



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

*El estímulo fiscal que permite que los contribuyentes del Régimen de
Incorporación Fiscal no paguen el IVA puede ser analizado bajo los principios
constitucionales tributarios*

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta el

Lic. Norberto Alejandro Ruiz Vázquez

Director de Tesis

Mtro. Raúl Bolaños Vital

ÍNDICE

Introducción.....	3
Capítulo 1.- Jurisprudencia 1a/J. 69/2017 emitida por la Primera SCJN 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.”	6
1.1 Hechos.....	6
1.2 Razonamiento jurídico de la Primera Sala de la SCJN.	8
1.3 Análisis de la ejecutoria y jurisprudencia.....	23
Capítulo 2. Potestad tributaria normativa y defensa constitucional del artículo 31, fracción IV constitucional.....	26
2.1 Potestad tributaria normativa.....	26
2.2 Control judicial del artículo 31, fracción IV constitucional.	29
Capítulo 3. Elementos esenciales de las contribuciones	31
3.1 Sujeto	33
3.2 Hecho Imponible	34
3.3 Base gravable	34
3.4 Tasa o tarifa	35
3.5 Época de pago	36
Capítulo 4. Régimen de Incorporación Fiscal.....	36
4.1 Origen del Régimen de Incorporación Fiscal.....	36
4.2 Los elementos esenciales del ISR en el Régimen de Incorporación Fiscal..	38
Capítulo 5. Estímulos fiscales.....	47
Capítulo 6.- Principios constitucionales tributarios.....	49
6.1 Proporcionalidad y equidad tributaria.	49
6.2 Legalidad tributaria.....	56
6.3 Los principios tributarios son derechos fundamentales o humanos.	59
6.4 El principio de proporcionalidad tributaria y los elementos esenciales de la tributación.....	63
Capítulo 7.- Conclusiones, crítica a la sentencia de la Primera Sala y la jurisprudencia.....	63
Bibliografía.....	72

Introducción

La reforma hacendaria de 2014 impulsada por el Ejecutivo Federal trajo importantes cambios al sistema fiscal mexicano. La mencionada reforma introdujo nuevas obligaciones formales a los contribuyentes, como la obligación de enviar mensualmente la contabilidad a través de internet al Servicio de Administración Tributaria. Adicionalmente esta reforma introdujo nuevos impuestos, como el impuesto especial sobre producción y servicios a las bebidas saborizadas con azúcares añadidos y a los alimentos con alta densidad calórica. Por lo que hace al impuesto sobre la renta, se estableció un impuesto adicional por la distribución de dividendos a cargo de las personas físicas y residentes en el extranjero, un aumento de la tarifa para las personas físicas y limitantes para las deducciones de las personas morales y físicas. En pocas palabras, esta reforma pretendió aumentar los impuestos y, por ende, los costos para realizar negocios en México.

Pese a que se incrementaron los costos para realizar negocios en México, en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta se creó el Régimen de Incorporación Fiscal, un régimen de beneficio para las personas físicas que realicen actividades empresariales, enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización de título profesional. Los pormenores de este régimen y sus beneficios fiscales serán analizados en el presente trabajo.

Como complemento del Régimen de Incorporación Fiscal, el 26 de diciembre de 2013 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto que Compila Diversos Beneficios Fiscales y Establece Medidas de Simplificación Administrativa, en cuyo artículo séptimo transitorio se concedieron dos estímulos fiscales a los contribuyentes de régimen, el primero para el impuesto al valor agregado y el segundo para el impuesto especial sobre producción y servicios.

El presente trabajo se centra en el estímulo fiscal relativo al impuesto al valor agregado que se concedió a los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal, que en última instancia les permitió no enterar al fisco federal en el ejercicio 2014 cantidad alguna por esa contribución, siempre que los contribuyentes no trasladaran el impuesto a los adquirentes de sus bienes o servicios ni acreditaran el impuesto al valor agregado que se les haya trasladado o el que hayan pagado con motivo de la importación.

El referido estímulo fiscal fue considerado inconstitucional por contribuyentes que no tributaban bajo el Régimen de Incorporación Fiscal, por lo que iniciaron juicios de amparo indirectos ante jueces de distrito.

En lo medular, los contribuyentes que acudieron a los amparos argumentaban que el referido estímulo violaba los principios tributarios de proporcionalidad y equidad y pretendían a través de sus amparos, acceder a los beneficios del estímulo fiscal, a pesar no tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal.

Algunos jueces de distrito sobreseyeron los amparos y otros los negaron. Finalmente, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver los recursos de revisión interpuestos en contra de las sentencias de los jueces de distrito, concluyeron, entre otros aspectos, que al estímulo fiscal que nos ocupa no le resultaba aplicable los principios tributarios de proporcionalidad y equidad.

En el presente trabajo se analizará la sentencia del amparo en revisión 761/2015 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que dio origen a la jurisprudencia 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”.

La hipótesis que se sostiene en el presente trabajo es que al estímulo fiscal que nos ocupa sí le resultan aplicables los principios tributarios reconocidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Para defender la hipótesis propuesta, nos basaremos en lo que sostiene la doctrina y los precedentes judiciales emitidos por el Poder Judicial de la Federación, en los cuales se ha analizado el alcance de los principios tributarios constitucionales, sin dejar de reconocer que la interpretación realizada por la doctrina y nuestros tribunales no ha sido siempre consistente, y en más de una ocasión se han modificado criterios que parecerían firmes.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es la fuente de organización estatal. En esta norma fundamental están establecidos los objetivos que persigue el estado mexicano, como es garantizar la alimentación nutritiva (artículo 4), brindar educación básica (artículo 3), proteger el medio ambiente (artículo 4), salvaguardar la democracia como forma de gobierno, entre otras.

“En definitiva, debe considerarse la Constitución como la ley fundamental y suprema del Estado, que atañe tanto a las atribuciones y límites a la autoridad como a los derechos del hombre y pueblo de un Estado.”¹

De la lectura a los postulados de la Constitución mexicana podemos aseverar que lo que se busca es conseguir el bienestar común. Para cumplir con su objeto, el Estado debe contar con recursos que le permitan satisfacer las necesidades colectivas que nuestra constitución le obliga a cumplir. Una de las fuentes de la cual puede obtener ingresos es mediante el establecimiento de contribuciones.

¹ *Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM. Editorial Porrúa, S.A. México, 2007, página 791.*

Sergio Francisco De la Garza define a las contribuciones como *“las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”*²

Tradicionalmente se ha entendido a la potestad tributaria como una de las formas de expresión de la soberanía. Si bien el Estado se encuentra facultado para imponer contribuciones, todo tributo que pretenda apegarse a la norma suprema debe ajustarse a lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Este precepto establece como obligación de todos los mexicanos contribuir al gasto público, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

A pesar de que el artículo 31, fracción IV no se encuentre en el capítulo de derechos humanos de nuestra Carta Magna, la evolución histórica de nuestra tradición jurídica ha llevado a reconocer que ese artículo contenía en un principio garantías individuales, hoy derechos humanos. Adicionalmente, los órganos que integran el Poder Judicial de la Federación han reconocido en diversas sentencias, que los principios tributarios evitan injerencias arbitrarias en el patrimonio de los gobernados, esto es, que estos principios son garantías del derecho humano a la propiedad privada.

Del artículo 31, fracción IV constitucional se desprenden, básicamente, cuatro derechos fundamentales a las que toda persona tiene derecho en materia impositiva, a saber: (i) su contribución se destine al gasto público; (ii) principio de proporcionalidad, (iii) principio de equidad; y (iv) principio de legalidad tributaria.

Estos derechos fundamentales no constituyen únicamente límites al poder público, sino son en realidad el presupuesto de cualquier contribución. Cualquier tributo que carezca de alguno de estos requisitos, necesariamente será contrario a lo dispuesto por la Constitución Federal, toda vez que el Constituyente concedió al legislador facultades para establecer contribuciones, pero también lo limitó a respetar estos derechos fundamentales o garantías.

Finalmente, aclaramos que no es motivo de estudio si el estímulo fiscal que nos ocupa respeta la Constitución Federal, pues como se indicó, lo que se pretende discernir es si a este estímulo le resultan aplicables los principios tributarios.

Las conclusiones a las que se lleguen serán útiles para determinar en qué casos a los estímulos fiscales les aplican los principios tributarios y, en consecuencia, si a través de un medio de defensa constitucional (juicio de amparo o acción de inconstitucionalidad) pueden hacerse valer argumentos que cuestionen su constitucionalidad a la luz de estos principios.

² De La Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Editorial Porrúa. México, 2010, p. 320.

Glosario.

Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 2014- Ley del ISR.

Ley del Impuesto al Valor Agregado- Ley del IVA.

Impuesto sobre la renta – ISR.

Impuesto al Valor Agregado – IVA.

Suprema Corte de Justicia de la Nación – SCJN.

Capítulo 1.- Jurisprudencia 1a/J. 69/2017 emitida por la Primera SCJN 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.”

1.1 Hechos.

El 1 de enero de 2014 entró en vigor una nueva Ley del ISR que abrogó la anterior. En la referida ley se creó un nuevo régimen fiscal para las personas físicas denominado Régimen de Incorporación Fiscal, que establece un trato privilegiado para los contribuyentes que realicen únicamente actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional. Este régimen se analizará con más profundidad más adelante.

El 1 de enero de 2014 entró en vigor el Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 23 de diciembre de 2013. El referido decreto fue expedido por el Presidente con fundamento en los artículos 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, y 39, fracciones I, II y III, del Código Fiscal de la Federación.

Como parte de los estímulos fiscales de este decreto, el artículo séptimo transitorio, fracción I indicaba lo siguiente:

“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.

(...)"

Algunos contribuyentes consideraron que el artículo séptimo transitorio, fracción I, del referido decreto, en conjunción con los artículos 1o., 3o., 4o. y 5o. de la Ley del IVA, violaban en su perjuicio, los principios constitucionales tributarios de proporcionalidad y equidad, por lo que interpusieron juicios de amparo indirectos en su contra.

Algunos jueces de distrito que conocieron de los juicios de amparo sobreseyeron al considerar que el decreto reclamado no podía atacarse como una norma heteroaplicativa, sino necesariamente como autoaplicativa y otros jueces negaron la protección de la justicia federal al estimar que las disposiciones reclamadas no violan derechos fundamentales.

La jurisprudencia que se analiza tiene como origen cinco amparos en revisión promovidos por diversas sociedades mercantiles y resueltos con votaciones unánimes por la Primera Sala de la SCJN. El ministro ponente de las sentencias fue José Ramón Cossío Díaz.

Según se desprende de las ejecutorias que dieron origen a la jurisprudencia que se analiza, en lo medular, los quejosos y recurrentes argumentaron que las disposiciones reclamadas eran inconstitucionales por lo siguiente:

- La fracción I del artículo séptimo transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa vigente a partir del 1 de enero de 2014 y los artículos 1o., 3o., 4o. y 5o. de la Ley del IVA son inconstitucionales porque 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.

- Lo anterior, ya que a partir de la entrada en vigor de la fracción I del artículo séptimo transitorio del decreto impugnado, la mecánica del IVA se volvió inconstitucional, principalmente, el artículo 1o. que establece los elementos esenciales de dicha contribución, toda vez que genera una distinción arbitraria e inequitativa entre los contribuyentes del impuesto al tomar en cuenta un elemento ajeno a la naturaleza a su naturaleza, como lo son los ingresos de una persona.
- La creación del régimen especial de tributación establecido en el artículo séptimo transitorio del decreto reclamado, atendió exclusivamente a las circunstancias especiales que conforme a la Ley del ISR tienen las personas físicas que tributan en el régimen de incorporación fiscal, esto es, primordialmente al monto de los ingresos que esas personas hayan percibido en el ejercicio inmediato anterior, lo que no tiene cabida desde la perspectiva del IVA, pues al ser un impuesto indirecto, no se debe atender al monto de los ingresos del contribuyente, por lo que ese elemento no puede justificar la distinción evidenciada en los términos apuntados.
- Se genera una inequidad en el pago del IVA para el resto de los contribuyentes, pues encontrándose en el mismo supuesto de causación, no pueden hacerse acreedores al beneficio establecido en el decreto reclamado, sin que exista para ello, razón alguna que justifique un trato discriminatorio. Sin perjuicio de que las personas que tributan bajo el Régimen de Incorporación Fiscal obtengan sus ingresos por la realización de actividades que no requieran título profesional, o que las efectúen con el público en general, pues tales condiciones resultan ajenas al supuesto de causación del impuesto de referencia.
- Se alegó que cuando los elementos esenciales del IVA se ven modificados por la creación de alguna norma tributaria que remite a un artículo de un ordenamiento legal, ello puede acarrear la inconstitucionalidad del mismo si a través de dicha nueva disposición, se deja de atender a los principios consagrados en los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

1.2 Razonamiento jurídico de la Primera Sala de la SCJN.

Al resolver el amparo en revisión 761/2015, la Primera Sala de la SCJN concluyó lo siguiente:

“(…)

Problemática jurídica a resolver. En atención a que el Tribunal Colegiado que previamente conoció del presente recurso de revisión, revocó la sentencia recurrida, esta Primera Sala, con fundamento en la fracción V del artículo 93 de la Ley de Amparo, procede el estudio de los conceptos de violación hechos valer, tendentes a demostrar la inconstitucionalidad de la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, y en vía de consecuencia, de los artículos 1°, 3°, 4° y 5° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en vigor a partir de la fecha antes indicada, por estimarse violatorios de los principios de proporcionalidad y equidad tributarios, así como el de competitividad y desarrollo económico, los cuales se estudiaran en el mismo orden en el que fueron propuestos. De ahí que las preguntas a responder son las siguientes:

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

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

La quejosa alegó, sustancialmente, en su primer concepto de violación –sintetizado en los párrafos 23 a 30 de esta ejecutoria–, que la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, y en vía de consecuencia, los artículos 1°, 3°, 4° y 5° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en vigor a partir de la fecha antes indicada, son inconstitucionales, porque 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.

Sostuvo que lo anterior era así, ya que a partir de la entrada en vigor de la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto impugnado, toda la mecánica del impuesto al valor agregado se volvió inconstitucional, en particular, el artículo 1° que establece los elementos esenciales de dicha contribución, toda vez que genera una distinción arbitraria e inequitativa entre los contribuyentes de dicho impuesto al tomar en cuenta un elemento ajeno a la naturaleza del mismo, como lo son los ingresos de una persona.

Bajo esta premisa, señaló que derivado de la expedición del artículo Séptimo Transitorio, fracción I, del Decreto reclamado, se le otorga un tratamiento desigual por cuanto hace a la mecánica de tributación del impuesto al valor agregado, en relación con el establecimiento de un régimen especial de tributación que dispone exclusivamente para las personas físicas que tributen conforme al régimen de incorporación fiscal previsto en el Título IV, Capítulo II, Sección II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo que vulnera en su perjuicio, no sólo el principio de equidad tributaria, sino que incide directamente en los elementos esenciales del impuesto al valor agregado.

Al respecto, refirió que el criterio diferenciador que originó la creación del régimen especial de tributación establecido en el artículo Séptimo Transitorio del Decreto reclamado, atendió exclusivamente a las circunstancias especiales que conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta tienen las personas físicas que tributan en el régimen de incorporación fiscal, y que en última instancia, atendió primordialmente al monto de los ingresos que dichas personas hayan percibido en el ejercicio inmediato anterior, lo que no tiene cabida desde la perspectiva del impuesto al valor agregado, ya que al ser un impuesto indirecto, no se debe atender al monto de los ingresos del contribuyente, por lo que dicho elemento no puede justificar la distinción evidenciada en los términos apuntados.

En este contexto, la promovente manifestó que cuando los elementos esenciales del impuesto al valor agregado se ven modificados por la creación de alguna norma tributaria que remite a un artículo de un ordenamiento legal, ello puede acarrear la inconstitucionalidad del mismo si a través de dicha nueva disposición, se deja de atender a los principios

consagrados en los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, tal como acontece en el caso concreto.

Para dar respuesta a los anteriores argumentos, en principio, es necesario delimitar que la quejosa planteó la inconstitucionalidad de la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del “Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa” y de forma destacada, los artículos 1º, 3º, 4º y 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigentes al momento de presentar la demanda de amparo; sin embargo, los referidos preceptos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado no los reclamó por vicios propios, sino por considerar que con la entrada en vigor del referido Decreto se tornó inconstitucional la mecánica de tributación del impuesto referido, en particular, los preceptos que contemplan la obligación del entero de dicha contribución.

En ese sentido, en primer lugar, cabe apuntar algunas precisiones en torno a los elementos esenciales del impuesto al valor agregado, los cuales se describen a continuación:

A) **Sujetos:** *las personas físicas y morales que en el territorio nacional, realicen los actos o actividades que son objeto de dicha Ley (primer párrafo del artículo 1º de la ley de la materia).*

B) **Objeto:** *Lo constituyen las actividades que se prevén en el artículo 1º de la ley de la materia, consistentes en la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, y la importación de bienes o servicios.*

C) **Base:** *La constituye el valor que la misma Ley señala para las cuatro clases de actos o actividades que grava, en términos de lo previsto en el segundo párrafo de la ley de la materia.*

D) **Tasa:** *La tasa general aplicable será del 16% (párrafo segundo del artículo 1º de la ley de la materia). Asimismo, existe la tasa del 0% que se aplica en los casos señalados en el artículo 2-A de la misma Ley.*

E) **Época de pago:** *Los contribuyentes del impuesto de referencia lo calcularán por cada mes de calendario y efectuarán su pago, por regla general, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día diecisiete del mes siguiente al que corresponda el pago, de conformidad con lo previsto en el artículo 5-D de la ley de la materia. Lo anterior, con las siguientes excepciones:*

i) Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir los contribuyentes del régimen de incorporación fiscal, durante el periodo que permanezcan en dicho régimen deberán calcular el impuesto al valor agregado de forma bimestral por los periodos comprendidos de enero y febrero; marzo y abril; mayo y junio; julio y agosto; septiembre y octubre, y noviembre y diciembre de cada año y efectuar el pago del impuesto a más tardar el día 17 del mes siguiente al bimestre que corresponda, mediante declaración que presentarán a través de los sistemas que disponga el Servicio de Administración Tributaria en su página de Internet, excepto en el caso de importaciones de bienes. (Artículo 5-E)

(...)

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

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

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

El acreditamiento, de conformidad con lo establecido en el artículo 4° de la ley de la materia, consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso. En ese tenor, se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al

contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate. Asimismo, dicho mecanismo es un derecho personal para los contribuyentes del impuesto al valor agregado y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión.

Por otra parte, el veintiséis de diciembre de dos mil trece, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el “Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa”, cuyo artículo Séptimo Transitorio, fracción I, impugnó de inconstitucional la quejosa, el cual es del tenor literal siguiente:

(...)

El precepto impugnado estableció únicamente para el ejercicio fiscal de dos mil catorce, a los contribuyentes —personas físicas— que optaran por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal a que se refiere la Sección II, Capítulo II, Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, la posibilidad de aplicar un estímulo fiscal consistente en una cantidad equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto al valor agregado que deba trasladarse en la enajenación de bienes o prestación de servicios, el cual será acreditable contra el mismo impuesto que se deba pagar por dichas operaciones.

Sin embargo, la aplicación del estímulo fiscal está condicionada a que los contribuyentes del régimen de que se trata 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.

*Precisado lo anterior, a juicio de esta Primera Sala, son **infundados los argumentos esgrimidos en el concepto de violación en análisis**. Lo anterior, en razón de las siguientes consideraciones.*

En principio, resulta pertinente destacar que la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del “Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa”, debe examinarse bajo la perspectiva del

principio de igualdad jurídica y no así del diverso de equidad tributaria, en tanto que no le son aplicables los principios consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

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

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

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

Similar criterio ha sostenido esta Primera Sala, lo cual se advierte de la jurisprudencia 1a./J. 97/2006, de rubro: “EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD.”

Asimismo, debe destacarse que analizar una norma a la luz del principio de igualdad implica examinar si un determinado tratamiento normativo obedece a una finalidad constitucionalmente válida y si es adecuada y proporcional. Asimismo, es imprescindible determinar en cada caso respecto

de qué se está predicando la igualdad, pues ésta constituye un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se atribuye siempre a algo.

Este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de leyes, porque la Constitución Federal permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al juez constitucional a ser especialmente exigente cuando deba determinar si éste ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado.

Ello encuentra sustento en la jurisprudencia 1a./J. 55/2006, emitida por esta Primera Sala, de rubro: "IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL".

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

De ahí que, la implementación del estímulo fiscal impugnado implica una renuncia del Estado a su facultad de recaudar el impuesto al valor agregado en la medida en que constituye un beneficio que tiene por objeto la disminución de la carga fiscal del contribuyente, la cual soporta el Estado por razones de política económica cuya determinación se hizo en el marco de libertad de configuración del legislador en los términos de los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Federal, en la medida en que lo justificó en la exposición de motivos que dio origen a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del dos mil catorce.

Con base en lo anterior, es inconcuso que la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto que contiene el estímulo fiscal impugnado, no se rige por los principios de justicia fiscal consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

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

Al respecto, cabe reiterar que por virtud de la fracción I del artículo impugnado se otorgó para el ejercicio fiscal de dos mil catorce, a los contribuyentes —personas físicas— que optaran por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal a que se refiere la Sección II, del Capítulo II, Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, un estímulo fiscal consistente en una cantidad equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto al valor agregado que deba trasladarse en la enajenación de bienes o prestación de servicios, el cual será acreditable contra el mismo impuesto que se deba pagar por dichas operaciones.

El artículo reclamado de mérito establece, fundamentalmente, las siguientes premisas:

a) Está dirigido a los contribuyentes personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general, que opten por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal, previsto en la Sección II, del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

b) A dichos sujetos se les indica que podrán optar por aplicar un estímulo fiscal consistente en una cantidad equivalente al cien por ciento (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.

c) Se señala como condicionante para ello, que los sujetos mencionados en el inciso a), 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.

Al efecto, 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 físicas con actividad empresarial con capacidad administrativa limitada. En particular, se tomó en cuenta que en la reforma hacendaria se introdujo el Régimen de Incorporación Fiscal en la Ley del Impuesto sobre la Renta, por virtud del cual las personas físicas con ingresos de hasta dos millones de pesos anuales podrán obtener una serie de beneficios fiscales para el cumplimiento y pago de sus contribuciones, preparándolos para su inserción en el régimen de tributación general.

En ese sentido, en el Decreto reclamado se expuso lo siguiente:

(...)

Ahora bien, el estímulo fiscal establecido en el Decreto impugnado está dirigido a las personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general, que opten por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal, previsto en la Sección II del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta y cumplan con las obligaciones que se prevén en dicho régimen en el ejercicio de dos mil catorce, destacando que el régimen de referencia se implementó en el marco de la Ley mencionada vigente a partir de dos mil catorce, en sustitución de los regímenes de tributación Intermedio y de Pequeños Contribuyentes (REPECOS), como se advierte de la parte conducente de la exposición de motivos de la ley del impuesto aludido, visible en el Anexo F de la Gaceta Parlamentaria de ocho de septiembre de dos mil trece, en los términos siguientes:

(...)

En relación con lo anterior, en la exposición de motivos de referencia, en la parte que interesa, se destacan los siguientes razonamientos:

(...)

De lo preinserto se advierte que el legislador, con el objeto de aumentar la capacidad económica del Estado y lograr la simplificación del sistema tributario, propuso crear el régimen de incorporación fiscal que sustituyó los anteriores regímenes denominados intermedio y de pequeños contribuyentes (REPECOS) que estaban dirigidos a personas físicas con actividades empresariales con ingresos de hasta cuatro millones de pesos anuales.

En ese sentido, la implementación del régimen de incorporación fiscal pretende que las personas físicas con actividades empresariales y que prestan servicios, inicien el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en un esquema que les permita acatarlas fácilmente. Asimismo, que los contribuyentes tengan acceso a servicios de seguridad social, de tal suerte que la finalidad del régimen es crear un punto de entrada para los negocios a la formalidad, es decir, incorporarlos al sistema tributario, por lo que el régimen de incorporación fiscal tiene la característica de que sólo es aplicable a las personas físicas que realicen actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional y que perciban ingresos anuales de hasta un millón de pesos.

Asimismo, con el establecimiento del régimen de incorporación fiscal, el legislador busca fomentar la creación de empresas en la formalidad, al mismo tiempo que se invita a los contribuyentes informales a regularizar su situación fiscal; es decir, lograr que los pequeños contribuyentes se adhieran al nuevo régimen tributario de referencia.

Bajo estas premisas, es claro que los motivos que se expresaron para establecer el estímulo de que se trata, son de carácter económico, por lo que su emisión sobre dicha base obedece a criterios fundamentados en elementos objetivos que resultan relevantes para incentivar la creación de empresas en la formalidad y al mismo tiempo, que los pequeños contribuyentes se incorporen al sistema tributario, lo cual no produce únicamente un beneficio económico, sino beneficios de carácter social, motivos que descansan en una justificación objetiva y razonable cuya finalidad persigue objetivos legítimos y constitucionalmente válidos. Sustentan dichas consideraciones, las jurisprudencias P./J. 18/91 y 1a./J. 28/2007, emitidas por el Tribunal Pleno y esta Primera Sala, respectivamente, de rubros: "CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES" y "FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS".

Con base en lo antes expuesto, como ya se adelantó, esta Primera Sala considera que la norma que establece el estímulo fiscal reclamado no vulnera el principio de igualdad jurídica al establecer que las personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general, que opten por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal previsto en la

Sección II, Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta y que cumplan con las obligaciones que se establecen en dicho régimen, podrán optar por aplicar un estímulo fiscal equivalente al cien por ciento (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 sólo será aplicable siempre que no se traslade al consumidor final cantidad alguna por concepto del impuesto al valor agregado y que no realice 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. Lo que se aduce, no se realiza en los términos generales que la propia ley establece.

Como ya lo ha sostenido este Alto Tribunal, el legislador está facultado para crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, siempre que éstas no sean caprichosas o arbitrarias y se sustenten en bases objetivas de índole económica, financiera, social o extrafiscal que razonablemente justifiquen ese trato desigual.

En el caso, se tiene que el legislador al establecer un trato desigual a las personas físicas con ciertas cualidades que opten por tributar en el régimen de incorporación fiscal previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, para efecto del pago del impuesto al valor agregado, respecto de aquellos que tributan conforme al régimen general, como la aquí quejosa, atendió a las características particulares de dichos contribuyentes, a saber, la menor capacidad económica y administrativa que los hace diferentes del resto de los sujetos obligados del impuesto al valor agregado, que evidencian, desde la óptica de los criterios jurisprudenciales sustentados por este Alto Tribunal, la existencia de dos distintas categorías de contribuyentes que explica el tratamiento fiscal que a cada una de ellas le otorga la ley, tomando en cuenta además los motivos expuestos por el legislador para su creación.

Por consiguiente, si bien es cierto que, conforme al artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, están obligados al pago del impuesto las personas físicas y morales que, en territorio nacional, enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes, importen bienes o servicios, esto es, son sujetos del impuesto al valor agregado todos aquellos contribuyentes que realicen esas actividades, también lo es que, al establecer la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto impugnado un estímulo fiscal para los

contribuyentes que opten por tributar en el régimen de incorporación fiscal, no se están propiciando discriminaciones y desigualdades, pues atiende precisamente a su carácter de pequeño contribuyente, lo que es congruente con el principio de igualdad jurídica, de modo que, en la especie, hay justificación para el trato desigual que les otorga respecto del resto de los contribuyentes del impuesto al valor agregado, pues la naturaleza de sus actividades, el volumen de sus ingresos o el momento y forma de sus operaciones, determinan que su capacidad administrativa y contributiva sea insuficiente para responder a las exigencias previstas por la ley de la materia, a fin de calcular el monto del impuesto a pagar en el régimen general.

Además, el trato desigual se justifica porque alienta el desarrollo económico de los empresarios mencionados y su proyección en el mercado, así como en diversos fines extrafiscales que atienden a razones de política económica.

Desde esa perspectiva, la circunstancia de que en la porción normativa impugnada del Decreto de que se trata se establezca un estímulo fiscal para los contribuyentes del régimen de incorporación fiscal, el cual se aplicará conforme a un mecanismo específico, no vulnera el principio de igualdad jurídica, puesto que se consideran las características peculiares de los actos o actividades que esas personas físicas llevan a cabo y que las diferencian de los demás sujetos pasivos de la relación tributaria, otorgándoles por tal motivo un tratamiento especial, acorde y congruente al objetivo del legislador que dio origen a ese régimen concreto, mismo que consiste, esencialmente, en crear un punto de entrada a la formalidad, pues preparará a los contribuyentes para una eventual inserción en el régimen general para fines tributarios y de seguridad social. Con ese fin, los contribuyentes que participen recibirán descuentos en el pago de sus impuestos y de sus contribuciones de seguridad social durante los primeros años, a cambio del cumplimiento de obligaciones de información fiscal.

Lo anterior se corrobora en los Criterios Generales de Política Económica 2014, diseñados con el objeto de fijar los lineamientos y bases de acción para cumplir con los postulados y ejes del Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018—mismos que se consideraron en la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce—, los cuales en la parte conducente, establecen lo siguiente:

(...)

Ahora bien, como se advierte del contenido de los artículos reclamados de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente, los contribuyentes que pagan el impuesto de referencia conforme al régimen general, tienen obligaciones específicas que atienden a las características de sus actividades, al volumen de sus operaciones, a su capacidad administrativa y contributiva, que los hace diferentes a los contribuyentes personas físicas que tributan en el régimen de incorporación fiscal, a quienes el legislador les impone obligaciones más sencillas, acordes a sus características, motivo por el cual, como ya se dijo, se considera que no existe violación al principio de igualdad jurídica.

En adición a lo anterior, cabe destacar que el hecho de que a ciertas personas físicas se les otorgue un estímulo fiscal por tributar bajo el régimen de incorporación fiscal, no repercute en la naturaleza del impuesto al valor agregado, toda vez que el beneficio tributario impugnado no se traduce en la exención de pago de dicho tributo, sino únicamente en una mecánica de tributación distinta a la que se aplica en el régimen general de la ley de la materia, mediante la cual el contribuyente (persona física) que se ubica en el régimen especial de tributación de referencia, podrá optar por no trasladar al adquirente de los bienes o al receptor de los servicios cantidad alguna por concepto de impuesto al valor agregado.

Sin embargo, ello no exime al contribuyente que tributa en el régimen de incorporación fiscal de la causación, cálculo y entero del impuesto al valor agregado, que a su vez se traduce en una carga para el mismo al asumir el importe causado, pero con la salvedad de que acreditará el impuesto a su cargo por un cien por ciento contra el mismo que debe pagar, lo que, contrariamente a lo afirmado por la recurrente, no genera la exención del pago de la contribución de que se trata, en razón de que se supedita a las operaciones que realice el contribuyente, las cuales pueden ser iguales, superiores o menores al impuesto al valor agregado a cuenta.

En consecuencia, es inconcuso que no existe una modificación a la naturaleza del impuesto al valor agregado que prevea un trato discriminatorio injustificado, ya que los elementos esenciales de dicho tributo prevalecen no obstante de que, en el caso de la incorporación fiscal, sean las personas físicas las que puedan optar por tal régimen, y no así las personas morales.

Las consideraciones antes expuestas son consistentes con la postura que el Pleno de esta Suprema Corte asumió en la jurisprudencia P./J. 112/2004, de rubro: "VALOR AGREGADO.

LA FORMA DISTINTA DE ENTERAR ESE IMPUESTO POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN GENERAL Y DE LOS PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DE TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE DOS MIL TRES)”.

Sin que sea óbice a lo anterior, que el Alto Tribunal haya analizado la constitucionalidad del artículo 2-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en dos mil cuatro, pues lo cierto es que resulta aplicable por identidad para sostener la constitucionalidad de los artículos reclamados en el presente asunto, toda vez que el tema de inconstitucionalidad de leyes aquí planteado es sustancialmente idéntico, por lo que las razones que se dieron para sostener la constitucionalidad del precepto referido, son sustancialmente aplicables para sostener la constitucionalidad de los artículos aquí reclamados.

Por tanto, la circunstancia de que en la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto de beneficios fiscales reclamado se establezca que las personas físicas que opten por tributar en el régimen de incorporación fiscal establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, podrán aplicar un estímulo fiscal equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto al valor agregado que deban pagar por sus operaciones y actividades, siempre y cuando se sujeten a las condiciones ahí establecidas, en modo alguno torna inconstitucionales los artículos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que regulan la mecánica de causación de dicha contribución, en virtud de que, como ya se dijo, el estímulo fiscal de que se trata no incide en ésta.

Con base en lo antes expuesto, es claro que el estímulo fiscal previsto en la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto impugnado no vulnera el principio de igualdad jurídica previsto en el artículo 1º de la Constitución Federal, ni torna inconstitucional la mecánica del impuesto al valor agregado prevista en los artículos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que se reclamaron derivado de la entrada en vigor del primero mencionado, ya que los sujetos antes comparados se encuentran en situaciones disímiles, máxime que dicho estímulo deriva en una liberalidad de pago en materia de impuesto al valor agregado, dadas las características particulares del régimen de incorporación fiscal.

*En las relatadas consideraciones, la respuesta a la interrogante planteada debe contestarse en sentido negativo.
(...)”*

1.3 Análisis de la ejecutoria y jurisprudencia:

La ejecutoria que se transcribió dio origen a la siguiente jurisprudencia:

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

ESTÍMULOS FISCALES. AL ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO, FRACCIÓN I, DEL DECRETO QUE COMPILA DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES Y ESTABLECE MEDIDAS DE SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2014, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. El precepto mencionado del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013 establece la posibilidad de que las personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general y que opten por tributar en el régimen de incorporación fiscal previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, con el respectivo cumplimiento de las obligaciones, apliquen para el referido ejercicio fiscal una cantidad equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto al valor agregado que deben pagar por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, el cual será acreditable contra el referido impuesto que deban pagar por dichas operaciones. Ello, siempre que los contribuyentes no trasladen al adquirente de los bienes, al receptor de los servicios independientes o a quien se otorgue el uso o goce temporal de bienes muebles, cantidad alguna por concepto del impuesto al valor agregado y que no realicen acreditamiento alguno del impuesto referido que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios. Ahora bien, es criterio de este alto tribunal que los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución, son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden ubicarse entre los denominados "gastos fiscales", es decir, los originados por la extinción y disminución de tributos traducidos en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de

beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social adoptada en un época determinada. En este contexto, el estímulo fiscal de que se trata no constituye un ajuste a la estructura, diseño o monto del impuesto al valor agregado, ya que no afecta directamente a sus elementos esenciales ni al mecanismo que incide en el aspecto sustancial de la obligación fiscal que genera dicha contribución, no obstante que dicho estímulo haga referencia a un acreditamiento, pues tal elemento se otorga a manera de un crédito con el fin de que los sujetos del beneficio no paguen el tributo de que se trata en el ejercicio fiscal de dos mil catorce. En consecuencia, a dicho estímulo fiscal no le son aplicables los principios tributarios de proporcionalidad y equidad previstos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Tesis de jurisprudencia 69/2017 (10a.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veintitrés de agosto de dos mil diecisiete.

De la ejecutoria transcrita se advierte que la Primera Sala de la SCJN procedió a analizar los conceptos de violación expresados por la parte quejosa en su demanda de amparo indirecto, toda vez que un Tribunal Colegiado de Circuito revocó el sobreseimiento decretado por el Juez de Distrito.

Para dar respuesta al planteamiento de la parte quejosa, inició describiendo cuales son los elementos esenciales del IVA, conforme se desprende de los artículos 1, 1-B, 2-A, 4, 5-D y 5-E de la Ley de IVA.

Adicionalmente a los sujetos, objeto, base gravable, tasa y época de pago, la Primera Sala destacó que el traslado del impuesto y acreditamiento son dos figuras que no forman parte de los elementos esenciales del IVA, pero resultan indispensables en la determinación del tributo, pues inciden en su mecánica.

La Primera Sala recalcó que el traslado consiste en el cobro o cargo de un monto equivalente del impuesto que el contribuyente realiza al adquirente de los bienes, del uso o goce temporal de bienes o de los servicios independientes. Acorde al criterio del Máximo Tribunal, el traslado del impuesto es el elemento que lo convierte en un impuesto indirecto.

Asimismo, apuntó la primera Sala que conforme al artículo 4 de la Ley, el IVA que se entera al fisco federal es la diferencia entre el IVA a cargo menos el IVA acreditable. El IVA acreditable es el impuesto que se le trasladó al contribuyente y que pagó con motivo de la importación de bienes o servicios.

Posteriormente, la Primera Sala analizó el estímulo fiscal contenido en el artículo séptimo transitorio, fracción I, del Decreto que Compila Diversos Beneficios Fiscales y Establece Medidas de Simplificación Administrativa para el ejercicio fiscal de 2014.

Explicó que acorde al estímulo fiscal analizado, algunos de los contribuyentes que optaran por el Régimen de Incorporación Fiscal podrían aplicar como estímulo una cantidad equivalente al 100% del IVA que deba trasladarse en la enajenación de bienes o prestación de servicios, el cual será acreditable contra el mismo impuesto que se deba pagar por dichas operaciones.

El tribunal señaló que el estímulo fiscal se encontraba condicionado a que los contribuyentes no trasladaran el IVA a los adquirentes y que a su vez, no realizaran acreditamiento alguno del IVA que ellos hayan pagado.

Para responder los argumentos de la parte quejosa, la Primera Sala indicó que al estímulo fiscal que nos ocupa no le resultan aplicables los principios tributarios protegidos por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, pues como lo ha establecido el Pleno de la SCJN, los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución son productos de una sanción positiva de una norma promocional y pueden ubicarse como un “gasto fiscal”, es decir, los originados por la extinción o disminución de tributos que se traducen en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de una política económica o social.

Concluye este punto indicando que estos beneficios no se rigen con los principios de justicia tributaria, en tanto no son ajustes a la estructura, diseño o al monto de un impuesto, sino corresponden a una acción unilateral del Estado, como instrumento excepcional, para no hacer efectivo una deuda fiscal, renunciando al pago de la obligación pecuniaria del contribuyente.

Adicionalmente, la Primera Sala indica que las normas que establecen este tipo de beneficios no escapan al control de constitucionalidad, pues la delimitación de quienes pueden acceder a ellos, puede analizarse desde el ámbito más amplio que corresponde al de igualdad y no equidad tributaria.

Posteriormente, la Sala analiza el planteamiento de constitucionalidad esgrimido por la quejosa a la luz del principio de igualdad, contenido en el artículo 1° de la Constitución Federal.

Indica la Sala que la norma analizada respeta el principio de igualdad en la medida en que el tratamiento diferenciado obedece a una finalidad constitucionalmente válida, adecuada y proporcional.

La Primera Sala concluye que la disposición reclamada no viola el principio de igualdad, pues el beneficio fiscal que establece obedece a objetivos legítimos y constitucionalmente válidos y su expedición encuentra justificación en fines extrafiscales que atienden a razones de política económica, a saber.

- Crear un punto de entrada a la formalidad.
- Las personas que tributan en el Régimen de Incorporación Fiscal son pequeños contribuyentes, es decir, el volumen de sus ingresos o el momento y forma de sus operaciones determinan que su capacidad administrativa y contributiva sea insuficiente para responder las exigencias previstas por la ley de la materia.
- Alienta el desarrollo económico.

Indica también la Primera Sala que el beneficio fiscal no repercute en la naturaleza del IVA, toda vez que el beneficio fiscal no implica una exención de pago, sino únicamente una mecánica de tributación diferente a la general. Esta mecánica no exime al contribuyente del Régimen de Incorporación Fiscal de la causación, cálculo y entero del IVA, pues es una carga para el mismo asumir el importe causado, con la salvedad de que acreditará una cantidad igual al IVA que se debe pagar.

Puntualiza que no existe una modificación a la naturaleza del IVA que constituya un tratamiento injustificado, pues no se modifican los elementos esenciales del impuesto.

Como es posible advertir, de los múltiples puntos que se desarrollaron en la ejecutoria, lo relevante para la presente tesis es que la Primera Sala concluyó que al estímulo fiscal que nos ocupa no le resultan relevantes los principios constitucionales tributarios.

Capítulo 2. Potestad tributaria normativa y defensa constitucional del artículo 31, fracción IV constitucional.

Para analizar si la conclusión expresada en la jurisprudencia y ejecutoria que nos ocupa es correcta, se requiere analizar qué es la potestad tributaria normativa y como los contribuyentes lograron que el artículo 31, fracción IV constitucional sirviera para que los jueces analizaran la constitucionalidad de disposiciones tributarias.

2.1 Potestad tributaria normativa.

Como se ha explicado en la introducción, el imponer contribuciones a los gobernados constituye el ejercicio de un poder. Al ser las contribuciones obligaciones pecuniarias *ex lege* su imposición afecta la vida y esfera jurídica de la población, pues tendrán que desprenderse de recursos económicos para entregar al Estado la carga que les impuso.

En nuestro sistema jurídico el artículo 73 constitucional establece las facultades del Congreso de la Unión, en su fracción VII señala que el Congreso puede establecer

las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, esta facultad es denominada por la doctrina como potestad tributaria normativa. Por otro lado, la fracción XXIX lista una serie de materias sobre las cuales el Congreso de la Unión tiene la facultad exclusiva para constituir contribuciones.³ Así, la Constitución otorga al Poder Legislativo la posibilidad de determinar cómo obtendrá los recursos económicos para satisfacer el gasto público y cumplir los fines que establece la norma fundamental.

Sin embargo, la potestad tributaria normativa no atañe exclusivamente a la Federación, pues los Estados que forman parte de ésta también pueden imponer contribuciones, lo cual deriva directamente del artículo 124 de nuestra Carta Magna⁴.

Sobre la potestad tributaria normativa, los tribunales federales han concluido que de la interpretación sistemática de las normas que regulan esta potestad, se desprende que por regla general, los Estados y la Federación tienen la facultad concurrente para imponer contribuciones, lo que puede dar lugar a gravar la misma fuente de riqueza. Al respecto, resulta ilustrativa la siguiente jurisprudencia emitida por el Pleno de la SCJN durante la séptima época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta:

**IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA
MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACION
Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS.**

³ CPEUM: "Artículo 73. El Congreso tiene facultad: (...) XXIX. Para establecer contribuciones:

- 1o. Sobre el comercio exterior;
- 2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27;
- 3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
- 4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y
- 5o. Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica;
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados;
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
 - d) Cerillos y fósforos;
 - e) Aguamiel y productos de su fermentación; y
 - f) Explotación forestal.
 - g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.

⁴ "Artículo 124. Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados."

Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII, y 124); b) Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinada materia a la Federación (artículo 73, fracción XXIX) y c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI, y VII y 118).⁵

Sin embargo, en la práctica, la concurrencia de facultades se ha logrado regular a través del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, precisamente para evitar que la Federación y los Estados graven la misma fuente de riqueza.

La potestad tributaria normativa es una expresión de la soberanía del Estado, es decir, crear contribuciones constituye el ejercicio del poder Estatal. Al respecto, Miguel Valdés Villarreal señala lo siguiente:

“La potestad de establecer contribuciones se confiere en virtud de la soberanía, como una de sus derivaciones, con el carácter de instrumento para cuidar y robustecer la misma soberanía como realidad histórica, frente a otros estados y entre los propios habitantes del país.”⁶

Esta potestad de crear contribuciones es un poder encargado exclusivamente al Estado y en específico, al Poder Legislativo, quien en teoría es escogido democráticamente por los ciudadanos y vela por los intereses y necesidades de los gobernados. Como todo poder, la facultad de crear contribuciones sino se limita puede tornarse abusiva e incontrolable. Ningún ciudadano toleraría que sus representantes pudieran imponer contribuciones sin límites lógicos y razonables.

El límite constitucional a la potestad tributaria normativa tiene su fundamento en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, el cual dispone que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de la Ciudad de México o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Es de destacarse que el antecedente directo de este precepto es el artículo 31, fracción II de la Constitución liberal de 1857, cuyo texto es prácticamente el mismo al vigente.

⁵ Tesis *“Impuestos. sistema constitucional referido a la materia fiscal. competencia entre la federación y las entidades federativas para decretarlos”*, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 151-156, Primera Parte*, p. 149.

⁶ Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal Constitucional*. Editorial Oxford University Press. México, 2009.

Género Góngora y Pimentel sostiene que el antecedente de este precepto fue la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano.⁷

El contenido de esta norma es complejo y a lo largo de la historia jurídica de México se ha debatido su sentido y alcance, ¿son principios que pueden ser protegidos a través de medios de impugnación? ¿contienen garantías individuales? ¿actualmente son derechos humanos? Las respuestas a estas interrogantes podrían dar lugar a un diverso estudio muy profundo, sin embargo, para efectos del presente trabajo me limitaré a explicar por qué a mi juicio el artículo 31, fracción IV constitucional sí reconoce derechos fundamentales de todos los contribuyentes susceptibles de ser protegidos por los tribunales.

2.2 Control judicial del artículo 31, fracción IV constitucional.

Hoy en día es común que los medios de comunicación difundan que los contribuyentes promueven una gran cantidad de amparos contra las leyes fiscales, sin embargo, esto no siempre fue así. Como suele ocurrir con los derechos humanos, su reconocimiento y control judicial fue una lucha de la sociedad que finalmente rindió frutos.

Durante el siglo XIX, los contribuyentes que consideraban que un impuesto era inconstitucional y promovían un amparo contra una norma fiscal se encontraban con el fuerte obstáculo de la tesis del ministro Ignacio Vallarta, según la cual el juicio de amparo resultaba improcedente en contra de estas normas, en virtud de que la única forma de remediar impuestos injustos era mediante el sufragio, es decir, cambiar a los miembros del Congreso de la Unión por unos que sí representaran los intereses del pueblo y en tal tesitura disminuirían los impuestos.

Sobre este tema, Carlos Elizondo Mayer-Serra y Luis Manuel Pérez de Acha apuntan lo siguiente:

“A finales del Siglo XIX, el entonces ministro y presidente de la SCJN, Ignacio L. Vallarta, teniendo como antecedente las ideas de John Marshall, influyente presidente de la Suprema Corte de Estados Unidos, dio inicio a la discusión sobre la procedencia del juicio de amparo en lo que toca al tema fiscal, sosteniendo que la SCJN sólo podía juzgar aquellas normas emitidas por el Poder Legislativo en materia tributaria en los casos en que se cometiesen ‘abusos gravísimos’ o que ‘los atentados del legislador fuesen tan graves que traspasasen el límite de sus facultades constitucionales’. Sin embargo, el hecho de que las contribuciones fuesen consideradas ‘antieconómicas’ o que representasen un abuso del gobierno,

⁷ Góngora Pimentel, Genaro. *La Lucha por el Amparo Fiscal*. Editorial Porrúa. México, 2010, páginas 9 y 10.

no permitía, a su parecer, plantear tales irregularidades ante los órganos de impartición de justicia sino que ‘el pueblo’ tendría que exigir al Poder Legislativo, por la vía electoral, que se observaran dichos principios”.⁸

No obstante la ideas de Vallarta, los contribuyentes no claudicaron y continuaron promoviendo amparos en contra de contribuciones que consideraban atentatorias de nuestra norma fundamental, hasta que tiempo después la SCJN admitió la procedencia del amparo y determinó que una violación al artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal sí representaba una violación a garantías individuales.

En 1962, el Pleno de la Corte emitió la siguiente jurisprudencia:

IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS. Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Corte, en ejecutorías anteriores, establecía que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que sí está capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aun cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías, por lo que si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que el remedio se encuentra en el sufragio popular...⁹

La jurisprudencia citada no señala que los principios contenidos en el artículo 31, fracción IV eran garantías individuales, pero deja ver que una transgresión a éstos implica una violación a garantías, a pesar de que éstos no se encontraran en el capítulo de garantías individuales de nuestra Carta Magna.

⁸ Mayer Serra, Carlos Elizondo y Pérez de Acha, Luis Manuel. *Separación de Poderes y Garantías Individuales: La Suprema Corte y Los Derechos de los Contribuyentes. Cuestiones Constitucionales. Núm. 14, enero-junio 2006.*

⁹ Tesis "Impuestos, equidad y proporcionalidad de los", publicada en el *Semanario Judicial de la Federación, Sexta Época, tomo I, parte HO, p. 357.*

Este precedente abrió las puertas para que el Poder Judicial de la Federación pudiera revisar mediante el juicio de amparo la constitucionalidad de leyes fiscales, facultad que al día de hoy parece incuestionable.

Adelantando nuestra opinión, los principios tributarios de legalidad, equidad y proporcionalidad sí son derechos fundamentales, pues se encuentran reconocidos en la Constitución como límite a la actuación Estatal en beneficio de todos los contribuyentes.

Capítulo 3. Elementos esenciales de las contribuciones

Previamente a realizar el análisis de la jurisprudencia que nos ocupa y poder definir si el estímulo fiscal que permite que los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal no paguen el IVA puede ser analizado bajo los principios tributarios, es indispensable abordar cuáles son los elementos esenciales de las contribuciones, pues acorde a la jurisprudencia mexicana, los derechos fundamentales protegidos por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal se encuentran vinculados con estos elementos.

No es propósito del presente trabajo profundizar sobre los elementos esenciales de las contribuciones, sino solo describirlos acorde a lo que se ha entendido por ellos en nuestra cultura jurídica.

La mayoría de la doctrina mexicana reconoce que los elementos esenciales de las contribuciones son el sujeto, objeto, base gravable y tasa o tarifa. Sin estos elementos no puede existir una contribución, es decir, se trata de supuestos jurídicos indispensables para que una contribución se cause, se determine y se pague al fisco.

En épocas recientes, la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales mexicanos ha acogido el concepto de hecho imponible, al que se identifica con el objeto.¹⁰ Al

¹⁰ Novena Época; Pleno; Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XXIII, Junio de 2006; Tesis: P./J. 72/2006; Página: 918.

CONTRIBUCIONES. EN CASO DE EXISTIR INCONGRUENCIA ENTRE EL HECHO Y LA BASE IMPONIBLES, LA NATURALEZA DE LA MISMA SE DETERMINA ATENDIENDO A LA BASE. El hecho imponible de las contribuciones, consiste en el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y de cuya realización depende el nacimiento de la obligación tributaria, dicho elemento reviste un carácter especial entre los componentes que integran la contribución, toda vez que no sólo constituye el presupuesto para el nacimiento de la obligación tributaria, sino que además, sirve como elemento de identificación de la naturaleza del tributo, pues en una situación de normalidad, evidencia e identifica la categoría de la contribución a la que pertenece, de ahí que esta situación de normalidad, tiene como presupuesto la congruencia que debe

respecto el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación indica que se entiende que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren a estos elementos, por lo que esas normas son de aplicación estricta.

Respecto a los elementos esenciales de las contribuciones, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la acción de inconstitucionalidad 23/2005 advirtió lo siguiente:

“Dichos elementos esenciales de la contribución, reconocidos tanto doctrinalmente como en el derecho positivo, consisten en el sujeto, hecho imponible, base imponible, tasa o tarifa y época de pago.

Así, aun cuando el Código Fiscal de la Federación señala como elementos del tributo al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, debe entenderse que el término "objeto", se refiere a un aspecto más complejo de los elementos del tributo, denominado hecho imponible y, en particular, a su aspecto objetivo, es decir, a la riqueza manifestada a través de la realización del supuesto previsto en ley.

Dichos conceptos pueden explicarse de la manera siguiente:

existir entre dicho elemento y la base imponible, ya que mientras el primero ubica la situación, hecho, acto, o actividad denotativa de capacidad contributiva, el segundo representa la magnitud cuantificable de dicha capacidad, erigiéndose en premisa para la determinación en cantidad líquida de la contribución. En este orden de ideas, la distorsión de la relación entre el hecho imponible y la base gravable, normalmente nos llevará a una imprecisión respecto del aspecto objetivo u objeto que pretendió gravar el legislador, pues ante dicha distorsión, el hecho imponible atiende a un objeto, pero la base mide un objeto distinto; sin embargo, este conflicto debe resolverse atendiendo a la base imponible, pues siendo el tributo una prestación dineraria, debe tomarse en cuenta que la base es la que sirve para la determinación pecuniaria del tributo, por lo que será el referido elemento el que determine la naturaleza de la contribución.

Acción de inconstitucionalidad 23/2005. Procurador General de la República. 27 de octubre de 2005. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Mariano Azuela Güitrón y Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel; en su ausencia hizo suyo el asunto Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Makawi Staines Díaz y Marat Paredes Montiel.

El Tribunal Pleno, el dieciséis de mayo en curso, aprobó, con el número 72/2006, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dieciséis de mayo de dos mil seis.

a) *Sujeto: La persona física o moral que actualiza el hecho imponible, quedando vinculada de manera pasiva en virtud del nacimiento de la obligación jurídico-tributaria;*

b) *Hecho imponible: Es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y de cuya realización depende el nacimiento de la obligación tributaria.*

El hecho imponible constituye el hecho definidor o configurador que identifica a cada tributo, más aún, que legitima la imposición, en cuanto que sólo por su realización puede producirse la sujeción al tributo y será lícita su exigencia.

En efecto, el hecho imponible debe ser, en todos los casos, un elemento fijado por la ley; se trata siempre de un hecho de naturaleza jurídica, creado y definido por la norma, y que no existe hasta que ésta lo ha descrito o tipificado.

[...]

c) *Base imponible: El valor o magnitud representativo de la riqueza constitutiva del elemento objetivo del hecho imponible que sirve para la determinación líquida del crédito fiscal, una vez que se aplica a dicho concepto la tasa o tarifa;*

d) *Tasa o tarifa: Es la cantidad porcentual o determinada que se aplica sobre la base imponible para efecto de obtener como resultado la determinación del crédito fiscal;*
y,

e) *Época de pago: Momento o plazo dentro del cual la obligación es exigible y, por tanto, debe ser cubierta por el sujeto pasivo de la obligación tributaria.”*

Como podemos apreciar de la transcripción anterior, nuestro máximo tribunal reconoce que los elementos esenciales de las contribuciones son el sujeto, hecho imponible, base imponible o gravable, tasa o tarifa y la época de pago.

3.1 Sujeto

El sujeto de una contribución, como se ha visto, es la persona física o moral que actualiza el hecho imponible, es decir, quien despliega la conducta descrita en la ley que da origen el nacimiento de la relación jurídica tributaria.

La relación jurídico-tributaria requiere necesariamente al menos de dos sujetos, el sujeto acreedor del crédito fiscal y el sujeto pasivo. El sujeto pasivo es quien actualiza el hecho imponible y resiente en su patrimonio la carga fiscal.

El sujeto pasivo no es necesariamente quien entera la contribución al fisco, pues en ocasiones es sustituido en esta obligación por una tercera persona, verbigracia, los retenedores o recaudadores.

3.2 Hecho Imponible

Dentro de los elementos esenciales de las contribuciones destaca el hecho imponible u objeto de la contribución, definido como el presupuesto de naturaleza jurídica o económica, fijado por la ley para configurar cada tributo y de cuya realización depende el nacimiento de la obligación tributaria.

Luigi Ferlazzo Natoli establece que *“en una primera aproximación, podemos definir hecho imponible como el conjunto de los presupuestos abstractos, contenidos en las normas de derecho tributario material, de cuya existencia concreta (realización del presupuesto de hecho) derivan determinadas consecuencias jurídicas”*¹¹.

En este sentido, el hecho imponible constituye el hecho definidor o configurador que identifica a cada tributo y que legitima la imposición, en cuanto que sólo por su realización puede producirse la sujeción al tributo y será lícita su exigencia.¹²

Así, el hecho imponible es elemento que debe fijarse por la ley; se trata siempre de un hecho de naturaleza jurídica que denota capacidad contributiva y definido por la norma, y que no existe hasta que ésta lo ha descrito o tipificado.

El hecho imponible de las contribuciones reviste un carácter especial entre los componentes que integran el tributo, toda vez que no sólo constituye el presupuesto para el nacimiento de la obligación tributaria, sino que, además, sirve como elemento de identificación del tributo, pues en una situación de normalidad evidencia e identifica la categoría de la contribución a la que pertenece.

3.3 Base gravable

Esta situación de normalidad tiene como presupuesto la congruencia que debe existir entre el hecho imponible y la base gravable, pues mientras el primero ubica la situación, hecho, acto o actividad denotativa de capacidad contributiva, el

¹¹ *“Tratado de Derecho Tributario”*. editorial Temis. Tomo Segundo. Bogotá-Colombia. 2001, página 61.

¹² Principio recogido por el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación.

segundo representa la magnitud cuantificable de esa capacidad, erigiéndose en premisa para la determinación en cantidad líquida de la contribución.¹³

La base imponible, como ha sido señalada por nuestro Máximo Tribunal, consiste en la magnitud monetaria o de otra naturaleza, que cuantifica al hecho imponible y sobre la cual se aplica la tasa o tarifa. Ejemplos de bases gravables son el monto de total de los salarios pagados en el impuesto sobre nóminas, o el volumen usado, explotado o aprovechado en los derechos que se pagan por el uso, goce o aprovechamiento de bienes de dominio público de la nación.

3.4 Tasa o tarifa

Sobre la tasa o tarifa, la Dr. Sonia Venegas señala que *“es el elemento de la contribución, establecido en la ley, que aplicado sobre la base gravable o liquidable,*

¹³ Corroborar lo anterior, la Tesis emitida por el Décimo Quinto Tribunal Colegiado del Primer Circuito que establece lo siguiente: *“TRIBUTO. EL HECHO IMPONIBLE, COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONSTITUYEN, ES LA HIPÓTESIS JURÍDICA O DE FACTO QUE EL LEGISLADOR ELIGE COMO GENERADORA DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA. El tributo es una prestación patrimonial de carácter coactivo y a título definitivo, que de manera unilateral fija el Estado a cargo de las personas que realizan determinada conducta lícita, definida legalmente mediante una hipótesis jurídica o de hecho que es reflejo de capacidad económica, y cuyo destino es financiar el gasto público. Así, la contribución se configura por elementos cualitativos y elementos cuantitativos, relacionados lógicamente. Los primeros son: 1) el hecho imponible y 2) el sujeto pasivo; calificados así por la doctrina en atención a que acotan o definen el campo de aplicación de cada contribución. Junto a estos elementos cualitativos existen otros denominados mesurables o cuantitativos, pues tienen como objeto fijar los parámetros para determinar el monto de la deuda tributaria para cada caso concreto, siendo: a) la base imponible y b) el tipo, tasa o tarifa aplicable a la base. Ahora bien, el hecho imponible es la hipótesis jurídica o de hecho que el legislador elige como generadora del tributo, es decir, el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en una ley, de cuya concreta existencia derivan determinadas consecuencias jurídicas, principalmente, la obligación tributaria. En otras palabras, el hecho imponible se constituye por las situaciones jurídicas o de facto previstas por el legislador en la ley cuya actualización causa la contribución relativa. Además, la creación del hecho imponible es, por excelencia, la forma por la cual se ejerce la potestad tributaria del Estado, por lo que la delimitación de su estructura queda al total arbitrio del legislador, siempre y cuando respete los principios constitucionales relativos. Por tales razones, el titular de la potestad tributaria normativa puede tipificar en la ley, como hecho imponible, cualquier manifestación de riqueza, es decir, todo acto, situación, calidad o hecho lícitos, siempre y cuando respete, entre otras exigencias, la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, que implica la necesidad de que aquéllos han de revestir, explícita o implícitamente, naturaleza económica.”*

*permite determinar el importe de la obligación tributaria principal.*¹⁴ Esta doctrinaria nos indica que hay diferentes tipos de tasas, a saber: específicas, porcentuales, fijas, variables, progresivas o regresivas.

3.5 Época de pago

Finalmente, la época de pago es el plazo dentro del cual la obligación es exigible y, por tanto, debe ser cubierta. Al respecto, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 6 indica que las contribuciones deben pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas y, en caso de que en las disposiciones que regulen a la contribución no se contemple este plazo, se establece una serie de supuestos para que la contribución sea enterada.

Capítulo 4. Régimen de Incorporación Fiscal

4.1 Origen del Régimen de Incorporación Fiscal

Una vez que se describieron los elementos esenciales comunes a todas las contribuciones, para poder responder la interrogante del trabajo que nos ocupa, es indispensable analizar el Régimen de Incorporación Fiscal.

Acorde al artículo 1, fracción I de la Ley del ISR, las personas físicas y morales residentes en México deben pagar este impuesto respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

El Título IV de la Ley del ISR regula el pago del impuesto de las personas físicas residentes en territorio nacional. Al respecto, cabe destacar que el ISR de estos contribuyentes es un impuesto semi-cedular, pues clasifica los ingresos de las personas físicas de acuerdo con su fuente, de tal forma que permite hacer deducciones relacionadas con cada fuente, por ejemplo, tratándose se ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, el arrendador puede deducir para obtener la base gravable el monto pagado en el ejercicio por el impuesto predial.¹⁵

El Título IV de la Ley del ISR contiene 11 capítulos, y en los primeros nueve capítulos clasifica los ingresos de las personas físicas, indicando qué ingresos son objeto del tributo, cuándo se consideran percibidos y qué deducciones pueden restarse a estos ingresos.

Así, el Título IV de la Ley se divide conforme a los siguientes capítulos:

- Capítulo I: De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

¹⁴ Venegas Álvarez, Sonia. *Derecho Fiscal*, Editorial Oxford University Press. México 2011, p. 122.

¹⁵ Artículo 115, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- Capítulo II: De los ingresos por actividades empresariales y profesionales.
- Capítulo III: De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.
- Capítulo IV: De los ingresos por enajenación de bienes.
- Capítulo V: De los ingresos por la adquisición de bienes.
- Capítulo VI: De los ingresos por intereses.
- Capítulo VII: De los ingresos por la obtención de premios.
- Capítulo VIII: De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales.
- Capítulo IX: De los demás ingresos que obtengan las personas físicas.
- Capítulo X: De los requisitos de las deducciones.
- Capítulo XI: De la declaración anual.

Como hemos explicado, en cada capítulo la ley indica qué deducciones se pueden restar al ingreso regulado en ese capítulo, por ejemplo, si una persona física obtiene ingresos por la enajenación de bienes, puede deducir el costo comprobado de adquisición, entre otros.¹⁶

Así, para calcular el impuesto anual, según lo dispuesto en el artículo 152 de la Ley del ISR, las personas físicas sumarán los ingresos obtenidos conforme a los Capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX del Título IV, después de efectuar las deducciones autorizadas en esos Capítulos, la utilidad gravable determinada conforme a las Secciones I o II del Capítulo II del Título IV, y al resultado obtenido se le disminuirá las deducciones personales. A la cantidad que se obtenga se le aplicará la tarifa correspondiente.

Con la nueva Ley del ISR nació el Régimen de Incorporación Fiscal. Según se advierte de la exposición de motivos de la iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal, este nuevo régimen de beneficio se basó en las siguientes premisas:

- Para que los negocios que se crean en la economía mexicana se incorporen de inmediato a la formalidad tributaria, es un factor importante la facilidad en el cumplimiento del pago de los impuestos.

¹⁶ Artículo 121 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- Para facilitar el pago de los impuestos, la Iniciativa de Reforma Hacendaria propuso sustituir el Régimen Intermedio y el Régimen de Pequeños Contribuyentes por uno solo, el Régimen de Incorporación Fiscal.
- Este régimen busca que las personas físicas que realicen actividades empresariales y que presten servicios inicien el cumplimiento de sus obligaciones tributarias de una forma sencilla, aparejando al régimen el acceso a servicios de seguridad social.
- Se pretendía que el régimen fuera transitorio y que durara un máximo de 6 ejercicios fiscales, sin posibilidad de volver a tributar en el mismo.
- Los tres principales beneficios asociados al régimen son: (i) descuentos en el pago del ISR de hasta el 100%, que iría disminuyéndose paulatinamente a lo largo de los ejercicios subsecuentes; (ii) pagos simplificados de manera bimestrales, a fin de reducir la carga administrativa y permitir que los contribuyentes contaran con liquidez y (iii) contar con una herramienta informática del SAT, conforme a la cual se calcule y entere el pago tanto del ISR, como del IVA, declaración que estaría prellenada con la información de gastos e ingresos del contribuyente.

4.2 Los elementos esenciales del ISR en el Régimen de Incorporación Fiscal

Conforme al artículo 111 de la Ley del ISR, los elementos esenciales del impuesto que nos ocupa en este régimen son los siguientes:

Sujetos: Las personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido de dos millones de pesos.¹⁷

Objeto: Los ingresos obtenidos en el bimestre en efectivo, en bienes o servicios que perciban las personas físicas por la realización de sus actividades empresariales. Para determinar el impuesto, los contribuyentes consideran los ingresos efectivamente cobrados, es decir, no sobre una base de devengado.

¹⁷También se permite que las personas físicas que realicen actividades empresariales a través de una copropiedad tributen bajo este régimen bajo ciertas condiciones, por otro lado, el artículo 111 contiene 5 fracciones en las cuales excluye a ciertas personas físicas del régimen, por ejemplo, los socios, accionistas o integrantes de personas morales.

Adicionalmente, a través de Resoluciones Misceláneas Fiscales se han permitido que otras personas físicas puedan tributar en este régimen.

Existe la duda de cómo se pagaría el impuesto si un contribuyente que tributa en el Régimen de Incorporación Fiscal percibe alguno de los ingresos a los que se refiere el artículo 101 de la Ley del ISR, ubicado en la Sección I (De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales). Concretamente las alternativas son:

- El impuesto correspondiente debe pagarse conforme al “régimen general” aplicable a las personas que realizan actividades empresariales.
- El impuesto correspondiente debe pagarse conforme al Régimen de Incorporación Fiscal.
- No hay impuesto a cargo, toda vez que esta clase de ingresos no se encuentran dentro de la Sección correspondiente al Régimen de Incorporación Fiscal.

En mi opinión estos ingresos se encuentran cubiertos por el Régimen de Incorporación Fiscal, pues si bien, no se encuentran en la sección que regula a este régimen, el propio artículo 101 de la Ley del ISR los califica como ingresos acumulables por la realización de actividades empresariales.

Finalmente, destaco que si bien la Ley del ISR no define expresamente qué se debe entender por ingreso, de la interpretación que han realizado los tribunales se ha concluido que el ingreso es toda modificación positiva en el haber patrimonial.¹⁸ Es importante aclarar que en ocasiones la Ley obliga a acumular el ingreso bruto obtenido, por ejemplo, cuando se enajenan mercancías; pero en otras la Ley grava la ganancia obtenida (cuya fórmula general podría describirse como ingreso bruto menos costo de adquisición), verbigracia, la ganancia que en su caso se obtiene al enajenar acciones o bienes inmuebles.

Así, el concepto de ingreso no es unívoco, por lo que se debe atender al acto jurídico concreto para determinar si se obtiene un ingreso acumulable o no.

Base gravable: Es la utilidad fiscal del bimestre de que se trate.

Esta utilidad fiscal se obtiene restando de los ingresos las deducciones autorizadas en la Ley que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos, así como las erogaciones efectivamente realizadas en el mismo periodo para la adquisición de activos, gastos y cargos diferidos y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

¹⁸ “RENTA. QUÉ DEBE ENTENDERSE POR “INGRESO” PARA EFECTOS DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO.” Tesis 1a. CLXXXIX/2006 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXV, Enero de 2007. Página 483.

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

Uno de los aspectos más interesantes en la mecánica para la determinación del ISR es el de las deducciones autorizadas.

De acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española, deducir significa:

1. *tr. Sacar una conclusión de algo.*
2. *tr. Restar o descontar una cantidad.*
3. *tr. Fil. Extraer una verdad particular a partir de un principio general.*¹⁹

De esta definición es diáfano que la Ley del ISR utiliza el vocablo deducción en su segunda acepción, esto es, como la resta o descuento que se realiza sobre una cantidad.

De la mecánica para determinar el ISR a cargo de las personas físicas que tributan bajo el Título IV de la Ley del ISR, se desprende que las deducciones autorizadas son conceptos que se restan a los ingresos acumulables para obtener la base gravable del tributo. El concepto de “autorizadas” es cuestionable, pues pareciera que la Ley las concede como un privilegio, cuando realmente la gran mayoría de los conceptos deducibles deben reconocerse forzosamente por la Ley en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria.

Orozco Felgueres Loya define a las deducciones autorizadas como “...todas las erogaciones por conceptos de gastos, inversiones y costo que la ley dispone se podrán disminuir de los ingresos acumulables, a efecto de determinar la utilidad fiscal del ejercicio, siempre y cuando cumplan con todos los requisitos que marca la ley.”²⁰

El artículo 103 de la Ley del ISR autoriza las siguientes deducciones para las personas físicas que realizan actividades empresariales o profesionales²¹:

- i) Devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan, siempre que se hubiere acumulado el ingreso.
- ii) Las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que se utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos.

¹⁹ *Deducir*. 2017. Real Academia Española. <<http://dle.rae.es/?id=C0u0Q9o>>

²⁰ Orozco-Felgueres Loya, Carlos. *El ámbito de las deducciones autorizadas*. Revista Puntos Finos Noviembre 2015. Editorial Thomson Reuter. México, D.F. p. 103

²¹ *Consideramos que estas aplican al Régimen de Incorporación Fiscal acorde al artículo 111, sexto párrafo de la Ley.*

- iii) Gastos.
- iv) Las inversiones.
- v) Los intereses pagados, sin ajuste alguno, siempre y cuando los capitales tomados en préstamos se hayan destinado a los fines de las actividades.
- vi) Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social.
- vii) Los pagos efectuados por el impuesto local sobre los ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales.

Si observamos los conceptos que la Ley permite deducir de los ingresos acumulables para llegar en última instancia al utilidad fiscal, podemos apreciar que son conceptos que causan una merma o menoscabo en el patrimonio del contribuyente.

Sobre las deducciones, Monroy Hernández indica que éstas se pueden clasificar en tres grupos con naturaleza distinta: *“(i) auténticas retracciones patrimoniales (gastos o cargas), (ii) conceptos que técnicamente no constituyen gastos, pero la ley les asigna tal carácter por efectos de neutralización fiscal, y (iii) conceptos que técnicamente no constituyen gastos, pero la ley les asigna tal carácter en virtud de que en un momento posterior sí tendrán ese carácter.”*²²

De acuerdo a la clasificación de este autor, los conceptos que sí constituyen gastos porque representan una disminución de patrimonio son: los intereses, gastos, inversiones, costo de lo vendido²³, cuotas pagadas al IMSS, los anticipos y el ajuste anual por inflación deducible²⁴.

Por otro lado, según este autor las deducciones que se permiten por neutralidad fiscal son las devoluciones y los créditos incobrables, pues tuvieron su origen en un ingreso acumulable.

Ahora bien, contrario a lo que acontece con los ingresos acumulables (donde la LISR no establece un concepto limitado, sino enunciativo), las deducciones sí se encuentran restringidas en cuanto a concepto, requisitos y prohibiciones expresas.

²² Monroy Hernández, Guillermo. *El objeto y el hecho imponible en el Impuesto sobre la Renta. Personas morales residentes en México. Dofiscal. México, D.F., 2010. P. 196.*

²³ *Aplicable para las personas morales.*

²⁴ *Aplicable para las personas morales.*

En tal tesitura, el artículo 105 de la Ley del ISR lista una serie de requisitos que se deben cumplir por los contribuyentes para que sus deducciones se puedan restar válidamente de sus ingresos acumulables.

En términos generales, los requisitos de las deducciones pueden clasificarse en generales o particulares. Los generales son los que se deben cumplir por casi todos los conceptos deducibles, por ejemplo: (i) la estricta indispensabilidad, (ii) el debido registro contable, (iii) ser restados una sola vez y (iv) contar con el comprobante fiscal que ampare la deducción.

Por otra parte, los requisitos particulares atienden a cada concepto deducible en específico, por ejemplo, tratándose de gastos de previsión social estos se deben de realizar en forma general en beneficio de todos los trabajadores, entre otros requisitos.

Estricta indispensabilidad

Para efectos de este trabajo, resulta importante abundar sobre lo que la doctrina y jurisprudencia entiende por “estrictamente indispensable”, pues este requisito se ha utilizado tradicionalmente para sostener cuando un gasto debe considerarse deducible a la luz del principio de proporcionalidad tributaria.

Es intrigante como un concepto jurídico contenido en una Ley ha servido de parámetro para determinar cuándo una norma respeta el principio de proporcionalidad tributaria, el cual es un derecho fundamental reconocido en nuestra Constitución Federal.

En principio es conveniente aclarar que para la jurisprudencia y la doctrina la estricta indispensabilidad es un concepto jurídico indeterminado, esto es, su alcance no se encuentra expresamente delimitado por la Ley, pues intervienen circunstancias concretas de modo, tiempo y lugar para determinar si un hecho actualiza la hipótesis jurídica.²⁵

Sobre los conceptos jurídicos indeterminados, Jorge Miras explica que *“La ventaja de estos conceptos para la función legislativa es clara: basta fijarse en su gran capacidad de abarcar situaciones, sin necesidad de determinar claramente sus detalles o en qué consisten. De ese modo se consigue que las normas que los usan sean flexibles y duraderas, precisamente por el carácter impreciso de su enunciado, sin dejar de indicar, a la vez, suficientemente lo esencial de su ratio: la función del concepto indeterminado es, precisamente, expresar lo que el legislador intenta*

²⁵ ORDEN PÚBLICO. ES UN CONCEPTO JURÍDICO INDETERMINADO QUE SE ACTUALIZA EN CADA CASO CONCRETO, ATENDIENDO A LAS REGLAS MÍNIMAS DE CONVIVENCIA SOCIAL. *Novena Época; Tribunales Colegiados de Circuito; Tesis Aislada; Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XXII, Agosto de 2005; Tesis: I.4o.A.63 K; Página: 1956.*

*cuando ello puede darse de distintas maneras, algunas incluso desconocidas en el momento de dictar la ley.*²⁶

Así, la estricta indispensabilidad al ser un concepto jurídico indeterminado no encuentra una definición exacta, sino que resulta una norma que persigue un fin, que el operador jurídico debe evaluar para determinar si los hechos se subsumen en la norma.

Lopez Padilla señala sobre los gastos estrictamente indispensables, lo siguiente:

“IV.1. DE LOS GASTOS

(...)Ahora bien, estos gastos que hagan los contribuyentes deben reunir, asimismo, los requisitos que establece el artículo 31 para que las erogaciones efectuadas sean deducibles; así por ejemplo, la fracción I del artículo 31, que se refiere a los requisitos que deben reunir las deducciones, señala que “éstas deberán ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente...”. En este sentido, debemos entender como gastos estrictamente indispensables para los fines del contribuyente, los relacionados con sueldos al personal, gastos de mantenimiento, limpieza, teléfono, electricidad, prestaciones al personal, transportación, etc. En otras palabras, sería imposible para el legislador poder señalar todos y cada uno de los gastos que se permitieran realizar para efectos de su deducibilidad, pues la lista sería prácticamente interminable. Por tal motivo, los gastos deberán estar relacionados con los fines del negocio de que se trate, es decir, a la naturaleza de cada uno de los mismos; y una vez conociendo cuál es el fin y objeto primordial de dichos negocios, se estará en la aptitud de conocer si los gastos son estrictamente indispensables o no. El Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido en diversas sentencias que los gastos estrictamente indispensables son aquéllos sin los cuales el negocio prácticamente no podría continuar operando, o bien, que de no hacerlos imposibilitarían los fines para los cuales se ha constituido dicho negocio; esto corrobora lo que hemos señalado en el sentido de que para conocer cuándo estaremos en presencia de un gasto estrictamente indispensable, es necesario, por

²⁶ Miras Jorge. *Diccionario General de Derecho Canónico (DGDC)*. Thomson Reuters Aranzadi. Pamplona 2012, vol. I, pp. 49-50.

consecuencia, conocer ante qué tipo de negociación nos encontramos.”²⁷

Para este autor los gastos estrictamente indispensables son aquéllos sin los cuales el contribuyente no podría realizar su actividad.

Para Carlos Izaza “(...) reúnen el requisito de estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente, las deducciones que en rigor deben efectuarse para generar o tratar de generar, directa o indirectamente, la renta del contribuyente en un ejercicio, lugar y circunstancia dados, con independencia de que finalmente contribuyan o no a ello.”²⁸

La definición de este autor es muy interesante y se encuentra vinculada con lo que la SCJN ha denominado deducciones estructurales. Para Izaza, la estricta indispensabilidad se cumple cuando las deducciones buscan generar una renta o, en sentido estricto, ingresos.

Sobre la definición de Izaza, que nos parece correcta, habría que añadir que la estricta indispensabilidad de la deducción tiene por premisa que ésta debiera ser lícita. Por ejemplo, algunos contribuyentes de manera ilegal otorgan sobornos a funcionarios públicos para obtener una ventaja, como lo puede ser un permiso, concesión, contrato, etc. Esta clase de sobornos evidentemente es ilegal y aunque se encuentren encaminados a buscar que la negociación sea productiva, las disposiciones fiscales no pueden permitir la deducibilidad de esta clase de erogaciones, con independencia de las sanciones penales, civiles o administrativas que se deriven de la realización de estos actos.

Sobre la estricta indispensabilidad, la Segunda Sala de la SCJN se ha pronunciado de la siguiente forma:

“RENTA. INTERPRETACIÓN DEL TÉRMINO “ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES” A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002). El precepto citado establece que las deducciones autorizadas por el título II, relativo a las personas morales, entre otros requisitos, deben ser “estrictamente indispensables” para los fines de la actividad del contribuyente. Ahora bien, la concepción

²⁷ Lopez Padilla, Agustín. “Exposición Práctica y Comentarios a la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta 2002”. Editorial Dofiscal Editores, 18ª Edición. México, 2002.

²⁸ Izaza, Carlos. Estudio del concepto estrictamente indispensable como principal requisito de las deducciones en el impuesto sobre la renta y el impuesto empresarial a tasa única. Academia de estudios fiscales de la contaduría pública, AC. México, 2008.

genérica de dicho requisito se justifica al atender a la cantidad de supuestos que en cada caso concreto pueden recibir aquel calificativo; por tanto, como es imposible definir todos los supuestos factibles o establecer reglas generales para su determinación, dicho término debe interpretarse atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate. En tales condiciones, el carácter de indispensable se encuentra vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que se cumplan en forma cabal sus actividades, de manera que de no realizarlo, éstas tendrían que disminuirse o suspenderse; de ahí que el legislador únicamente permite excluir erogaciones de esa naturaleza al considerar la capacidad contributiva del sujeto, cuando existan motivos de carácter jurídico, económico y/o social que lo justifiquen.”

En la tesis aislada que se cita, la Segunda Sala de la SCJN empieza por explicar que el concepto que nos ocupa abarca una gran cantidad de supuestos que en cada caso concreto pueden recibir el calificativo de estrictamente indispensable, *i.e.*, la SCJN reconoce que este término es un concepto jurídico indeterminado.

Asimismo, la SCJN entiende por estrictamente indispensable aquellos gastos que la empresa necesita para cumplir su objeto social, sin los cuales no podría operar, o bien, que de no realizarlos las actividades de la persona moral podrían menguarse o incluso suspenderse. Si bien la tesis analiza el concepto a la luz de las personas morales, considero que es ilustrativo para las personas físicas, pues serán estrictamente indispensables las deducciones vinculadas con su actividad empresarial.

Sobre este punto, finalmente, vale la pena tomar en cuenta la reflexión de Calvo Nicolau y Vargas Aguilar sobre la estricta indispensabilidad: “(...) *en términos generales, cuando un contribuyente efectúa una erogación, es porque a su juicio la considera estrictamente indispensable, pues en la mayoría de los casos los contribuyentes no efectúan erogaciones con el único fin de generar deducciones, sino que se llevan a cabo por considerarlas necesarias para la buena marcha del negocio, y es por eso que se deduce en la determinación del resultado fiscal (...)*”²⁹

Se comparte el comentario de los autores citados, porque el negocio de toda empresa (sea una persona física o moral) no consiste en gastar dinero, sino generar una utilidad financiera. La lógica de todo negocio no consiste en gastar dinero para reducir la base gravable con la única intención de mermar la recaudación. Por el

²⁹ Calvo Nicolau, Enrique y Vargas Aguilar, Enrique. *Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta tomo II*. Editorial Themis. México, 1986. p. 766

contario, toda empresa busca utilizar sus recursos de manera óptima para evitar la realización de gastos innecesarios que no tengan un impacto en la obtención de la utilidad.

Así, si el gasto es real, la autoridad fiscal al momento de ejercer sus facultades de comprobación no debiera exigir al contribuyente la demostración de hechos difíciles de probar para la calificación de estricta indispensabilidad, como lo es demostrar que de no haberse realizado el gasto las actividades de la empresa habrían disminuido o incluso se suspenderían.

Las autoridades tributarias deben partir de la buena fe del contribuyente y sólo deberían rechazar la deducibilidad de aquellos gastos que expresamente indique la Ley, sean notoriamente innecesarios o, bien, no se demuestre su veracidad.

Sin embargo, en la práctica las autoridades fiscales, sin conocer la naturaleza de la negociación, al amparo de la estricta indispensabilidad pretenden rechazar la deducibilidad de gastos que no entienden para qué se realizaron, a pesar de que estos sí hayan estado vinculados, directa o indirectamente, con la obtención de ingresos gravables.

Tarifa: A la utilidad fiscal bimestral determinada conforme a la mecánica descrita, se le aplica la siguiente tarifa:

TARIFA BIMESTRAL

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	992.14	0.00	1.92%
992.15	8,420.82	19.04	6.40%
8,420.83	14,798.84	494.48	10.88%
14,798.85	17,203.00	1,188.42	16.00%
17,203.01	20,596.70	1,573.08	17.92%
20,596.71	41,540.58	2,181.22	21.36%
41,540.59	65,473.66	6,654.84	23.52%
65,473.67	125,000.00	12,283.90	30.00%
125,000.01	166,666.67	30,141.80	32.00%
166,666.68	500,000.00	43,475.14	34.00%
500,000.01	En adelante	156,808.46	35.00%

La mencionada tarifa se actualiza acorde al artículo 152 de la Ley del ISR.

Época de pago: Los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal calcularán y pagarán el impuesto bimestralmente, el cual tendrá el carácter de pago definitivo,

a más tardar el día 17 del mes siguiente al periodo. Para tal efecto los contribuyentes presentarán su declaración mediante la página de internet del Servicio de Administración Tributaria.

Reducción en el pago del ISR: Como principal característica de este régimen, se permite una reducción en el ISR conforme a un porcentaje y de acuerdo con el número de años que el contribuyente tenga en el régimen.

La referida reducción se realiza conforme a la siguiente tabla:

TABLA										
Reducción del impuesto sobre la renta a pagar en el Régimen de Incorporación										
Años	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Por la presentación de información de ingresos, erogaciones y proveedores:	100%	90%	80%	70%	60%	50%	40%	30%	20%	10%

El impuesto reducido no puede disminuirse con créditos, exenciones o subsidios.

Como se puede advertir, las reducciones graduales que se permiten coinciden con el plazo máximo de 10 años en que se puede tributar en este régimen. De tal forma, que los contribuyentes que se encuentren bajo este régimen nunca pagarán de forma completa el ISR a su cargo.

Capítulo 5. Estímulos fiscales.

De los artículos 25 y 28 de la Constitución Federal se advierte que el Estado es el encargado de la rectoría del desarrollo nacional, el referido artículo 25 indica que *“El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará al cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución.”*

En esa tesitura, el Estado regula toda la actividad económica nacional, imponiendo límites a la propiedad privada e inversión, o bien, fomentando la actividad económica a través de diversos instrumentos, herramientas o políticas.

Uno de los instrumentos con los que cuenta el Estado para fomentar la actividad económica son los estímulos fiscales. La Constitución ni las leyes secundarias definen qué debe entenderse por estímulos fiscales, por lo que Nuestro Máximo Tribunal mediante su actividad interpretativa ha concluido que los estímulos fiscales son *“(…) 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(...).³⁰

Para Agustín Durán Becerra y Paulina Flores Zavala el estímulo fiscal es “*un incentivo que otorga el Estado a ciertos sectores o actividades, con el fin de lograr ciertas metas que no necesariamente coinciden con un ánimo recaudador o de contribución al gasto público, sino más bien con un ánimo de subvención del desarrollo de ciertas actividades o de aminorar algún perjuicio que hayan sufrido ciertos sectores por causas del hombre o de la naturaleza.*”³¹

Coincidimos con los autores citados, pues a nuestro juicio el estímulo fiscal busca siempre un fin ajeno a la recaudación. Mediante los estímulos fiscales el Estado sacrifica parte de la recaudación para incentivar la actividad económica.

Tanto el Congreso de la Unión, como el presidente tienen la facultad de expedir estímulos fiscales en materia federal, según se desprende de los artículos 25, 28, 73, fracciones VII y XXXI y 89, fracción I de la Constitución Federal y 39, fracción III del Código Fiscal de la Federación.

³⁰ *Época: Novena Época*

Registro: 165028

Instancia: Segunda Sala

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XXXI, Marzo de 2010

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Tesis: 2a./J. 26/2010

Página: 1032

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.

³¹Duran Becerra, Agustín. *Estímulos fiscales y su tratamiento para efectos del impuesto sobre la renta.* <<https://doctrina.vlex.com.mx/vid/capitulo-estimulo-fiscal-231759921>>

Los estímulos fiscales pueden tomar forma a través de diversas figuras jurídicas tributarias que en última instancia consiguen el efecto económico de pagar menos contribuciones o, inclusive, liberar del pago. Así, los estímulos fiscales pueden implementarse como deducciones adicionales o anticipadas, créditos, exenciones, reducciones de tasa, diferimiento en el pago o condonaciones parciales o totales.

Si bien, cada una de estas figuras tiene sus propias características y efectos tributarios, se insiste en que su efecto radica en diferir, reducir o nulificar el pago de la contribución.

Los estímulos fiscales deben entenderse como una excepción al principio de generalidad de los impuestos. En otras palabras, los estímulos fiscales suelen ser excepcionales y estar destinados a grupos de contribuyentes muy concretos, inclusive su aplicación frecuente limitarse a un plazo específico.

Capítulo 6.- Principios constitucionales tributarios.

6.1 Proporcionalidad y equidad tributaria.

Enrique Calvo Nicolau y Enrique Vargas Aguilar nos indican que la mayor parte de la doctrina constitucional y de derecho fiscal considera que los principios de equidad y proporcionalidad se inspiran en la justicia distributiva, según la cual se debe tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.³²

Es importante recordar que la doctrina y jurisprudencia nacional en un principio se inclinaba a considerar que la proporcionalidad y equidad tributaria eran un solo principio, o bien, que ambos conceptos debían analizarse conjuntamente.³³ Este cuestionamiento al día de hoy ha quedado superado, pues se reconoce en la actualidad que ambos principios tienen un significado diferente y características propias, aunque con una finalidad común, limitar la potestad tributaria y garantizar contribuciones justas.

Sobre estos principios la Dra. Sonia Venegas Álvarez señala “...entre otros principios tributarios, los de equidad y proporcionalidad, radican respectivamente, en la igualdad ante la ley de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, así como la obligación de estos de contribuir a los gastos públicos en función de su propia capacidad contributiva, de donde nace el deber de todo ciudadano de aportar al erario local o federal una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos...la proporcionalidad y equidad de las contribuciones se identifica con la capacidad contributiva, se trata del principio por el que la imposición se adecua a la aptitud económica personal y familiar del sujeto, en virtud de gravar hechos económicos, indicativos de una riqueza cierta y actual, que no resulta anulada por

³² Calvo Nicolau, Enrique y Vargas Aguilar, Enrique. *Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta*. Editorial Themis. México, 1986. p. 47.

³³ Góngora Pimentel, Germán. *La lucha por el amparo fiscal*. Editorial Porrúa, México, D.F. 2010, p. 246.

*la imposición, de modo que produce un reparto socialmente justo en el pago de los gastos públicos.*³⁴

Por equidad tributaria se han entendido que la norma fiscal trate igual a los iguales y desigual a los desiguales. A quienes se encuentren en situaciones análogas se les debe dar el mismo tratamiento fiscal y a quienes se encuentren en situaciones diferentes, la norma fiscal les debe dar un tratamiento diverso. Por otro lado, la proporcionalidad tributaria significa que la contribución debe adecuarse a la capacidad contributiva del causante, quien debe aportar una parte justa de sus ingresos, utilidades o de la manifestación de riqueza sujeta a imposición. La proporcionalidad tributaria significa que la contribución no puede ser confiscatoria o ruinosa, de tal forma que no extinga la fuente de riqueza sujeta a imposición.

Sobre estos derechos fundamentales, el Poder Judicial de la Federación ha emitido el siguiente criterio que interesa al presente trabajo:

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

³⁴ Venegas Álvarez, Sonia. *Derecho Fiscal*. Editorial Oxford University Press, México 2011, p. 63.

*una violación al indicado principio constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás.*³⁵

Del criterio jurisprudencial transcrito, se advierte que la Segunda Sala de la SCJN reconoce al principio de equidad tributaria como un trato igualitario de la ley fiscal a los contribuyentes que se encuentran en una situación análoga. Sin embargo, lo realmente trascendente de este criterio es que la SCJN estableció un método secuencial para determinar cuándo una norma impositiva trasgrede el principio de equidad tributaria.

Sobre este mismo principio, el Pleno de la SCJN se ha pronunciado en el siguiente sentido:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES. El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar

³⁵ Tesis “Equidad tributaria. criterios para determinar si el legislador respeta dicho principio constitucional”, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, tomo XXXV, p. 334.

efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.”³⁶

Esta jurisprudencia fortalece la idea de que el principio de equidad tributaria implica un respeto a situaciones de hecho análogas, de tal forma, que la norma no genere un trato discriminatorio entre personas que se encuentran en una situación semejante, o bien, un trato igualitario a personas que se encuentren en una situación de hecho diferente.

Adicionalmente, el Pleno de la SCJN ha razonado sobre este principio que *“el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.”³⁷*

En principio, el razonamiento de la SCJN es plausible, no obstante las “bases objetivas” que pueden servir para crear categorías de contribuyentes termina siendo una fórmula muy abierta. Un fin económico, social, de política fiscal o incluso extrafiscal sirve para justificar el tratamiento dispar entre contribuyentes que pudieran encontrarse en una situación fáctica análoga, lo que sin duda, hace nugatorio el alcance protector de este principio constitucional.

Por lo que respecta al principio de proporcionalidad tributaria, la doctrina y la SCJN han reconocido que éste se vincula con el concepto de capacidad contributiva. Así, cualquier contribución debe necesariamente respetar una capacidad económica cualificada en atención a este principio. Al respecto, resulta de interés los siguientes criterios jurisprudenciales:

“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

³⁶ Tesis *“Equidad tributaria. implica que las normas no den un trato diverso a situaciones análogas o uno igual a personas que están en situaciones dispares”*, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación, Novena Época*, tomo V, p. 36.

³⁷ Tesis *“Impuestos. principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción iv, constitucional.”*, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación, Novena Época*, tomo XI, p. 35.

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.”³⁸

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA DETERMINAR SI UNA CONTRIBUCIÓN CUMPLE CON ESE PRINCIPIO, ES NECESARIO ATENDER A SU NATURALEZA PARA ESTABLECER LAS FORMAS COMO SE MANIFIESTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. La capacidad contributiva no se manifiesta de la misma manera en todas las contribuciones, pues aparece en forma directa e inmediata en los impuestos directos, como los que recaen en la renta o el patrimonio, porque son soportados por personas que perciben, son propietarias o poseedoras de ellos, mientras que en los indirectos la capacidad tiene un carácter mediato como la circulación de bienes, la erogación, el

³⁸ Tesis “Proporcionalidad tributaria. debe existir congruencia entre el tributo y la capacidad contributiva de los causantes”, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, tomo XVII, p. 144.

gasto y el consumo, ya que parten de la previa existencia de una renta o patrimonio, y gravan el uso final de toda la riqueza a través de su destino, gasto o tipo de erogación que refleja indirectamente dicha capacidad. Luego, para determinar si una contribución cumple con el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario atender a la naturaleza de dicho tributo a fin de conocer la forma como se manifiesta y modifica la capacidad contributiva.”³⁹

Como es posible apreciar de las tesis citadas, los tribunales vinculan el principio de proporcionalidad tributaria con el concepto de “*capacidad contributiva*”, el cual no se encuentra mencionado en la Constitución Federal y ha sido, mas bien, una construcción doctrinal y jurisprudencial.

García Bueno, influido por la doctrina española, sobre la capacidad contributiva nos explica que existen dos elementos en la actuación de este principio. El primero consiste en que las contribuciones se instituyan sobre manifestaciones susceptibles de imposición, por ejemplo la renta, patrimonio o consumo. El segundo elemento, actúa cuantificando la carga tributaria apegada a las condiciones personales y familiares del contribuyente.⁴⁰

De las ideas retomadas por este autor se colige que una contribución no puede imponerse, sino sobre una manifestación de riqueza.

La Constitución Española, en su artículo 31.1 indica que se debe contribuir al gasto público acorde a la capacidad económica.⁴¹ Sobre este concepto, Eva Aliaga Agulló nos apunta: “*Ciertamente, este derecho que atañe al ciudadano no es un derecho abstracto a disfrutar de un sistema tributario justo, sino un derecho a que su contribución individual al sostenimiento de los gastos públicos se le exija sólo de acuerdo con la riqueza demostrativa de su aptitud para hacer frente a los mismos- esto es, la riqueza delimitada por los atributos de cierta, individual, efectivamente obtenida y modulada en función de las circunstancias personales del sujeto- y además, a que su esfuerzo contributivo se mida en términos adecuados en relación*

³⁹ Tesis “*Proporcionalidad tributaria. para determinar si una contribución cumple con ese principio, es necesario atender a su naturaleza para establecer las formas como se manifiesta la capacidad contributiva*”, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, tomo XXIX, p. 1129.

⁴⁰ García Bueno, Marco César, *Manual de Derecho Tributario*, Editorial Porrúa, México, 2ª Edición, 2008.

⁴¹ Constitución Española.-“*Artículo 31.1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. (...)*”.

*con dicha riqueza (requerimiento que conecta con la idea de moderación, en el sentido de no excesividad del gravamen tributario).*⁴²

Es posible concluir que los conceptos de capacidad económica al que se refiere la Constitución Española y capacidad contributiva, al que se refiere la jurisprudencia mexicana, son equivalentes, pues implican que un tributo debe respetar una aptitud de contribuir, es decir, el legislador únicamente debe gravar situaciones de hecho que reflejen una riqueza real, cierta y actual, de tal forma que el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria no pierda su riqueza en exceso.

Desde luego, el punto fino se encuentra en determinar cuándo un gravamen resulta excesivo y por ende, transgresor de la capacidad contributiva. ¿Por exceso debemos entender que el gravamen extingue la fuente de riqueza? o ¿qué la merma en un porcentaje cuantioso? O bien, ¿es un exceso cuando se impone una contribución cuyos elementos esenciales (sujeto, hecho imponible, base y tasa) no guardan congruencia entre sí?

Desde mi punto de vista, una respuesta afirmativa a cualquiera de las tres preguntas anteriores implica una violación al principio de proporcionalidad por no respetar la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Si una contribución extingue la fuente de riqueza sujeta a imposición, se viola la capacidad contributiva, pues éste resulta confiscatorio y ruinoso. Caso similar ocurre si la contribución no extingue la fuente de riqueza, pero sí la disminuye en un porcentaje considerable, pues desincentivaría la actividad económica que dio origen al hecho imponible, es decir, socavaría el patrimonio de los individuos, en favor de la voracidad Estatal.

Por otro lado, si los elementos esenciales de una contribución no guardan congruencia entre sí, supongamos base y objeto, se rompe con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, pues se estaría cobrando un tributo sobre un elemento ficticio, es decir, no se estaría pagando el tributo sobre la riqueza sujeta a imposición.

Un aspecto fundamental, es que el Poder Judicial de la Federación ha sostenido que la proporcionalidad tributaria se analiza contribución por contribución, no siendo posible analizar el sistema tributario en su conjunto o cómo interactúan las diferentes contribuciones entre sí. Esto da como resultado que una contribución en lo individual pudiera respetar la capacidad contributiva del sujeto pasivo, pero el conjunto de contribuciones que forman el sistema fiscal, pudieran dejarlo en completa ruina.

Otro aspecto importante de este principio, es que cobra vida en los elementos esenciales de la contribución. Lo anterior significa que la proporcionalidad tributaria

⁴² *Aliaga Agulló, Eva, Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo. Thomson Reuters, p. 163.*

se refleja en el hecho imponible, base gravable, la tasa (cuota o tarifa) y en el sujeto al que se le atribuye la imposición.

La doctrina coincide en que las contribuciones tienen como presupuesto y límite la capacidad contributiva de los causantes, pero poco han detallado en definir casos concretos de cuándo un impuesto vulnera esta capacidad.

De los antecedentes jurisprudenciales, se desprende que se vulnera el principio de proporcionalidad tributaria cuando:

- (i) El hecho imponible o la base gravable no recaen sobre una manifestación de riqueza real y actual.
- (ii) La tasa de la contribución provoque que el impuesto sea exorbitante o ruinoso, o bien, la imposición agote la fuente de riqueza.
- (iii) El hecho imponible y la base gravable no guarden congruencia entre sí, esto es, no actúen de forma coherente.

6.2 Legalidad tributaria.

Otro principio que recoge el artículo 31, fracción IV de la CPEUM es el de legalidad tributaria, mediante el cual se asegura que la obligación de pagar una contribución nazca de una ley en sentido formal y material.

El principio de legalidad tributaria consiste en una reserva de ley. La materia fiscal debe ser regulada por una norma con rango de ley. Ahora bien, la materia tributaria es sumamente compleja, por lo que resultaría imposible que todas las normas relacionadas con la materia fiscal provinieran exclusivamente de una ley emitida por el Congreso. Así, la doctrina y la jurisprudencia han entendido que esta reserva de ley es relativa, esto es, involucra que únicamente los elementos esenciales de las contribuciones deben tener su fuente en una ley, siendo estos el hecho imponible u objeto, base gravable, sujeto, tasa o tarifa.

Sobre el tema en cuestión, Sitlali Torruco Salcedo nos indica que “... en el Derecho mexicano existe una reserva relativa de Ley en materia tributaria, no siendo obligatorio que las contribuciones sean establecidas y reguladas en su totalidad por la Ley, sino simplemente esta cree y regule sus elementos esenciales, pudiéndose disciplinar los demás aspectos mediante normas secundarias.”⁴³

Lo anterior se confirma con los siguientes criterios de la SCJN:

**“LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE ESE
PRINCIPIO CONSTITUCIONAL EN RELACIÓN CON LA**

⁴³ Torruco Salcedo Sitlali, *Manual de Derecho Tributario*. Coordinador Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús. Editorial Porrúa. Segunda Edición, México 2008, p. 23.

BASE GRAVABLE DE LAS CONTRIBUCIONES. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de legalidad tributaria, contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que los tributos se prevean en la ley y, de manera específica, sus elementos esenciales, para que el sujeto obligado conozca con certeza la forma en que debe cumplir con su obligación de contribuir a los gastos públicos y no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras. En tal sentido, para verificar si determinada prestación pública patrimonial viola el mencionado principio por considerar que su base gravable no está debidamente establecida, debe partirse del análisis de la naturaleza jurídica de la contribución relativa, pues si constituye un gravamen de cuota fija puede prescindirse de ese elemento cuantificador del tributo, sin que ello implique una violación al indicado principio de justicia fiscal, al ser la propia ley la que proporciona la cantidad a pagar, por lo que el gobernado conocerá en todo momento la forma en que debe contribuir al gasto público; en cambio, si se trata de un impuesto de cuota variable, debe verificarse que el mecanismo conforme al cual se mide o valora la capacidad contributiva descrita en el hecho imponible, no dé margen al comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades exactoras, sino que genere certidumbre al causante sobre la forma en que debe cuantificar las cargas tributarias que le corresponden, independientemente de que el diseño normativo pueda infringir algún otro postulado constitucional.”⁴⁴

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO. El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben

⁴⁴ Tesis “Legalidad tributaria. alcance de ese principio constitucional en relación con la base gravable de las contribuciones”, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, tomo XXIII, p. 1325.

atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. Por ende, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.

El Tribunal Pleno, el tres de octubre en curso, aprobó, con el número 106/2006, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a tres de octubre de dos mil seis.”⁴⁵

¿Por qué las contribuciones deben crearse mediante una ley? Sobre este aspecto Carlos Alberto Burgoa Toledo nos narra lo siguiente: “*A fin de entender plenamente este principio, es importante identificar un efecto histórico respecto del Derecho en la sociedad. En breves palabras, es de mencionar que en un inicio un país (no podríamos decir siquiera Estado todavía) se gobernaba por el rey y éste era quien dictaba las reglas que debían obedecer sus súbditos, lo que llevó a diversos abusos y arbitrariedades tal y como fue el pago de tributos..., los tributos, con tal nombre, eran impuestos a los pueblos vencidos y de allí que con su pago brindaban tributo al rey.*”⁴⁶

“El origen del tributo se remonta a los tiempos pretéritos, éste implicaba sumisión y humillación, dado que era pagado por los derrotados a los vencedores de las contiendas bélicas.”⁴⁷

⁴⁵ Tesis “*Legalidad tributaria. alcance de dicho principio en relación con el grado de definición que deben tener los elementos constitutivos del impuesto*”, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, tomo XXIV, p. 5.

⁴⁶ Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *Principios Tributarios. Entre la legalidad y el conocimiento*. Editorial Thomson Reuters, p. 128.

⁴⁷ Villegas, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Ed. Astrea, 2005, p. 209.

De las anteriores citas, se desprende que en un principio, el establecimiento de tributos tenía como origen a una sola voluntad, la del soberano. Lógicamente, cualquier poder ilimitado implica arbitrariedad, abuso y un gran peligro para el patrimonio de cualquier individuo.

El principio de legalidad conlleva la idea de que todo acto de autoridad debe encontrar fundamento en una norma jurídica que les permita actuar, es un límite al poder y a la arbitrariedad. La idea de que una contribución sólo pueda determinarse mediante una ley en sentido formal y material es crear un obstáculo para que una autoridad diversa al Poder Legislativo decida arbitrariamente recaudar dinero sin fundamento alguno.

6.3 Los principios tributarios son derechos fundamentales o humanos.

Hay que tomar en consideración lo expuesto, debemos regresar a la pregunta que se planteó en el capítulo 2 ¿son los principios tributarios del artículo 31, fracción IV de la CPEUM derechos fundamentales sujetos a control judicial?

El concepto de derecho humano o fundamental no es sencillo, y puede ser estudiado desde diversas disciplinas, como la teoría del derecho, filosofía jurídica o sociología jurídica.

Desde mi punto de vista, a la luz de la dogmática jurídica, los derechos fundamentales o humanos son derechos positivizados en una norma de rango superior a una ley que resultan vinculatorios a todas las autoridades y tienen como objeto proteger los intereses primordiales de los hombres.

Guerrero Espinoza indica que *“los derechos humanos comprenden aquellas libertades, facultades, instituciones o reivindicaciones relativas a bienes primarios que incluyen a toda persona por el mero hecho de su condición humana, al otorgarle las garantías mínimas para poder tener una vida digna.”*⁴⁸

Sobre el tema en cuestión, Domingo Ruiz López realizó un interesante estudio denominado “Los principios materiales de justicia tributaria como derechos fundamentales en México”. Por lo que a partir de las ideas de este autor, las cuales compartimos, desarrollaremos por qué el artículo 31, fracción IV sí reconoce derechos fundamentales y, por ende, justiciables a través del juicio de amparo u otro medio de defensa constitucional.

Para demostrar que el artículo 31, fracción IV sí contiene derechos humanos acudimos a la definición que Luigi Ferrajoli, destacado jurista en materia de derechos humanos, ha dado sobre los derechos fundamentales. Para este autor:

⁴⁸ Guerrero Espinosa, Nicéforo, *Los derechos humanos en la diversidad cultural, Revista Académica, México, Facultad de Derecho de la Universidad La Salle, año 9, número 17, pp.173-174 julio 2011.*

“(…)son derechos fundamentales todos aquellos derechos subjetivos que corresponden universalmente a todos los seres humanos en cuanto dotados del status de personas, de ciudadanos o personas con capacidad de obrar (...)”⁴⁹

Por derecho subjetivo, este autor entiende “...cualquier expectativa positiva (de prestaciones) o negativa (de no sufrir lesiones) adscrita a un sujeto por una norma jurídica...”⁵⁰

Según Domingo Ruiz López, a partir de la definición de Ferrajoli se desprenden varios elementos que nos dan una concepción de derechos fundamentales al establecer que: a) Son derechos subjetivos; b) Son universales; y, c) Corresponden a todos los seres humanos en cuanto personas, ciudadanos o personas con capacidad de actuar.⁵¹

A la luz de lo anterior podemos sostener que estos principios son derechos fundamentales por lo siguiente:

- i) Los principios materiales de justicia tributaria son derechos subjetivos.

Indica Ruiz López que todos estamos obligados a contribuir para los gastos públicos, de manera que el Estado pueda proporcionar servicios públicos, materializándose así la primera acepción del término derecho subjetivo tomada como referencia; contra el pago de contribuciones existe una expectativa positiva de recibir una prestación por parte del Estado transformada en servicios públicos.

Este autor afirma que a grandes rasgos podemos aseverar que el principio de proporcionalidad (capacidad contributiva) se relaciona con que la contribución no sea ruinosa o confiscatoria, el de equidad (igualdad), se relaciona con no ser sujetos de discriminaciones, tratos desiguales o injustificados en perjuicio de nuestro patrimonio; y, finalmente el principio de legalidad (reserva de ley) se vincula con evitar la arbitrariedad o la discrecionalidad por parte del poder público para establecernos cargas tributarias, de manera que se actualiza la segunda hipótesis de la definición de derecho subjetivo de Ferrajoli, al ser una expectativa de no sufrir lesiones, es decir, estos principios tributarios constitucionalizados **son límites al poder de las autoridades legislativas.**

Al estar los cuatro principios en análisis contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es claro que la

⁴⁹ Ferrajoli, Luigi, *Derechos y garantías, la ley del más débil*, Ed. Trotta, 5ª ed., España, 2006, p. 37

⁵⁰ *Ídem. Op. Cit.*

⁵¹ Ruiz López, Domingo, *Los Principios Materiales de Justicia Tributaria como Derechos Fundamentales de los Contribuyentes en México. Ius Revista Jurídica* <<http://www.unla.mx/iusunla34/reflexion/LOS%20PRINCIPIOS%20MATERIALES%20DE%20JUSTICIA%20TRIBUTARIA%20COMO%20DERECHOS%20FUNDAMENTALES%20DE%20LOS%20CONTRIBUYENTES%20EN%20MEXICO.htm>>

expectativa se encuentra *adscrita a un sujeto por una norma jurídica*, siendo el sujeto el contribuyente y la norma jurídica el texto constitucional, de manera que en todos sus extremos los principios tributarios son derechos subjetivos.⁵²

ii) Los principios materiales de justicia tributaria y la universalidad.

Con base en lo expuesto por el autor de referencia, tenemos que la universalidad implica que los derechos son aplicables a la generalidad, sin exclusiones, de manera no privativa.

El principio de (equidad) igualdad tributaria se traduce en que todo sujeto que se encuentre en el mismo supuesto soporte igual carga tributaria y con la misma intensidad.

La igualdad tributaria es el soporte de la universalidad de los principios tributarios, ya que todos ellos se alinean con la idea de la no exclusión, es decir, se benefician y son titulares de dichos derechos subjetivos todas las personas en la medida en que se encuentren en el mismo supuesto.

Por otro lado, la proporcionalidad tributaria debe ser respetada por cualquier contribución, toda vez que es un límite a la potestad tributaria normativa. Así, este principio es también un derecho fundamental aplicable a la generalidad.

iii) Los principios materiales de justicia tributaria y la ciudadanía o cualidad de persona.

Finalmente, nos indica Ruiz López que:

“El primer párrafo del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que ...Son obligaciones de los mexicanos... de manera que es indudable que los principios tributarios contenidos en su fracción IV son aplicables a todos los seres humanos en cuanto personas, ciudadanos o personas con capacidad de actuar en México, ya que tales postulados no distinguen cualidades, condiciones o particularidades para la tutela de los derechos subjetivos que se desprenden de la citada fracción IV.

En resumen, los principios materiales de justicia tributaria son derechos fundamentales al ser sin lugar a dudas derechos subjetivos, universales y aplicables a todas las personas en México.

⁵² *Idem. Op. Cit.*

(...) Los principios tributarios analizados, son propicios para alcanzar la justicia tributaria e indispensables como legitimadores del sistema tributario, los mismos obedecen a necesidades particulares de una sociedad, por ello han sido positivizados en México a través de la jurisprudencia en interpretación de los postulados constitucionales. Estos principios tratan de proteger los intereses más vitales de toda persona, en este caso no solo en el sentido de proteger la propiedad, sino de cristalizar las aspiraciones de concretar un estado social y democrático de derecho, donde se alcance el bien público temporal y se ponga freno a las discrecionalidades y arbitrariedades del poder público.”⁵³

iv) Ubicación de los principios tributarios en la CPEUM.

Uno de los aspectos que en el pasado ha causado controversia para reconocer a los principios tributarios como derechos fundamentales es su ubicación en la Constitución Federal, debido a que no se ubican en el capítulo I del Título I, en el cual se encuentra el catálogo de los derechos humanos reconocidos por nuestra norma fundamental.

Sin embargo, por lo que respecta a que los derechos fundamentales tributarios de proporcionalidad, equidad y legalidad no se encuentran en el capítulo de derechos humanos de nuestra Carta Magna, resulta que tal criterio fue superado por el Poder Judicial de la Federación desde hace varias décadas, tal como lo acredita la jurisprudencia que lleva por rubro: “IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS.”⁵⁴

Acorde al criterio jurídico al que se hace mención, el hecho de que los derechos fundamentales de proporcionalidad y equidad tributarios no se encuentren en el capítulo de derechos humanos de la Constitución Federal, no implica que éstos no tengan esa naturaleza, pues de sus características se aprecia que sí son derechos fundamentales de toda persona. En efecto, los principios de equidad y proporcionalidad son derechos subjetivos que le pertenecen a todas las personas por el simple hecho de serlo, es decir, son universales e imprescriptibles y tienen como fundamento limitar el poder público, incluyendo el legislativo.

⁵³ *Idem., Op. Cit.*

⁵⁴ *Tesis “Impuestos, validez constitucional de los”, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, volumen 187-192, primera parte, p. 111.*

6.4 El principio de proporcionalidad tributaria y los elementos esenciales de la tributación

En este capítulo se explicó que el principio de proporcionalidad tributaria consiste en respetar la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria y que esta capacidad se refleja normalmente en los elementos esenciales de las contribuciones, en concreto, en el hecho imponible, la base gravable y la tasa o tarifa.

Como se indicó en el Capítulo I, el hecho imponible debe reflejar la riqueza actual y real sujeta a imposición. Dino Jarach define al hecho imponible como “*el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria.*”⁵⁵

Asimismo, la base gravable, como la magnitud monetaria o de otra naturaleza sobre la cual finalmente se aplica la tarifa, cuota o tasa para determinar el *quantum* del tributo, también debe reflejar una capacidad económica subyacente, y además debe estar vinculada de forma estrecha con el hecho imponible para respetar este principio. Para ilustrar lo anterior, imaginemos un IVA, cuyo hecho imponible sea la enajenación de bienes, pero su base gravable consista en la totalidad de los activos del enajenante. En este hipotético caso, el hecho imponible no tendría relación alguna con la base gravable y, por ende, el impuesto no respetaría la capacidad contributiva del causante.

La cuota, tasa o tarifa también deben respetar el principio de proporcionalidad tributaria, y nunca ser tan elevadas que se conviertan en confiscatorias, pues si llegan a ese extremo agotarían la fuente de riqueza sujeta a imposición. Supongamos un ISR cuya tasa ascendiera al 100%. Una tasa tan elevada extinguiría la fuente de riqueza, sería confiscatoria y exorbitante y, por ende, violatoria del principio de proporcionalidad tributaria.

No obstante lo explicado, como se abordará en el siguiente capítulo, la capacidad contributiva no se restringe a los elementos esenciales de las contribuciones.

Capítulo 7.- Conclusiones, crítica a la sentencia de la Primera Sala y la jurisprudencia.

Como mencionamos en la introducción de la presente tesis, el problema jurídico a resolver consiste en determinar si el estímulo fiscal que permite que algunos de los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal no paguen el IVA puede ser analizado bajo los principios tributarios. No es materia del presente trabajo determinar si el estímulo fiscal que nos ocupa respeta los principios constitucionales protegidos por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, sin embargo, más adelante haremos unos breves comentarios al respecto.

⁵⁵ JARACH, Dino. *El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. Editorial Abeledo-Perrot. 3ra Edición. Buenos Aires, Argentina, p.65.

La Primera Sala de la SCJN concluyó que el estímulo que nos ocupa no puede ser analizado a la luz de los principios tributarios de equidad y proporcionalidad, pues el beneficio fiscal no constituye un ajuste a la estructura, diseño o monto del IVA, ya que no afecta directamente a sus elementos esenciales ni al mecanismo que incide en el aspecto sustancial de la obligación fiscal que genera dicha contribución, no obstante que dicho estímulo haga referencia a un acreditamiento, pues tal elemento se otorga a manera de un crédito con el fin de que los sujetos del beneficio no paguen el tributo de que se trata en el ejercicio fiscal de dos mil catorce.

Destaco que la SCJN no explica en la jurisprudencia ni en la ejecutoria por qué los principios tributarios de equidad y proporcionalidad, como parámetros de la constitucionalidad de una contribución, sólo pueden vincularse con los sujetos, objeto, base gravable, tasa o época de pago. En otras palabras, por qué no es posible analizar bajo estos principios una norma tributaria que no se refiere a esos elementos, pero que finalmente incide en el pago de la contribución.

Los principios jurídicos involucrados en el caso concreto son los principios constitucionales tributarios de proporcionalidad y equidad, asimismo, la Primera Sala resolvió el amparo en revisión conforme al principio de igualdad.

Las reglas involucradas en la ejecutoria son los elementos esenciales y la mecánica para la determinación del IVA y las disposiciones para aplicar el estímulo fiscal contenido en el artículo séptimo transitorio, fracción I del Decreto analizado.

El punto medular de una contribución es que el Estado obtenga una percepción económica. Por eso, como hemos expuesto, la doctrina entiende a las contribuciones como prestaciones pecuniarias *ex lege*. Así, a mi juicio, el criterio de la Primera Sala es incorrecto y peligroso, pues siempre que una norma repercuta en el pago de la contribución debiera poder analizarse bajo los principios tributarios de proporcionalidad, legalidad y equidad.

De lo contrario, sería muy fácil para el Legislador crear hipótesis normativas que incidan en el pago de las contribuciones y cuya constitucionalidad no pueda ser analizada por los Tribunales bajo los principios tributarios.

En efecto, si analizamos el estímulo fiscal que nos ocupa, el resultado final es que los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal que opten por aplicarlo no enteren cantidad alguna al fisco federal por concepto de IVA.

Al respecto, la Primera Sala solo indica que este estímulo no altera los elementos esenciales del IVA ni su mecánica de cálculo, pues lo que se otorgó fue un acreditamiento contra el impuesto a cargo del contribuyente.

La Primera Sala perdió de vista que el resultado de no pagar el IVA se pudo haber obtenido a través de otros mecanismos jurídicos y que resulta absurdo que solo en unos casos -dependiendo del mecanismo que el Legislador escoja- pueda analizarse su constitucionalidad bajo los principios tributarios.

En efecto, el mismo resultado de que los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal no paguen IVA se pudo obtener con las siguientes figuras jurídicas tributarias:

- a) *Exentar a los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal del pago del IVA.*

En este caso, acorde al criterio de la SCJN, sí resultaría dable analizar el estímulo fiscal a la luz de los principios constitucionales tributarios, pues la exención implica liberar a un sujeto, que en principio realiza el hecho imponible del impuesto, de su determinación y pago.

Lo expuesto se ejemplifica de la siguiente forma:

Contribuyente del RIF “X” enajena tornillos a un adquirente. Conforme a la mecánica general del IVA, “X” se encontraría obligado a trasladar el IVA al adquirente. Sin embargo, al aplicar el estímulo fiscal, se encontraría exento y, en consecuencia, no trasladaría el IVA a su adquirente ni acreditaría el IVA que a “X” se le trasladó o que pagó con motivo de la importación de bienes o servicios.

El resultado de lo anterior implica que el fisco federal no percibe de “X” cantidad alguna por concepto de IVA.

- b) *Modificar la mecánica para determinar la base gravable del IVA estableciendo una deducción por un monto igual a las contraprestaciones cobradas correspondientes a los actos o actividades gravadas (sin el traslado del IVA).*

Lo expuesto se ejemplifica de la siguiente forma:

“X” enajena tornillos a un adquirente por \$10.00. Aplicando el estímulo, “X” no trasladaría el IVA al adquirente. Ahora bien, para determinar el IVA, X haría la siguiente operación aritmética:

Monto de contraprestaciones cobradas.	\$10.00
menos	-
Deducción por estímulo fiscal	\$10.00
Igual	=
Base gravable	\$0.00
Multiplicada por tasa del 16%	X 16%
IVA a enterar al fisco federal	\$0.00

Como podemos observar, la exención y la deducción a la que nos referimos genera el mismo resultado aritmético, esto es, implica el no pago del impuesto.

Ahora bien, tanto la exención, como la deducción modifican o tienen impacto en los elementos esenciales del IVA, es decir, el sujeto y la base gravable, por lo que de conformidad con el criterio de la SCJN resultaría posible analizar su constitucionalidad bajo los principios tributarios constitucionales de proporcionalidad, equidad e inclusive legalidad.

En este sentido, se pone de manifiesto que el criterio de la Primera Sala de la SCJN es erróneo, pues lo relevante no debe ser si el estímulo fiscal altera los elementos esenciales de la contribución, sino su resultado. Como hemos advertido, el Legislador cuenta con muchas figuras jurídicas que le permiten obtener exactamente el mismo resultado, por lo que no es razonable aducir que los principios tributarios constitucionales solo cobran vida y sentido en la medida en que se vinculen con lo que la doctrina y jurisprudencia han entendido como elementos esenciales de las contribuciones.

En los capítulos anteriores hemos explicado que el principio de proporcionalidad tributaria radica en que los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria contribuyan para los gastos públicos de acuerdo con su capacidad contributiva (o económica). La capacidad contributiva normalmente se refleja en el hecho imponible, la base gravable y se ve afectada por la tasa. Sin embargo, la capacidad contributiva no se agota en tales elementos esenciales, pues como hemos visto, existen otras figuras jurídicas que tienen incidencia en ella, verbigracia, los acreditamientos o las condonaciones que se otorgan en las disposiciones fiscales. Inclusive, la capacidad contributiva puede afectarse por situaciones fácticas que pudieran no estar reconocidas en normas.

Adicionalmente se explicó en los anteriores capítulos, que la equidad tributaria consiste en que los contribuyentes que se encuentren en hipótesis de causación análogas tengan el mismo tratamiento fiscal, en otras palabras, tratar igual a los iguales y diferente a los distintos

Considero que la equidad tributaria tampoco puede limitarse al mismo tratamiento respecto de los elementos esenciales, pues como hemos examinado, en la medida en que una norma tenga impacto en el pago de la contribución, debe poder analizarse a la luz de este principio. Lo que se busca con la equidad tributaria es que los contribuyentes aporten a las cargas públicas sin tratamientos diferenciados cuando se ubiquen en situaciones análogas, por lo que disposición normativa que establezca distinciones, excepciones o tratamientos privilegiados debe analizarse con un escrutinio puntual, intenso, para determinar si ese tratamiento diverso encuentra una justificación razonable.

La ejecutoria y jurisprudencia que analizamos es un claro ejemplo de que en la décima época de la SCJN se tiene la tendencia de reducir los derechos de los contribuyentes, esto es, limitarlos en cuanto su alcance y contenido. Esta situación

es muy grave, pues recordemos que, en última instancia, los impuestos son una carga o limitación al derecho a la propiedad privada.

El criterio que se analiza formula una dialéctica argumentativa para sostener que la norma analizada no puede ser estudiada bajo los parámetros de los principios tributarios, indicando que no se modificó la estructura o monto del impuesto. Este argumento es completamente falso, pues a través del estímulo fiscal se consiguió excluir a algunos de los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal del pago del IVA, en otras palabras, sí se alteró la estructura y monto del impuesto, independientemente de las razones que llevaron a la Legislación (el Ejecutivo Federal) a la creación de este estímulo.

El Doctor Miguel de Jesús Alvarado Esquivel se ha dado a la tarea de analizar esta situación y en foros públicos ha expuesto que los criterios favorables de la SCJN para los contribuyentes han disminuido considerablemente en la décima época, respecto a la novena.

Si un individuo no tiene garantizado su derecho a la propiedad privada, es muy poco probable que tenga incentivos para invertir o producir en el país, para buscar mejorar su situación económica. Existe una correlación entre la libertad económica y el desarrollo humano, tal como lo han demostrado sus respectivos índices. Aunque no se puede afirmar que la correlación es causal, gran parte de la doctrina económica se inclina por la idea de que a mayor libertad económica corresponde un mejor nivel de desarrollo humano.⁵⁶

A mi juicio, en gran medida la tendencia actual se explica por: (i) la mala prensa que han recibido las empresas multinacionales respecto a sus estrategias fiscales agresivas, (ii) las acciones realizadas por la OCDE para atacar las brechas de elusión y evasión fiscal, (iii) el fenómeno de la evasión fiscal en México y (iv) la nueva integración de la SCJN, compuesta por varios Ministros que provienen de la Administración Pública Federal y que inclusive tuvieron como funciones recaudar contribuciones o litigar en contra de los contribuyentes.

Uno de los puntos fundamentales que ha abonado a la problemática a la que nos referimos, es el criterio según el cual la intensidad del análisis constitucional de normas tributarias debe ser poco estricto, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador en campos como el económico, pues según los tribunales, los órganos judiciales no pueden sustituirse en la función legislativa del Congreso.

Contario a lo señalado, el análisis constitucional de normas tributarias no puede ser poco estricto, pues éstas se encuentran vinculadas con los derechos humanos reconocidos y protegidos por nuestra Carta Magna, concretamente, los de equidad,

⁵⁶ Baraño, Joaquín. *¿Afecta la libertad económica al desarrollo humano? Lo que muestran los datos. El Definido.* <<https://www.elfinido.cl/actualidad/plazapublica/9212/Afecta-la-libertad-economica-al-desarrollo-humano-Lo-que-muestran-los-datos/>>

proporcionalidad y legalidad tributarias contenidos en la fracción IV, del artículo 31 constitucional.

La propia SCJN se ha pronunciado sobre la naturaleza de los principios contenidos en el artículo 31, fracción IV constitucional, y concluyó que estos son derechos humanos, tal como se desprende del siguiente criterio:

“JUSTICIA TRIBUTARIA. NATURALEZA CONSTITUCIONAL DE SUS PRINCIPIOS. Aunque desde el origen de los indicados principios, por costumbre se les ha denominado de esa manera, desde el punto de vista constitucional no tienen la calidad de principios ni son normas programáticas, sino que por sus rasgos pueden ubicarse como derechos fundamentales de corte económico, que guardan cierta relación con las garantías de propiedad y libertad, que tienen operatividad plena, eficacia propia y no son meros criterios orientadores de los poderes públicos, pues éstos deben cumplirlos inmediatamente, en tanto que pueden aplicarse sin necesidad de un desarrollo legislativo posterior, y los obliga a no emitir disposición alguna que contradiga su contenido esencial y a producir una que sea acorde con su interpretación constitucional, pues de lo contrario la norma relativa podría invalidarse a través de los medios de control de la regularidad constitucional.

Novena Época; Segunda Sala; Tipo de Tesis: Aislada; Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XXVII, Junio de 2008; Tesis: 2a. LXXX/2008; Página: 447”

Del criterio antes transcrito se desprende que los principios tributarios, tienen la naturaleza de derechos fundamentales de corte económico, por tanto, el Estado, incluyendo al Poder Legislativo, queda obligado a no emitir disposición alguna que contradiga su contenido esencial, pues de ser así, esa norma debe ser declarada inconstitucional.

El razonamiento de la libre configuración legislativa en materia de impuestos hace que los derechos fundamentales en materia tributaria sean derechos de categoría inferior frente al resto de derechos fundamentales reconocidos por nuestra Constitución Federal. Para algunos jueces, el análisis de disposiciones normativas tributarias debe realizarse con una intensidad débil, pues el Poder Judicial no puede sustituir la función legislativa del Congreso, razonamiento que había sido superado por el Poder Judicial desde hace décadas.

La Constitución Federal es un cuerpo complejo de disposiciones de la más alta jerarquía normativa, que otorga y distribuye competencias entre los distintos órganos y poderes que conforman al Estado y reconoce los derechos

fundamentales de los gobernados. Si bien, al Poder Legislativo se le encomendó la función de expedir leyes en materia tributaria (artículo 73, fracción VII de la Constitución), al Poder Judicial de la Federación se le encargó la atribución de velar por la constitucionalidad de las normas que emanen del Poder Legislativo (artículo 103 constitucional). En términos *kelsenianos*, los jueces constitucionales actúan como legisladores negativos, ya que no pueden promulgar leyes, pero pueden expulsar de la esfera jurídica de los gobernados, aquellas disposiciones que resulten contrarias a la Carta Magna.

La libertad política del legislador en materia fiscal no es absoluta e irrestricta, por el contrario, el constituyente limitó la potestad tributaria normativa con los derechos fundamentales contenidos en el artículo 31, fracción IV de nuestra constitución, como lo es el principio de proporcionalidad tributaria.

En efecto, la potestad normativa tributaria de la que goza el legislador encuentra un límite material en el principio de proporcionalidad. Su reconocimiento como derecho fundamental supone garantizar las cargas tributarias apegadas a la aptitud contributiva del sujeto.

En ese sentido, no resulta jurídico ni constitucional sostener que el análisis de todas las normas tributarias debe ser poco estricto o de intensidad débil, pues si la disposición fiscal puede tener repercusión en los derechos fundamentales reconocidos por el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, el juez constitucional se encuentra obligado a realizar un estudio de intensidad fuerte, pues de lo contrario se estaría negando la calidad de derechos humanos a los derechos de proporcionalidad, equidad y legalidad tributarios.

En esta línea de ideas, no compartimos la conclusión a la que arribó la Primera Sala de la SCJN, pues como hemos expuesto, los principios constitucionales tributarios no deben ser un parámetro para medir únicamente la constitucionalidad de normas que hagan referencia a los elementos esenciales de las contribuciones. Estos principios constitucionales impregnan todas las normas que se vinculan con la relación jurídico-tributaria y, en ese sentido, cualquier norma que tenga impacto en el pago de las contribuciones debiera poder analizarse a la luz de estos principios.

Llevemos el criterio de la SCJN al extremo. En la ejecutoria que se analiza, el beneficio fiscal que escogió el Legislador para evitar el pago del IVA fue un acreditamiento (ficticio). La Primera Sala indicó que este acreditamiento no modificó los elementos esenciales del IVA. A partir del razonamiento de la Primera Sala, supongamos que existiera una norma en el Reglamento de la Ley del ISR que indicara que solo las personas morales residentes en México que obtuvieran ingresos superiores a los cien millones de pesos pudieran acreditar el ISR pagado en el extranjero conforme al artículo 5 de la Ley del ISR.

¿Esta norma hipotética a la que nos referimos no sería inequitativa? ¿no podría analizarse esta norma hipotética a la luz de los principios tributarios de proporcionalidad o legalidad? Acorde al criterio de la Primera Sala, la norma

hipotética a la que nos referimos no podría ser analizada a la luz de los principios tributarios, toda vez que el acreditamiento al que aludimos no forma parte de los elementos esenciales del ISR, a pesar de que este tiene impacto en el monto de lo que finalmente percibiría el fisco federal, pues se trata más bien de un mecanismo para resolver la doble tributación internacional.

El ejemplo que explicamos pone de manifiesto que el criterio de la Primera Sala limita los derechos fundamentales de los contribuyentes, pues restringe el alcance de los principios tributarios y necesariamente los elementos esenciales de las contribuciones, sin embargo, como hemos sostenido, existen muchas figuras o mecanismos jurídicos para diferir, reducir, evitar o aumentar el pago de contribuciones.

Inclusive el criterio que se analiza se contradice con una tesis aislada de la Primera Sala y una jurisprudencia de la Segunda Sala, conforme a las cuales se desprende que no solo las normas que se refieran a los elementos esenciales pueden analizarse bajo los principios constitucionales tributarios, sino que estos principios también pueden servir de parámetro para revisar la constitucionalidad de todas aquellas disposiciones que se trasciendan en la obligación de pago de las contribuciones.

Por su importancia, a continuación, se transcriben los criterios a los que hacemos referencia:

“Novena Época; Primera Sala; Tesis Aislada; Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XXIII, Junio de 2006; Tesis: 1a. XCIX/2006; Página: 187.

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. LAS OBLIGACIONES FORMALES QUE NO TRASCIENDEN A LA OBLIGACIÓN FISCAL SUSTANTIVA, NO DEBEN ANALIZARSE DESDE LA ÓPTICA DE DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que el principio de proporcionalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está dirigido a las contribuciones en sí mismas consideradas, a sus elementos esenciales, tales como sujeto, objeto, base y tasa o tarifa, y a los elementos que trascienden a la obligación esencial de pago, sin que sea factible hacerlo extensivo a las obligaciones formales a cargo de los contribuyentes que constituyan simples medios de control en la recaudación a cargo de la autoridad administrativa. En esos términos, se concluye que el establecimiento de una obligación formal relacionada con la manera en que ha de llevarse la contabilidad de los contribuyentes, al no trascender a la obligación fiscal

sustantiva, no debe analizarse desde la óptica del referido principio constitucional. En todo caso, el argumento respectivo tendría que presentarse en términos del costo inherente al cumplimiento de la obligación formal, lo cual no tiene un efecto en términos de principios tributarios o, específicamente, de capacidad contributiva, sino más bien, podría llegar a tener un impacto general -no fiscal- en las finanzas del contribuyente, lo cual, al constituir un agravio de vinculación económica, no jurídica, no sería idóneo para acceder a la protección constitucional.”

“Novena Época; Segunda Sala; Jurisprudencia; Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XXI, Enero de 2005; Materia(s): Constitucional, Administrativa; Tesis: 2a./J. 183/2004; Página: 541.

EQUIDAD TRIBUTARIA. ESTE PRINCIPIO RIGE EN OBLIGACIONES SUSTANTIVAS Y FORMALES, PERO EN ESTA ÚLTIMA HIPÓTESIS ES BÁSICO QUE INCIDA DIRECTAMENTE SOBRE LAS PRIMERAS. El cumplimiento de la obligación prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal tiene un contenido económico que se traduce en el pago en dinero de las sumas que el poder público legislativamente determina por medio de una contribución, cuya cuantía impone al causante. En ese tenor, el principio de equidad tributaria previsto en la citada Norma Suprema está dirigido a todos los elementos fiscales vinculados directamente con la causación, exención, devolución, entre otras figuras fiscales que inciden en la obligación sustantiva relativa al pago de la contribución, es decir, no sólo los referidos al sujeto, objeto, tasa y base, trascienden a la obligación esencial de pago, sino también algunas obligaciones formales, que no son simples medios de control en la recaudación a cargo de la autoridad administrativa, ya que están estrechamente vinculadas con el núcleo del tributo (pago), siendo que en este supuesto igualmente rige a plenitud el citado principio de justicia fiscal.”

Los criterios transcritos ponen de manifiesto que la SCJN en otros casos ha determinado que los principios tributarios no solo se vinculan con los elementos esenciales de las contribuciones, pues también son aplicables a otras “figuras jurídicas”, en la medida en que éstas trasciendan en la obligación de pago.

Debido a lo expuesto, concluyo que el criterio de la Primera Sala de la SCJN es incorrecto, pues todas las normas que tengan vinculación con el pago de contribuciones regulen o no a los elementos esenciales, deben poder analizarse a

la luz de los principios tributarios. Solo de esta forma se puede garantizar que todos contribuyamos para los gastos públicos en igualdad de condiciones, con respeto a nuestra capacidad contributiva y conforme a lo que indica una ley en sentido formal y material.

Finalmente aclaro que en la ejecutoria que se analiza la Primera Sala estudió el concepto de violación a la luz del principio de igualdad y, en sentido, dio respuesta al argumento del quejoso, conforme al cual argüía que la disposición reclamada otorgaba un trato discriminatorio a los contribuyentes del IVA y sin razones objetivas, es decir, de forma arbitraria.

Pese a que la Primera Sala dio respuesta al argumento del quejoso bajo el principio de igualdad, no deja de tener relevancia lo analizado en el presente trabajo, pues lo que se pretende demostrar es que los principios tributarios resultan aplicables como un parámetro para determinar la constitucionalidad de normas que se vinculan con la obligación tributaria sustantiva, independientemente de que la constitucionalidad de esas disposiciones pueda examinarse en contraste con otros derechos fundamentales.

BIBLIOGRAFÍA

ALIAGA Agulló, Eva, Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo. Thomson Reuters, página 163.

BARAÑAO, Joaquín. ¿Afecta la libertad económica al desarrollo humano? Lo que muestran los datos. El Definido. <<https://www.eldefinido.cl/actualidad/plazapublica/9212/Afecta-la-libertad-economica-al-desarrollo-humano-Lo-que-muestran-los-datos/>>

BURGOA Toledo, Carlos Alberto. Principios Tributarios. Entre la legalidad y el conocimiento. Editorial Thomson Reuters, p. 128.

CALVO Nicolau, Enrique y Vargas Aguilar, Enrique, Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta tomo I y II. Editorial Themis. México, 1986.

CARRASCO Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. Editorial Oxford University Press. México, 2009.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Deducir. 2017. Real Academia Española. <<http://dle.rae.es/?id=C0u0Q9o>>

DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, S.A. México, 2010, página 320.

Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM. Editorial Porrúa, S.A. México, 2007, página 791.

DURAN Becerra, Agustín. Estímulos fiscales y su tratamiento para efectos del impuesto sobre la renta. <<https://doctrina.vlex.com.mx/vid/capitulo-estimulo-fiscal-231759921>>

FERRAJOLI, Luigi. Derechos y garantías, la ley del más débil. Editorial Trotta, 5ª Edición. España, 2006, p.37

GARCÍA Bueno, Marco César. Manual de Derecho Tributario. Editorial Porrúa. México, 2ª Edición, 2008

GÓNGORA Pimentel, Genaro. La Lucha por el Amparo Fiscal. Editorial Porrúa, 2ª Edición. México, 2010

GUERRERO Espinosa, Nicéforo. Los derechos humanos en la diversidad cultural. México. Facultad de Derecho de la Universidad La Salle, año 9, número 17, pp.173-174 julio 2011.

IZAZA, Carlos. Estudio del concepto estrictamente indispensable como principal requisito de las deducciones en el impuesto sobre la renta y el impuesto empresarial a tasa única. Academia de estudios fiscales de la contaduría pública, AC. México, 2008.

JARACH, Dino. El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo. Editorial Abeledo-Perrot, 3ra Edición. Buenos Aires, Argentina, p.65.

Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2014.

Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de enero de 2013.

LOPEZ Padilla, Agustín. Exposición Práctica y Comentarios a la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta 2002. Editorial Dofiscal Editores, 18ª Edición. México, 2002.

MAYER Serra, Carlos Elizondo y Pérez de Acha, Luis Manuel. Separación de Poderes y Garantías Individuales: La Suprema Corte y Los Derechos de los Contribuyentes. Cuestiones Constitucionales. Num. 14, enero-junio 2006.

MIRAS, Jorge. Diccionario General de Derecho Canónico (DGDC). Editorial Thomson Reuters Aranzadi. Pamplona, 2012, vol. I, pp. 49-50.

MONROY Hernández. El objeto y el hecho imponible en el Impuesto sobre la Renta. Editorial Dofiscal, 1ª edición. México, D.F, 2010.

OROZCO - FELGUERES Loya, Carlos. El ámbito de las deducciones autorizadas. Revista Puntos Finos Noviembre 2015. Editorial Thomson Reuter. México, 2015.

Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

RUIZ López, Domingo. Los Principios Materiales de Justicia Tributaria como Derechos Fundamentales de los Contribuyentes en México. Ius Revista Jurídica <<http://www.unla.mx/iusunla34/reflexion/LOS%20PRINCIPIOS%20MATERIALES%20DE%20JUSTICIA%20TRIBUTARIA%20COMO%20DERECHOS%20FUNDAMENTALES%20DE%20LOS%20CONTRIBUYENTES%20EN%20MEXICO.htm>>

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

TORRUCO Salcedo, Sitlali. Manual de Derecho Tributario. Coordinador Alvarado Esquivel, Miguel de Jesus. Editorial Porrúa, Segunda Edición, México 2008, p. 23.

VENEGAS Álvarez, Sonia. Derecho Fiscal., Editorial Oxford University Press. México, 2011.

VILLEGAS, Héctor B. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Editorial Astrea. Buenos Aires, 2005, p. 209.