionalidad tributaria.

- **Define lo que debemos entender, respecto a un gravamen proporcional y establece la relación que existe entre el objeto del impuesto y la capacidad contributiva.**

Al respecto, define lo que se debe entender por proporcionalidad y establece la relación que existe entre el objeto del impuesto y la capacidad contributiva.

Como se ha referido en múltiples ocasiones, la definición y/o aplicación del principio de proporcionalidad, con la relación que debe guardar el objeto del impuesto y la capacidad contributiva del sujeto pasivo, siempre estarán vinculadas.

Por ello, se transcriben las oraciones o enunciados de los criterios donde existe conexión entre éstos.

“...que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva...”²⁵

²⁵Tesis: P./J. 10/2003, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XVII, mayo 2003, p. 144.

“...no existe congruencia entre el mecanismo impositivo que prevén y la capacidad contributiva de los sujetos pasivos...”²⁶

“...se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo...”²⁷

De lo anterior, se concluye que tanto la imposición de la carga tributaria como la obligación de aportar al Estado, está condicionada a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Al respecto, de todos los razonamientos vertidos, resulta dable definir a la capacidad contributiva, para efectos de este trabajo, como aquella que surge una vez que el contribuyente ha satisfecho sus necesidades primarias personales y familiares, atendiendo a la situación económica del sujeto en la realidad en que éste vive, que permita hacer frente a la imposición tributaria que establezca el Estado en las leyes fiscales, para así afectar una parte justa y razonable de los ingresos o utilidades obtenidos por cada contribuyente.

4. PRINCIPIO DE IGUALDAD EN LA CONSTITUCIÓN.

Este principio se analiza desde tres puntos de vista:

Desde un punto de vista de igualdad en la ley, es decir, se debe tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, con ello quedando prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, género, edad, capacidades diferentes, condición social, condiciones de salud, religión, opiniones, preferencias, o cualquier otra que pueda atentar contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar derechos y libertades de las personas.

²⁶ Tesis: 2a./J. 126/2013, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo 2 Libro XXIV, septiembre de 2013, p. 1288.

²⁷ Tesis: P. XXXI/96, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, parte III, marzo 1996, p. 437.

Desde un punto de vista de igualdad por la ley, aquí la ley debe ser usada como instrumento para lograr la igualdad de las personas, a través de este tipo de igualdad se busca la justicia social.

Al respecto, Javier Moreno Padilla establece que “El Estado debe ser el impulsor de las estructuras sociales, para que a través del derecho, toda sociedad participe del cambio. La ley presenta tres estados de igualdad que son armoniosos y complementarios entre sí; a) El reconocimiento de la igualdad individual, b) El reconocimiento de la igualdad como situación, y c) la igualdad como transformación social”.²⁸

Finalmente, desde el punto de igualdad ante la ley, ello significa que la norma debe ser aplicada con un criterio de estricta igualdad, a todos los afectados por ella. El propio Pacto Federal reconoce diferencias materiales y económicas entre los mismos mexicanos²⁹ y aunque aspira a una igualdad de hecho (igualdad por la ley), lo que en realidad se busca es una igualdad en la ley y ante la ley.

4.1. PRINCIPIO DE EQUIDAD E IGUALDAD TRIBUTARIA

Como ya se ha mencionado, el fundamento de este principio es la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Federal.

Al respecto, el máximo Tribunal del país ha sintetizado los criterios relativos al principio de igualdad ante la ley enumerando sus características o elementos en las siguientes ejecutorias 41/1997, 42/1997 y 24/2000, que son las siguientes:

²⁸Moreno Padilla, Javier, *El principio de igualdad en el Derecho Tributario*, en la obra Principios Tributarios Constitucionales, TFF, México 1989, p.276-277.

²⁹ Tesis 1ª C/2001, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XIV, diciembre de 2001, p. 192

- El principio de equidad, no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino en procurar la igualdad a que refiere el principio de igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato de quienes se ubican en similitud de hecho.
- La desigualdad de trato supone una violación al numeral 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dicha transgresión se configura si, la desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista una justificación objetiva y razonable.
- A iguales hipótesis de hecho, deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas.
- El valor superior que persigue dichos principios consisten en evitar que existan normas que produzcan, con su aplicación, una ruptura de esa igualdad, generando un trato discriminatorio entre situaciones análogas.

4.2. AMPARO DIRECTO 36/2015, RESUELTO POR LA PRIMERA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

Antes de abordar el estudio de la jurisprudencia 1ª./J. 69/2017, que lleva por 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”, resulta importante plasmar el razonamiento utilizado por la Primera Sala en mención, respecto al principio de equidad dentro la ejecutoria del amparo directo 36/2015.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación radicó el juicio de amparo directo bajo el número 36/2015 y ordenó remitir el asunto a la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, turnando los autos al Ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. He de señalar que el tema en cuestión, es la aplicación del artículo 188 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de forma discriminatoria entre aviones y helicópteros.

En primer término, resulta pertinente exponer los razonamientos expuestos por la quejosa, únicamente por cuanto a la violación al principio de equidad, por lo que dentro del segundo concepto de violación, ésta señaló que el artículo 188 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, transgredía el principio de equidad tributaria, al dar un trato diferenciado entre el otorgamiento del uso o goce de aviones y el otorgamiento del uso o goce de bienes muebles como son los helicópteros, cuando ambos casos se comprenden en el concepto de aeronave y son objeto de regulación de la Ley de Aviación Civil, por lo que no hay diferencia justificada.

Ya que en ambos casos se utilizaron para la transportación aérea, es decir, se destinó al transporte de pasajeros y/o mercancías, el sujeto retenedor en ambos casos recibió el otorgamiento del uso o goce temporal de los mismos para su explotación, también se requería contar con concesión o permiso del Gobierno Federal, además de que en las dos situaciones el arrendatario es la persona que efectuó la retención por hacer los pagos, por lo que no se aprecia la existencia de una causa o razón justificada y constitucionalmente válida, que permitiera un trato diferenciado.

Al respecto, las personas que efectúen el arrendamiento de helicópteros no podrán aplicar para efecto del impuesto sobre la renta del residente en el extranjero la tasa del 5%, no obstante se arrienda al igual que un avión y prestan el mismo servicio de transportación aérea, de ahí que el numeral 188 del impuesto sobre la renta, establece un trato diferenciado entre contribuyentes que se encuentran en igualdad

de condiciones, ya que las personas físicas o morales residentes en territorio nacional que efectúen el arrendamiento de aeronaves consistentes en helicópteros, no pueden efectuar el cálculo del impuesto sobre la renta aplicando la tasa del 5%, a pesar de que se encuentran en igualdad de condiciones y circunstancias jurídicas.

De ahí la insistencia de la promovente del amparo, que los helicópteros y los aviones comparten la naturaleza de ser aeronaves, para efectos de la Ley de Aviación Civil, la única diferencia radica en la tecnología que les permite mantenerse en el aire, por lo que no debe existir un trato diferenciado entre la quejosa y las que prestan transportación aérea con aviones.

Al respecto llevan a cabo las mismas actividades, lo que muestra la violación al principio de equidad tributaria que exige tratar por igual a los que se encuentran en situaciones iguales y/o análogas.

Es decir, el razonamiento consiste en que en el término “aeronave” quedan comprendidos los aviones y helicópteros, pues ni la ley del impuesto sobre la renta, ni la ley de aviación civil hacen distinción entre ambos tipos de aeronaves.

Por lo que, el artículo 188³⁰ de la Ley del Impuesto sobre la Renta contraviene el principio de equidad tributaria, en tanto que distingue de forma arbitraria entre aviones y helicópteros al establecer la tasa sobre la que debe pagarse el impuesto sobre la renta por el arrendamiento de esos bienes muebles, cuando en ambos

³⁰“**Artículo 188.** En los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes muebles, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando los bienes muebles destinados a actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas y de pesca, se utilicen en el país. Se presume salvo prueba en contrario, que los bienes muebles se destinan a estas actividades y se utilizan en el país, cuando el que usa o goza el bien es residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional. En el caso de que los bienes muebles se destinen a actividades distintas de las anteriores, cuando en el país se haga la entrega material de los bienes muebles. --- El impuesto se determinará aplicando la tasa del 25% sobre el ingreso obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención las personas que hagan los pagos. Tratándose de contenedores, así como de aviones y embarcaciones que tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, el impuesto se determinará aplicando la tasa del 5% siempre que dichos bienes sean utilizados directamente por el arrendatario en la transportación de pasajeros o bienes. --- Lo dispuesto en este precepto no es aplicable a los bienes muebles a que se refieren los artículos 198 y 200 de esta Ley”.

casos se trata de aeronaves que cuentan con concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente.

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, establece que el numeral tildado de inconstitucional insta una tasa específica para los aviones utilizados directamente por el arrendatario en la transportación de pasajeros o bienes con autorización o permiso del Gobierno Federal, y la aplicación de esa tasa sólo se extiende a embarcaciones o contenedores, excluyendo a los helicópteros.

Por ello es que la quejosa aduce que es inconstitucional el artículo 188 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que los aviones como los helicópteros son aeronaves, además de que ambas tienen la misma función de aerotransporte, por lo que deben gozar ambos del mismo beneficio en cuanto a la aplicación de la tasa.

Citando la fracción XXVIII del artículo 2^o³¹ del Reglamento para la Expedición de Permisos, Licencias y Certificados de Capacidad del Personal Técnico Aeronáutico define a los “helicópteros” como la aeronave de ala rotativa que se mantiene en vuelo por la reacción del aire, sobre uno o más rotores, propulsados mecánicamente que giran alrededor de ejes verticales.

En ese mismo orden de ideas, una “aeronave de ala rotativa”, según la Norma Oficial Mexicana NOM-008-SCT3-2002³² dispone que son aeronaves que mantienen en vuelo por la reacción del aire sobre uno o más rotores, propulsados por motor, que giran alrededor de ejes verticales o casi verticales. Dicha norma oficial distingue ese tipo de aeronaves con otras, como son la “aeronave de ala fija”, propulsadas mecánicamente, que deben su sustentación en vuelo principalmente a

³¹“**Artículo 2.** Para los efectos de este Reglamento se entenderá por: (...) **XXVIII.** Helicóptero: Aeronave de ala rotativa que se mantiene en vuelo por la reacción del aire, sobre uno o más rotores, propulsados mecánicamente que giran alrededor de ejes verticales...”.

³²“Que establece los requisitos técnicos a cumplir por los concesionarios y permisionarios del servicio al público de transporte aéreo, para la obtención del certificado de explotador de servicios aéreos, así como los requisitos técnicos a cumplir por los permisionarios del servicio de transporte aéreo privado comercial”, publicada en el Diario Oficial de la Federación el catorce de mayo de dos mil tres.

reacciones aerodinámicas ejercidas sobre superficies que permanecen fijas en determinadas condiciones.

Concluyendo que la única diferencia que se aprecia entre esos tipos de aeronaves radica sustancialmente en su mecánica de vuelo, pues este último es una “aeronave de ala fija” mientras que los helicópteros constituyen “aeronaves de ala rotativa”.

Por lo que, el artículo 188 de la Ley del Impuesto sobre la Renta sí establece un trato diferenciado entre los aviones y los helicópteros, pese a que en ambos casos se tratan de aeronaves y cuyas modalidades en el servicio de transportación aérea no cambian, pues dicho dispositivo legal establece que los ingresos derivados por el uso o goce temporal de aviones con concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente se les aplicará la tasa del 5%, mientras que a las restantes aeronaves, como los helicópteros, se les aplicará la tasa del 25%.

Es decir, tanto los aviones como los helicópteros son aeronaves, sobre las cuales el servicio de transportación de personas, cargas o correo, se presta de la misma manera y se requieren de permiso o concesión, la norma cuya constitucionalidad se cuestiona hace una distinción a partir del tipo de aeronave que se utiliza en el citado servicio de transportación.

Al respecto, el artículo 188 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta sí establece un trato diferenciado entre los ingresos por el otorgamiento del uso o goce aviones, a los que aplica la tasa del 5% y los que derivan por el uso o goce de helicópteros, se sujetan a la tasa del 25%, sin que dicha distinción cuente con una razón que la justifique, pues no existe razón alguna respecto de los ingresos provenientes del otorgamiento del uso o goce temporal de aviones, con relación a los ingresos provenientes por esas mismas operaciones pero tratándose de helicópteros.

De ahí la conclusión de la Sala, al no existir razones objetivas que permitieran llevar a cabo una distinción entre los ingresos que perciben los residentes en el extranjero

por el otorgamiento de uso o goce temporal de aviones, la distinción que se hace en el artículo 188 de la Ley del Impuesto sobre la Renta entre ese tipo de aeronaves y los helicópteros; el citado numeral transgrede el principio de equidad tributaria, previsto en el artículo 31, fracción IV, constitucional.

5. ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA 1ª./J. 69/2017 “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.

Para comenzar con el capítulo 5, resulta necesario hacer la transcripción del estímulo de artículo séptimo transitorio, fracción I, del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación, para el ejercicio 2014, que a la letra señala lo siguiente:

TRANSITORIO

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.

II. Una cantidad equivalente al 100% del impuesto especial sobre producción y servicios que deban pagar por la enajenación de bienes o por la prestación de servicios, el cual será acreditable contra el impuesto especial sobre producción y servicios 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 o al receptor de los servicios, cantidad alguna por concepto del impuesto especial sobre producción y servicios y que no realicen acreditamiento alguno del impuesto especial sobre producción y servicios que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes.

Antes de comenzar el análisis, es necesario establecer el planteamiento de la quejosa y posteriormente, el razonamiento y conclusión a la que arribó la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

La quejosa hizo valer los siguientes conceptos de violación, respecto de la fracción I del artículo séptimo transitorio del Decreto citado:

- a)** Se transgreden los principios de equidad y proporcionalidad tributarios contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, así como las garantías de legalidad y seguridad jurídica previstas en los artículos 14 y 16 constitucionales.

En atención a que la entrada en vigor de la fracción I del artículo séptimo transitorio del decreto, modifica la mecánica del impuesto al valor agregado, en particular, el artículo 1o. que establece los elementos esenciales de dicha contribución, al generar una distinción arbitraria e inequitativa entre los contribuyentes de dicho impuesto tomando en cuenta un elemento ajeno a la naturaleza del mismo, como lo son los ingresos de una persona.

Es decir, otorga un tratamiento desigual por cuanto hace a la mecánica de tributación del impuesto al valor agregado, en aquellos sujetos que realicen las actividades de enajenación de bienes, prestación de servicios independientes u otorguen el uso o goce temporal de bienes, al hacer una distinción entre sujetos que tributan en el Régimen de Incorporación Fiscal, con el resto de los contribuyentes que lleven a cabo estos actos o actividades, vulnerando no sólo el principio de equidad tributaria, sino que incide directamente en los elementos esenciales del impuesto al valor agregado.

- b)** Alegó que el decreto referido, transgredía los principios de competitividad y desarrollo económico contenido en los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Federal.

Ésta, establecía que la concesión del Estado otorgada a las personas que tributaran en el Régimen de Incorporación Fiscal, en lo sucesivo RIF, consistente en no trasladar cantidad alguna del impuesto al valor agregado a los consumidores finales, permitía que sus costos comerciales se vieran reducidos y ello implicaba una ventaja competitiva dentro del mercado y obstaculizaba su desarrollo.

La solicitud de la concesión del amparo, era para el efecto de que se hiciera extensivas las consecuencias del decreto publicado el 26 de diciembre de 2013 en el Diario Oficial de la Federación, es decir, se desincorporara de la esfera jurídica de la quejosa, la obligación de pago y esquema de tributación del impuesto al valor agregado, con la entrada en vigor del estímulo fiscal.

Estos son básicamente los puntos que la quejosa hizo valer dentro del amparo directo en revisión 761/2015; para efectos del presente trabajo, abordaremos únicamente el inciso a), es decir, donde se duele de una violación a los principios de equidad y proporcionalidad tributarios contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, así como las garantías de legalidad y seguridad jurídica previstas en los artículos 14 y 16 constitucionales.

Una vez precisado lo anterior, se plasma el razonamiento que emitió la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sobre el inciso a).

La Sala estableció dos interrogantes a dilucidar, de las cuales, sólo se analizará el correspondiente al inciso en mención:

- El multireferido decreto, ¿transgrede el principio de igualdad tributaria?

Dentro de los considerandos de la ejecutoria, se establece que la aplicación del estímulo fiscal está condicionada a que los contribuyentes del RIF, no trasladen al consumidor final el impuesto al valor agregado y tampoco realicen acreditamiento alguno del impuesto que le hayan trasladado o que hubieran pagado.

No siendo suficiente para la Sala el argumento aludido, puesto que el estímulo otorgado debe examinarse bajo la perspectiva de igualdad jurídica y no así bajo el principio de equidad tributaria.

Recordando que el capítulo correspondiente al principio de igualdad, debemos verlo desde dos puntos de vista, “igualdad en la ley” e “igualdad ante la ley”; si es “en la ley” no hay tratos diferenciados por capacidades diferentes, condición social, o cualquier otra que menoscabe los derechos y/o libertades de las personas, mientras que la igualdad “ante la ley”, debe usarse como instrumento para lograr la igualdad de las personas, buscando justicia social.

Por lo que, la Sala establece que el beneficio obtenido por el estímulo fiscal, no se rige bajo los principios de justicia fiscal establecido en el numeral 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues su concesión deriva de una decisión unilateral del Estado, como instrumento excepcional, para no hacer efectiva la deuda fiscal al renunciar al pago.

La justificación a la decisión atiende a lo siguiente:

“...el estímulo fiscal impugnado no constituye un ajuste a la estructura, diseño o al monto del impuesto al valor agregado, en la medida en que no afecta directamente a sus elementos esenciales ni al mecanismo que incide directamente en el aspecto sustancial de la obligación fiscal que genera dicha contribución, no obstante que dicho estímulo haga referencia a un acreditamiento, pues tal elemento se otorga a manera de un crédito con el fin de que los supuestos del beneficio no paguen el tributo...”

“... el decreto impugnado existe un trato diferenciado injustificado, ya que el beneficio fiscal obedece a objetivos legítimos y constitucionalmente válidos y su expedición encuentra justificación en fines extrafiscales que atienden a razones de política económica, por lo que no se vulnera el principio de igualdad jurídica...”

“...la emisión del decreto que contiene el estímulo fiscal de referencia, atendió a la simplificación administrativa como factor clave para acelerar la formalización de la economía, en concreto para fomentar la formalidad de las personas con actividad empresarial con capacidad administrativa limitada...”³³

Es decir, en atención a la reforma fiscal para el año 2014, que es donde hubo un cambio de régimen, en el cual desaparecen a pequeños contribuyentes y régimen intermedio, para crear el Régimen de Incorporación Fiscal, ese sólo hecho contiene el fin social, que es lograr que el comercio en México se ubique del lado de la formalidad.

5.1.OPINIÓN SOBRE EJECUTORIA 761/2015, que da origen a LA JURISPRUDENCIA 1ª./J. 69/2017 “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”

Considero que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no atendió a los argumentos planteados por la quejosa, se dice lo anterior por lo siguiente:

En primer lugar, la quejosa se duele de un trato diferenciado por la entrada en vigor del multicitado decreto, el cual permite que los sujetos del Régimen de Incorporación Fiscal no realicen el traslado del impuesto al valor agregado en las actividades consistente en la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y en el otorgamiento de uso y goce de bienes, o bien no acrediten el pago por éstos.

³³Amparo en revisión 761/2015, dictado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y que dio surgimiento a la tesis 1ª./J. 69/2017, publicada el pasado viernes 01 de septiembre de 2017, en el Semanario Judicial de la Federación.

Lo anterior, bajo el argumento que el decreto combatido, no se rige bajos principios de justicia fiscal, consagrado en el numeral 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por encontrar su justificación en fines extrafiscales, como lo es la aceleración de la incorporación al régimen tributario mexicano, es decir, encausar a los contribuyentes informales a la formalidad.

Es aquí donde se observa una primera contradicción de criterios. Me explico, recordemos que en el apartado de “estímulos fiscales”, citamos la jurisprudencia que lleva por rubro “ESTÍMULOS FISCALES. DEBEN RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL QUE LES SEAN APLICABLES, CUANDO INCIDAN EN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN”.

Éste criterio claramente señala que el estímulo fiscal, deberá respetar los principios de justicia fiscal, es decir, legalidad, proporcionalidad y equidad, **cuando éste regule elementos esenciales de la contribución.**

Al respecto de permito llevar a cabo un esquema del impuesto al valor agregado, cuando concurren sujetos del régimen de incorporación fiscal y sujetos que se ubique en el régimen general:

Régimen de Incorporación Fiscal	Régimen General
Sujeto: persona que tribute bajo este régimen y que no exceda de ciertos ingresos al año.	Sujeto: persona que tribute bajo este régimen.
Objeto: se grava cuando se actualice algún supuesto del artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.	Objeto: se grava cuando se actualice algún supuesto del artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
Base: será la contraprestación pactada.	Base: será la contraprestación pactada.

Tasa: del 16%, sin embargo, con la entrada en vigor del estímulo fiscal, éste concede un beneficio traducido en una liberación del pago del impuesto, atendiendo al régimen bajo el cual se tributa.	Tasa: del 16%, aquí no le exenta del pago atendiendo al régimen bajo el cual tributa en el Impuesto Sobre la Renta, es decir, debe trasladarse.
---	--

Atendiendo al principio de igualdad, se observa desde dos puntos de vista, “en la ley” y “ante la ley”; en el primero, no existe trato diferenciado, ya que todos son iguales; en tanto que el segundo, busca una igualdad de las personas, pretendiendo alcanzar la justicia social, la duda es: ¿una liberación del pago del impuesto al valor agregado, permite alcanzar la justicia social?

Si bien es cierto, los contribuyentes para el impuesto sobre la renta, se diferencian por regla general, atendiendo a los ingresos obtenidos en el ejercicio, como regla general, pero tratándose del impuesto al valor agregado, éste se clasifica atendiendo al acto o actividad que se desempeñe, aquí no se clasifica atendiendo a los ingresos obtenidos en un ejercicio fiscal, sino por la realización de actos o actividades gravadas por el Impuesto al Valor Agregado.

Por lo que, con la concesión del estímulo a cierto régimen, desde mi punto de vista, existe una regulación indirecta en la tasa a pagar, si bien es cierto, no cambia el porcentaje de la misma, también es cierto, que excluye o permite una liberación atendiendo al régimen bajo cual tributa el beneficiario.

De ahí la molestia de la quejosa, por eso argumenta que el estímulo fiscal de referencia, permite un trato diferenciado, atendiendo a un elemento ajeno, como lo es el régimen bajo cual tribute el contribuyente.

Por lo que, dentro del criterio que lleva por rubro ESTÍMULOS FISCALES. DEBEN RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL QUE LES SEAN APLICABLES, CUANDO INCIDAN EN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN³⁴, establece como condición respetar los principios de justicia fiscal, sí y sólo sí inciden en los elementos esenciales de la contribución.

Bajo esa guisa, mi opinión al liberar del pago del impuesto al valor agregado, por el hecho de tributar en el régimen de incorporación, el estímulo incide en los elementos esenciales de las contribuciones, teniendo como consecuencia la posibilidad de discutir el grado de incidencia a que hace referencia el criterio citado en el párrafo que antecede; o bien, hasta qué grado de incidencia es permisible lo referido en la jurisprudencia tesis 1ª./J. 69/2017 (10ª).³⁵

Con independencia de lo anterior, se concluye que existe incidencia en la tasa a pagar por parte del estímulo, como se representa en el esquema utilizado.

Por otro lado, dentro del capítulo 4.2, se realizó un análisis donde el amparo directo 36/2015, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, entre otros temas que resolvió, fue el trato diferenciado entre aviones y helicópteros, y que dio como resultado el surgimiento de la siguiente tesis aislada:

TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y LA EVASIÓN
FISCAL. REGLAS MÍNIMAS PARA SU APLICACIÓN.

En virtud de los diversos sistemas de tributación que existen a nivel mundial, que pueden regirse tanto por el principio de renta mundial, como por el principio de territorialidad del ingreso, los países han

³⁴ Tesis: 2ª./J. 26/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, marzo de 2010, p. 1032.

³⁵“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.”

establecido instrumentos internacionales para la distribución de su potestad tributaria, a efecto de no hacer onerosa la carga tributaria. En el caso de México, la carga impositiva emana del artículo 31, fracción IV, de la Constitución General, del que deriva el principio de legalidad y que implica que los hechos de causación y las tasas de tributación deberán encontrarse en un texto material y formalmente legislativo. Ello se traduce en que una vez definido el supuesto normativo en la ley mexicana, no puede variarse al momento de aplicar un tratado internacional para evitar la doble tributación y la evasión fiscal, so pena que, al hacerlo así, se traslade el hecho imponible y la tasa correspondiente al citado tratado, lo que contravendría el referido numeral constitucional. A partir de esas premisas, la aplicación de un tratado para evitar la doble tributación y la evasión fiscal en relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta debe sujetarse, como mínimo, a las reglas siguientes: a) el beneficio del tratado se aplica a sujetos que acrediten ser residentes en alguno de los Estados contratantes; b) una vez definido el hecho imponible en la ley nacional, se atiende a éste para ubicarlo en alguno de los supuestos del tratado; c) hecho lo anterior, debe confrontarse la tasa aplicable conforme a la ley doméstica con la tasa máxima prevista en el tratado; y, d) en caso de que el tratado prevea una tasa de retención inferior a la establecida en la ley nacional, es la tasa del tratado la que podrá aplicarse directamente por el retenedor.³⁶

Donde concluye entre otras cosas, que no debe existir trato diferenciado atendiendo a su mecánica de vuelo, entre aviones y helicópteros; por lo que, si ambos realizaban la misma actividad, es decir, el traslado de personas y/o mercancías, no debería existir una distinción entre un avión y un helicóptero.

³⁶ Tesis: 1ª. CCXXXVI/2016, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima época, septiembre de 2016, p. 519.

En ese sentido, debemos trasladar tal razonamiento al caso en particular y precisar que la Sala pasó por alto el argumento de la quejosa, en el sentido que suponía una violación al principio de equidad tributaria y como consecuencia un trato diferenciado.

Me explico, en el caso particular, es decir, un sujeto que tributa en el régimen de incorporación fiscal y otro que no, tomando como punto de partida el régimen fiscal atendiendo a su capacidad contributiva, no se estaría violentando el principio de equidad tributaria, ya que la capacidad económica de los sujetos no es la misma, máxime que las reglas de tributación son distintas para el sujeto pasivo del régimen de incorporación fiscal, en comparación con un sujeto de otro régimen general, tratándose del Impuesto sobre la Renta, es decir, de un impuesto directo.

Al respecto, la analogía que utilizó la Sala para desestimar el argumento de la quejosa por cuanto al trato diferenciado, se basó en la capacidad contributiva, es decir, su atención se centró en el régimen bajo el cual tributa un RIF, sin embargo, considero que la juzgadora perdió de vista que el estímulo o exención de pago del impuesto, correspondía a un impuesto indirecto, como lo es el Impuesto al Valor Agregado y no a uno directo, como lo es el Impuesto sobre la Renta.

Es decir, si se toma como punto de partida para efectuar el comparativo entre sujetos tributarios de distintos regímenes fiscales, en este caso, atendiendo a los ingresos, como la Ley del Impuesto sobre la Renta los clasifica, la comparativa es injusta e inequitativa, por el simple impacto que tiene el impuesto en los ingresos netos de éstos, ya que este impuesto directo grava la utilidad o renta.

Sin embargo, tratándose de impuestos indirectos, como lo es el Impuesto al Valor Agregado, el impacto económico no es del contribuyente, es decir, no es sobre el sujeto que enajene, preste servicios independientes u otorgue el uso o goce, en este caso, es de quien asume la carga económica, como lo es consumidor final, puesto

que a éste último es a quien se le traslada el impuesto y el contribuyente solo lo entera.

Partiendo desde esta lógica, es decir, conceder una exención al pago del impuesto al valor agregado, por el simple hecho de tributar en otro régimen bajo las reglas de otra contribución como lo es el impuesto sobre la renta, sí estamos frente a un trato diferenciado entre sujetos al pago del impuesto al valor agregado, al tomar una cuestión ajena para considerar la aplicación del estímulo, es decir, no se trata de un gravamen a la utilidad, sino de una liberación de pago por actos o actividades que se lleven a cabo, citando el estudio que se realizó en el capítulo 4.2 del presente trabajo, estamos haciendo una distinción atendido a características del régimen bajo el cual tributan (impuesto sobre la renta), cuando el beneficio se refleja en un impuesto indirecto.

Dentro del amparo directo bajo el número 36/2015, que analizó y resolvió la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, una de las conclusiones a las que llegó, es que no se debe efectuar un trato diferenciado atendiendo a las características de la mecánica de vuelo entre aviones y helicópteros, si bien es cierto, el caso versaba sobre una aplicación de una norma de un impuesto directo, también es cierto que, en el caso de estudio (tesis 1ª./J. 69/2017), no se debe excluir a sujetos que realicen mismas actividades, sólo por el hecho de no tener la misma capacidad contributiva, cuando en realidad se otorga beneficios tratándose de impuestos indirectos, por lo que el argumento que da la Sala, respecto de que no son sujetos iguales, no resulta aplicable al caso en particular, por no ser quienes pagan el impuesto, es decir, no se está en presencia de un impuesto directo, sino ante uno indirecto, donde la carga fiscal, para ambos sujetos, es trasladada al consumidor final.

Me explico, la igualdad, según la doctrina, se debe observar desde dos puntos, que la ley a todos los considera por igual (igualdad en la ley); sin embargo, desde el otro punto de vista (igualdad ante la ley), pretende una igualdad de las personas,

intentando alcanzar la justicia social. La pregunta en todo caso sería, el hecho que se releve a un régimen del pago de Impuesto al Valor Agregado, que pretenden ser un medio preparatorio de inclusión al régimen general, con dicho beneficio ¿alcanzó una justicia social?

En ese mismo orden de ideas, se considera que no se alcanza la justicia social, al contrario, se hace más notable la injusticia social, intentaré externa mi idea con el siguiente esquema:

Régimen de Incorporación Fiscal	Régimen General
Persona que se dedica a arrendar inmuebles (locales comerciales).	Persona que se dedica a arrendar inmuebles (locales comerciales).
Ingresos declarados del ejercicio anterior \$1'900,000 (un millón, novecientos mil pesos)	Ingresos declarados del ejercicio anterior \$2,100,000 (dos millones cien mil pesos)
Con la aplicación del estímulo, no traslada, pero tampoco acredita el IVA pagado o retenido.	Sin la aplicación del estímulo, por su régimen, deberá trasladar y enterar el 16% de sus ventas y podrá acreditar lo correspondiente

La razón por la que hace énfasis, atiende al régimen bajo cual tributa uno y otro, es decir, a la capacidad contributiva.

Dicha distinción se considera una subcategoría objetiva, que es aquella riqueza neta o disponible, y sirve de parámetro para el cumplimiento de la obligación tributaria, es decir, a los ingresos acumulables, se les disminuyen las deducciones autorizadas, así como la participación de los trabajadores y se le resta la pérdida de ejercicios anteriores, únicamente en caso de que haya.

Se insiste que, el parámetro tomado por la Sala, no tiene razón de ser, por no tributar conforme a la utilidad de los sujetos pasivos, sino que trata del impuesto al valor agregado, donde el contribuyente traslada el impuesto y el consumidor final, es quien asume la carga económica, por eso es que se afirma que el parámetro utilizado es un error.

Finalmente, la Sala termina justificando su actuación, bajo el argumento de que el estímulo persigue fines extrafiscales, es decir, para fomentar la formalidad de las personas con actividad empresarial con capacidad administrativa limitada.

Si bien es cierto, la cuestión parafiscal o extrafiscal, no se acoge a los principios de justicia tributaria, porque se emite en atención al fin que se persigue como lo es fomentar la formalidad, sin embargo, la Sala perdió de vista que precisamente para ello se creó el régimen de incorporación fiscal para el Impuesto sobre la Renta y no para el Impuesto al Valor Agregado, porque estos impuestos gravan cosas distintas y se rigen por diferentes mecánicas.

Por lo que la liberación de ciertos sujetos pasivos, tratándose de actos o actividades gravadas por la ley del impuesto al valor agregado, violenta el principio de igualdad, y equidad tributaria, hace más evidente una injusticia social, alentada por el mismo Estado.

CONCLUSIONES.

En primer lugar, por las consideraciones expuestas, se considera que, para la aplicación del estímulo fiscal contenido en el artículo séptimo transitorio del decreto publicado el pasado 26 de diciembre de 2013, no es adecuado utilizar a la capacidad contributiva o manifestación riqueza del contribuyente, como parámetro de medición.

Por otro lado, se considera que el estímulo analizado, resulta ser una exención subjetiva, por ser dirigida a un sector en particular, concediendo con ello un tratado privilegiado, respecto del resto de contribuyentes que tributan en un régimen diferente al RIF.

Al respecto, se denota un evidente trato diferenciado entre sujetos que llevan a cabo las mismas actividades, pues tratándose del impuesto sobre la renta no existe inequidad, ya que cada uno tributa bajo distintos regímenes fiscales, atendiendo a su capacidad económica, ello ante impuestos directos; pero en el caso que nos ocupa, el impacto por la cual se pretende hacer una diferencia, sí genera un trato diferenciado, cuando estamos ante un impuesto que es trasladado al consumidor final, es decir, un impuesto indirecto, por lo que el contribuyente únicamente lo entera y no asume la carga económica.

En conclusión, no comparto el sentido de la ejecutoria (tesis 1ª./J. 69/2017) por las razones antes expuestas.

BIBLIOGRAFÍA.

Ahumada, Guillermo. Tratado, Ed. Finanzas Públicas, Tomo I, México, 1ª edición, 1965, p. 256.

Carrasco Iriarte, Hugo, Derecho Fiscal Constitucional, México, Oxford UniversityPress, 2007.

Carrasco Iriarte, Hugo. Glosario de términos fiscales, aduaneros y presupuestales, 3ª edición, Ed. IURE Editores.

Diccionario de la Lengua Española, de la Real Academia de la Lengua, vigésima primera edición, 1992.

Diccionario Jurídico Mexicano, del Instituto de Investigaciones Jurídicas, de la Universidad Nacional Autónoma de México, Tercera Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1989.

Herrera Molina, Pedro. Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán, Madrid, Marcial Pons, 1998.

Humberto Delgadillo, Luis, Principios del Derecho Tributario, editorial Limusa, 5ª edición, México D.F., 2008.

Moreno Padilla, Javier, El principio de igualdad en el Derecho Tributario, en la obra Principios Tributarios Constitucionales, TFF, México 1989.

Ortega Maldonado, Juan Manuel, Lecciones de derecho fiscal, Editorial Porrúa, Ciudad de México.

Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, Ed. Harla, México, 1ª edición, 1983.

Villegas, Héctor, Manual de Finanzas Públicas, editorial De Palma, Bs. As, 2000.

Ordenamientos legales.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ley General de Hacienda Municipal del Estado de Morelos.
Reglamento para la Expedición de Permisos, Licencias y Certificados de Capacidad del Personal Técnico Aeronáutico.

Norma Oficial Mexicana NOM-008-SCT3-2002

Criterios legales invocados.

Tesis: 1ª./J. 69/2017, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo I Libro 46 septiembre de 2017, p. 87.

Tesis: 1ª. CCXXXVI/2016, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima época, septiembre de 2016, p. 519

Tesis: 2a./J. 126/2013, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Tomo 2 Libro XXIV, septiembre de 2013, p. 1288.

Tesis: 2ª./J. 26/2010, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXXI, marzo de 2010, p. 1032.

Tesis 2ª./J. 247/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXXI, enero de 2010, p. 272.

Tesis: P./J. 10/2003, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XVII, mayo 2003, p. 144.

Tesis 1ª C/2001, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XIV, diciembre de 2001, p. 192

Tesis: 418, Jurisprudencia SCJN, Octava Época, Apéndice 2000 Tomo I, Const., p. 481.

Tesis: P. XXXI/96, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, parte III, marzo 1996, p. 437.

Tesis: P. XXXI/96, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, parte III, marzo 1996, p. 437.

Amparo en revisión 761/2015, dictado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y que dio surgimiento a la tesis 1ª./J. 69/2017, publicada el pasado viernes 01 de septiembre de 2017, en el Semanario Judicial de la Federación.