



# 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

---

“Procedencia de los medios de Control Constitucional respecto de los Estímulos Fiscales en México, cuando se argumenta violación a los Derechos Humanos Tributarios.”

Tesis que para obtener el grado de

**Maestro en Derecho Fiscal**

Presenta el

**Lic. Luis Curiel Piña**

Director de Tesis

**Dr. Raúl Bolaños Vital**

## Índice

I. Introducción.....	1
II. Definición .....	1
Definición legal.....	1
Definición Doctrinal .....	5
Definición Jurisprudencial .....	8
Supuestos de No Sujeción .....	14
III. Análisis de la sentencia.....	16
Actos Reclamados .....	18
Conceptos de violación .....	21
Sentencia de 1ª Instancia.....	22
Recurso de revisión .....	23
Sentencia Primera Sala. ....	23
IV. Criterios sobre la impugnación de estímulos fiscales .....	27
Criterios de la Segunda Sala .....	27
Criterios de la Primera Sala .....	33
V. Conclusiones .....	40
VII. Bibliografía .....	43

## I. Introducción

En el presente trabajo analizaremos los criterios que ha definido la Suprema Corte de Justicia de la Nación para determinar la procedencia de impugnar la constitucionalidad de las disposiciones de carácter general que otorgan estímulos fiscales a la luz de los principios de justicia tributaria, previstos por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Para ello, nos hemos puesto el objetivo, en primer término, de obtener una definición del concepto estímulo fiscal, que abarque todas las posibles variantes en su determinación y aplicación, analizando sus aspectos materiales desde el punto de vista de las disposiciones legales y constitucionales aplicables, desde lo que ha señalado la Doctrina más autorizada en la materia y, posteriormente, desde la definición que han dado nuestros tribunales, a través de la doctrina jurisprudencial existente.

Una vez definido el concepto de estímulo fiscal, analizaremos cuáles son los criterios que han dictado nuestros Tribunales respecto a la posibilidad de confrontar la validez constitucional de las disposiciones generales que otorgan estímulos fiscales a la luz de los principios de justicia tributaria, para concluir con el análisis de las consideraciones que expuso la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver los asuntos que quedaron plasmados en la Tesis Jurisprudencial 1ª./J. 69/2017 (10ª.)

Para ello, dilucidaremos si: (i) el criterio de distinción utilizado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para que un determinado estímulo fiscal pueda ser analizado a la luz de los principios de justicia fiscal previstos por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, fue correctamente aplicado en la sentencia y (ii) si dicho criterio es suficientemente claro para permitir a cualquier persona conocer si un estímulo fiscal puede ser contrastado con los principios de justicia fiscal.

## II. Definición

Antes de analizar la procedencia respecto a la impugnación de los estímulos fiscales, conviene definir el concepto, para esta en posibilidad de dilucidar con meridiana claridad las alternativas para ejercitar algún medio de control constitucional en su contra.

### **Definición legal.**

En primer término conviene destacar, aunque parezca obvio, que no existe una disposición legal que defina, completa y detalladamente, lo que debe entenderse por estímulo fiscal. Decimos que parece obvio, pues resulta de

explorado derecho que no es función de las normas jurídicas la definición de los conceptos que en ellas se expresan.

No obstante, para estar en aptitud de desentrañar el concepto de estímulo fiscal, conviene hacer mención a los elementos descritos en dos disposiciones constitucionales que, por su relevancia, nos auxiliarán a entender en una primera aproximación ese concepto.

En primer término, el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece en su tercer párrafo:

“Artículo 25.

El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará al cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de las libertades que otorga esta Constitución.”

Como se observa del artículo transcrito, el Estado tiene la obligación de planear, conducir, coordinar y orientar la actividad económica nacional, regulando y fomentando las actividades que demande el interés general. En el propio artículo se hace referencia a las finalidades que debe perseguir el Estado cuando pretende regular y fomentar las actividades que demande el interés general, dentro de las que destacan la distribución equitativa de la riqueza, entre otras.

Uno de los mecanismos con que cuenta el Estado para llevar a cabo esa obligación es el otorgamiento de estímulos fiscales pues, como analizaremos a mayor profundidad en un capítulo posterior, una de las principales funciones de los estímulos fiscales es la de promocionar o inhibir la realización de ciertas conductas de los gobernados, buscando con ello la obtención de ciertos objetivos parafiscales. Para lograr esos objetivos, en su caso, el Legislador o la autoridad administrativa, otorgan ciertos beneficios económicos, los que se entregan a los beneficiarios del estímulo como consecuencia directa de la realización o, en su caso, no realización de esas conductas.

En este mismo tenor, el artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece textualmente:

“Artículo 28. En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a las prohibiciones a título de protección de la industria.”

De lo prescrito en el artículo transcrito tenemos una prohibición expresa para que en México se otorguen exenciones de impuestos. Al respecto, el Maestro Burgoa Orihuela, en su libro LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES señala: “... si se eximiese del pago de un impuesto a una persona ... se colocaría a estos beneficiados en una posición ventajosa, ... al evitarles a aquéllos una erogación que necesariamente tendría que hacer éstos a virtud del desempeño de su actividad...”<sup>1</sup>

Sin embargo, la prohibición señalada en el artículo 28 Constitucional no es absoluta. Por el contrario, el otorgamiento de exenciones y/o estímulos fiscales, es un elemento de capital importancia para el adecuado funcionamiento del sistema tributario de un país.

En efecto, como analizaremos más adelante, existen estímulos fiscales que se otorgan para hacer una delimitación mucho más precisa del hecho imponible, cuya función principal es definir, en sentido negativo, el hecho imponible, evitando que se graven manifestaciones de riqueza que no deberían ser impactadas por el tributo (v. gr. exención de impuestos a niveles bajos de ingresos).

Asimismo, como también analizaremos en un capítulo posterior, existen determinados estímulos fiscales encaminados a la consecución de objetivos de naturaleza política, económica o social, los que se consiguen a través de la realización de ciertas conductas de los gobernados, por lo que el estímulo fiscal va encaminado, según sea el caso, a promocionar o inhibir una determinada conducta del beneficiario del estímulo (v. gr. Deducción inmediata de inversiones en impuesto sobre la renta).

En estos casos, los estímulos fiscales crean categorías de contribuyentes que reciben tratamientos diferenciados (los beneficiarios del estímulo y aquellos que no se benefician de dicha medida), pero la creación de esas categorías debe atender a la consecución de finalidades constitucionalmente válidas y trascendentes.

Es por lo anterior, que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido el siguiente criterio: “la prohibición que contiene el artículo 28 Constitucional, no puede referirse más que a los casos en que se trata de favorecer intereses de determinadas personas, estableciendo un verdadero privilegio, no cuando, por razones de interés social o económico, se exceptúa de pagar impuestos a toda una categoría de personas por medio de leyes que tienen un carácter general.”<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> BURGOA O., IGNACIO. *Las Garantías Individuales*. 39ª. edición México. Editorial Porrúa. 2007. P. 413.

<sup>2</sup> SJF, V Época. Tomo XVI. P 451, en *Derecho Financiero Mexicano*. De la Garza, Sergio Francisco. 27ª edición. México. Editorial Porrúa. 2006. P518.

Respecto a la interpretación que hemos expuesto de los artículos constitucionales mencionados, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido el siguiente criterio:

ESTÍMULOS FISCALES. FACULTADES DEL CONGRESO DE LA UNIÓN PARA DETERMINARLOS CONFORME A LOS ARTÍCULOS 25, 26 Y 28 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. (...) el Congreso de la Unión en materia tributaria goza de un amplio margen de libertad (...) de la interpretación de los artículos 25, 26 y 28 constitucionales, se advierte que el Congreso de la Unión está facultado para organizar y conducir el desarrollo nacional y, por tanto, una de las tareas centrales en la regulación económica que ejerce debe encaminarse a diseñar los estímulos fiscales, los sujetos que los reciben, sus fines y efectos sobre la economía, determinando las áreas de interés general, estratégicas y/o prioritarias que requieren concretamente su intervención exclusiva en esos beneficios tributarios, a fin de atender el interés social o económico nacional; (...).<sup>3</sup>

Como se advierte del criterio transcrito, la Primera Sala de nuestro máximo tribunal confirma que la facultad del Congreso de la Unión para determinar los estímulos fiscales se origina de lo previsto por los artículos constitucionales analizados en este apartado, al considerar que esta figura es un mecanismo que permite satisfacer al interés social y económico del país, atendiendo a las áreas de interés que considere pertinentes.

Asimismo, del criterio transcrito se advierte que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que el Congreso de la Unión cuenta con amplia libertad en la configuración de la política fiscal y, por ende, en el diseño y establecimiento de los estímulos fiscales, sin embargo, de este tema particular nos ocuparemos en un apartado posterior.

Ahora bien, de lo dispuesto por los artículos constitucionales hasta ahora mencionados, podemos desprender una primera regulación, en materia de estímulos fiscales; sin embargo, como ya habíamos adelantado, en los artículos comentados no se define lo que debe entenderse por estímulo fiscal, ni se señalan los elementos característicos de esa institución.

---

<sup>3</sup> Época: Novena Época, Registro: 161085, Instancia: Primera Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIV, Septiembre de 2011, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 1a./J. 105/2011, Página: 374

Pasando al terreno de las leyes federales, tenemos que el Código Fiscal de la Federación tiene múltiples artículos que hacen referencia a los estímulos fiscales, esos artículos son los siguientes: 25, 31, párrafo sexto, 39, fracción III, 32-D párrafos quinto, sexto y séptimo, 42, párrafo tercero y 109, fracción III todos del Código Fiscal de la Federación vigente en 2019.

De dichos artículos, únicamente analizaremos lo dispuesto por el artículo 39, fracción III, que a la letra dispone:

“Artículo 39. El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

...

III. Conceder subsidios o estímulos fiscales.

Las resoluciones que conforme a este artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como, el monto o proporcione de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados.”

A través del artículo en comento, el Legislador otorga al Ejecutivo la facultad de conceder estímulos fiscales. Para ello, bastará que lo haga a través de resoluciones de carácter general, señalando el monto, plazos y requisitos que habrán de cumplirse.

En el presente trabajo no analizamos la validez constitucional de la facultad del Ejecutivo para otorgar estímulos fiscales, ni los requisitos de modo, tiempo y lugar para su ejercicio, por no ser su objetivo.

### **Definición Doctrinal**

Si bien, de las disposiciones legales y constitucionales comentadas se desprenden algunos elementos que podrían ayudarnos a tener una idea de lo que se entiende por un estímulo fiscal, para poder definir ese concepto es indispensable acudir a la doctrina mas autorizada en la materia.

Conviene hacer patente el hecho de que, aunque existen múltiples estímulos fiscales, tanto en la legislación mexicana como en el derecho comparado, son muy pocos los doctrinarios que se ocupan de su análisis. Lo anterior, independientemente de que, como se verá a lo largo del presente capítulo, esta institución es de capital importancia en el correcto funcionamiento del sistema tributario, la correcta definición del hecho imponible de las contribuciones, así como de sus otros elementos esenciales.

Para conocer las definiciones que la doctrina ha precisado sobre esta figura, acudiremos tanto a la doctrina nacional como a la doctrina española (por tratarse de un sistema tributario similar al mexicano).

En primer término, acudimos a la definición contenida en la Enciclopedia Jurídica Mexicana, que define al estímulo como: *“Beneficio de carácter económico concedido por la ley fiscal al sujeto pasivo de un impuesto con el objeto de obtener de él, ciertos fines de carácter parafiscal.”*<sup>4</sup>

En la propia enciclopedia, se señala que los principales elementos de la definición son los siguientes:

- La existencia del tributo a cargo del sujeto que se verá beneficiado con el estímulo que se otorga,
- Un supuesto que, al actualizarse, permite al beneficiario exigir o aplicar directamente el estímulo otorgado,
- Objetivo de carácter *parafiscal*, es decir, una conducta que se pretende fomentar o inhibir con el otorgamiento del estímulo fiscal<sup>5</sup>

Considero que la definición transcrita constituye un buen acercamiento al concepto de estímulo fiscal; sin embargo, es preciso destacar que incurre en algunas imprecisiones, a saber:

A. Los estímulos no siempre deben estar concedidos por la ley fiscal pues, como ya apuntamos, de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, los estímulos fiscales podrían otorgarse por el Ejecutivo en disposiciones de carácter general emitidas por él, que no revisten el carácter de ley fiscal y,

B. Los estímulos no deben otorgarse exclusivamente para disminuir impuestos a cargo de los sujetos pasivos, sino que pueden otorgarse respecto de cualquier contribución a cargo del sujeto pasivo.

Adicionalmente, considero que la definición no atiende a la totalidad de características de los estímulos fiscales, principalmente se omite considerar aquellos estímulos fiscales otorgados con la intención de clarificar con mayor detalle el hecho imponible, otorgados con la finalidad de medir de forma más precisa la manifestación de riqueza gravada.

---

<sup>4</sup> Ríos Granados, Gabriela y Rolando Arreola, Leopoldo. Enciclopedia Jurídica Mexicana. Segunda Edición. México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas. 2004. Tomo III. Pp. 865-866.

<sup>5</sup> *Idem.*

En efecto, en su libro *Beneficios y Minoraciones en Derecho Tributario*, Maria Silvia Velarde Aramayo, define a los beneficios tributarios como:

“Los tratamientos sustractivos de la carga tributaria que son producto de una sanción positiva prevista por **una norma típicamente promocional, de carácter derogatorio o complementario**, que tienen como prioridad generar posiciones preferenciales en los sujetos que gocen de los mismos. Constituyen un gasto fiscal y afectan a cualquiera de los elementos configuradores de los tributos elegidos, bien sea en fase liquidatoria o en momentos anteriores o posteriores.”<sup>6</sup>

Como se observa de la definición hecha por la Doctora Velarde, las características distintivas del estímulo fiscal son muy similares a las señaladas en la definición supra-transcrita; sin embargo, se diferencian principalmente en que en esta definición se reconoce que los estímulos fiscales pueden tener la naturaleza de ser complementos al hecho imponible.

Siguiendo con esta línea de pensamiento, tenemos que Dino Jarach, recogido por Sergio Francisco de la Garza en su libro *Derecho Financiero Mexicano*, reconoce que existen dos tipos de exenciones, a saber: (i) las exenciones objetivas y las (ii) exenciones subjetivas.

Son exenciones objetivas, aquellos “hechos que entran en la definición legal del (...) hecho imponible y que el legislador excluye de imposición.”<sup>7</sup>

De este tipo de exenciones describe que existen tres tipos:

- (a) Exenciones que se otorgan cuando el valor del hecho imponible queda debajo de un límite,
- (b) las que buscan una aplicación más equitativa de la contribución, y
- (c) aquellas introducidas para definir, en sentido negativo, el hecho imponible.

Por el contrario, son exenciones subjetivas:

---

<sup>6</sup> Velarde Aramayo, Maria Silvia. *Beneficios y Minoraciones en Derecho Tributario*, Editorial: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 1997, Monografías Jurídicas. P. 53.

<sup>7</sup> Jarach, Dino. “Curso Superior de Derecho Tributario”, en *Derecho Financiero Mexicano*. De la Garza, Sergio Francisco. 27ª edición. México. Editorial Porrúa. 2006. P518.

“aquellos hechos imposables que se atribuyen a sujetos que resultarían contribuyentes, pero por su naturaleza especial y en atención a fines de diferente índole (...) quedan exentos de impuestos”<sup>8</sup>.

De lo comentado hasta ahora, como ya lo habíamos adelantado, podríamos arribar a una primera conclusión: existen al menos dos tipos diferentes de estímulos fiscales, los primeros, que se otorgan esperando del sujeto beneficiado la realización o la abstención de una determinada conducta a cambio de un beneficio económico, por razones de política fiscal y, los segundos, que se otorgan con la intención de complementar la definición del hecho imponible por razones de justicia fiscal.

Antes de determinar cuál es tratamiento y la interpretación que debe realizarse de un determinado estímulo fiscal, resulta muy relevante conocer a cuál de estas categorías pertenece el estímulo en comento, para una vez determinada su naturaleza, poder definir con exactitud las consecuencias de su implementación

En resumen, podemos apuntar que la Doctrina ha concluido que existen estímulos fiscales que se utilizan como herramientas para definir con mayor detalle el hecho imponible y también, existen estímulos fiscales que pretenden obtener o inhibir una conducta determinada, a través del otorgamiento de un determinado beneficio al contribuyente.

### **Definición Jurisprudencial**

Una vez que hemos analizado la definición de los estímulos fiscales desde un punto de vista legal y desde lo que ha señalado la más autorizada doctrina en la materia, conviene puntualizar la definición que de este concepto han brindado nuestros tribunales.

Antes de analizar los principales criterios fijados por los Tribunales del Poder Judicial de la Federación, es importante destacar que existen muy pocos criterios que hagan referencia a este tipo de instituciones previos a 2005. En mi opinión, ello obedece a la limitada impugnación en sede constitucional de estas instituciones y, como veremos en el presente trabajo, lo complicado que resulta la procedencia de los medios de impugnación en su contra.

No obstante lo anterior, existen algunos criterios que definen a esta institución que resulta conveniente comentar.

En el primero de ellos, adoptado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en 1968, se esbozó la primera definición útil para

---

<sup>8</sup> *Ibidem*. Pp. 446-447.

conocer en qué consiste un estímulo fiscal. El criterio en comento, señala literalmente lo que se transcribe a continuación:

MINERIA. LA CELEBRACION DE CONVENIOS PARA EL OTORGAMIENTO DEL SUBSIDIO NO SE CONDICIONA A LA MALA SITUACION ECONOMICA DEL PRODUCTOR. (...) la intención tanto del legislador en el capítulo noveno de la Ley de Impuestos y Fomento a la Minería, denominado "Convenios Fiscales para el Fomento de la Minería", como la del propio secretario de Hacienda y Crédito Público en el acuerdo de fecha 17 de mayo de 1963, no es la de **proporcionar** ayuda o **estímulos de índole fiscal** únicamente a las empresas en mala situación económica, **sino la de fomentar la realización de nuevas exploraciones mineras, la formación de reservas, el incremento de la industrialización en el país de los productos minero metalúrgicos, lograr el equilibrio en la balanza de pagos en beneficio de todo el país, y lograr también las finalidades que precisa el artículo 61 de la ley de la materia**. En efecto, en el acuerdo del C. Secretario de Hacienda de fecha 17 de mayo de 1963 se utiliza el término **"subsidio" como medio o instrumento de que se valen las autoridades fiscales para fomentar las obras de prospección y exploración adicionales a las realizadas por las empresas mineras**, ya que puede acontecer que dichos trabajos impliquen riesgos económicos que impidan su realización; es decir, que aun cuando se trate de empresas económicamente prósperas y dado el carácter aleatorio de las actividades de exploración minera, dichas empresas prefieren no llevarlas al cabo, situación que se contrarresta con la participación del Estado al través del subsidio, ya que se obliga a la empresa minera que lo obtenga a destinar su importe precisamente a la realización de dichas obras.<sup>9</sup>

De la tesis transcrita, se advierte que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Sexta Época ya adelantaba que los subsidios son instrumentos utilizados por las autoridades fiscales para fomentar determinadas conductas (en este caso la prospección y exploración adicionales a las realizadas por las empresas mineras).

---

<sup>9</sup> Tesis: , Semanario Judicial de la Federación, Época: Sexta Época, volumen CXXXIII, Tercera Parte, P: 75.

Asimismo, en el criterio transcrito, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación advierte ya, la principal característica de los estímulos fiscales, que es el otorgamiento de un beneficio a una categoría determinada de contribuyentes (en este caso los titulares de una concesión minera que realizan obras de prospección y exploración adicionales).

Por último, en el precedente analizado, la cuestión a dilucidar es si únicamente las empresas en una situación desventajosa deben beneficiarse con el estímulo otorgado. Destaca que la Segunda Sala concluye que lo que determina el acceso al beneficio del estímulo es la realización de la conducta esperada y no la situación particular del causante.

De haber concluido en el otro sentido, el estímulo fiscal resultaría contrario al artículo 28 de nuestra Carta Magna, pues se trataría de un beneficio otorgado a un contribuyente por su situación particular y no, como es el caso, para la consecución de una finalidad constitucionalmente aceptada (fomento a la industria minera en beneficio del interés nacional).

En 1996, el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, estableció el criterio que se transcribe a continuación:

CRÉDITO Y ESTÍMULO FISCAL. DIFERENCIAS. (...) los estímulos fiscales (...) son creados por el decreto que establece dichos estímulos para fomentar el empleo, la inversión en actividades industriales prioritarias y el desarrollo regional, y tienen como finalidad dar al particular un beneficio o premio para que los pueda aplicar contra impuestos federales y, dado el caso, si se dan fuera del término que se había establecido, la autoridad no tiene la obligación de pagar algún interés o actualización por no haberse ejercido tal derecho (...).<sup>10</sup>

Como se observa de la tesis transcrita, el Cuarto Tribunal Colegiado confirma la naturaleza promocional de los estímulos fiscales. Adicionalmente, este criterio reconoce dos aspectos relevantes: (i) el primero que los estímulos pueden otorgarse a través de decretos que no tienen la naturaleza de una ley en sentido formal y material y (ii) que el Estado no tiene obligación de otorgar esta clase de estímulos fiscales.

Es decir, en el criterio transcrito podemos advertir que el Cuarto Tribunal Colegiado ya establece que el Estado no tiene obligación de fomentar la economía nacional, a través del otorgamiento de estímulos fiscales. Por el contrario, el propio Tribunal Colegiado ya reconoce que el Estado tiene la facultad de otorgar

---

<sup>10</sup> Tesis: I.4o.A.199 A, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo V, Abril de 1997, P: 228.

estímulos para dirigir la actividad económica nacional, pero en ningún momento tiene la obligación de hacerlo, pues los estímulos fiscales son herramientas que puede utilizar si así lo decide, pero bien podría hacer uso de otras herramientas para alcanzar el mismo fin.

En una definición mucho más completa de lo que debe entenderse por estímulo fiscal, en 1990 el Tribunal Fiscal de la Federación estableció el siguiente criterio:

**ESTIMULOS FISCALES.-** Son **beneficios de carácter económico concedidos por la Ley Fiscal al sujeto pasivo de un impuesto con el objeto de obtener ciertos fines de interés social**, requiriéndose para que se den, los siguientes **elementos**: a) La existencia de un **tributo o contribución a cargo del beneficiario** del estímulo, el cual se necesita, ya que el estímulo fiscal sólo se origina y concreta en torno a las cargas tributarias que pesan sobre el contribuyente. b) Una **situación especial del contribuyente** establecida en abstracto por la disposición legal que otorga el estímulo y que, al concretarse, da origen al derecho del contribuyente para exigirlo.(III)<sup>11</sup>

De la tesis transcrita podemos advertir que define a los estímulos fiscales, en una forma muy similar a la definición que apuntamos anteriormente, contenida en la Enciclopedia Jurídica Mexicana del Instituto de Investigaciones Jurídicas.

En la tesis en análisis el Tribunal Fiscal de la Federación define a los estímulos como los beneficios otorgados al sujeto pasivo de un impuesto (insistimos en que debería hacerse mención a contribución), concedidos por ley (como también ya comentamos podrían otorgarse en disposiciones de carácter general de naturaleza administrativa) con el objeto de obtener ciertos fines de interés social.

Al respecto, destaca que el Tribunal Fiscal de la Federación coincide con la naturaleza promocional o inhibitoria de conductas de los beneficiarios del estímulo fiscal, con la intención de alcanzar ciertos objetivos de interés social.

En 2004 el Cuarto Tribunal Colegiado del Quinto Circuito, estableció un criterio Jurisprudencial obligatorio, que contiene una definición mucho más detallada de estímulo fiscal. El criterio que nos ocupa señala:

---

<sup>11</sup> Tesis: III-PSS-45, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Tercera Época. Año III. No. 33. Septiembre 1990. p. 14

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. El estímulo fiscal **es un subsidio económico concedido por ley al sujeto pasivo** de un impuesto, con el **objeto de obtener de él ciertos fines parafiscales**, que **no representa un desvanecimiento de la obligación tributaria**, sino que ésta es asumida por el Estado. Sus elementos son: a) la **existencia de un tributo** o contribución a cargo del beneficiario del estímulo; b) **una situación especial** del contribuyente establecida en abstracto por la disposición legal y que **al concretarse da origen al derecho del contribuyente** para exigir su otorgamiento; y, c) un **objeto de carácter parafiscal** que consta de un objetivo directo y un objetivo indirecto. El primero consistente en obtener una actuación específica del contribuyente y el segundo radica en lograr, mediante la conducta del propio gobernado, efectos que trasciendan de su esfera personal al ámbito social (...).<sup>12</sup>

Como podemos advertir, el Tribunal Colegiado que resolvió el asunto a que se refiere la Jurisprudencia *supra* transcrita, señala los elementos principales de la definición de los estímulos fiscales. Al respecto los define como el subsidio económico otorgado al contribuyente, con la finalidad de obtener de él un fin parafiscal y que no implica la eliminación de la obligación a su cargo, sino que es una figura en la que el Estado asume la carga de ese estímulo.

Como hemos apuntado, esta definición es sustancialmente igual a la expresada por el Instituto de Investigaciones Jurídicas en la Enciclopedia Jurídica Mexicana; sin embargo, destaca que en esta definición el Tribunal Colegiado si establece las diferencias entre un estímulo fiscal y una exención, las que analizaremos con mayor detalle con posterioridad.

Ahora bien, como ya habíamos adelantado, esta definición adolece del mismo vicio en que incurren la mayoría de las que hemos comentado hasta ahora,

---

<sup>12</sup> Tesis: V.4o. J/1, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Época: Novena Época, Tomo XXI, Enero de 2005, Página: 1566

es decir, no se incluye a los estímulos que se otorgan como parte de la definición del hecho imponible, otorgados específicamente para reconocer la adecuada capacidad contributiva de los sujetos pasivos, o bien, para reconocer situaciones de equidad tributaria.

El criterio transcrito del Cuarto Tribunal Colegiado del Quinto Circuito fue superado en sus conclusiones por un criterio adoptado posteriormente, entre otras cosas, precisamente para complementar la definición de estímulo fiscal en los términos que venimos comentando y que, para fácil referencia, transcribiré parcialmente a continuación:

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 (...) 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 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. (...).<sup>13</sup>

Como se observa del criterio transcrito, en este sí se reconoce la existencia de determinados estímulos fiscales que trascienden a la determinación

---

<sup>13</sup> Tesis: V.2o.P.A.15 A, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVIII, Octubre de 2008, p. 2362.

de la obligación sustantiva de la contribución, modificando o delimitando conceptual o cualitativamente los elementos esenciales de la contribución. Como hemos apuntado, esa delimitación de la obligación sustantiva puede hacerse para otorgar un beneficio tributario a cambio de la realización de una determinada conducta del gobernado beneficiado en atención a finalidades de interés nacional, o bien, con la intención de definir en sentido negativo el hecho imponible por razones de justicia fiscal (generalidad, proporcionalidad y equidad tributarias, entre otras).

Con los criterios que hemos señalado hasta ahora, podemos advertir que los tribunales tanto del Poder Judicial de la Federación, como del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, reconocen ambas categorías de estímulos fiscales, a saber: (i) aquellos otorgados para promocionar una determinada conducta del beneficiario, o bien, (ii) aquellos que con su otorgamiento definen o modifican conceptual o cualitativamente una contribución.

### **Supuestos de No Sujeción**

Antes de analizar la procedencia en la impugnación de los estímulos fiscales, conviene establecer las principales diferencias con una figura similar, para evitar confusiones que nos lleven a arribar a conclusiones equivocadas.

En primer término, de la misma forma en que lo han hecho múltiples tribunales, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido un criterio Jurisprudencial en el que distingue las principales diferencias entre los estímulos fiscales (incluidas las exenciones) y los supuestos de no sujeción al hecho imponible, en el criterio que se transcribe a continuación:

**EXENCIÓN Y NO SUJECIÓN TRIBUTARIAS. SUS DIFERENCIAS.** La exención que se ha entendido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación como una excepción a la regla general de causación del tributo, requiere de dos normas, la que establece el hecho imponible, es decir, el impuesto, y la que dispone, por alguna razón, que no obstante que se actualice este hecho no debe pagarse el tributo, esto es, la que exenta del mismo; por lo general se manifiesta de forma positiva y libera de la obligación material de pago, pero en algunos casos subsisten otro tipo de deberes formales, por ejemplo, los informativos. En cambio, la no sujeción, no causación o no objeto se ha concebido como un aspecto o materia que no está inmersa en el hecho imponible, sino que se sitúa fuera de éste, por lo que no debe pagarse la contribución; por regla general, no requiere de una norma que la establezca, aunque existe la posibilidad de que ello sea así por razones de la

materia gravable, esto es, la no sujeción se expresa, a menudo, de manera negativa; finalmente, no implica el cumplimiento de obligación material o formal alguna.<sup>14</sup>

En el precedente transcrito, se apunta la principal diferencia entre los estímulos fiscales (incluidas las exenciones) y los supuestos de no sujeción tributaria, pues mientras los primeros se otorgan para actuar respecto de una obligación tributaria que ha nacido a la vida jurídica y respecto de la que existe un sujeto pasivo claramente determinado, los segundos se establecen para evitar el nacimiento a la vida jurídica de la obligación tributaria.

Tal situación es incluso confirmada por los destacados tratadistas José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González en su libro *Derecho Tributario I* que señalan:

“... la diferencia entre exención y no sujeción residen en que en la primera se ha producido el hecho imponible, naciendo, por tanto el deber de realizar la prestación tributaria correspondiente. El supuesto de exención libera precisamente del cumplimiento de esos deberes, y si libera o exime de ellos, es obvio que previamente han debido nacer. En el supuesto de sujeción, sin embargo, el sujeto se mueve por fuera del hecho imponible, al no realizarse éste no cabe eximir o liberar de deberes no nacidos.”<sup>15</sup>

Tal distinción es muy relevante cuando pretendemos realizar la interpretación de estas figuras, pues mientras en los estímulos fiscales tenemos una obligación tributaria que ha nacido a la vida jurídica, pero que por el otorgamiento del estímulo fiscal se elimina o aminora el cumplimiento de la o las obligaciones para el sujeto pasivo, en el caso de los supuestos de no sujeción estamos frente a la interpretación auténtica de la norma, en la que el autor de la disposición señala supuestos que no se ven impactados por el hecho imponible.

Por último, resulta relevante traer a colación, el segundo tipo de estímulo fiscal al que ya hemos hecho referencia, es decir, aquellos que se otorgan con la finalidad de definir en sentido negativo el hecho imponible, por razones de justicia fiscal. En estos casos, también son diferentes de los supuestos de no sujeción, pues mientras en el caso de los estímulos de justicia tributaria nace la

---

<sup>14</sup> Tesis: 2a./J. 104/2018 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 59, Octubre de 2018, Tomo I, P. 848

<sup>15</sup> PÉREZ DE AYALA, JOSE LUIS y GONZÁLEZ, EUSEBIO. *Derecho Tributario I*. 1ª edición, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994. P 200-201.

obligación pero ésta se ve disminuida, inclusive totalmente, en los supuestos de no sujeción la obligación tributaria no nace.

Tal situación podría ocasionar que, en el caso de un estímulo fiscal de justicia tributaria el sujeto pasivo estuviera liberado por completo de la obligación de determinación y pago de la contribución, pero sí se viera obligado a cumplir determinadas obligaciones formales accesorias a la obligación sustantiva principal; sin embargo, en los supuestos de no sujeción, al quedar fuera del hecho imponible, no podrían quedar remanentes obligaciones formales, accesorias a una obligación sustantiva principal que no nació a la vida jurídica.

### **III. Análisis de la sentencia.**

Una vez determinada la naturaleza jurídica de los estímulos fiscales, sus características principales, sus tipos, así como definidas las figuras afines, procederemos a analizar la posibilidad para realizar su impugnación constitucional, a través del cuestionamiento de los principios de justicia fiscal.

La tesis de Jurisprudencia emitida por la Primera Sala en relación con la impugnación de los estímulos fiscales, cuyo ponente fue el ahora Ex-Ministro José Ramón Cosío Díaz, y en cuyo análisis se centrará este trabajo, es del tenor literal siguiente:

ESTÍMULOS FISCALES. AL ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO, FRACCIÓN I, DEL DECRETO QUE COMPILA DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES Y ESTABLECE MEDIDAS DE SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2014, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. El precepto mencionado del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013 establece la posibilidad de que las personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general y que opten por tributar en el régimen de incorporación fiscal previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, con el respectivo cumplimiento de las obligaciones, apliquen para el referido ejercicio fiscal una cantidad equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto al valor agregado que deben pagar por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, el cual será acreditable contra el referido impuesto que deban pagar por dichas

operaciones. Ello, siempre que los contribuyentes no trasladen al adquirente de los bienes, al receptor de los servicios independientes o a quien se otorgue el uso o goce temporal de bienes muebles, cantidad alguna por concepto del impuesto al valor agregado y que no realicen acreditamiento alguno del impuesto referido que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios. Ahora bien, es criterio de este alto tribunal que los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución, son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden ubicarse entre los denominados "gastos fiscales", es decir, los originados por la extinción y disminución de tributos traducidos en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social adoptada en un época determinada. En este contexto, el estímulo fiscal de que se trata no constituye un ajuste a la estructura, diseño o monto del impuesto al valor agregado, ya que no afecta directamente a sus elementos esenciales ni al mecanismo que incide en el aspecto sustancial de la obligación fiscal que genera dicha contribución, no obstante que dicho estímulo haga referencia a un acreditamiento, pues tal elemento se otorga a manera de un crédito con el fin de que los sujetos del beneficio no paguen el tributo de que se trata en el ejercicio fiscal de dos mil catorce. En consecuencia, a dicho estímulo fiscal no le son aplicables los principios tributarios de proporcionalidad y equidad previstos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.<sup>16</sup>

De la tesis transcrita, se distinguen diversos temas analizados por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que resultan de capital importancia. Para proceder a su adecuado análisis, primero haremos una breve descripción de los antecedentes del caso, los actos reclamados, los conceptos de violación planteados, así como los agravios descritos por las partes.

---

<sup>16</sup> Tesis: 1a./J. 69/2017 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Época: Décima Época, Libro 46, Septiembre de 2017, Tomo I, P 87.

## Actos Reclamados

En la demanda de garantías que dio origen al asunto resuelto por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el quejoso reclamó los siguientes actos:

- Del Congreso de la Unión los artículos 1°, 2-A, 3°, 4° y 5° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente.<sup>17</sup>
- Del Presidente de los Estados Unidos Mexicanos la promulgación y publicación del “Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa”, publicado en el Diario Oficial de la Federación, fracción I de su artículo Séptimo Transitorio.
- Del Secretario de Gobernación y del Director del Diario Oficial de la Federación reclamó, respectivamente, el refrendo del Decreto que contiene los artículos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado impugnados y la publicación de los Decretos señalados en los dos párrafos precedentes.

Por su relevancia, en el presente apartado únicamente se analizará el texto del artículo señalado en el Decreto que Compila Diversos Beneficios Fiscales y Establece Medidas de Simplificación Administrativa, puesto que se trata del acto reclamado en el juicio de amparo que contiene el estímulo fiscal que nos ocupa.

El texto del artículo reclamado es el siguiente:

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

Una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado que deban pagar por la enajenación de bienes,

---

<sup>17</sup> Dichos preceptos legales se impugnaron en razón de la entrada en vigor del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de dos mil trece.

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. (...)"<sup>18</sup>

Como se observa del artículo transcrito, se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes: (i) personas físicas, (ii) que tributen en el Régimen de Incorporación Fiscal del Impuesto sobre la Renta, (iii) que únicamente realicen actividades con el público en general y (iv) que estén al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

El estímulo fiscal otorgado consiste en una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado que tuvieran que pagar por la enajenación de bienes, prestación de servicios y/o el otorgamiento del uso o goce de bienes, siempre que: (i) no hubieran trasladado a sus clientes cantidad alguna por esas operaciones, y (ii) no realicen el acreditamiento del impuesto al valor agregado que les hubieran trasladado.

Para justificar el otorgamiento del estímulo fiscal en comento, en el Decreto que Compila Diversos Beneficios Fiscales y Establece Medidas de Simplificación Administrativa reclamado se expuso lo siguiente:

#### CONSIDERANDO

(...)

Que la simplificación administrativa en un factor clave para **acelerar la formalización de la economía**, lo que requiere eliminar la complejidad en el pago de impuestos, la cual resulta particularmente onerosa para las empresas más pequeñas y que en virtud de ello, en la reforma hacendaria se introdujo en la Ley del Impuesto

---

<sup>18</sup> Diario Oficial de la Federación publicado el 26 de diciembre de 2013.

sobre la Renta, el Régimen de Incorporación Fiscal, en sustitución del Régimen Intermedio de la Personas Físicas con Actividades Empresariales y del Régimen de Pequeños Contribuyentes, para fomentar la formalidad de las personas físicas con actividad empresarial con capacidad administrativa limitada.

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

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

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

Que en tal sentido, **se considera necesario que por el ejercicio de 2014 se otorgue a los contribuyentes que opten por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal**, a que se refiere la Sección II, Capítulo II, 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 será acreditable contra el impuesto al valor agregado o el

impuesto especial sobre producción y servicios, según se trate, que se deba pagar por dichas operaciones; estímulo que está condicionado a que no se traslade al adquirente de los bienes o servicios cantidad alguna pro concepto de los impuestos mencionados, así como que cumplan con la obligación de proporcionar la información relativa a los ingresos obtenidos y las erogaciones realizadas, incluyendo las inversiones y la información de las operaciones con sus proveedores (...).<sup>19</sup>

Como se observa de la motivación transcrita, al emitirse el Decreto que nos ocupa, el titular del Ejecutivo pretendió alcanzar las siguientes finalidades:

- Acelerar la formalidad en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, a través del establecimiento de medidas de simplificación administrativa,
- Otorgar medidas de simplificación administrativa dirigida a las pequeñas empresas (personas físicas) pues para esas empresas la carga administrativa resulta particularmente onerosa,
- Continuar con los beneficios que se otorgaban a los contribuyentes del Régimen de Pequeños Contribuyentes conocidos como REPECOS contenido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente hasta el 2013.

### **Conceptos de violación**

Una vez analizados los actos reclamados, haremos una breve descripción de los Conceptos de Violación expresados en la demanda origen del asunto en análisis.

En Concepto de Violación PRIMERO, el quejoso argumentó que los artículos reclamados de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente y el artículo Séptimo Transitorio, fracción I del “Decreto que Compila Diversos Beneficios Fiscales y Establece Medidas de Simplificación Administrativa” son contrarios al principio fundamental de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo anterior pues, en su opinión, injustificadamente otorgan un tratamiento diferenciado a contribuyentes que se encuentran en una misma situación jurídica, tomando en cuenta para diferenciar a las dos categorías de contribuyentes un elemento ajeno a la naturaleza del impuesto al valor agregado, a

---

<sup>19</sup> Op. Cit. DOR 26 de diciembre de 2013.

saber, los ingresos acumulables para efectos de impuesto sobre la renta de una persona.

En el Concepto de Violación SEGUNDO, el quejoso argumentó que los artículos de la Ley del impuesto al Valor Agregado y el Decreto que Complica Diversos Beneficios Fiscales y Establece Medidas de Simplificación Administrativas, señalados como actos reclamados, es decir, son contrarios a los principios de Competitividad y Fomento al crecimiento económico, previstos por los artículos 25 y 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo anterior, porque a consideración del quejoso, los actos reclamados otorgan a ciertos contribuyentes que optaron por tributar para efectos del impuesto sobre la renta en el Régimen de Incorporación Fiscal, una ventaja competitiva y la oportunidad de ofrecer sus bienes o servicios con un costo administrativo menor, al no tener que trasladar a sus clientes el impuesto al valor agregado que correspondería.

### **Sentencia de 1ª Instancia**

Previos los trámites de ley, el Juez de Distrito que conoció de este asunto dictó sentencia, en la que resolvió medularmente lo siguiente:

Considerando que existen dos tipos de Estímulos Fiscales: (i) sin relevancia impositiva, porque atienden a factores que “no guardan relación con el objeto o elementos cuantitativos”<sup>20</sup> de la contribución, (ii) con relevancia impositiva, “cuando forman parte de los elementos esenciales o se adicionan a la mecánica de los tributos (...) “con ellos se sigue valorando la capacidad contributiva aunque el Estado decida no recaudar una parte del monto”<sup>21</sup>

En consecuencia, el Juez de Distrito considera que el estímulo concedido en el artículo Séptimo Transitorio, fracción I del “Decreto que Compila Diversos Beneficios Fiscales y Establece Medidas de Simplificación Administrativa” sí tiene relevancia para efectos impositivos, en virtud de que su determinación incide directamente en los elementos esenciales y en la mecánica del impuesto al valor agregado.

Sin embargo, considera que dicho estímulo no es contrario al principio de equidad tributaria, en virtud de que su otorgamiento obedece a objetivos legítimos y constitucionalmente válidos y, además, está justificado con la consecución de finalidades extrafiscales.

Lo anterior, porque el Juez de Distrito considera que se justifica otorgar el estímulo en análisis porque el Régimen de Incorporación Fiscal se creó para fomentar la incorporación de contribuyentes adicionales a la economía formal y la creación de empresas en la formalidad, lo que implica beneficios de carácter social

---

<sup>20</sup> Amparo en Revisión 1096/2015 Primera Sala de la SCJN. Pg 20. Párrafo 53

<sup>21</sup> IBIDEM párrafo 54

y, por lo tanto, es suficiente para fundar la creación de categorías de contribuyentes que pueden acceder al beneficio otorgado en el Decreto.

Adicionalmente, el Juez de Distrito considera que no se violan los principios de competitividad y desarrollo económicos previstos en los artículos 25 y 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque los sujetos no son similares, pues aquellos que se incorporan a la economía formal como parte del Régimen de Incorporación Fiscal, no se encuentran en un plano de igualdad respecto de los demás contribuyentes, por razones que se justifican con base en fines de carácter extrafiscal.

### **Recurso de revisión**

En contra de la sentencia dictada por el Juez de Distrito, el quejoso interpuso un recurso de revisión en el que expresó los argumentos necesarios para combatirla. Para efectos del presente trabajo únicamente analizaremos aquellos agravios que tienen relación con el tema en análisis y que son los siguientes:

En el Agravio PRIMERO, el quejoso argumentó que la sentencia dictada por el Juez de Distrito es ilegal, toda vez que no analizó correctamente la *litis* planteada en la demanda de garantías que dio origen al asunto en análisis.

Lo anterior, porque a consideración del quejoso-recurrente, mientras lo que se planteó fue que el otorgamiento del estímulo ocasionaba que el sistema del impuesto al valor agregado resultara contrario al derecho humano de equidad tributaria, el Juez de Distrito concluyó que ello no sucedía, atendiendo únicamente a las justificaciones dadas por el Legislador para incluir el Régimen de Incorporación Fiscal en el sistema del impuesto sobre la renta.

Adicionalmente, en su agravio TERCERO el quejoso-recurrente argumentó que si bien el Juez de Distrito concluyó que el “Decreto que Compila Diversos Beneficios Fiscales y Establece Medidas de Simplificación Administrativa” no resultaba contrario a los principios de competitividad y desarrollo económicos previstos en los artículos 25 y 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos, al considerar que las categorías de contribuyentes creadas no son arbitrarias, pues se encuentran justificadas desde un punto de vista Constitucional.

Sin embargo, el quejoso-recurrente argumentó que el Juez de Distrito omitió en su análisis los argumentos tendientes a demostrar que el estímulo fiscal en análisis representa una disminución indebida de costo operativo, situación que ocasiona una ventaja competitiva indebida para los beneficiarios del estímulo, que afecta gravemente a aquellos que no pueden acceder a este estímulo.

### **Sentencia Primera Sala.**

En la sentencia que nos ocupa, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró que el estímulo contenido en el “Decreto que

Compila Diversos Beneficios Fiscales y Establece Medidas de Simplificación Administrativa” no procedía el análisis respecto a su validez constitucional a la luz de los principios de justicia fiscal (principalmente el de equidad tributaria) previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Para arribar a esa conclusión, la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró lo que se transcribe medularmente a continuación:

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

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

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

(...)

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

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

98. En consecuencia, es inconcuso que no existe una modificación a la naturaleza del impuesto al valor agregado que prevea un trato discriminatorio injustificado, ya que los elementos esenciales de dicho tributo prevalecen no obstante de que, en el caso de la incorporación fiscal, sean las personas físicas las que puedan optar por tal régimen, y no así las personas morales.”<sup>22</sup>

Como adelantábamos, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluye que al estímulo en análisis no le resultan aplicables los derechos humanos de justicia tributaria, al considerar que el mismo no impacta en los elementos esenciales del impuesto al valor agregado, ni modifica el

---

<sup>22</sup> IBIDEM. Pg 62.

mecanismo de tributación de esa contribución, sino que únicamente crea una nueva mecánica para determinados contribuyentes.

Incluso, abunda la Primera Sala que contrario a lo considerado por el quejoso, el beneficio tributario concedido en el Decreto no es una exención en el pago del impuesto al valor agregado, sino que se limita a señalar una mecánica de tributación diversa a la general, pero sin modificar la mecánica de tributación general, en la que los contribuyentes beneficiados pueden no trasladar impuesto al valor agregado a sus clientes.

Por último, la Primera Sala destaca que no constituye una exención o supuesto de no sujeción para efectos del impuesto al valor agregado, por el contrario, constituye un verdadero estímulo fiscal porque implica una renuncia del Estado a su facultad de recaudar, por razones de política económica.

No obstante lo señalado hasta ahora, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que el estímulo en controversia no resulta contrario al derecho humano de igualdad ante la ley, previsto por el artículo 1° de nuestra Carta Magna, porque en su opinión las dos categorías de contribuyentes creadas por el Decreto están integradas por sujetos que no se encuentran en un plano de igualdad y, además, su diferenciación obedece a finalidades constitucionalmente suficientes y válidas.

En efecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que se trata de dos categorías distintas de contribuyentes, a saber: (i) los contribuyentes que optaron por incorporarse al Régimen de Incorporación Fiscal, que tienen una menor capacidad económica y administrativa para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, (ii) los demás contribuyentes, que cuentan con una mayor capacidad económica y administrativa para el cumplimiento de sus obligaciones.

Por último, la Sala considera que se justifica el trato diferenciado y el beneficio otorgado únicamente a aquellos contribuyentes que tributan en el Régimen de Incorporación Fiscal, pues: (i) la naturaleza de sus actividades, (ii) el volumen de sus ingresos, (iii) el momento y forma de sus operaciones, “determinan que su capacidad administrativa y contributiva sea insuficiente para responder a las exigencias previstas por la ley de la materia”<sup>23</sup>.

A este respecto, conviene destacar que consideramos indebido que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación haya analizado la posible violación al derecho humano de igualdad previsto en el artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en que podría incurrir el artículo Séptimo Transitorio, Fracción I del “Decreto que Compila Diversos Beneficios Fiscales y Establece Medidas de Simplificación Administrativa”, en virtud de que:

---

<sup>23</sup> IBIDEM pg 58. Párrafo 151

1. De la sentencia en análisis no se desprende que tal violación hubiera sido planteada por el quejoso, y

2. De la sentencia en análisis no se desprende que la Suprema Corte de Justicia de la Nación hubiere justificado cuál fue el supuesto que conforme a la Ley de Amparo se actualizó para permitirle realizar la suplencia de la queja deficiente.

Sin embargo, por no ser materia del análisis del presente trabajo, no se realiza mayor comentario en los subsecuente.

Una vez planteados los antecedentes del caso, así como las consideraciones que tuvo la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para resolver el asunto que nos ocupa, conviene identificar el tema de la misma que será analizado en el presente trabajo.

Como ya describimos en la introducción, en el presente trabajo nos proponemos analizar: (i) si el criterio de distinción utilizado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para que un determinado estímulo fiscal pueda ser analizado a la luz de los principios de justicia fiscal previstos por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, fue correctamente aplicado en la sentencia y (ii) si dicho criterio es suficientemente claro para permitir a cualquier persona conocer si un estímulo fiscal puede ser contrastado con los principios de justicia fiscal.

#### **IV. Criterios sobre la impugnación de estímulos fiscales**

Para poder analizar los temas que nos hemos planteado como objetivo, resulta relevante analizar cómo se han desarrollado, en la doctrina jurisprudencial, los criterios para la procedencia del análisis de los estímulos fiscales, contrastados con los principios de justicia fiscal previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Para ello, analizaremos cronológicamente los criterios que han emitido cada una de la Salas que integran la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para dar al lector un contexto de cómo fueron generándose los criterios con base en los que fue resuelto el asunto en análisis.

##### **Criterios de la Segunda Sala**

Si bien, la competencia de las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto a las materias que habrán de analizar cada una de ellas ya no se encuentra regulada de forma exclusiva, resulta claro que la Segunda Sala recibe una mayor cantidad de asuntos que tienen relación con la materia fiscal.

Es por ello que, desde el año de 2003 ha venido estableciendo algunos criterios relativos a la impugnación de los estímulos fiscales, así como de los

principios constitucionales y derecho humanos contra los cuales resulta procedente contrastarlos.

En 2003, la Segunda Sala recibió un asunto en el que debía determinar la naturaleza jurídica del crédito al salario otorgado a las personas físicas que perciben ingresos por salarios. Es relevante recordar que dicho crédito al salario estaba previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta y consistía en una cantidad determinada progresivamente (de forma que las personas que percibían menos ingresos por salarios, recibían una mayor cantidad de crédito al salario y viceversa), que podría ser acreditada contra el impuesto sobre la renta a su cargo e, inclusive, si resultaba mayor el crédito al salario otorgado que el impuesto sobre la renta a cargo del trabajador, la cantidad excedente debía ser entregada por el patrón al trabajador.

A este respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el año 2003, estableció el criterio que se transcribe a continuación:

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

federal quien lo otorga con el propósito de incrementar los ingresos disponibles del trabajador. En consecuencia, la pretensión de que se violentan las garantías de equidad y proporcionalidad previstas en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, es inadmisibile.<sup>24</sup>

Del criterio transcrito, se advierten dos conclusiones medulares alcanzadas por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a saber:

1. Primero considera que el crédito al salario que se otorga a las personas físicas que perciben ingresos por salarios, tiene la naturaleza de un estímulo fiscal dirigido a las personas de menores ingresos y, por ende, es diferente de una contribución, y

2. Considera que la constitucionalidad del crédito al salario no puede ser contrastada contra los principios de justicia fiscal previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que no se trata de una contribución.

Como podemos advertir de este primer criterio, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación no realiza un análisis de la naturaleza jurídica de los estímulos fiscales, ni si el crédito al salario, en su faceta de estímulo fiscal, fue utilizado por el Legislador como una medida de justicia tributaria para redefinir el hecho imponible del impuesto sobre la renta en el caso de personas físicas que perciben ingresos por salarios.

En el 2007, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se vio frente a la necesidad de determinar si, la tabla para determinar la proporción del monto que los contribuyentes podrían aprovechar por concepto de crédito al salario, resultaba constitucional por resultar contraria a los principios de justicia fiscal previstos por el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna.

Al respecto, la Segunda Sala estableció el criterio que se transcribe a continuación:

RENTA. LA PROPORCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 114, PÁRRAFO CUARTO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ES PARTE DEL BENEFICIO DEL SUBSIDIO ACREDITABLE Y, POR ENDE, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2006). Del estudio histórico de la figura del subsidio acreditable a

---

<sup>24</sup> Tesis: 2a./J. 16/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época Tomo XXV, Marzo de 2007, P. 275

partir de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1991, se advierte que el legislador ordinario incorporó un beneficio fiscal consistente en un "subsidio decreciente" mediante una proporción que reduce gradualmente su monto, de acuerdo con los ingresos exentos o gravados que recibieran los trabajadores, que evidencia que el porcentaje de ese subsidio constituyó un estímulo para esas personas físicas del impuesto sobre la renta, de modo que la citada proporción no es un elemento autónomo, sino que forma parte del mecanismo para acceder a dicho subsidio y, por tanto, el artículo 114, cuarto párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no perjudica a los trabajadores contribuyentes ya que contiene un beneficio fiscal; aunado a que no se incorporó a alguno de los elementos esenciales de la contribución ni podría formar parte imprescindible de la estructura típica del impuesto sobre la renta de las personas físicas, ya que en principio, el aludido subsidio no es idóneo para cuantificar el tributo de mérito, pues técnicamente se consideran elementos propios del empleador o de la universalidad de contribuyentes ubicados dentro de una situación precaria, además de que aquél opera una vez concluido el cálculo del impuesto a pagar, lo que revela que no le son aplicables los principios de justicia fiscal previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.<sup>25</sup>

De la tesis transcrita, se advierte que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación<sup>26</sup> consideró que no le son aplicables los principios de justicia fiscal para contrastar la constitucionalidad del estímulo que nos ocupa, medularmente por las razones que se exponen a continuación:

1. La tabla del artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es un elemento del estímulo fiscal que permite determinar el monto de crédito al salario que corresponde a las personas físicas que perciben salarios, considerando la proporción de ingresos gravados y exentos que percibieron en el ejercicio, por lo que no constituye un elemento autónomo,

---

<sup>25</sup> Tesis: 2a./J. 165/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVI, Septiembre de 2007, P. 526

<sup>26</sup> Resulta relevante destacar que la tesis sostenida por la Segunda Sala contendió en la contradicción de tesis resulta por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la que fue resuelta en el mismo sentido con la tesis: P./J. 85/2010., Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 9a. Época; Tomo XXXII, Septiembre de 2010; P. 23.

2. Por ello, constituye un beneficio fiscal, que opera una vez que ha concluido el cálculo del impuesto sobre la renta que corresponde pagar a las personas físicas que perciben ingresos por salarios,

3. Por ende al tratarse de un estímulo fiscal, que opera una vez que se ha determinado el impuesto sobre la renta a cargo de las personas físicas, no le resultan aplicables los principios de justicia fiscal previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

De nueva cuenta, al resolver sobre este asunto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se abstiene de determinar si este preciso estímulo fiscal impacta en la definición del hecho imponible o algún elemento esencial de la contribución que nos ocupa, el impuesto sobre la renta a cargo de las personas físicas.

Posteriormente, en una tesis que fue publicada hasta 2010 la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación incorpora un nuevo criterio para diferenciar la forma en la que procede analizar la constitucionalidad de los estímulos fiscales. Es importante destacar que si bien la tesis fue publicada hasta 2010, los criterios que le dieron origen comenzaron a gestarse desde 2005, como se puede advertir de los precedentes indicados en su texto.

A continuación transcribimos la Jurisprudencia 2ª./J. 185/2010 que es del tenor literal siguiente:

ESTÍMULO FISCAL. EL ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD DEL ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 16, APARTADO A, FRACCIONES I Y II, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2009, NO DEBE LLEVARSE A CABO BAJO LA ÓPTICA DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA. Los **estímulos fiscales son prestaciones económicas concedidas por el Estado a una persona o grupo de personas, con el objeto de apoyarlas o fomentar su desarrollo económico o social, ante una situación de desventaja o desigualdad**; pero a pesar de su denominación no siempre quedan integrados a la estructura de un tributo; es decir, **algunos carecen de relevancia impositiva**, ya que **atienden a factores que no guardan relación con su objeto o con los elementos cuantitativos, ni parecen razonables al diseño de la mecánica tributaria y como no miden o gradúan la capacidad contributiva de los sujetos** obligados, **pueden surgir en un ejercicio fiscal y desaparecer** en otro, sin trascender a la contribución; en cambio, los **estímulos**

**tienen relevancia impositiva** cuando forman parte de los **elementos esenciales o se adicionan a la mecánica de los tributos**, pues se entiende que **con ellos se sigue valorando la capacidad contributiva** aunque el Estado decida no recaudar una parte del monto que corresponde pagar al contribuyente. **Esta diferencia material conlleva a que a ciertos estímulos fiscales les sean aplicables los principios de justicia fiscal contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y a otros no**, en tanto que si ese beneficio de algún modo refiere a la capacidad contributiva, la constitucionalidad debe estudiarse a la luz de dichos principios, ya que a partir de este hecho pueden vincularse con la proporcionalidad y la equidad impositivas. En ese tenor, si el estímulo fiscal establecido en el artículo 16, apartado A, fracciones I y II, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2009, materializado a través de un acreditamiento, se otorga a personas que realizan actividades empresariales, con excepción de la minería, que comprenden diesel como combustible de la maquinaria en general, salvo vehículos, es indudable que estos factores son ajenos al impuesto especial sobre producción y servicios -de donde surge el deber de pago- o al impuesto sobre la renta -con el cual se acredita-, en virtud de que no se adhieren a sus elementos esenciales como objeto, base, tasa o tarifa o integran su mecánica; de ahí que su estudio no debe llevarse a cabo bajo la óptica de los principios de justicia tributaria establecidos en el artículo 31, fracción IV, constitucional, sino de las garantías individuales.<sup>27</sup>

De la tesis transcrita se desprenden diversos temas que ameritan ser analizados:

1. En primer término, la definición de estímulo fiscal considerada por la Segunda Sala es incorrecta e insuficiente, pues en su definición hace depender el otorgamiento del estímulo de una situación desventajosa para el sujeto beneficiado, olvidando por completo la naturaleza promocional de los estímulos fiscales,

---

<sup>27</sup> Tesis: 2a./J. 185/2010, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXII, Diciembre de 2010, P 497.

2. Establece dos categorías de estímulos fiscales para efecto de determinar la procedencia de su impugnación conforme a los principios de justicia tributaria:

a. Estímulos con relevancia impositiva, que son: (i) los que forman parte de los elementos esenciales de la contribución, o bien, se adicionan a su mecánica, y (ii) continúan valorando la capacidad contributiva de los sujetos obligados, y

b. Estímulos fiscales sin relevancia impositiva, que: (i) atienden a factores que no están relacionados con el objeto de la contribución, (ii) No parecen razonables al diseño del tributo, (iii) no miden o gradúan la capacidad contributiva del sujeto pasivo, (iv) no trascienden a la contribución, pues pueden surgir o desaparecer sin afectar al tributo.

Del criterio de distinción comentado en el numeral 2 anterior, se desprenden los casos en los que la constitucionalidad de un determinado estímulo fiscal podrá ser impugnando a la luz de los principios de justicia fiscal, previstos por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

A partir de la emisión de la tesis de Jurisprudencia 2ª./J. 185/2010, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto múltiples asuntos relacionados con la constitucionalidad de los estímulos fiscales, pero todos han sido resueltos en atención a los criterios definidos en el precedente comentado.

### **Criterios de la Primera Sala**

Para abordar el análisis de los estímulos fiscales, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación tuvo un acercamiento diferente al de la Segunda Sala, pero como ya veremos más adelante, la Primera Sala comenzó a aplicar el mismo criterio de distinción.

En primer término, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el 2008 estableció una tesis en la que reconoció como integrante de nuestro sistema jurídico un principio que resulta de capital importancia en el estudio de los estímulos fiscales, a saber, el principio de generalidad tributaria.

Sobre dicho principio, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableció el siguiente criterio:

**GENERALIDAD TRIBUTARIA. NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCES DE ESE PRINCIPIO.** Entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 de la Constitución Política de

los Estados Unidos Mexicanos, está la obligación de contribuir establecida en el artículo 31, fracción IV, constitucional, resultando trascendente que cuando el legislador define la forma y términos en que ha de concurrirse al gasto público, considere a todas las personas -físicas o morales- que demuestren capacidad susceptible de gravamen, sin atender a criterios como la nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, etcétera; y, en su caso, que las excepciones aplicables obedezcan a objetivos de política general, sociales o culturales considerados de ineludible cumplimiento. Así, el principio de generalidad tributaria se configura como la condición necesaria para lograr la igualdad en la imposición y como un mandato dirigido al legislador tributario para que al tipificar los hechos imposables de los distintos tributos agote, en lo posible, todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde ésta se encuentra. Ahora bien, dicho principio se presenta bajo dos ópticas: la primera, en sentido afirmativo, implica que todos deben contribuir, por lo que corresponde al legislador cuidar que los signos demostrativos de capacidad de alguna forma se plasmen en una norma tributaria como supuesto de hecho al que se vincula la obligación de contribuir; de manera que nadie tiene un derecho constitucionalmente tutelado a una exención tributaria, lo cual no implica que no habrá excepciones, considerando que la causa que legitima dicha obligación es la existencia de capacidad idónea para tal fin. La segunda óptica, en sentido negativo, se refiere a la prohibición de privilegios o áreas inmunes al pago de tributos, quedando prohibida la exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva; de ahí que las exenciones -y, en general, las formas de liberación de la obligación- deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, deben justificarse razonablemente en el marco constitucional, pues debe reconocerse que este postulado puede ser desplazado o atenuado, como medida excepcional, ante la necesidad de satisfacer otros objetivos constitucionalmente tutelados, adicionalmente al que ordinariamente corresponde a los tributos, es decir, la recaudación de recursos para el sostenimiento de los gastos públicos. Resulta conveniente precisar que lo señalado tiene primordial aplicación tratándose de impuestos directos que gravan la renta obtenida por las personas, dado que las exenciones tributarias pueden

obedecer a lógicas completamente diferentes en otras contribuciones.<sup>28</sup>

El principio transcrito reconoce la obligación del Legislador de agotar todas las manifestaciones de capacidad contributiva que se encuentren a su alcance y, en consecuencia, que las exenciones que se lleguen a otorgar, obedezcan a objetivos de política general, sociales o culturales.

Dicho principio se presenta en dos ópticas distintas, a saber:

A. Óptica en sentido positivo, en donde se reconoce que todos los gobernados tienen obligaciones de contribuir a los gastos públicos y, por ende, ningún gobernado tiene un derecho Constitucionalmente tutelado para exigir el establecimiento de una exención, y

B. Óptica en sentido negativo, en la que se prohíben los privilegios, es decir, no se permiten las exenciones que no estén razonablemente justificadas.

Este principio resulta de capital importancia en el análisis constitucional de los estímulos fiscales, pues viene a confirmar la limitante para el legislador de otorgar exenciones no razonables, tendientes a privilegiar a una determinada categoría de sujetos.

Lo anterior, pues si el Legislador está obligado a agotar, en lo posible, todas las manifestaciones de capacidad contributiva susceptibles de ser gravadas, es evidente que no está facultado a otorgar exenciones a determinados contribuyentes, que no resulten razonables desde un punto de vista constitucional, en perjuicio de la colectividad.

Ante este principio, surge una interrogante ¿cómo debe el Legislador justificar que un determinado Estímulo Fiscal es razonable desde un punto de vista constitucional? Desde luego, debe hacerlo en la motivación que haga al crear el determinado instrumento que contiene el estímulo en análisis.

Respecto a los requisitos que debe cumplir la motivación que haga el Legislador material al crear un estímulo, la Primera Sala estableció un criterio en el siguiente sentido:

“Al establecer un trato diferenciado en materia de beneficios fiscales, (...) el autor de la norma respectiva debe proporcionar justificaciones, motivos o razones. (...) Si, como ha sostenido esta Sala, lo ordinario no es la exención o, para el caso, el otorgamiento del beneficio

---

<sup>28</sup> Tesis: 1a. IX/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Época: Novena Época, Tomo XXIX, Enero de 2009, P. 552

fiscal, sino la causación y cálculo del gravamen en los términos legales, la carga justificatoria -la carga argumental al momento de legislar- **no debe en estos casos pesar sobre las razones por las que no se establece el gravamen -o bien, sobre las razones por las que no se otorga el estímulo-** pues **tales extremos no son sólo "ordinarios"** o "esperados", sino que son demandados por la propia Constitución, al derivar del principio de generalidad en la tributación. (...) bastará que el legislador justifique por qué otorga el crédito para determinados casos, sin que pueda obligársele a precisar las razones por las que no lo hizo en los restantes, pues no debe pasarse por alto que la persona o personas que no cuentan con el estímulo otorgado por el legislador, no están pagando una obligación fiscal excesiva (...) ".<sup>29</sup>

Del criterio transcrito se desprende que el autor debe motivar las razones por las que emite la norma general que contiene el determinado estímulo fiscal, así como las razones que tuvo en consideración para emitir el estímulo fiscal determinado, sin señalar los motivos o razones que consideró para no otorgar ese estímulo a otras categorías de contribuyentes.

Una vez analizado los criterios de la primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto al principio de generalidad tributaria, así como los requisitos en materia de motivación de las normas generales que contienen los estímulos fiscales, tenemos que en 2011, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció un criterio relacionado con la forma en que debe contrastarse la constitucionalidad de los estímulos fiscales en relación con los principios de justicia tributaria.

El criterio al que hacemos referencia es del tenor literal siguiente:

SUBSIDIO FISCAL. SU INTEGRACIÓN A LA TARIFA DEL ARTÍCULO 113 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 7 DE DICIEMBRE DE 2009, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Debido a que la determinación del subsidio fiscal ocasionaba que la estructura para el cálculo del impuesto sobre la renta para las personas físicas que perciben ingresos por salarios y, en general,

---

<sup>29</sup> Tesis: 1a. CIX/2010, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época Tomo XXXII, Septiembre de 2010, P. 181.

por la prestación de un servicio personal subordinado fuera compleja, el legislador aprobó la reforma citada, con el propósito de simplificar y transparentar la forma de calcular dicho impuesto, integrando el subsidio fiscal en la tarifa del impuesto en una sola proporción global aplicable a todas las categorías de trabajadores. Como resultado de dicha integración, la tarifa del impuesto regulada en el artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aumentó de cinco a ocho tramos sin modificar la progresividad, y se derogó el artículo 114 del mismo ordenamiento, que preveía la forma de calcular el subsidio fiscal. **Ahora bien, partiendo de que dicha reforma puede analizarse a la luz del principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dado que el subsidio fiscal se integró a la tarifa del impuesto sobre la renta**, se concluye que el hecho de que se haya unificado la proporción para el subsidio fiscal en una sola proporción global aplicable a todas las categorías de trabajadores, sin atender al monto de ingresos gravados y exentos por previsión social percibidos por ellos, no viola dicho principio. Ello es así, debido a que, por una parte, la capacidad contributiva de cada trabajador la determinan los ingresos que percibe, gravados o exentos, ya que ambos constituyen una afectación positiva a su patrimonio, pues la exención que otorga el legislador, si bien es cierto que ocasiona una disminución de la base gravable del contribuyente, también lo es que no obedece a una falta de ingresos, sino a un beneficio otorgado al trabajador por razones de política económica, que no tienen relación con su capacidad económica o contributiva, por lo cual no puede compararse la exención otorgada a ciertos ingresos por previsión social con la falta de capacidad contributiva; y por la otra, si se atiende a la naturaleza del subsidio fiscal, éste no constituye una contribución a cargo de los patrones o de los trabajadores, sino que tiene la naturaleza de un estímulo fiscal que soporta el Estado. Así, el hecho de que por razones de simplificación fiscal y administrativa se haya integrado el subsidio fiscal a la tarifa para calcular el impuesto sobre la renta, no quiere decir que en sí mismo sea una contribución, sino que su efecto se integró en la tarifa del impuesto. En todo caso, considerando lo establecido en el artículo 28, primer párrafo, de la Constitución General de la República, que

prohíbe las exenciones de impuestos, y atendiendo al principio de generalidad tributaria, la prerrogativa del legislador para establecer y modificar beneficios fiscales encuadra dentro de la libertad de configuración que le otorgan los artículos 25, 26 y 28 de la Ley Suprema, para la planeación, conducción, coordinación y orientación de la política económica, máxime que justificó razonablemente la exención al manifestar que la reforma tuvo como fin generar incentivos para el cumplimiento espontáneo, permitir calcular el impuesto de manera simple y certera, y evitar maniobras de evasión y elusión fiscales.<sup>30</sup>

De la tesis transcrita se observa que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consideró que el subsidio fiscal otorgado a los trabajadores, si bien constituye un beneficio fiscal, puede contrastarse su constitucionalidad a la luz del principio de proporcionalidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que ese estímulo quedó integrado en la tarifa del impuesto sobre la renta, a cargo de las personas físicas que perciban salarios.

Amen de la contradicción de tesis en que incurrieron ambas Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la que incluso fue denunciada y resuelta, resulta de capital importancia que la Primera Sala considera que la constitucionalidad del estímulo fiscal es susceptible de estudiarse conforme a los principios de justicia fiscal, previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que a su parecer se encuentra integrado en la tarifa del impuesto que nos ocupa.

Es decir, en el criterio sostenido por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el estímulo fiscal que nos ocupa debe estudiarse constitucionalmente si resulta contrario a los derechos humanos de justicia fiscal, por el solo hecho de que queda integrado en la tarifa del impuesto, sin considerar si el estímulo en estudio tiene relevancia impositiva o no.

Sobre este particular hay que recordar que al estudiar la constitucionalidad del mismo estímulo fiscal, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró que no tenía relevancia fiscal y, por ende, no procedía contrastar su constitucionalidad contra los principios de justicia fiscal, toda vez que el mismo operaba una vez que se había calculado el impuesto sobre la renta a cargo de la persona física.

---

<sup>30</sup> Tesis: 1a. CLXXXIII/2011 (9a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Libro I, Octubre de 2011, Tomo II, P. 1102.

Por el contrario, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió que este estímulo fiscal sí podía ser estudiado a la luz de los principios de justicia tributaria, toda vez que se encontraba integrado con la tarifa del impuesto sobre la renta, que tenían que considerar las personas físicas (o bien, en este caso sus patrones retenedores) al determinar el impuesto correspondiente a los ingresos por salarios.

Hasta antes de este precedente, la Primera Sala había decidido analizar la constitucionalidad de los estímulos fiscales dando mayor importancia al principio de Generalidad Tributaria (obligación del Legislador de gravar todas las fuentes de riqueza susceptibles de gravamen) y, por ende, contrastando la legitimidad del Legislador para decidir renunciar unilateralmente a impactar determinadas muestras de capacidad contributiva, con una contribución específica.

Sin embargo, como ya se comentó, en este precedente la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación decidió analizar la constitucionalidad del estímulo otorgado a las personas que perciben ingresos por salarios, consistente en un subsidio acreditable contra el impuesto sobre la renta, a la luz de los principios de justicia tributaria (concretamente el de proporcionalidad tributaria) al considerar que el mismo se encontraba integrado en la tarifa del impuesto sobre la renta.

Adicionalmente, vale la pena recordar que como ya mencionamos, oportunamente fue denunciada la contradicción en los criterios sustentados por las dos Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en este asunto. Al respecto el Pleno determinó que debía subsistir con carácter de Jurisprudencia, un criterio muy similar al sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es decir, el criterio respecto a la relevancia tributaria del estímulo; sin embargo, es precisamente esta diferencia de criterios la que evidencia las diferencias en las consideraciones de cada Sala.

Por último, y en la misma línea que el criterio sustentado en 2011 y que acabamos de comentar, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver sobre la constitucionalidad del estímulo denominado “Del Fomento al Primer Empleo” contenido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, resolvió que la constitucionalidad de ese estímulo sí debe analizarse a la luz del principio de proporcionalidad tributaria, porque “es inconcuso que dicho estímulo constituye una figura sustractiva auxiliar en la configuración de la base imponible del impuesto sobre la renta, pues incide en su cálculo y determinación y, por ende, debe analizarse a la luz del principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”.

Una vez que hemos recorrido cronológicamente los criterios que sustentaron las distintas Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, respecto a la procedencia de analizar la constitucionalidad de los estímulos fiscales

a la luz de los principios de justicia fiscal, procederemos a dar respuesta a los cuestionamientos que nos formulamos al iniciar este trabajo.

## **V. Conclusiones**

En el presente apartado daremos respuesta a los dos cuestionamientos que nos planteamos en la introducción de este trabajo y que consisten en:

### **1. El criterio de distinción utilizado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para que un determinado estímulo fiscal pueda ser analizado a la luz de los principios de justicia fiscal previstos por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ¿fue correctamente aplicado en la sentencia?**

Retomando las consideraciones de la sentencia, recordemos que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró que el estímulo contenido en el Decreto no podía ser analizado a la luz de los principios de justicia tributaria, porque en su opinión, el estímulo en análisis no tenía trascendencia tributaria.

Para arribar a esa conclusión, la Sala consideró que:

1. El estímulo en comento no implica un ajuste a la estructura del impuesto al valor agregado, porque no afecta directamente sus elementos esenciales, y
2. El estímulo otorgado no modifica el mecanismo de tributación del impuesto al valor agregado.

Considero que es incorrecta la conclusión a la que arriba la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, toda vez que el estímulo en comento sí impacta en los elementos esenciales de la contribución y modifica su estructura y, por ende, sí debió analizarse su constitucionalidad a la luz de los principios de justicia fiscal reconocidos en el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna.

Para sostener esa conclusión, es preciso recordar que el estímulo en comento se otorgó para que los contribuyentes, personas físicas, que optaron por tributar conforme al Régimen de Incorporación Fiscal, pudieran aplicar un crédito equivalente al impuesto al valor agregado que causen por la enajenación de bienes, prestaciones de servicios y/o otorgamiento del uso o goce de bienes, con la condición de que: (i) no hubieran trasladado a sus clientes cantidad alguna por concepto de impuesto al valor agregado y (ii) no acrediten el impuesto que les hubieran trasladado.

Para otorgar el mencionado estímulo, se tuvo en consideración que era necesario eliminar la complejidad en el pago de impuestos que es particularmente onerosa para las pequeñas empresas y para fomentar la formalidad en las personas físicas con actividad empresarial con capacidad administrativa limitada.

Para ello, el Ejecutivo optó por liberar a los sujetos que opten por tributar en el régimen de incorporación fiscal, no solo de las obligaciones formales derivadas de la contribución, sino que además los liberó de obligaciones sustantivas muy relevantes en el impuesto al valor agregado, como trasladar el impuesto a sus clientes y, además, les permitió aplicar un crédito fiscal equivalente al 100% del impuesto que les correspondería pagar por esas actividades.

Es decir, con el estímulo fiscal en comento, se liberó por completo a los contribuyentes que se indica de las obligaciones inherentes al impuesto al valor agregado, principalmente al otorgarles un crédito equivalente al 100% del impuesto al valor agregado que tendrían que pagar por la realización de las actividades gravadas durante el periodo que corresponda.

Incluso, destaca la modificación sustancial a la mecánica de tributación del impuesto al valor agregado, si consideramos que el propio decreto establece que los beneficiarios del estímulo, para poder acceder al beneficio, no podrán trasladar al adquirente de los bienes, el receptor de los servicios o a quien se otorgue el uso o goce temporal de bienes, cantidad alguna por concepto de impuesto al valor agregado.

Es decir, la mayor modificación que podría hacerse a la mecánica de tributación de un impuesto indirecto es precisamente eliminar la obligación de trasladarlo y, en el caso del estímulo a estudio, precisamente se optó por eliminar esa obligación para los sujetos beneficiarios del estímulo en comento.

En consecuencia, es que considero que contrario a lo resuelto por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el estímulo fiscal en comento sí tiene relevancia impositiva y, además, modifica sustancialmente la mecánica de tributación del impuesto al valor agregado a cargo de los beneficiarios del estímulo que nos ocupa, por lo que su constitucionalidad sí debió analizarse a la luz de los principios de justicia fiscal previstos por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

**2. Si el criterio de distinción utilizado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para que un determinado estímulo fiscal pueda ser analizado a la luz de los principios de justicia fiscal previstos por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es suficientemente claro para permitir a cualquier persona**

## **conocer si un estímulo fiscal puede ser contrastado con los principios de justicia fiscal.**

Como ya hemos señalado en múltiples ocasiones a lo largo del presente documento, únicamente deberán analizarse a la luz de los principios de justicia fiscal aquellos estímulos que tengan relevancia impositiva, es decir, aquellos estímulos que impacten directamente en los elementos esenciales o en la mecánica de la contribución que corresponde.

A este respecto, considero que el criterio adoptado por la Segunda Sala en una primera oportunidad, y posteriormente asumido por la Primera Sala, para determinar si un determinado estímulo fiscal es susceptible de analizarse a la luz de los principios de justicia fiscal es adecuado para el fin propuesto.

Concuero con el criterio sustentado por ambas Salas, pues no todos los estímulos fiscales pueden ser analizados a la luz de los principios de justicia fiscal consagrados en nuestra Carta Magna, toda vez que, de permitirse un análisis generalizado, podríamos incurrir en confusión, es decir, al pretender analizar cualquier estímulo a la luz de dichos principios, se corre el riesgo de que el interprete termine analizando la validez constitucional de la contribución que corresponda y no la del estímulo fiscal, situación que podría acarrear los más disímboles resultados.

Lo anterior, se basa en el hecho de que haciendo un análisis de los estímulos fiscales analizados hasta el momento en la doctrina jurisprudencial existente, se puede advertir que la mayoría de los planteamientos van encaminados a atacar el efecto remanente en la contribución para los sujetos no beneficiados con el estímulo y no, como debería de ser, a combatir la validez constitucional del estímulo en si.

Es por ello que considero que los estímulos fiscales, únicamente deberán analizarse a la luz de los principios de justicia fiscal cuando impacten directamente en los elementos esenciales de la contribución, o bien cuando modifiquen sustancialmente la mecánica de tributación del tributo que corresponda y no, en cualquier caso.

## VII. Bibliografía

BURGOA O., IGNACIO. *Las Garantías Individuales*. 39ª edición México. Editorial Porrúa. 2007.

Ríos Granados, Gabriela y Rolando Arreola, Leopoldo. *Enciclopedia Jurídica Mexicana*. Segunda Edición. México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas. 2004. Tomo III.

Velarde Aramayo, Maria Silvia. *Beneficios y Minoraciones en Derecho Tributario*, Editorial: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 1997, Monografías Jurídicas.

Jarach, Dino. “*Curso Superior de Derecho Tributario*”, en *Derecho Financiero Mexicano*. De la Garza, Sergio Francisco. 27ª edición. México. Editorial Porrúa. 2006.

PÉREZ DE AYALA, JOSE LUIS y GONZÁLEZ, EUSEBIO. *Derecho Tributario I*. 1ª edición, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994.

Sanchez Hernandez, Jorge. *Análisis de los Estímulos Fiscales Federales Vigentes en la Legislación Mexicana Durante 2003*. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública. México. Editorial Themis. 2003.

Wilson L., Franciso M. *Estímulos Fiscales por Adquisiciones de Activo Fijo*. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública. México. Editorial Themis. 1997.

Jarach, Dino. *El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sutantivo*. Tercera Edición. Argentina. ABELEDO-PERROT LexisNexis Argentina, S.A. 1982

Arrija Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Colección Textos Universitarios. Décimo Séptima Edición, México, Editorial Themis. 2003.