



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

ANÁLISIS DE LA INTERPRETACIÓN JURISDICCIONAL DE LOS ESTÍMULOS
FISCALES EFECTUADA EN LA TESIS DE JURISPRUDENCIA No. 2015020

69/2017

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta el

Lic. Eloy Fernando Villalobos Martínez

Director de Tesis

- **Dr. Juan Antonio Casanovas Esquivel**



Dedicatoria Y agradecimientos

Fue un camino pesado pero agradable de recorrer acompañado de grandes compañeros y profesionistas, guiado por excelentes maestros, y con el apoyo total de la firma Chevez Ruiz Zamarripa, S.C., institución que me ha forjado como profesionista y que me dio todas las herramientas necesarias para poder cursar la maestría en Derecho Fiscal, la cual hoy culmina con el punto final impreso en esta tesis.

El compromiso y esfuerzo realizado durante el curso de la maestría tienen una especial dedicatoria para los señores Eloy Villalobos Ramos y Carmen Marbelli Martínez Vazquez, mis padres, quienes gracias a su entrega, dedicación, guía, educación, pero sobre todo amor, lograron forjar en mí valores inquebrantables de responsabilidad, compromiso y entrega a mis estudios y trabajo, y que hoy me permiten imprimir a través de la presente tesis todos los conocimientos adquiridos durante los dos años de maestría cursados.

Dedico también esta tesis a mis abuelos Aurelio, María, José, Elena, Ignacio y Esperanza, seres humanos que con su historia de vida me enseñaron que el esfuerzo y dedicación tiene resultados invaluable.

También dedico y agradezco a mi hermana por siempre tener un comentario positivo para motivarme a seguir adelante.

Finalmente, dedico este trabajo a mi sobrino Bruno quien, aún a la distancia, todos los días es mi motor para ser una mejor persona y profesionista, esperando algún día poder ser un ejemplo de vida para él.



ÍNDICE

<u>I. Introducción.....</u>	<u>1</u>
<u>II. Régimen de Incorporación Fiscal.....</u>	<u>4</u>
<u>II.1. Antecedentes.....</u>	<u>4</u>
<u>a) Plan Nacional de Desarrollo 2013 – 2018</u>	<u>4</u>
<u>b) Factores Económicos</u>	<u>6</u>
<u>c) Reforma Fiscal 2014.....</u>	<u>8</u>
<u>II.2. Generalidades RIF.....</u>	<u>11</u>
<u>a) Impuesto sobre la Renta</u>	<u>11</u>
<u>b) Seguridad Social</u>	<u>12</u>
<u>c) Ley del Impuesto al Valor Agregado</u>	<u>12</u>
<u>d) Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.....</u>	<u>13</u>
<u>III. Origen Artículo Séptimo Transitorio</u>	<u>14</u>
<u>III.1. Decretos subsecuentes RIF.....</u>	<u>17</u>
<u>IV. Tesis de Jurisprudencia No. 2015020</u>	<u>19</u>
<u>IV. 1. Antecedentes</u>	<u>19</u>
<u>IV. 2. Principales premisas</u>	<u>20</u>
<u>a) Conceptos de Violación.....</u>	<u>20</u>
<u>i) Violación principios de equidad y proporcionalidad.....</u>	<u>20</u>
<u>ii) Violación principios de competitividad y desarrollo económico</u>	<u>22</u>
<u>IV. 4. Resolución Juez de Distrito.....</u>	<u>25</u>
<u>IV. 5. Problemática expuesta por la Primera Sala.....</u>	<u>26</u>
<u>V. Objeto de Discusión</u>	<u>30</u>
<u>VI. Análisis y Comentarios</u>	<u>31</u>
<u>VI. 1. Naturaleza de los Estímulos Fiscales.....</u>	<u>31</u>
<u>VI. 2. Análisis Principios Constitucionales</u>	<u>34</u>



<i><u>a) Fundamento Principios Constitucionales</u></i>	<i><u>34</u></i>
<i><u>b) Principio de Proporcionalidad y equidad</u></i>	<i><u>36</u></i>
<i><u> i) Principio de Proporcionalidad</u></i>	<i><u>37</u></i>
<i><u> II) Principio de Equidad</u></i>	<i><u>43</u></i>
<i><u>VI. 3. Interpretación Jurisdiccional del “Estímulo Fiscal”</u></i>	<i><u>46</u></i>

VII. Conclusión **53**



I. Introducción

El 26 de diciembre de 2013 el Presidente de la República Lic. Enrique Peña Nieto, en ejercicio de la facultad conferida por el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con fundamento en los artículos 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, y 39, fracciones I, II y III, del Código Fiscal de la Federación, expidió el Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa (el “Decreto de beneficios fiscales”).

En el referido Decreto de beneficios fiscales se estableció el Artículo Séptimo Transitorio, fracciones I y II; en específico, la fracción I de la citada disposición transitoria otorgaba para el ejercicio 2014 un estímulo fiscal en materia de impuesto al valor agregado a contribuyentes personas físicas que únicamente realizaran actos o actividades con el público en general, y que hubiesen optado por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014.

Dicho estímulo consistía en una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado que debiera trasladarse en la enajenación de bienes o prestación de servicios, que las personas físicas efectuaran con el público en general, el cual sería acreditable contra el impuesto al valor agregado que se debía pagar por dichas operaciones, condicionando el estímulo a que no se trasladara al adquirente de los bienes o servicios cantidad alguna por concepto de los impuestos mencionados, así como que al cumplimiento de ciertas obligaciones formales.

De acuerdo con el artículo Primero Transitorio del Decreto de beneficios fiscales, el mismo entraría en vigor a partir del 1° de enero de 2014, salvo la fracción VI del artículo Tercero Transitorio del Decreto, la cual entraría en vigor desde la fecha de publicación del mismo.

Así, por el ejercicio 2014, las personas físicas que efectuaran únicamente actos o actividades con el público en general, y que optaran por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal previsto por la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2014, podían optar por aplicar el estímulo fiscal previsto en la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto de beneficios fiscales, siempre que cumplieran con los requisitos previstos en dicha disposición, entre



otras, no trasladar a sus clientes el impuesto al valor agregado correspondiente a los actos realizados con ellos.

En virtud de lo anterior, las personas físicas que aplicaran el referido estímulo fiscal podrían, durante el ejercicio fiscal 2014, para la determinación del impuesto al valor agregado, considerar un acreditamiento equivalente al 100% del impuesto al valor agregado que debía trasladar a sus clientes del público en general.

Es decir, si una persona física del Régimen de Incorporación Fiscal, cuya actividad era la venta de ropa al público en general, enajenaba durante el mes de enero de 2014 una cantidad equivalente a \$1,000 pesos, debía considerar un impuesto al valor agregado en cantidad de \$16 pesos (considerando la tasa del 16% prevista en el artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2014), impuesto al cual podía acreditar la cantidad equivalente a \$16 pesos, de conformidad con el estímulo fiscal previsto en la antes citada fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto de beneficios fiscales.

Es claro que el efecto del estímulo fiscal era que la persona física, contribuyente del Régimen de Incorporación Fiscal, no incrementara sus precios con el impuesto al valor agregado, lo que tendría como consecuencia que el público en general no absorbiera el costo de dicho impuesto, razón por la cual también se preveía como requisito para la aplicación del estímulo la no traslación del referido impuesto.

La entrada en vigor del Decreto de beneficios fiscales y, en consecuencia, del artículo Séptimo Transitorio, no fue omisa para los contribuyentes objeto de dicha disposición, así como tampoco para otros contribuyentes, los cuales se inconformaron contra la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto de beneficios fiscales, por considerar que ésta establecía una mecánica especial, en materia de impuesto al valor agregado, violatoria de los principios de proporcionalidad y equidad tributarios, pues reconocía a los ingresos obtenidos por los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal como cuestión principal para establecer el estímulo fiscal previsto en la citada fracción I del artículo Séptimo Transitorio, y no les permitía a ellos acceder a la aplicación del mismo.



Dichas controversias motivaron la Tesis de Jurisprudencia No. 2015020, sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que aparece publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 46, Septiembre de 2017, Tomo I, página 87, a través de la cual la Primera Sala se pronunció respecto a que al artículo Séptimo Transitorio, Fracción I, de 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.

Considerando lo anterior, el objeto de la presente consistirá en analizar la interpretación jurisdiccional efectuada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación integrada por los Ministros Norma Lucía Piña Hernández, Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo, y Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, respecto a si los principios tributarios de proporcionalidad y equidad resultaban aplicables 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.



II. Régimen de Incorporación Fiscal

Con objeto de poder comprender el origen de la fracción I del Artículo Séptimo Transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, para el ejercicio fiscal de 2014, resulta necesario atender a los antecedentes particulares que dieron origen al Régimen de Incorporación Fiscal previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2014.

II.1. Antecedentes

a) Plan Nacional de Desarrollo 2013 - 2018

Los artículos 25 y 26 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establecen que el Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, a la vez que organizará un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo, competitividad, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y democratización política, social y cultural de la nación.

En virtud de lo anterior y de conformidad con la Ley de Planeación, ordenamiento que establece las normas y principios básicos conforme a los cuales se lleva a cabo la elaboración, aprobación y publicación del Plan Nacional de Desarrollo, el 20 de mayo de 2013 se publicó a través del Diario Oficial de la Federación el Plan Nacional de Desarrollo 2013 – 2018, el cual fue presentado por Ejecutivo Federal, representado por el presidente de la República, Lic. Enrique Peña Nieto, y aprobado por el Congreso de la Unión en atención a lo dispuesto por los artículos 5 y 21 de la referida Ley de Planeación.

El Plan Nacional de Desarrollo 2013 – 2018 se elaboró a partir de un proceso de consulta ciudadana en el que el pueblo de México tuvo la oportunidad de opinar y enviar sus propuestas. Como resultado de dicho proceso se recibieron 228,949 participaciones, a través de 5 foros nacionales, 7 foros especiales, 32 foros estatales, 231 paneles de discusión, 122 mesas sectoriales, así como una consulta por internet y ventanillas físicas y electrónicas para la recepción de propuestas.



El principal objetivo de la consulta nacional realizada fue detectar las principales preocupaciones de la ciudadanía para determinar el contenido de las metas nacionales contenidas en el Plan Nacional de Desarrollo 2013 – 2018, y así verificar que los objetivos planteados a través del mismo se encontraban en armonía con las demandas y necesidades de la ciudadanía.

Así, se elaboró el Plan Nacional de Desarrollo 2013 – 2018, en el que se establecieron las ideas y visiones del Gobierno del presidente Lic. Enrique Peña Nieto, así como las propuestas y líneas de acción para, desde su visión, llevar a México a su máximo potencial.

El Plan Nacional de Desarrollo 2013 – 2018 se conformó estructuralmente por un objetivo general, cinco metas y tres estrategias transversales, las cuales consisten en lo siguiente:

Objetivo General: Llevar a México a su máximo potencial

Metas: I. México en Paz; II. México Incluyente; III. México con Educación de Calidad; IV. México Prospero; y V. México con Responsabilidad Global

Estrategias Transversales: i) Democratizar la Productividad; ii) Gobierno Cercano y Moderno; y iii) Perspectiva de Género.

En el caso particular, y como causa central que motiva el presente análisis, resalta la estrategia transversal denominada “i) Democratizar la Productividad”, propuesta por el ejecutivo a través del Plan Nacional de Desarrollo 2013 – 2018, dicha estrategia implica llevar a cabo políticas públicas que eliminen obstáculos que impiden alcanzar al País su máximo potencial a amplios sectores de la vida nacional, así como generar los estímulos correctos para integrar a todos los mexicanos a la economía formal; analizar de manera integral la política de ingresos y gastos para que las estrategias y programas de gobierno induzcan la formalidad; e incentivar, entre todos los actores de la actividad económica, el uso eficiente de los recursos productivos.



b) Factores Económicos

Para el año 2013, la situación económica en México no era alentadora, durante dicho año la economía Mexicana presentó un lento crecimiento económico¹, alcanzando un 1.44% de crecimiento, el cual era un índice muy bajo respecto al obtenido en el ejercicio 2012 que ascendió al 3.9%².

De acuerdo con el diagnóstico realizado por el Ejecutivo Federal, representado por el Presidente de la República, Lic. Enrique Peña Nieto, en 2013 los ingresos tributarios en México representaban aproximadamente el 16% del Producto Interno Bruto (PIB), mientras que los países de América Latina y los miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) contaban con ingresos tributarios promedio del 19% y 25%, en relación con su PIB, respectivamente³.

Lo que era aún más preocupante para el caso de México, es que si se excluían los ingresos petroleros, la recaudación representaba sólo el 10% del PIB, ubicando a nuestro país en los últimos lugares entre los países miembros de la OCDE, e incluso por debajo de países de América Latina con similar nivel de desarrollo.

Así, mientras que en México el gasto público total representaba el 19.5% del PIB, el promedio para los países de América Latina y de la OCDE era del 27.1% y 46.5% del PIB, respectivamente.

¹ Revista Trimestral del Análisis de Coyuntura Económica, México DF, México, Vol VI Núm 3, Julio-Septiembre 2013, Juvenal Rojas Merced y Ricardo Rodríguez Marcial, “Tendencia de la actividad económica en México en 2013, un análisis a través del IGAE”:

“...En el año 2012, y después de la inercia que se generó al superar los graves problemas ocasionados por la crisis financiera, la economía logró recuperarse de una caída del 6.2% para entrar en una fase de crecimiento; el Producto Interno Bruto (PIB) se expandió 3.9% a tasa anual en términos reales, mismo nivel que el registrado en 2011. Sin embargo, el INEGI (2013) ha indicado que el PIB, al primer trimestre de 2013, registró un crecimiento anual 0.8%, el cual es inferior al comportamiento que se venía experimentando, y menor a lo esperado un trimestre antes...”

² Información obtenida de <https://www.forbes.com.mx/inegi-revisa-crecimiento-economico-de-2013-a-1-44/> y <https://sipse.com/mexico/economia-de-mexico-cierra-2013-con-crecimiento-del-pib-en-12-segun-santander-67310.html>

³ Información obtenida de la Exposición de Motivos contenida en la Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta presentada por el Lic. Enrique Peña Nieto el 8 de septiembre de 2013 ante la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión.
<http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=Wct5OSsXp/Cs yLrt7V+fcbersxDgpKEVzWwh7nP7HuGRm6kTzqSnrksa4KA+GARtGcwwj3ao7jMqDJM5d5a/wA==>



Dicha situación, desde la perspectiva del Gobierno en turno, se traducían en que los recursos que podrían destinarse a programas públicos en áreas prioritarias como educación, salud, inversión en infraestructura, investigación y desarrollo, seguridad social y seguridad pública, no eran suficientes, lo que tenía un impacto negativo en el bienestar de la población y la capacidad de crecimiento de largo plazo de la economía Mexicana.

Aunado a lo anterior, de acuerdo con estudios elaborados por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI), la participación de la economía informal en el PIB durante el ejercicio 2013 ascendió al 23.6%⁴, lo que significaba que el referido 23.6% no representara un ingreso tributario para el Estado y, en consecuencia, un incremento en gasto público.

Lo anterior, ya que la economía informal es favorable para aquellos individuos que generan ingresos a través de ocupaciones no fiscalizables, los cuales al no estar sujetos a impuestos, por mantenerse ocultos, les permite obtener mayores ingresos de los que obtendrían en la economía formal, cubriendo así de una mejor manera sus necesidades básicas y las de su familia.

Según estudios del INEGI en 2013 por cada \$100 pesos que se generaron en la economía, \$25 pesos se generaron en la economía informal, los cuales si bien representaban una cuarta parte de los ingresos generados en dicho ejercicio, fueron producidos por el 60% de la población Mexicana, individuos que se encontraban fuera del alcance de las autoridades fiscales, ya sea por no estar registrados, o bien, por laborar con algún integrante de la economía formal, el cual no los tenía registrados para efectos fiscales ni de seguridad social⁵.

En este contexto, el Plan Nacional de Desarrollo 2013 – 2018 establecía como líneas de acción, hacer más equitativa la estructura impositiva para mejorar la distribución de la carga fiscal, así como adecuar el marco legal en materia fiscal de manera eficiente y equitativa para que sirviera como palanca del desarrollo. Asimismo, consideró conveniente simplificar las disposiciones fiscales para mejorar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales y facilitar la incorporación de un mayor número de contribuyentes a la economía formal.

⁴ Información obtenida a través de la página de internet del Instituto Nacional de Estadística y Geografía. <http://www.inegi.org.mx/est/contenidos/proyectos/cn/informal/default.aspx>

⁵ Proceso, México DF, México, 14 de diciembre de 2014, Juan Carlos Cruz Vargas:



c) Reforma Fiscal 2014

En virtud de lo anterior, dentro de las acciones realizadas por el Gobierno del Presidente Lic. Enrique Peña Nieto para lograr la democratización de la productividad, de acuerdo con las estrategias y metas trazadas en el Plan Nacional de Desarrollo 2013 – 2018, así como para contrarrestar la desaceleración económica de la cual era objeto el País y disminuir la tasa de la economía informal, el 8 de septiembre de 2013 el Ejecutivo Federal presentó ante el H. Congreso de la Unión, de conformidad con lo previsto en el artículo 71, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta (el “Decreto”)⁶.

A través de la Exposición de Motivos de la iniciativa de reforma propuesta por el Ejecutivo, se manifestó, entre otros motivos, la conveniencia de simplificar las disposiciones fiscales para mejorar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales y facilitar la incorporación de un mayor número de contribuyentes al padrón fiscal.

Asimismo, el ejecutivo señaló que uno de los objetivos principales de su administración consistía en alcanzar un incremento generalizado de la productividad, en el que participen todos los sectores de la población.

En armonía con lo anterior el Ejecutivo Federal a través de la iniciativa de reforma propuso sustituir los esquemas fiscales simplificados aplicables a las personas físicas con actividades empresariales que preveía la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada de 2013 (comúnmente conocidos como “REPECOS”), por un solo régimen, el Régimen de Incorporación Fiscal, el cual incentivaría a que las personas físicas con actividades empresariales y que prestaban sus servicios iniciaran el cumplimiento de sus obligaciones fiscales bajo un esquema que les permitiera cumplir fácilmente con dichas obligaciones, y prepararlos para ingresar al régimen fiscal general en el futuro.

⁶ Gaceta Parlamentaria, Domingo 8 de septiembre de 2013, Año XVI, Libro Número 3857-F.



Como características principales del Régimen de Incorporación Fiscal propuesto por el ejecutivo se encontraban las siguientes:

- a) Resultaría aplicable únicamente para personas físicas que desarrollaran actividades empresariales, que enajenaran bienes o que prestaran servicios por los que no se requiriera título profesional, con ingresos anuales hasta por \$1 millón de pesos, y preveía una serie de incentivos fiscales con objeto de su incorporación.
- b) El régimen sería cedular y de aplicación temporal por un periodo de hasta seis años, sin la oportunidad de volver a tributar en él.
- c) Los pagos definitivos que efectuaría serían definitivos trimestrales, teniendo descuentos en el impuesto sobre la renta del 100% del pago, durante el primer año, el cual iría disminuyendo progresivamente a lo largo de los siguientes seis años, para pagar la totalidad del impuesto sobre la renta a partir del séptimo año de su incorporación, adentrándolo así al régimen general fiscal. Dichos descuentos se encontraban sujetos a informar los ingresos y erogaciones obtenidos, para lo cual las autoridades diseñarían herramientas electrónicas auxiliares.

Posteriormente, la Iniciativa propuesta por el Ejecutivo sufrió modificaciones durante la revisión efectuada por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la H. Cámara de Diputados, aprobándose la iniciativa con sus modificaciones por el Pleno de la Cámara de Diputados y de la Cámara de Senadores, la cual fue publicada en la Gaceta Parlamentaria el 31 de octubre de 2013.

Las principales modificaciones efectuadas por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la H. Cámara de Diputados, contenidas en el Dictamen emitido por dicha comisión fueron las siguientes:

- a) El límite de ingresos propuesto se incrementó de uno a dos millones.
- b) Se extendió el plazo para permanecer en el régimen de incorporación fiscal de seis a diez años.
- c) Los pagos definitivos de impuestos serían bimestrales en lugar de trimestrales como originalmente lo propuso el ejecutivo.



- d) Los contribuyentes que habitaran en zonas rurales estarían eximidos de presentar declaración, sujetos al cumplimiento de ciertas reglas que emitirían las autoridades fiscales.
- e) Establecieron la obligación a los contribuyentes de presentar bimestralmente las declaraciones de pago de impuesto al valor agregado e impuesto especial sobre la producción y servicios, sin tener que presentar las declaraciones informativas relativas a dichos impuestos.

En congruencia con la propuesta del Ejecutivo Federal, en materia de impuesto sobre la renta, éste también presentó el 8 de septiembre de 2013 ante el H. Congreso de la Unión, de conformidad con lo previsto en el artículo 71, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

A través de dicha iniciativa, el ejecutivo, con objeto de mantener la correspondencia prevista entre la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, propuso eliminar de la Ley del Impuesto al Valor Agregado los artículos 2-C y 43, fracción IV, cuarto párrafo y modificar el segundo párrafo del inciso b) de la fracción X del artículo 15 de la referida Ley.

El citado artículo 2-C establecía el régimen fiscal aplicable en materia de impuesto al valor agregado para los contribuyentes que optaran por aplicar el régimen aplicable a los contribuyentes comúnmente conocidos como REPECOS, el cuarto párrafo de la fracción IV del artículo 43 y el segundo párrafo del inciso b) de la fracción X del artículo 15 establecían supuestos específicos aplicables a contribuyentes de dicho régimen, los cuales no se profundizan en el presente por no corresponder al alcance del mismo.

Finalmente, después del proceso legislativo anteriormente descrito, el 11 de diciembre de 2013 se promulgó a través del Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.



Por lo tanto, a partir del 1° de enero de 2014 el Régimen de Incorporación Fiscal quedó previsto en los artículos 111 a 113 contenidos en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2014, en el Título IV “De las Personas Físicas”, Capítulo II “De los Ingresos por Actividades Empresariales y Profesionales”, Sección II “Régimen de Incorporación Fiscal”, así como también a las personas que tributan bajo dicho régimen les resultaron aplicables las disposiciones contenidas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sin que existiera un tratamiento especial aplicable para dicho impuesto.

II.2. Generalidades RIF

a) Impuesto sobre la Renta

El artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, establece que los contribuyentes personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, que enajenen bienes o presenten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos previstos en la Sección II del Capítulo II del Título IV de la Ley en comento.

Continúa señalando el citado artículo 111, que el régimen previsto en dicho artículo resultará aplicable siempre y cuando los ingresos propios de las actividades empresariales que sean obtenidos por los contribuyentes en el ejercicio fiscal inmediato anterior de que se trate no hubieran excedido de la cantidad de 2'000,000 pesos.

El régimen de tributación es sobre una base de flujo, por lo tanto, para determinar el impuesto sobre la renta, los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal considerarán los ingresos cuando se cobren efectivamente y deducirán las erogaciones efectivamente realizadas en el ejercicio para la adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos.

A la utilidad fiscal determinada, se le aplicará la tarifa bimestral prevista en el propio artículo 111, cuya tasa oscila desde un 1.92% a un 35%.

El impuesto que se determine de conformidad con lo anterior, se podrá disminuir de acuerdo a los porcentajes y al número de años que tengan tributando en el régimen en cuestión, conforme a lo siguiente:



Años	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Reducción de Tasa Aplicable	100%	90%	80%	70%	60%	50%	40%	30%	20%	10%

Como se puede observar, de acuerdo con el Régimen de Incorporación Fiscal previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2014, los contribuyentes que optaran por incorporarse a la formalidad, o bien, a dicho régimen, no pagarían impuesto sobre la renta en el primer año en que tributaran bajo dicho régimen y, posteriormente, de manera progresiva tendrían una reducción de tasa la cual iría disminuyendo progresivamente un 10% por cada año transcurrido hasta llegar al décimo año, para después entrar al régimen general de tributación aplicable a las personas físicas que realizan actividades empresariales o prestan servicios profesionales.

b) Seguridad Social

Como parte de los incentivos previstos para el Régimen de Incorporación Fiscal, el 8 de abril se publicó el Decreto por el que se otorgan estímulos para promover la incorporación a la seguridad social, y el 1° de julio de 2014, el Acuerdo relativo a la aprobación de las disposiciones de carácter general para la aplicación del estímulo fiscal al pago de las cuotas obrero-patronales al Seguro Social.

El Decreto y el Acuerdo tenían por objeto establecer ciertos beneficios en el pago de cuotas obrero-patronales para las personas físicas que tributen en el Régimen de Incorporación Fiscal y que se encuentren obligadas a inscribir a los trabajadores con los que cuente para realizar sus actividades empresariales al régimen obligatorio de la Ley del Seguro Social. Sin embargo, por no corresponder al alcance del presente no se analizarán a detalle.

c) Ley del Impuesto al Valor Agregado

Como consecuencia de la reforma efectuada a la Ley del Impuesto al Valor Agregado propuesta por el Ejecutivo Federal para el ejercicio 2014, se eliminó el régimen previsto en el artículo 2-C de dicha Ley que establecía el régimen fiscal aplicable, en materia de impuesto al valor agregado, para los contribuyentes que optaran por aplicar el régimen aplicable a los contribuyentes comúnmente conocidos como REPECOS que establecía la abrogada Ley del Impuesto sobre la Renta.



Por lo anterior, a partir del 1° de enero de 2014, las personas físicas que optaran por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal que realizaran los actos a que se refiere el artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2014, se encontrarían sujetos al pago de dicho impuesto.

d) Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios

De igual manera, como consecuencia de la reforma efectuada a la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios propuesta por el Ejecutivo Federal para el ejercicio 2014, los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal se convirtieron en sujetos obligados a pagar dicho impuesto⁷.

⁷ Juan Carlos Victorio Domínguez, Nuevo Régimen de Incorporación Fiscal Personas Físicas con Actividades Empresariales, Competitive Press, S.A. de C.V. 4ª Edición, 2016, Página 131:

“...Una de las dudas más frecuentes de las personas físicas que tributan en el RIF es en cuanto al pago del impuesto especial sobre producción y servicios (IEPS), considerando que a partir del 2014 muchas de estas personas se convierten en obligadas a pagar el IEPS, ya que este impuesto era exclusivo de sectores específicos, como los dedicados a la venta de bebidas con contenido alcohólico y cerveza, tabacos labrados, bebidas energizantes, etcétera...”



III. Origen Artículo Séptimo Transitorio

El 26 de diciembre de 2013, el Presidente Lic. Enrique Peña Nieto, en ejercicio de la facultad conferida por el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con fundamento en los artículos 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, y 39, fracciones I, II y III, del Código Fiscal de la Federación, expidió el Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa (el “Decreto de Beneficios Fiscales”).

Como parte de las consideraciones establecidas por el Presidente de la Republica para expedir el referido Decreto de Beneficios Fiscales, señaló que si bien los contribuyentes que pertenecían al régimen de pequeños contribuyentes (comúnmente conocidos como REPECOS) estaban obligados al pago del impuesto al valor agregado, éstos cumplían con sus obligaciones a través del pago de una cuota integrada de todos los impuestos federales, la cual era estimada por las entidades federativas que mantenían celebrado convenio de coordinación administrativa en materia fiscal con la Secretaria de Hacienda y Crédito Público⁸, además de que dichos contribuyentes no se encontraban obligados a expedir facturas, ya que solo tenían la obligación de expedir notas de ventas por operaciones mayores a \$100 pesos, las cuales debían cumplir con requisitos formales específicos⁹.

En virtud de lo anterior, el Presidente Lic. Enrique Peña Nieto consideró necesario para el ejercicio 2014 otorgar a los contribuyentes que optaran por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal, a que se refiere la Sección II, del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, un estímulo fiscal consistente en una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado y del impuesto especial sobre producción y servicios, que deba trasladarse en la enajenación de bienes o prestación de servicios, que se efectúen con el público en general, el cual sería acreditable contra el impuesto al valor agregado o el impuesto especial

⁸ Información <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1325/5.pdf>

“La esencia del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal consiste en lo siguiente: la Federación y los estados pueden firmar convenios de coordinación fiscal, por medio de los cuales los estados se comprometen a limitar sus potestades tributarias a favor de la Federación, a cambio de obtener una participación en los ingresos fiscales federales...”

⁹ Fracción V, Artículo 139 Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2013.



sobre producción y servicios, según se tratara, que se deba pagar por dichas operaciones, condicionando dicho estímulo a que no se trasladara al adquirente de los bienes o servicios cantidad alguna por concepto de los impuestos mencionados, así como que cumplieran con la obligación de proporcionar la información relativa a los ingresos obtenidos y las erogaciones realizadas, incluyendo las inversiones y la información de las operaciones con sus proveedores.

Así, se estableció el artículo séptimo transitorio del Decreto de Beneficios Fiscales el cual a la letra establecía lo que a continuación se transcribe:

“ ...

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

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

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

- II. *Una cantidad equivalente al 100% del impuesto especial sobre producción y servicios que deban pagar por la enajenación de bienes o por la prestación de servicios, el cual será acreditable contra el impuesto especial sobre producción y servicios que deban pagar por las citadas actividades.*



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

De la citada disposición transitoria transcrita, es posible desprender las siguientes premisas alrededor del estímulo fiscal, en materia de impuesto al valor agregado, propuesto por el Presidente de la República para los contribuyentes que formaran parte del Régimen de Incorporación Fiscal en el ejercicio 2014:

i) Sujetos: Contribuyentes personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general, que opten por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal.

ii) Estímulo IVA: 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 dichas actividades.

iii) Obligaciones de la opción: No trasladar el impuesto al valor agregado a los adquirentes de los bienes, al receptor de los servicios independientes o a quien se otorgue el uso o goce temporal de bienes muebles. Así como no realizar el acreditamiento del impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado por sus proveedores y el que hubiesen pagado en la importación de bienes o servicios.

iv) Temporalidad del Estímulo: en principio, era un régimen de transición por lo que el estímulo únicamente resultaba aplicable para el ejercicio 2014 y no posteriores.



III.1. Decretos subsecuentes RIF

Si bien el estímulo fiscal previsto en el Artículo Séptimo Transitorio del Decreto emitido por el Presidente Lic. Enrique Peña Nieto de fecha 26 de diciembre de 2013, en principio era un estímulo temporal y de transición para los contribuyentes personas físicas que realizaran actividades con el público en general y que optaran por aplicar el Régimen de Incorporación Fiscal previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, para el ejercicio 2015 se emitieron decretos a través de los cuales se ampliaron ciertos beneficios previstos para los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal, los cuales a continuación se mencionan brevemente; sin embargo no se analizan a detalle por no corresponder al objeto de análisis de la presente.

El 10 de septiembre de 2014 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se otorgan beneficios fiscales a quienes tributen en el Régimen de Incorporación Fiscal, el cual prevé que los contribuyentes personas físicas que opten por tributar conforme al referido régimen y cumplan con las obligaciones previstas para ellos en la Ley del Impuesto sobre la Renta, durante el periodo que permanezcan en el mismo, por las actividades que realicen con el público en general, podrán optar por pagar el impuesto al valor agregado y el impuesto especial sobre producción y servicios que, en su caso, corresponda a las actividades antes mencionadas, conforme a las disposiciones previstas en dicho Decreto.

Posteriormente, el 11 de marzo de 2015 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto a través del cual, con objeto continuar con el desarrollo de la Meta Nacional de lograr un México Incluyente, establecida en el Plan Nacional de Desarrollo 2013 – 2018, se ampliaron los beneficios fiscales, en materia de impuesto al valor agregado e impuesto especial sobre producción y servicios a los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal, estableciendo que quienes aplicaron lo previsto en el decreto de fecha 10 de septiembre de 2014, podrán aplicar el 100% de reducción en el impuesto al valor agregado y el impuesto especial sobre producción y servicios, por las actividades que realicen con el público en general durante su segundo año de tributación en el régimen.



Asimismo, el Decreto del 11 de marzo de 2015 establece que los contribuyentes, personas físicas, que en 2014 optaron por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal, podrán aplicar el 100% de reducción del impuesto sobre la renta que determinen en el segundo año de tributación en el régimen, estableciendo que para la aplicación de la tabla de reducción progresiva prevista en el artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se debería contar como primer año de tributación, el segundo.



IV. Tesis de Jurisprudencia No. 2015020

Una vez analizadas las premisas que dieron origen a la fracción I del Artículo Séptimo Transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, para el ejercicio fiscal de 2014 publicado en el Diario Oficial de la Federación y expedido por el Presidente de la República Lic. Enrique Peña Nieto el 26 de diciembre de 2013, a fin de continuar con el análisis objeto de la presente, resulta necesario revisar la sentencia emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que aparece publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 46, Septiembre de 2017, Tomo I, página 87, a través de la cual ésta se pronunció respecto a que a la citada disposición, no le son aplicables los principios tributarios de proporcionalidad y equidad.

IV. 1. Antecedentes

La sentencia emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, parte del proyecto emitido por el Ministro José Ramón Cossío Díaz, al amparo en revisión 761/2015 del 8 de marzo de 2017 (el “amparo en revisión”), el cual fue discutido en sesión de 23 de agosto de 2017¹⁰.

El juicio de amparo que dio origen al recurso de revisión se interpuso en contra de la sentencia de dieciséis de octubre de dos mil catorce, dictada por el Juez Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Séptima Región, en el juicio de amparo indirecto auxiliar 493/2014 del índice de ese órgano, correspondiente al juicio de amparo indirecto número 268/2014, del índice del Juzgado Cuarto de Distrito en el Estado de Quintana Roo¹¹.

¹⁰ Datos obtenidos del Semanario Judicial de la Federación

https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=10000000000&Expresion=estimulos%2520fiscales&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=59&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=6,1,2,50,7&ID=2015020&Hit=7&IDs=2017238,2017164,2017165,2016481,2016482,2015517,2015020,2015021,2015028,2015044,2014968,2014969,2013872,2008805,2008069,2006861,2003045,2002948,2002950,2001322&tipoTesis=&Semanario=0&tabla=&Referencia=&Tema=

¹¹ Datos obtenidos del Semanario Judicial de la Federación.

<https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/SemanarioIndex.aspx>



IV. 2. Principales premisas

A continuación se establecerán las principales premisas que derivan de la revisión efectuada a la sentencia ejecutoria emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y la cual motivó la tesis de jurisprudencia No. 2015020, objeto de análisis en la presente.

Con la finalidad de lograr un mejor entendimiento y por considerarlo de relevancia para el análisis de la presente, las referidas premisas se transcribirán de acuerdo a lo contenido en la ejecutoria.

a) Conceptos de Violación

i) Violación principios de equidad y proporcionalidad

De acuerdo con la sentencia, como primer concepto de violación, la parte quejosa del amparo en revisión sostuvo que la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, para el ejercicio fiscal de 2014 publicado en el Diario Oficial de la Federación y expedido por el Presidente de la República Lic. Enrique Peña Nieto el 26 de diciembre de 2013, así como los artículos 1, 3, 4 y 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado eran inconstitucionales porque transgredían los principios de equidad y proporcionalidad tributarios contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como las garantías de legalidad y seguridad jurídica previstas en los artículos 14 y 16 constitucionales.

Lo anterior, ya que éste consideró que dicha disposición Transitoria; i) generaba una distinción arbitraria e inequitativa entre los contribuyentes del impuesto al valor agregado, al tomar en cuenta un elemento ajeno a la naturaleza de dicha contribución, como lo son los ingresos de una persona, y establecer un régimen especial de tributación para las personas físicas que tributaran conforme al Régimen de Incorporación Fiscal, ii) que se generaba una inequidad, pues encontrándose en el mismo supuesto de causación, no podía hacerse acreedora al beneficio establecido en el decreto.



A continuación se transcriben las principales premisas expuestas en la sentencia respecto al primer concepto de violación sustentado por la parte quejosa del amparo en revisión:

“ ...

23. *Demanda de amparo. En su **primer concepto de violación**, la quejosa alegó 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 1o., 3o., 4o. y 5o. 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.*

24. *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 1o. 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.*

25. *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.*

26. *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.

...

29. En este contexto, la quejosa afirmó que el impuesto al valor agregado nace como un impuesto que va dirigido a gravar el consumo dada su naturaleza de impuesto indirecto, lo que se traduce en que para su cálculo se atiende al valor de los actos o actividades gravados y sobre los mismos, se aplica la tasa correspondiente, por lo que el monto o precio de los bienes o servicios adquiridos es lo que determina indirectamente la capacidad contributiva del gobernado; de ahí que dicho impuesto impacta en mayor medida a quien más gasta, lo cual, destacó, atiende al principio de proporcionalidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

...”

(Énfasis añadido por el autor)

ii) Violación principios de competitividad y desarrollo económico

Como segundo concepto de violación, la parte quejosa del amparo en revisión sostuvo que la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, para el ejercicio fiscal de 2014 publicado en el Diario Oficial de la Federación y expedido por el Presidente de la República Lic. Enrique Peña Nieto el 26 de diciembre de 2013, así como los artículos 1, 3, 4 y 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado eran inconstitucionales por considerar que transgredían los principios de competitividad y desarrollo económico contenidos en los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos



Mexicanos, así como las garantías de legalidad y seguridad jurídica previstas en los artículos 14 y 16 constitucionales.

Lo anterior, ya que éste consideró que dicha disposición Transitoria; i) permitía a las personas físicas, contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal, que sus costos comerciales se vieran disminuidos exponencialmente respecto a ella, lo cual le restaba competitividad dentro del mercado y obstaculizaba su desarrollo económico; ii) que debido a la naturaleza del impuesto al valor agregado, al ser un impuesto indirecto, la carga tributaria relativa recae sobre el consumidor al serle trasladado.

A continuación se transcriben las principales premisas expuestas en la sentencia respecto al segundo concepto de violación sustentado por la parte quejosa del amparo en revisión:

“... ”

31. *Por otra parte, en su **segundo concepto de violación**, la quejosa alegó que el artículo séptimo transitorio, fracción I, del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, y en vía de consecuencia, los artículos 1o., 3o., 4o. y 5o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en vigor a partir de la fecha antes indicada, son inconstitucionales por considerar que transgreden los principios de competitividad y desarrollo económico contenidos en los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Federal, así como las garantías de legalidad y seguridad jurídica tuteladas, respectivamente, en los artículos 14 y 16 constitucionales.*

32. *La promovente aseveró que ello era así, puesto que la concesión otorgada a aquellas personas que tributan en el régimen de incorporación fiscal de conformidad con lo previsto en el título IV, capítulo II, sección II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, relativa a no trasladar cantidad alguna del impuesto al valor agregado a los adquirentes de sus bienes o receptores de sus servicios, permite que sus costos comerciales se vean disminuidos exponencialmente respecto de ella, lo cual le resta competitividad dentro del mercado y obstaculiza su desarrollo económico.*

33. *Al respecto, expuso que dada la naturaleza del impuesto al valor agregado de ser un impuesto indirecto, la carga tributaria relativa recae*



sobre el consumidor al serle trasladado. De ahí que si en términos de lo dispuesto en la porción normativa reclamada del decreto de que se trata, los contribuyentes que tributen bajo el régimen de incorporación fiscal no trasladarán cantidad alguna por concepto del impuesto referido a los adquirentes de sus bienes o servicios, es inconcuso que se permite que sus costos comerciales se vean disminuidos exponencialmente, lo que implica una ventaja comercial respecto de aquellos contribuyentes que, como ella, no se encuentran ubicados dentro del régimen especial citado, lo que transgrede los principios consagrados en los artículos 25 y 26 de la Constitución Federal, conforme a los cuales, el Estado se encuentra obligado a alentar y apoyar la competitividad y el fomento del crecimiento económico de los gobernados, bajo los criterios de equidad social, productividad y sustentabilidad.

34. Sobre estas premisas, la quejosa puntualizó que si en términos del artículo 25 de la Constitución Federal, por competitividad se entiende la capacidad de un contribuyente de mantener sistemáticamente ventajas que le permitan alcanzar, sostener y mejorar una determinada posición en el entorno socioeconómico, ello bajo las condiciones que el Estado le proveyó bajo un criterio de equidad social, según su dicho, es claro que ello se incumple por las normas reclamadas, ya que permiten que determinados contribuyentes se encuentren en condiciones de ofrecer bienes y productos a un menor costo que el resto de éstos, quienes en relación con los beneficiados, se colocan en una desventaja comercial y económica.

35. En este contexto, adujo que la ventaja competitiva de referencia, conlleva una posición de monopolio parcial en el sentido de que sólo aquellos que se encuentren ubicados dentro del régimen de incorporación fiscal, podrán disponer de ella, otorgándoles de facto un poder sustancial sobre el mercado, lo cual infringe sus derechos fundamentales.

36. Por tanto, sostuvo que la exención del impuesto al valor agregado para las personas físicas que tributen bajo el régimen de incorporación fiscal otorgado por la porción normativa reclamada del decreto de que se trata, origina que el Estado fomente prácticas monopólicas disminuyendo e impidiendo la competencia nacional, dejando de observar lo dispuesto en el artículo 8o. de la Ley Federal de Competencia Económica, en relación con el artículo 28 de la Constitución Federal, máxime si se considera que el tratamiento especial otorgado a los contribuyentes que



se ubican dentro del régimen de tributación referido, obedece a un elemento que no tiene relación con los supuestos de causación del impuesto al valor agregado, como lo es el monto de los ingresos de las personas.

(Énfasis añadido por el autor)

IV. 4. Resolución Juez de Distrito

De acuerdo con la sentencia objeto de revisión, el Juez de Distrito determinó sobreseer en el juicio, al estimar actualizada la causal de improcedencia prevista en la fracción V del artículo 63 de la Ley de Amparo, por considerar que se actualizó la causal de improcedencia prevista en la fracción XIV del artículo 61, en relación con la fracción I del artículo 17, ambos de la Ley de Amparo, en razón de que la demanda fue presentada de manera extemporánea, pues el acto impugnado en el juicio, esto es, 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, sólo podía reclamarse como norma autoaplicativa y, por ello, debió presentarse dentro del plazo de treinta días que prevé el artículo 17 antes citado.

En relación con lo anterior, si bien no es objeto del presente análisis abundar en los argumentos expuestos por el Juez de Distrito para determinar la causal de improcedencia de la demanda presentada por la parte quejosa del amparo en revisión, resulta importante señalar que incluso la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya se ha pronunciado al respecto, señalando que el criterio de clasificación, para determinar cuándo una norma general causa una afectación con su sola entrada en vigor (Norma Autoaplicativa) y cuándo se requiere de un acto de aplicación (Norma Heteroaplicativa), gira alrededor del concepto de "individualización incondicionada", con el cual se ha entendido la norma **autoaplicativa** como la que trasciende directamente para afectar la esfera jurídica del quejoso, sin condicionarse a ningún acto, entonces, si su contenido está condicionado, se trata de una norma **heteroaplicativa**¹².

¹² “**INTERÉS LEGÍTIMO Y JURÍDICO. CRITERIO DE IDENTIFICACIÓN DE LAS LEYES HETEROAPLICATIVAS Y AUTOAPLICATIVAS EN UNO U OTRO CASO.** Para determinar cuándo una norma general causa una afectación con su sola entrada en vigor y cuándo se requiere de un acto de aplicación, existe la distinción entre normas heteroaplicativas y autoaplicativas en función de las posibilidades de afectación de una norma general. Desde la Novena Época, el criterio de clasificación de ambos tipos de normas gira alrededor del concepto de "individualización incondicionada", con el cual se ha entendido la norma autoaplicativa como la que trasciende directamente para afectar la esfera jurídica del quejoso, sin condicionarse a ningún acto. Si su contenido está condicionado, se trata de una norma



En relación con lo anterior, coincido en que el concepto de individualización incondicionada se actualiza en el supuesto previsto por 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, pues la esfera jurídica de los contribuyentes personas físicas que optaran por tributar conforme al Régimen de Incorporación Fiscal y que realizarán actividades con el público en general, se afectaban con la simple entrada en vigor de la disposición transitoria antes mencionada, sin que se encontrara condicionada a ningún acto.

IV. 5. Problemática expuesta por la Primera Sala

Finalmente, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con fundamento en la fracción V del artículo 93 de la Ley de Amparo, realizó el estudio de los conceptos de violación hechos valer por la parte quejosa del amparo en revisión, a través de los cuales pretendía demostrar la inconstitucionalidad de la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto

heteroaplicativa. Así, el criterio de individualización incondicionada es formal, esto es, relativo o dependiente de una concepción material de afectación que dé contenido a ambos tipos de normas, pues sin un concepto previo de agravio que tome como base, por ejemplo, al interés jurídico, interés legítimo o interés simple, dicho criterio clasificador no es apto por sí mismo para determinar cuándo una ley genera perjuicios por su sola entrada en vigor o si se requiere de un acto de aplicación. Por tanto, dada su naturaleza formal, el criterio clasificador es adaptable a distintas concepciones de agravio. Así pues, en el contexto de aplicación de las nuevas reglas reguladoras del juicio de amparo se preserva la clasificación de normas heteroaplicativas y autoaplicativas, para determinar la procedencia del juicio de amparo contra leyes, ya que dada su naturaleza formal, es suficiente desvincular el criterio rector -de individualización incondicionada- del concepto de interés jurídico y basarlo en el de interés legítimo. Un concepto de agravio más flexible, como el de interés legítimo, genera una reducción del espacio de las leyes heteroaplicativas y es directamente proporcional en la ampliación del espacio de leyes autoaplicativas, ya que existen mayores posibilidades lógicas de que una ley genere afectación por su sola entrada en vigor, dado que sólo se requiere constatar una afectación individual o colectiva, calificada, actual, real y jurídicamente relevante, siempre que esté tutelada por el derecho objetivo y, en caso de obtener el amparo, pueda traducirse en un beneficio para el quejoso. No obstante, si se adopta el estándar de interés jurídico que requiere la afectación a un derecho subjetivo y excluye el resto de afectaciones posibles, ello lógicamente generaría una ampliación del ámbito de las leyes heteroaplicativas, pues reduce las posibilidades de afectación directa de esas normas con su mera entrada en vigor y las condiciona a un acto de aplicación que afecte un derecho subjetivo del quejoso. De esta forma, los jueces de amparo deben aplicar el criterio clasificador para determinar la procedencia del juicio constitucional, siempre y cuando hayan precisado previamente si resulta aplicable la noción de interés legítimo o jurídico.

Amparo en revisión 152/2013. 23 de abril de 2014. Mayoría de cuatro votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Olga Sánchez Cordero de García Villegas; el Ministro José Ramón Cossío Díaz formuló voto concurrente en el que manifestó apartarse de las consideraciones relativas al tema contenido en la presente tesis. Disidente: Jorge Mario Pardo Rebolledo, quien formuló voto particular. Ponente: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Secretarios: Karla I. Quintana Osuna y David García Sarubbi.

Tesis Aislada publicada el viernes 11 de julio de 2014 en el Semanario Judicial de la Federación.”



que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa vigente a partir del 1° de enero de 2014, y en vía de consecuencia, de los artículos 1, 3, 4 y 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2014, por estimarlos violatorios de los principios de proporcionalidad y equidad tributarios, así como el de competitividad y desarrollo económico.

En virtud de lo anterior, esa Primera Sala determinó que la problemática jurídica a resolver se concentraría en dos preguntas específicas:

- i) *“¿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?”;*

En relación con el primer cuestionamiento, la Primera Sala señaló que era necesario precisar que la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, debía examinarse bajo la perspectiva del principio de igualdad jurídica y no desde el de equidad tributaria, ya que no le eran aplicables los principios consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Como consecuencia de lo anterior, dicha Primera Sala se pronunció, a través de la ejecutoria del amparo en revisión, en relación a los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución, los cuales, en su opinión: *“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”*¹³.

¹³ Ejecutoria sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que aparece publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 46, Septiembre de 2017, Tomo I, página 87. Datos obtenidos del Semanario Judicial de la Federación. <https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/SemanarioIndex.aspx>



Derivado de lo anterior, la Primera Sala consideró que ese tipo de beneficios fiscales no se rigen por los principios constitucionales previstos por la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna, ya que el otorgamiento de éstos no obedecen a razones de justicia fiscal, 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.

Bajo dicha premisa, la Primera Sala determinó que la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto que contiene el estímulo fiscal impugnado por la parte quejosa del amparo en revisión, no se regía por los principios de justicia fiscal consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, por lo tanto, calificó de 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 dicha norma obedece a objetivos legítimos y constitucionalmente válidos y su expedición encontraba justificación en fines extrafiscales que atendían a razones de política económica, por lo que no se vulnera el principio de igualdad jurídica.

ii) *“¿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?”.*

Respecto al segundo cuestionamiento, la Primera Sala concluyó que la fracción I del artículo Séptimo Transitorio, del Decreto reclamado por la parte quejosa del amparo en revisión, estableciera un estímulo fiscal, no transgredía los principios de competitividad y desarrollo económico, ya que los elementos objetivos de dicha disposición, tal como consideró para el primer cuestionamiento, responden a fines extrafiscales, a fin de estimular a las personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general para que se incorporaran al nuevo Régimen de Incorporación Fiscal, logrando así que más contribuyentes se adhieran al mismo, lo que coadyuvaría



a una mayor competitividad en el mercado. Supuesto que para efectos del presente no es desarrollado por no corresponder al alcance objeto de análisis.



V. Objeto de Discusión

Considerando las premisas previamente establecidas, el objetivo del presente es analizar la interpretación jurisdiccional realizada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia en relación con el estímulo fiscal previsto en la fracción I del Artículo Séptimo Transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa para el ejercicio fiscal de 2014, la cual provocó que dicha sala determinara que no le resultaban aplicables los principios tributarios de proporcionalidad y equidad conferidos por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Para tales efectos, el análisis objeto del presente se enfocará en realizar el análisis doctrinal desde las siguientes premisas:

1. Introducción a la naturaleza de los estímulos fiscales, y de los principios tributarios de proporcionalidad y equidad conferidos por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Análisis de los argumentos expuestos por la Primera Sala a fin de determinar si ésta definió debidamente un punto de comparación para medir un trato diferenciado por virtud de lo previsto en la fracción I del Artículo Séptimo Transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa para el ejercicio fiscal de 2014, que la llevó a concluir que a la citada disposición no le resultaban aplicables los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.



VI. Análisis y Comentarios

Con objeto de estar en posibilidad el análisis de la interpretación jurisdiccional realizada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia en relación con el estímulo fiscal previsto en la fracción I del Artículo Séptimo Transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, para el ejercicio fiscal de 2014, en primer lugar resulta necesario atender la naturaleza de los estímulos fiscales.

VI. 1. Naturaleza de los Estímulos Fiscales

El artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, y que mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales¹⁴.

Por su parte, el artículo 39, fracción III del Código Fiscal de la Federación establece que el Ejecutivo Federal mediante resolución de carácter general podrá conceder subsidios o estímulos fiscales.

Con base en lo anterior, es posible advertir que son facultades del Estados garantizar un desarrollo nacional integral y sustentable, lo cual puede lograr fomentando el crecimiento económico, el empleo y una justa distribución del ingreso y la riqueza, por lo que, uno de los medios para lograr dichos objetivos es el otorgamiento de “Estímulos Fiscales”.

¹⁴ Artículo 25, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

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

(Énfasis añadido por el Autor)



Sin embargo, tanto la Ley del Impuesto sobre la Renta, como el Código Fiscal de la Federación no prevén una definición específica de lo que deberá entenderse por “Estímulo Fiscal”, por lo anterior, de conformidad con lo previsto por el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, resulta necesario atender de manera supletoria a otros ordenamiento a fin de poder determinar lo que para efectos fiscales se deberá entender por “Estímulo Fiscal”.

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española establece que el término “estímulo” debe entenderse como “un incitamiento para obrar o funcionar”. Continúa señalado el referido diccionario que por el término “fiscal” debe entenderse “el conjunto de organismos públicos que se ocupan de la recaudación de impuestos”.

El Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México define que un estímulo en materia jurídica es un beneficio de carácter económico concedido por las leyes fiscales al sujeto pasivo de un impuesto, con objeto de obtener de éste ciertos fines de carácter parafiscal.

De acuerdo con el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México antes señalado, existen ciertos elementos intrínsecos o naturales a cualquier estímulo fiscal, a saber, los siguientes:

- i) la existencia de un tributo o contribución a cargo del beneficiario del estímulo;
- ii) una situación especial del contribuyente establecida en abstracto por la disposición legal de que se trate es la que otorga el estímulo fiscal y que, al concretarse, da origen al derecho del contribuyente para exigir el otorgamiento del estímulo fiscal que fue establecido a su favor;
- iii) un objetivo de carácter parafiscal, el cual consta de un objetivo directo que comúnmente consiste en obtener una actuación específica del contribuyente y un objetivo indirecto que radica en lograr, por medio de la conducta del propio contribuyente, efectos que trasciendan a su esfera personal al ámbito social.



Los autores Agustín Durán Becerra y Paulina Flores Zavala Puente en su obra titulada “Estímulos Fiscales y su tratamiento para efectos del impuesto sobre la renta”, señalan que un “Estímulo fiscal” debe ser entendido como un incentivo que otorga el Estado a ciertos sectores o actividades, con el fin de lograr ciertas metas que no necesariamente coinciden con un ánimo recaudador o de contribución al gasto público sino más bien con un ánimo de subvención del desarrollo de ciertas actividades o de aminorar algún perjuicio que hayan sufrido ciertos sectores por causas del hombre o de la naturaleza¹⁵.

Adicionalmente, Sonia Venegas Álvarez, en su obra “Comentarios al Código Fiscal de la Federación” señala que la legislación de carácter fiscal y presupuesta establece el principio según el cual las autoridades competentes, con cargo al Presupuesto de Egresos de la Federación o mediante el sacrificio del cobro parcial o porcentual de un impuesto, conceden a los agentes privados de la economía un apoyo de orden financiero a efecto de que contribuyan a los fines y objetivos que el Estado determina en materia de política económica o de conducción del procedimiento de desarrollo¹⁶.

Con base en las definiciones previamente señaladas y las disposiciones contenidas en la Constitución y en el Código Fiscal de la Federación previamente citadas, es posible determinar que el término “Estímulo fiscal” se debe entender como la acción realizada por el Estado para otorgar ciertos incentivos y beneficios a un sector económico específico de la sociedad, sin un ánimo recaudador, con el objetivo de poder fomentar el desarrollo de dicho sector o de disminuir el perjuicio que pueda recaer sobre éste por causas del hombre, como puede ser la creación de un nuevo impuesto, o bien, fortuitas, como puede ser un desastre natural.

De lo anterior, es posible desprender que, en materia fiscal, los estímulos fiscales son una herramienta del Estado que le permiten desarrollar una política económica enfocada al desarrollo económico y bienestar social de un sector económico específico, políticas públicas las cuales tienen fines extrafiscales.

¹⁵ Agustín Durán Becerra y Paulina Flores Zavala Puente, “Estímulos Fiscales y su tratamiento para efectos del impuesto sobre la renta”, Primera Edición, 30 de septiembre 2009, México, D.F. (actualmente CDMX), Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., página 48.

¹⁶ Sonia Venegas Álvarez, “Comentarios al Código Fiscal de la Federación”, Primera Edición, 2016, Liber Iuris Novum, S. de R.L. de C.V., página 223.



VI. 2. Análisis Principios Constitucionales

Habiendo definido los elementos, naturaleza y concepto del Estímulo Fiscal, a continuación resulta necesario analizar los alcances de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria previstos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

a) Fundamento Principios Constitucionales

Para tales efectos, en primer lugar resulta necesario establecer dichos principios rectores, para lo cual a continuación se transcribe la citada fracción IV del artículo 31 constitucional:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

...

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

(Énfasis añadido por el Autor)

De lo anterior, es posible desprender que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé que todos los mexicanos deberán contribuir al gasto público, así como de la Federación, como del estado y municipio en el que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Así, el artículo 31 Constitucional establece como obligación de los mexicanos la de contribuir para el “gasto público”, tanto de la federación, como de los estados y del municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.



De acuerdo con el autor Alberto Ibarra Mares, el término “gasto público” se deberá entender como la cantidad de recursos financieros, materiales y humanos que el sector público representado por el gobierno emplea para el cumplimiento de sus funciones, entre las que se encuentran de manera primordial la de satisfacer los servicios públicos de una determinada sociedad¹⁷.

En virtud de lo anterior, es posible desprender que los mexicanos estamos obligados a contribuir al gasto público, para lo cual el Estado deberá proveer las leyes donde se establezcan los tributos con los cuales contribuiremos al mismo, los cuales deberán ser proporcionales y equitativos.

En este sentido, es posible definir que los elementos integradores de la obligación de los Mexicanos a contribuir al gasto público son; i) las leyes deberán establecer impuestos para contribuir de manera equitativa y proporcional; y ii) dichas contribuciones se deberán destinar exclusivamente al gasto público.

Así, es posible determinar el origen y fundamento de los principios tributarios de proporcionalidad y equidad contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Sin embargo, es importante destacar que la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público no solo es una obligación constitucional, sino que va más allá, pues alcanza un plano moral, y es lo que la ética fiscal ha definido como “Bien Común”.

En este sentido, el autor Gonzalo Higuera señala que una verdad sistemática doctrinal y legal tributaria que se considera definitivamente adquirida en la ética impositiva es que el fin recaudatorio debe encaminarse a la obtención de recursos precisos para atender a las necesidades exigidas por el bien común que no puedan satisfacerse con los bienes patrimoniales del Estado o de los entes públicos respectivos ni con las tasas por los servicios prestados¹⁸.

El Bien Común o bienestar generalizado es un concepto que incluso ha sido incluido en muchas constituciones de distintos países alrededor del mundo, retomando las ideas de Santo Tomás de Aquino quien al hablar de Bien Común daba al Gobernante un papel muy importante al establecer que el fin de un gobernante es conducir al gobernado a su debido fin, es decir, son los

¹⁷ Alberto Ibarra Mares, *Introducción a las Finanzas Públicas*, Colombia, 2009, pág. 68, Beta Acción.

¹⁸ Gonzalo Higuera, *“Ética Fiscal”*, España, 1982, pág. 81, Biblioteca de Autores Cristianos.



gobernantes quienes se encargan de encaminar a sus gobernados al Bien Común.

El autor Klaus Tipke en su obra “Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes” señala la moralidad que debe existir en el sistema integrado conocido como “Sistema Tributario”, el cual se integra de Leyes, Estado y Contribuyente, es decir, es un sistema tripartita, cuyo objetivo debe ser alcanzar el bienestar generalizado de la sociedad en su conjunto¹⁹.

Con base en todo lo anteriormente expuesto, es posible desprender que si bien los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad emanan de lo previsto en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna, es innegable que la obligación de contribuir de los Mexicanos al gasto público va más allá de una obligación constitucional, pues el objetivo de realizar dicha contribución es alcanzar el bienestar generalizado de nuestra sociedad, en la cual es el Estado quien tiene la obligación de recaudar, procurar y enfocar debidamente los recursos que son contribuidos a fin de alcanzar dicho bienestar, para lo cual resulta necesario que establezca las leyes a través de las cuales se regulan los impuestos a contribuir, los cuales deberán guardar debida equidad y proporcionalidad respecto a la capacidad contributiva de cada Mexicano.

Ahora bien, con objeto de alcanzar una mayor comprensión del principio tributario de proporcionalidad y equidad, resulta necesario atenderlo en lo particular.

Es importante mencionar que debido al enfoque de la presente, el siguiente análisis únicamente se centrará en el referido principio de proporcionalidad y equidad, sin embargo, el autor no es omiso en observar que la fracción IV del artículo 31 Constitucional establece otros principios tales como; i) generalidad; ii) obligatoriedad; iii) vinculación al gasto público; y iv) de legalidad.

b) Principio de Proporcionalidad y equidad

Como ya fue expuesto, el principio de proporcionalidad y equidad tributaria, derivan de lo previsto por la fracción IV del artículo 31 Constitucional, a través de la cual se establece la obligación que tienen los Mexicanos de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

¹⁹ Klaus Tipke, “Moral Tributaria del Estados y de los Contribuyentes”, Madrid, 2002, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A.



Es importante señalar que de la lectura a la antes citada fracción IV pudiera surgir cuestionamientos respecto a si, al momento de referirse a proporcionalidad y equidad, dicha norma se encuentra estableciendo dos distintos tipos de principios rectores, lo anterior, pues de una lectura literal se pudiera desprender dicha interpretación.

El autor Adam Smith, economista y filósofo cuyo pensamiento influyó en el texto de nuestra actual constitución, sostiene que “en la observancia o en la omisión de esta máxima (la de Proporcionalidad) consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad”; es decir, en su opinión, no puede hablarse de proporcionalidad sin hacer referencia implícita a la igualdad o desigualdad.

Incluso el autor Sergio Francisco de la Garza ha señalado que estos Principios de Proporcionalidad y Equidad se deben estudiar en forma conjunta, pues ambas máximas constituyen el término “justicia tributaria”²⁰.

El autor del presente no deja de advertir que existen otros autores que consideran que es factible establecer una diferenciación conceptual y hablar de la presencia de dos principios constitucionales distintos al observar el Principio de Proporcionalidad y de Equidad, dotados cada uno de ellos de características propias, que producen efectos diversos al reflejarse en la legislación tributaria en vigor; sin embargo, no es objeto de la presente dirimir a quien favorece la razón, pero si es objeto del presente analizar dichos principios, por lo que a continuación se describirán brevemente las principales características de cada uno.

i) Principio de Proporcionalidad

El autor Adolfo Arrijoa Vizcaíno a través de su obra “Derecho Fiscal” señala que aplicando la definición de Andrés Serra Rojas “*proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí*” a la materia fiscal, es posible decir que la proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados²¹.

²⁰ Sergio Francisco de la Garza, “*Derecho Financiero Mexicano*”, Editorial Porrúa, México, 1985, pág. 270

²¹ Adolfo Arrijoa Vizcaíno, “*Derecho Fiscal*”, Vigésima Segunda Edición, México 1982, Themis, S.A. de C.V., pág. 289



En su obra “Derecho Fiscal Mexicano”, el autor Narciso Sánchez establece que la proporcionalidad significa que cada quien tribute de acuerdo con su riqueza, ingresos o posibilidades económicas, y que esa aportación sea la mínima posible para no fastidiar, ahuyentar o empobrecer al contribuyente, y los que no tengan ninguna posibilidad contributiva porque carecen de bienes o recursos pecuniarios que queden liberados de dicha obligación como parte de lo que debemos entender como justicia fiscal.

De lo anterior, es posible desprender que la obligación prevista para los mexicanos en la fracción IV del artículo 31 Constitucional de contribuir al gasto público, se deberá cumplir de acuerdo con la capacidad contributiva que éstos tengan, para lo cual las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias deberán atender a dicha capacidad.

Incluso, en este sentido la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado respecto a que la capacidad contributiva consiste en que los sujetos pasivos de un tributo contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, lo cual significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos²².

²², **IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.** El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. 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. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula. (Subrayado añadido)



Con base en lo anterior, es posible desprender dos elementos básicos alrededor del principio de proporcionalidad tributaria; i) los mexicanos obligados a contribuir al gasto público deberán contribuir conforme a su capacidad contributiva; y ii) el Estado deberá establecer leyes que establezcan gravámenes proporcionales para los sujetos pasivos del tributo.

Así, bajo la premisa establecida a través del principio de proporcionalidad tributaria es como también se alcanza el principio de la ética fiscal previamente mencionado al que hace referencia el citado autor Gonzalo Higuera, pues el Estado al prever leyes de tributos proporcionales incentivaría la distribución de dichas contribuciones de manera proporcional a los sujetos pasivos gravados, los cuales contribuirían de manera generalizada y proporcional a fin de alcanzar el bienestar común de la sociedad en la que se desenvuelven.

Ahora bien, aterrizando los conceptos previamente señalados al objeto de análisis de la presente, es importante determinar si el principio de proporcionalidad resulta aplicable a los impuestos indirectos, como lo es el impuesto al valor agregado.

En relación con lo anterior, el autor Raúl Rodríguez Lobato en su obra “Derecho Fiscal” señala que el objeto de un tributo es la realidad económica sujeta a imposición²³.

Por su parte, el autor Gregorio Sánchez en su obra “Derecho fiscal mexicano” señala al objeto de un impuesto como el supuesto jurídico previsto en la norma fiscal como generador de la obligación tributaria cuando el contribuyente se coloca dentro del mismo²⁴.

De lo anterior se desprende que el objeto de un tributo es gravar la realidad económica del contribuyente sujeto a dicho impuesto, esto es, para que exista impuesto debe existir un sujeto que lo cause.

Tesis de Jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación 199-204 Primera Parte, página 144.
(Énfasis añadido por el Autor)

²³ Raúl Rodríguez Lobato, “Derecho Fiscal”, Oxford University Press, México, 2014, pág. 109

²⁴ Gregorio Sánchez León, “Derecho fiscal mexicano”, Editorial Porrúa, México, 2005, pág. 269



Bajo el análisis objeto del presente, y atendiendo al principio de proporcionalidad, al momento de analizar impuestos indirectos es necesario observar al sujeto de dicho impuesto, que es quien realiza el acto generador del mismo. Un claro ejemplo es cuando acudimos a una tienda a comprar un artículo objeto del impuesto al valor agregado, al momento de pagar éste, el enajenante nos traslada dicho impuesto, en consecuencia, los sujetos generadores del impuesto somos nosotros como agentes consumidores y no aquel que enajena.

Cabe señalar que en la doctrina jurídica se ha debatido sobre si el principio de proporcionalidad en materia tributaria debe aplicar tanto a los impuestos directos como a los indirectos, pues en este último caso, el objeto de tales tributos no atiende a la riqueza o renta de un contribuyente, por lo cual en los impuestos indirectos no puede apreciarse la capacidad contributiva de los contribuyentes, elemento fundamental para determinar si un impuesto resulta proporcional.

Lo anterior, ya que el análisis de la proporcionalidad tributaria se debe realizar desde la perspectiva de la capacidad contributiva del sujeto pasivo con el objeto del impuesto, lo que evidencia la relevancia que tiene la congruencia entre el tributo y la capacidad contributiva en el análisis de la garantía de proporcionalidad respecto de un impuesto.

En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, es decir, 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. Por lo tanto, es posible advertir que para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los contribuyentes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción²⁵.

²⁵ **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.** El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen



En este contexto, si los impuestos directos se aplican a la renta y riqueza de los contribuyentes, mientras que en el caso de los impuestos indirectos estos atienden y gravan el consumo, o bien, la realización de ciertas actividades específicas como pudiera ser realizar la enajenación de un bien u otorgar el uso o goce temporal del mismo, consecuentemente, podría sostenerse que un impuesto directo se repercute a quien tiene o posee algo, mientras que por otro lado, los impuestos indirectos se repercuten a quien consume o realiza un acto determinado, lo cual, no se encuentra estrictamente vinculado ni refleja la capacidad contributiva de un sujeto, pues los impuestos indirectos económicamente recaen en el consumidor final de un bien o servicio, mediante la figura del traslado como ya quedó gráficamente demostrado.

De lo anterior deriva el pensamiento respecto de que el principio de proporcionalidad no debe resultar aplicable en el caso de los impuestos indirectos, puesto que dicho principio constitucional hace referencia a la capacidad contributiva de los contribuyentes y en el caso de los impuestos indirectos, el sujeto del impuesto no es realmente quien sufre económicamente el cargo del impuesto, pues éste lo traslada.

No obstante lo anterior, el Tribunal Pleno se ha pronunciado respecto al alcance del principio de proporcionalidad tributario, sosteniendo que a los impuestos indirectos sí les resulta aplicable dicho principio, pero que el análisis de dicha aplicabilidad debe ser distinto al que se realiza para los impuestos directos, ya que en los impuestos indirectos, como lo es el impuesto al valor agregado el citado principio constitucional exige, como regla general que se vincule el objeto del impuesto (valor del acto gravado), con la cantidad líquida que se ha de cubrir por dicho concepto, y para tal efecto, resulta necesario atender al impuesto causado y trasladado por el contribuyente a sus clientes, al

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.”

Tesis P./J. 10/2003 emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVII, Mayo de 2003, página 144.

(Énfasis añadido por el Autor)



impuesto acreditable trasladado por los proveedores al causante y, principalmente, a la figura jurídica del acreditamiento, toda vez que ésta, al permitir que se disminuya el impuesto causado en la medida del impuesto acreditable, tiene como efecto que el contribuyente efectúe una aportación a los gastos públicos que equivale precisamente al valor que agrega en los procesos de producción y distribución de que se traten²⁶.

De lo anteriormente expuesto, es posible concluir que el principio de proporcionalidad tributaria previsto por la fracción IV del artículo 31 Constitucional, sí resulta aplicable cuando se está bajo el análisis de un impuesto indirecto.

²⁶ **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS.** Los impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado, gravan manifestaciones indirectas de riqueza, es decir, no gravan directamente el movimiento de riqueza que corresponde a la operación -caso en el cual atendería a la afectación patrimonial positiva para el contribuyente normativamente determinado-, sino que atienden al patrimonio que la soporta -el del consumidor contribuyente de facto-, de manera que sin conocer su dimensión exacta y sin cuantificarlo positivamente, el legislador considera que si dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto; de ahí que la sola remisión a la capacidad contributiva del sujeto pasivo no resulta suficiente para establecer un criterio general de justicia tributaria, toda vez que un simple análisis de la relación cuantitativa entre la contraprestación recibida por el proveedor del bien o del servicio y el monto del impuesto, no otorga elementos que permitan pronunciarse sobre su proporcionalidad, por lo que el estudio que ha de efectuarse debe circunscribirse a la dimensión jurídica del principio de proporcionalidad tributaria, lo que se traduce en que es necesario que exista una estrecha vinculación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen. **Consecuentemente, en el caso del impuesto al valor agregado el citado principio constitucional exige, como regla general -es decir, exceptuando las alteraciones inherentes a los actos o actividades exentos y a los sujetos a tasa cero-, que se vincule el objeto del impuesto -el valor que se añade al realizar los actos o actividades gravadas por dicho tributo-, con la cantidad líquida que se ha de cubrir por dicho concepto, y para tal efecto, resulta necesario atender al impuesto causado y trasladado por el contribuyente a sus clientes, al impuesto acreditable trasladado por los proveedores al causante y, principalmente, a la figura jurídica del acreditamiento, toda vez que ésta, al permitir que se disminuya el impuesto causado en la medida del impuesto acreditable, tiene como efecto que el contribuyente efectúe una aportación a los gastos públicos que equivale precisamente al valor que agrega en los procesos de producción y distribución de satisfactores.**

Amparo en revisión 1844/2004.

Mauricio Hurtado García. 11 de enero de 2005. Mayoría de seis votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Olga Sánchez Cordero de García Villegas, Juan N. Silva Meza y Mariano Azuela Güitrón. Encargado del engrose: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Pedro Arroyo Soto. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy catorce de marzo en curso, aprobó, con el número IX/2005, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a catorce de marzo de dos mil cinco.

178938. P. IX/2005. Pleno. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXI, Marzo de 2005, Pág. 7.

(Énfasis añadido por el Autor)



ii) Principio de Equidad

El término “equidad” es definido por la Real Academia Española como la “*disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo que merece*”.

Por su parte, el anteriormente citado Adolfo Arrijo Vizcaíno siguiendo el criterio de Andrés Serra Rojas, señala que por equidad deberá entenderse “*una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o de la conciencia, más que por los mandatos de la justicia o ley*”²⁷.

Asimismo, Arrijo menciona que el autor Emilio Margáin Manautou, considera que un tributo es equitativo cuando su impacto económico “sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación”²⁸. Así, el multicitado autor Arrijo, concluye que el principio de equidad “está constituido por la igualdad”, lo que para él significa que para el debido acatamiento del referido principio, “*las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarias a toda noción de justicia*”.

Por su parte, el autor Sergio de la Garza sostiene que, en materia fiscal, el término equidad ha sido definido como aquél que “*tiende a que en condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes*”.

José Rivera Pérez Campos sostiene que “*el elemento equidad mira fundamentalmente a la generalidad de la obligación. En estos términos, cuando la ley no es general, ya sólo por ello es inequitativa. Por ser general, ya se podrá admitir que goza de caracteres de justicia, precisamente porque no hay excepción ni privilegio. Y este aspecto no encierra problema ajeno a las funciones del juez; pues única y exclusivamente puede examinarse jurídicamente. La ley misma faculta al juez para determinar si ella es o no general. Si adolece de falta de generalidad, por sólo ello es inequitativa y contraria a la fracción IV del artículo 31 constitucional.*”²⁹

²⁷ Adolfo Arrijo Vizcaíno, “Derecho Fiscal”, Vigésima Segunda Edición, México 1982, Themis, S.A. de C.V., pág. 292

²⁸ Emilio Margáin Manautou, “La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano”, San Luis Potosí, 1967, página 109.

²⁹ Rivera Pérez Campos, José, Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, No. 51, marzo de 1970, páginas 71 a 90



De lo anterior, es posible desprender que el principio de equidad se encuentra relacionado con los siguientes elementos:

- i) Para que exista equidad, se debe otorgar el mismo tratamiento a los sujetos pasivos de las normas que impongan tributos;
- ii) Los sujetos pasivos deberán encontrarse en una misma situación de hecho, evitando que se materialicen discriminaciones indebidas ajenas a lo previsto por dichas leyes;
- iii) Las leyes deben de ser generales.

Ahora bien, cuando atendemos al análisis del principio de equidad previsto en la multicitada fracción IV del artículo 31 Constitucional, el cual establece la obligación de los mexicanos, contribuir a los gastos públicos, éste parte de la premisa que la equidad tributaria radica en que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Esto es, la norma que establece la contribución debe dar un trato igual a los gobernados que se encuentran comprendidos dentro de supuestos análogos y que reciban un mismo servicio.

Así, el principio de equidad intrínsecamente consiste en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, lo que tiene en consecuencia que éstos reciban un trato idéntico en lo que se refiere a la hipótesis de causación que la ley de que se trate establezca, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias que resulten aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad previamente analizado.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado sosteniendo que el principio de equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula³⁰.

³⁰ **PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.** El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. 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 cualitativa



Con base en todo lo antes expuesto, es posible concluir que el principio de equidad tributaria consiste en tratar igual a los iguales, y desigual a los desiguales. Sin embargo, es importante señalar que dicha definición es riesgosa pues ya se ha visto en la doctrina jurídica que en muchas ocasiones se suele confundir al principio de equidad en materia fiscal previamente definido con la igualdad entre los individuos del Estado mexicano.

No obstante, desde un punto de vista fiscal, no debe existir un trato igual para todos los contribuyentes de un Estado, pues entre ellos existen circunstancias y situaciones económicas que no representan condiciones análogas entre los mismos, lo que incluso puede contravenir con el principio de proporcionalidad al someter a un individuo a un gravamen que no es proporcional a su capacidad contributiva.

Por lo tanto, cuando se está bajo el análisis del principio de equidad este no debe considerarse sinónimo de igualdad, sino que se deben observar situaciones análogas en donde existan imposiciones idénticas.

En relación con lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado respecto que para llevar a cabo un juicio de igualdad o equidad tributaria es necesario contar con un punto de comparación, es decir, con algún parámetro que permita medir a las personas, objetos o magnitudes entre las cuales se afirma existe un trato desigual, en razón de que el derecho a la

superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. **El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.**”

Tesis de Jurisprudencia que aparece publicada en la página ciento trece, del Semanario Judicial de la Federación, 187-192 primera parte, Séptima Época.

(Énfasis añadido por el Autor)



igualdad es fundamentalmente instrumental y siempre se predica respecto de algo³¹.

Considerando lo anterior, a continuación se analizarán los argumentos expuestos por la Primera Sala al amparo de revisión objeto de análisis del presente, a fin de determinar si ésta estableció para su análisis un punto de comparación que le permitiera medir a la parte quejosa y a las personas físicas que les resultaba aplicable el estímulo fiscal impugnado.

VI. 3. Interpretación Jurisdiccional del “Estímulo Fiscal”

Habiendo definido los elementos, naturaleza y concepto del Estímulo Fiscal, así como los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, a continuación se analizarán los argumentos expuestos por la Primera Sala a fin de determinar si ésta definió debidamente un punto de comparación para medir un trato diferenciado por virtud de lo previsto en la fracción I del Artículo Séptimo Transitorio del Decreto antes mencionado, para concluir que a dicha disposición no le resultaban aplicables los principios antes mencionados.

Como fue señalado anteriormente, a través de su sentencia, la Primera Sala precisó que la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, debía examinarse bajo la perspectiva del principio de igualdad jurídica y no desde el de equidad tributaria, ya que no le eran aplicables los

³¹ **IGUALDAD O EQUIDAD TRIBUTARIA. LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN O AGRAVIOS EN LOS QUE SE HAGA VALER LA VIOLACIÓN A DICHOS PRINCIPIOS, SON INOPERANTES SI NO SE PROPORCIONA UN TÉRMINO DE COMPARACIÓN IDÓNEO PARA DEMOSTRAR QUE LA NORMA IMPUGNADA OTORGA UN TRATO DIFERENCIADO.** Para llevar a cabo un juicio de igualdad o equidad tributaria es necesario contar con un punto de comparación, es decir, con algún parámetro que permita medir a las personas, objetos o magnitudes entre las cuales se afirma existe un trato desigual, en razón de que el derecho a la igualdad es fundamentalmente instrumental y siempre se predica respecto de algo. En ese sentido, la carga argumentativa de proponer el término de comparación implica que sea idóneo, pues debe permitir que efectivamente se advierta la existencia de algún aspecto homologable, semejante o análogo entre los elementos comparados. Así, de no proporcionarse el punto de comparación para medir un trato disímil o que éste no sea idóneo, el concepto de violación o agravio en el que se haga valer la violación al principio de igualdad o equidad tributaria deviene en inoperante.

Tesis de jurisprudencia 54/2018 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de mayo de dos mil dieciocho.

(Énfasis añadido por el Autor)



principios consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Como consecuencia de lo anterior, dicha Primera Sala se pronunció, a través de la ejecutoria del amparo en revisión, en relación a los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución, los cuales, en su opinión: “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”.

Derivado de lo anterior, la Primera Sala consideró que ese tipo de beneficios fiscales no se rigen por los principios constitucionales previstos por la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna, ya que el otorgamiento de éstos no obedecen a razones de justicia fiscal, 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.

Bajo dicha premisa, la Primera Sala determinó que la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto que contiene el estímulo fiscal impugnado por la parte quejosa del amparo en revisión, no se regía por los principios de justicia fiscal consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, por lo tanto, calificó de 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 dicha norma obedece a objetivos legítimos y constitucionalmente válidos y su expedición encontraba justificación en fines extrafiscales que atendían a razones de política económica, por lo que no se vulnera el principio de igualdad jurídica.

Adicionalmente, de la revisión efectuada a la sentencia es posible advertir que la Primera Sala también señaló que estímulo fiscal impugnado, contrariamente a lo afirmado por la quejosa, se encontraba encaminado a estimular la competitividad del comercio nacional, pues buscaba que más personas físicas con actividades empresariales se incorporaran al nuevo régimen fiscal, lo que implicaba otorgar diversas consecuencias jurídicas a desiguales supuestos de hecho.



Con base en lo anterior, la Primera Sala concluyó que si los sujetos comparados no eran similares y la medida de fomento era constitucionalmente aceptable y razonable a los fines que perseguía, resultaban infundados los argumentos sostenidos por la parte quejosa, pues, en su opinión, la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto no infringía los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad, ya que el tratamiento fiscal diferenciado que se otorga a los contribuyentes pertenecientes al régimen de incorporación fiscal estaba plenamente justificado, además de que el estímulo estaba dirigido a un sector que necesitaba ser incentivado para que se adhiriera a dicho régimen, logrando así su desarrollo, cuyos activos, patrimonio, estructura y organización, generalmente es inferior a las de las personas morales, quienes por su sola creación se presume que dichos elementos son mayores a las de las personas físicas, al menos jurídicamente hablando, ya que se requiere de un capital establecido para su creación e inicio de funciones, lo que denota por sí su fuerza o capacidad económica.

Considerando el resumen al análisis argumentativo expuesto por la Primera Sala previamente descrito, es posible apreciar que para llevar a cabo su juicio, estableció como parámetro de comparación la hipótesis prevista por la multicitada fracción I, la cual establecía un estímulo fiscal otorgado por el Estado por fine extrafiscales, diferenciando el destino y objetivo del mismo, el cual se encontraba enfocado a incentivar la incorporación a la economía formal de personas físicas que optaran por aplicar el Régimen de Incorporación Fiscal.

Lo que, en principio, le permitió medir si existía un trato diferenciado, a causa de la norma, entre las personas físicas de dicho Régimen y una persona moral (como era el caso de la quejosa), logrando así determinar objetos y magnitudes del estímulo fiscal impugnado, lo que la llevó a concluir que los argumentos expuestos por la quejosa eran infundados, ya que, en su opinión, los principios de proporcionalidad y equidad tributaria no resultaban aplicables a la fracción I del Artículo Séptimo Transitorio del Decreto de beneficios fiscales bajo estudio.

No obstante lo anterior, debido a la importancia del tema bajo estudio, a continuación se transcribe tesis emitida por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal y Administrativa del Quinto Circuito, la cual pudiera dar lugar a controversia sobre el tema tratado:



“ESTÍMULOS FISCALES. CUANDO INCIDAN EN LA OBLIGACIÓN SUSTANTIVA RELATIVA AL PAGO DE LA CONTRIBUCIÓN, LES SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD CONTENIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. De las tesis 2a./J. 183/2004, 2a. L/2005, 1a./J. 56/2006 y 1a. XCIX/2006, publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomos XXI, enero y mayo de 2005, páginas 541 y 530; XXIV, septiembre de 2006, página 56 y XXIII, junio de 2006, página 187, respectivamente, de rubros: "EQUIDAD TRIBUTARIA. ESTE PRINCIPIO RIGE EN OBLIGACIONES SUSTANTIVAS Y FORMALES, PERO EN ESTA ÚLTIMA HIPÓTESIS ES BÁSICO QUE INCIDA DIRECTAMENTE SOBRE LAS PRIMERAS.", "ESTÍMULOS FISCALES. DEBEN RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL QUE LES SEAN APLICABLES, CUANDO INCIDAN DIRECTA O INDIRECTAMENTE EN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN.", "CONTROLES VOLUMÉTRICOS. A LA OBLIGACIÓN DE LLEVARLOS COMO PARTE DE LA CONTABILIDAD, CONFORME AL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO LE ES APLICABLE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2004)." y "PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. LAS OBLIGACIONES FORMALES QUE NO TRASCIENDEN A LA OBLIGACIÓN FISCAL SUSTANTIVA, NO DEBEN ANALIZARSE DESDE LA ÓPTICA DE DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.", se advierte que tanto la Primera como la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación han considerado que las actuaciones legislativas que generen consecuencias jurídicas particulares que incidan directa o indirectamente en el aspecto sustantivo de la obligación tributaria, es decir, cuando ello se haga por una modificación o delimitación conceptual o cuantitativa en los elementos esenciales de la contribución, mediante obligaciones formales que estén estrechamente vinculadas con la determinación de la deuda tributaria o bien, mediante el establecimiento de cualquier otra medida que modifique la cantidad que hubiere correspondido cubrir por concepto de contribuciones, deben estar sujetas a control constitucional, bajo la óptica de los principios de proporcionalidad y equidad previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. De esta manera, el mencionado Alto Tribunal ha buscado que se otorgue plena vigencia a los indicados principios tributarios, para lo cual no ha circunscrito su eficacia a las disposiciones legales que contienen gravámenes o que definen o modifican alguno de



los elementos esenciales de la contribución, en virtud de que la obligación constitucional de concurrir al levantamiento de las cargas públicas tiene un contenido esencialmente económico que implica la disposición de recursos monetarios en favor del Estado por concepto de contribuciones. **De lo anterior se concluye que cuando los estímulos fiscales incidan en la obligación tributaria sustantiva relativa al pago de aquéllas, les son aplicables los principios constitucionales referidos.** Con base en las anteriores consideraciones, este órgano colegiado se aparta del criterio contenido en las jurisprudencias V.4o. J/1 y V.4o. J/2, de rubros: "ESTÍMULO FISCAL. EL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 7o., FRACCIÓN IV, DE LA LEY DE INGRESOS Y PRESUPUESTO DE INGRESOS DEL ESTADO DE SONORA, VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DOS MIL CUATRO, NO PUEDE SER CATALOGADO COMO UNA EXENCIÓN TRIBUTARIA Y, POR ENDE, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONTENIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL." y "ESTÍMULO FISCAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 7o., FRACCIÓN IV, DE LA LEY DE INGRESOS Y PRESUPUESTO DE INGRESOS PARA EL ESTADO DE SONORA, VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DOS MIL CUATRO. NO SE RIGE BAJO LOS PRINCIPIOS REGULADORES DE LAS CONTRIBUCIONES A QUE ALUDE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, AL SER UN SUBSIDIO.", publicadas en el citado medio de difusión, Tomo XXI, enero de 2005, páginas 1566 y 1588, en las que, **en relación con el principio de equidad tributaria, sostuvo una postura contraria a la que ahora se apega, al estimar que la constitucionalidad de los subsidios y estímulos fiscales no podía analizarse bajo los principios reguladores de las contribuciones, debido a que no le eran aplicables los principios de justicia tributaria.**

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL QUINTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 84/2008. María Mercedes Cabrera Loustaunau. 23 de junio de 2008. Mayoría de votos, unanimidad en relación con el tema contenido en esta tesis. Disidente y Ponente: Federico Rodríguez Celis. Encargado del engrose: Óscar Javier Sánchez Martínez. Secretaria: Brenda Maritza Zárate López.”

(Énfasis añadido por el Autor)



De la tesis previamente transcrita, es posible desprender que el Tribunal Colegiado concluyó que cuando los estímulos fiscales incidan en la obligación tributaria sustantiva de los contribuyentes consistente en el pago de sus contribuciones, les serán aplicables los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad previstos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En relación con lo anterior, surge la inquietud respecto a si la fracción I, del Artículo Séptimo Transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa para el ejercicio fiscal de 2014, incidía en la obligación sustantiva del pago del impuesto al valor agregado de los contribuyentes que optaran por incorporarse al Régimen de Incorporación Fiscal previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014.

Situación que en el caso bajo estudio tendría como consecuencia que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, además de establecer un parámetro diferenciador entre las personas físicas del Régimen de Incorporación Fiscal y la quejosa, hubiera tenido que atender al análisis de si dicha disposición incidía en la obligación sustantiva de pago del impuesto al valor agregado de las personas físicas.

En este orden de ideas, la Primera Sala en su sentencia destacó 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, también señaló destaca que esto no eximía al contribuyente que tributara en el Régimen de Incorporación Fiscal de la causación, cálculo y entero del impuesto al valor agregado, lo que a su vez se traducía en una carga para el mismo al asumir el importe causado, pero con la salvedad de que podía acreditar el impuesto a su cargo por un 100% contra el mismo que debía pagar,



lo que, contrariamente a lo afirmado por la quejosa del amparo en revisión, no generaba la exención del pago de la contribución de que se trataba, ya que se supeditaba a las operaciones que realizara el contribuyente, las cuales podían ser iguales, superiores o menores al impuesto al valor agregado a cuenta.

Con base en lo anterior, esa Primera Sala que no existía una modificación a la naturaleza del impuesto al valor agregado que estableciera un trato discriminatorio injustificado, ya que los elementos esenciales de dicho tributo prevalecían no obstante que, en el caso del Régimen de Incorporación Fiscal, sean las personas físicas las que puedan optar por tal régimen, y no así las personas morales.

Por lo tanto, dicha Primera Sala concluyó que la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto de beneficios impugnado no tornaba inconstitucionales los artículos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2014 que regulaban la mecánica de causación de dicha contribución, en virtud de que, el estímulo fiscal no incidía en ésta.

De lo anterior, es posible desprender que en efecto esa Primera Sala al emitir su sentencia, también consideró como razones para determinar que al estímulo fiscal impugnado no le resultaban aplicables los principios tributarios constitucionales, el hecho de que dicho estímulo no incidía en la mecánica de pago prevista en la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2014, es decir, no incidía en la obligación sustantiva del pago del impuesto al valor agregado causado por las personas físicas que optaran por el Régimen de Incorporación Fiscal que realizaran actividades con el público en general, ya que únicamente preveía un acreditamiento del 100% del impuesto causado, no obstante esto no implicaba la exención del impuesto.



VII. Conclusión

En mi opinión, la interpretación jurisdiccional efectuada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación efectuada al primer concepto de violación establecido por la parte quejosa del amparo en revisión 761/2015 fue adecuada por las razones que se exponen a continuación:

1. Estableció adecuadamente un parámetro de comparación respecto a la hipótesis prevista por la fracción I, del Artículo Séptimo Transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, para el ejercicio fiscal de 2014, diferenciando el destino y objetivo del mismo, el cual se encontraba enfocado a incentivar la incorporación a la economía formal de personas físicas que optaran por aplicar el Régimen de Incorporación Fiscal, las cuales no se encuentra en situaciones análogas a las personas morales, si partimos de la base que éste es un sector económico el cual se encuentra limitado a la obtención de ingresos menores a la cantidad de \$2'000,000 de pesos, además de que su capacidad contributiva evidentemente no es la misma.

2. El estímulo fiscal previsto en la citada fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto en comento, no modificó la obligación sustantiva de pago de los contribuyentes personas físicas que optaran por aplicar el Régimen de Incorporación Fiscal, ya que establecía un acreditamiento del 100% del impuesto causado, más no eximía del pago del impuesto al valor agregado, situación que también fue debidamente analizada por la Primera Sala.

Por lo tanto, considerando que la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado respecto a que los elementos esenciales de la contribución son los que deben de respetar los principios de justicia tributaria, y tomando en cuenta la tesis emitida por el Segundo Tribunal Colegiado antes mencionado respecto a qué cuando un estímulo fiscal afecta la obligación sustantiva de pago del contribuyente, dichos principios le resultarán aplicables a los estímulos fiscales, es posible concluir que al existir un parámetro diferenciador entre las personas físicas del Régimen de Incorporación Fiscal y la quejosa, así como al no incidir en la mecánica de pago, dichos principios constitucionales no le resultaban aplicables a la interpretación jurisdiccional de la multicitada fracción I, del Artículo Séptimo Transitorio del Decreto bajo estudio.



BIBLIOGRAFÍA Y CONSULTAS

1. Revista Trimestral del Análisis de Coyuntura Económica, México DF, México, Vol VI Núm 3, Julio-Septiembre 2013, Juvenal Rojas Merced y Ricardo Rodríguez Marcial, "Tendencia de la actividad económica en México en 2013, un análisis a través del IGAE".
2. Proceso, México DF, México, 14 de diciembre de 2014, Juan Carlos Cruz Vargas.
3. Juan Carlos Victorio Domínguez, Nuevo Régimen de Incorporación Fiscal Personas Físicas con Actividades Empresariales, Competitive Press, S.A. de C.V. 4ª Edición, 2016.
4. Agustín Durán Becerra y Paulina Flores Zavala Puente, "Estímulos Fiscales y su tratamiento para efectos del impuesto sobre la renta", Primera Edición, 30 de septiembre 2009, México, D.F. (actualmente CDMX), Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
5. Sonia Venegas Álvarez, "Comentarios al Código Fiscal de la Federación", Primera Edición, 2016, Liber Iuris Novum, S. de R.L. de C.V.
6. Alberto Ibarra Mares, "Introducción a las Finanzas Públicas", Colombia, 2009, Beta Acción.
7. Gonzalo Higuera, "Ética Fiscal", España, 1982, Biblioteca de Autores Cristianos.
8. Klaus Tipke, "Moral Tributaria del Estados y de los Contribuyentes", Madrid, 2002, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A.
- 9 Sergio Francisco de la Garza, "*Derecho Financiero Mexicano*", Editorial Porrúa, México, 1985.
10. Adolfo Arrijo Vizcaíno, "Derecho Fiscal", Vigésima Segunda Edición, México 1982, Themis, S.A. de C.V.
11. Rodríguez Lobato, Raúl, "*Derecho Fiscal*", Oxford University Press, México, 2014.
12. Gregorio Sánchez León, "*Derecho fiscal mexicano*", Editorial Porrúa, México, 2005.
13. Emilio Margáin Manautou, "La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano", San Luis Potosí, 1967.



14. José Rivera Pérez Campos, Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, No. 51, marzo de 1970.