

**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

---

***Régimen de Incorporación Fiscal y sus beneficios a la  
luz de los Principios constitucionales en materia tributaria de  
Proporcionalidad y Equidad***

Tesis que para obtener el grado de

**Maestro en Derecho Fiscal**

Presenta el

**C.P. y E.F. Carlos Fernando Blanco Cortés**

Director de Tesis

**Doctor Juan Antonio Casanovas Esquivel**



# Índice

<u><a href="#">Introducción.....</a></u>	<u><a href="#">1</a></u>
I. <u><a href="#">Sector informal de la economía mexicana.....</a></u>	<u><a href="#">1</a></u>
II. <u><a href="#">Exceso de regulación por parte de las autoridades fiscales en México.....</a></u>	<u><a href="#">4</a></u>
III. <u><a href="#">Regímenes fiscales especiales para el sector informal de la economía mexicana.....</a></u>	<u><a href="#">5</a></u>
<u><a href="#">III.1. Régimen de los Contribuyentes Menores y Régimen Simplificado.....</a></u>	<u><a href="#">6</a></u>
<u><a href="#">III.2. Régimen de los Pequeños Contribuyentes.....</a></u>	<u><a href="#">7</a></u>
IV. <u><a href="#">Regímenes fiscales simplificados en otros países....</a></u>	<u><a href="#">10</a></u>
V. <u><a href="#">Reforma fiscal 2014</a></u>	
<u><a href="#">V.1. Política recaudatoria de la reforma fiscal de 2014.....</a></u>	<u><a href="#">15</a></u>
<u><a href="#">V.2. Marco Teórico del Régimen de Incorporación Fiscal.....</a></u>	<u><a href="#">17</a></u>



<u>V.2.1. Impuesto sobre la renta.....</u>	<u>17</u>
<u>V.2.2. Seguridad social.....</u>	<u>18</u>
<u>V.2.3. Impuesto al valor agregado e impuesto especial sobre producción y servicios.....</u>	<u>18</u>
<b><u>Discusión.....</u></b>	<b><u>22</u></b>
<b><u>Planteamiento.....</u></b>	<b><u>25</u></b>
<b><u>Análisis doctrinal y comentarios.....</u></b>	<b><u>26</u></b>
VI. <u>Obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público.....</u>	<u>26</u>
VII. <u>Principios constitucionales en materia fiscal.....</u>	<u>30</u>
<u>VII.1. Principios de proporcionalidad y equidad.....</u>	<u>32</u>
<u>VII.1.1. Principio de proporcionalidad.....</u>	<u>33</u>
<u>VII.1.2. Principio de proporcionalidad en los impuestos indirectos.....</u>	<u>34</u>
<u>VII.2.1. Principio de equidad.....</u>	<u>38</u>
<u>VII.3.1. Diferencias entre los principios de proporcionalidad y equidad en materia tributaria...</u>	<u>39</u>



VIII. Estímulo fiscal para los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal en materia de impuesto al valor agregado a la luz de los Principios constitucionales en materia fiscal de Proporcionalidad y Equidad.....41

VIII.1. Estímulos fiscales.....45

IX. Fines parafiscales de los estímulos fiscales.....53

**Análisis de la jurisprudencia en materia de estímulos fiscales.....55**

**Conclusiones.....58**

\* \* \* \* \*



# Agradecimientos

*La presente tesis es el resultado de dos años de gran esfuerzo y dedicación, es un gran logro tanto en mi desarrollo profesional como en mi vida personal. Dos años de una muy gran experiencia, de estudio, dedicación, aprendizaje y nuevos retos.*

*Zuiero agradecer a mis padres María de Lourdes y Bonifacio por su apoyo incondicional y por sus palabras de aliento que día con día me impulsan a salir adelante.*

*Muchas gracias a mis hermanos Paola, Julián y Mauricio y a mis sobrinos Julián y Sofía por su cariño y motivación constante.*

*A mi motor e inspiración: Ileana, por tu amor y por tanta paciencia. Gracias por estar a mi lado en cada uno de mis logros y por dejarme compartirlos contigo.*

*Por último, agradezco a mis profesores, a mis amigos que son mi otra familia y a mi equipo de trabajo por su apoyo y cariño.*

*"All punk is attitude. That's all what makes it: the attitude"*

*Joe Ramone*

\* \* \* \* \*



*“La economía oculta, llamada también subterránea, informal, o paralela, comprende no sólo actividades ilícitas, sino además los ingresos no declarados procedentes de la producción de bienes y servicios ilícitos, tanto de transacciones monetarias como de trueques. Por lo tanto, la economía oculta comprende toda actividad económica que, en general, estaría sujeta a impuestos si fuera declarada a las autoridades tributarias.”*

Friedrich Schneider y Dominik Enste<sup>1</sup>

Antes de entrar al análisis que se efectuará respecto del Régimen de Incorporación Fiscal y las facilidades incluidas para quienes tributen bajo este régimen; específicamente, respecto del estímulo fiscal contenido en el Decreto publicado el 26 de diciembre de 2013; considero que es menester conocer la situación económica del país al momento en que se incorporó este régimen al texto de la ley, así como la política recaudatoria que giró en torno a la reforma fiscal que tuvo como consecuencia la inclusión de dicho régimen.

## **Introducción**

### **I. Sector informal de la economía mexicana**

*“La inadecuada fiscalización, el exceso de regulaciones y trámites, y, sobre todo, las políticas macroeconómicas aplicadas en los últimos años, de evidente corte neoliberal, han hecho de la economía informal, junto a la emigración a los Estados Unidos, una alternativa de subsistencia ante la incapacidad del modelo de desarrollo para generar los empleos que demanda una población en constante aumento<sup>2</sup>.”*

Durante los últimos 65 años, la población mexicana ha crecido poco más de cuatro veces: en 1950, la población ascendía a 25.8 millones de habitantes en el país, mientras que, para el año de 2015, se estimaron 119.5 millones.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Schneider, Friedrich, y Enste, Dominik, “Ocultándose en las sombras, El crecimiento de la economía subterránea”, en Temas de Economía núm. 30, 2002, pág. 2.

<sup>2</sup> Ramales Osorio, Martín Carlos, “La Economía Informal en México”, en Revista Académica de Economía, recuperado de: <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/mx/2005/mcro-informal.htm>

<sup>3</sup> Cifra obtenida de la Encuesta Intercensal 2015 del Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI).



Conforme a los estudios realizados por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI), de 2010 a 2015, la población mexicana tuvo un crecimiento promedio anual de 1.4%; esto es, en el periodo de 6 años antes señalado, la población mexicana observó un aumento en su número de habitantes cercano al 8.5%.

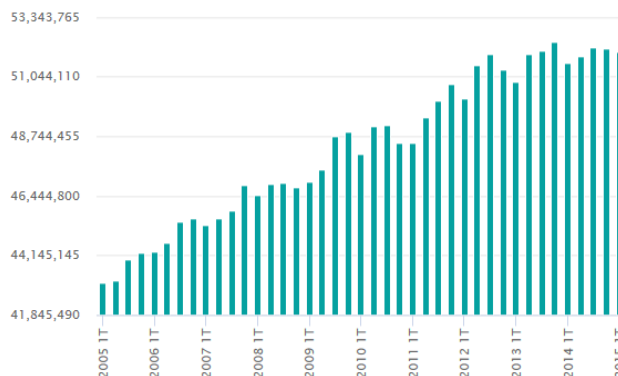
No obstante que el pensamiento lógico que emanaría de una lectura a las cifras antes señaladas nos pudiera llevar a pensar que a mayor población o número de habitantes habría un mayor número de personas laboralmente activas y, en consecuencia, sería mayor el crecimiento económico y desarrollo de un país; la realidad en México ha sido que el crecimiento económico y de la población laboralmente activa no ha sido proporcional o no ha ido de la mano con el crecimiento demográfico correspondiente al incremento en el número de habitantes en la población del país.

Esto es, el crecimiento en el número de personas que se incorporan al sector de la población con un empleo o una ocupación que sean consideradas como personas activas en la economía del país ha sido muy inferior al crecimiento en el número de habitantes en la población.

Si bien, como lo mencionamos anteriormente, los estudios realizados por el INEGI arrojaron que el crecimiento demográfico en México; específicamente en los años de 2010 a 2015, arrojó un crecimiento cercano al 8.5%, la población económicamente activa en los referidos años únicamente tuvo un crecimiento del 1.1%.

Lo anterior se puede corroborar en la siguiente gráfica obtenida de la Encuesta Nacional de Ocupación y Empleo realizada por el INEGI, en la cual se puede observar el número de habitantes con una ocupación en los trimestres de 2005 a 2015<sup>4</sup>:

### Encuesta Nacional de Ocupación y Empleo



<sup>4</sup> Recuperado de: <http://www.beta.inegi.org.mx/temas/empleo/>



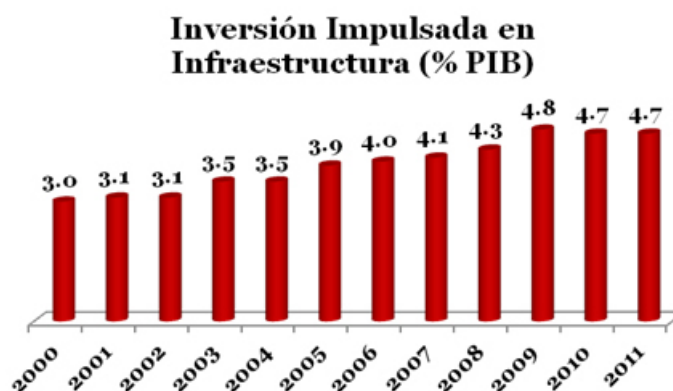
La población mexicana con una ocupación o empleo, es decir, económicamente activa, al cierre del año de 2010 ascendió a 48.5 millones de personas, mientras que al cierre de 2015 ascendió a 53.8 millones de personas.

Esto es, el crecimiento económico en México sólo logró ponerse por encima del 1% en los 6 años que transcurrieron desde 2010 y hasta el último trimestre del 2015, lo cual haría pensar que ha sido insuficiente este crecimiento en comparación con el crecimiento que ha tenido la población de los mexicanos.

Lo anterior aunado al hecho que si bien en el periodo comprendido de 2007 a 2012, se creó el Fondo Nacional de Infraestructura y se presentó un Plan Nacional de Infraestructura, México ha sufrido desde hace ya muchos años un gran rezago en inversión y desarrollo de infraestructura que promuevan el crecimiento del país y la creación de nuevos empleos.

En el periodo referido de 2007 a 2012, México alcanzó una inversión promedio anual del 4.5% respecto del Producto Interno Bruto (PIB), cuando la meta establecida se encuentra entre el 7-8% promedio anual; situación que se traduce en que la inversión e infraestructura del país ha estado más de 2 puntos por debajo del nivel mínimo esperado, lo cual, a su vez, tiene como consecuencia la falta de creación de empleo e infraestructura que promueva el crecimiento del país.

A continuación se muestra una gráfica del crecimiento de la inversión en infraestructura respecto del PIB en los años de 2000 a 2011<sup>5</sup>:



Esta disparidad de crecimiento que se ha observado entre el crecimiento demográfico de la población en México y el crecimiento en el número de las personas económicamente activas junto con el aumento en la inversión y desarrollo del país pudieran ser quizá uno de los motivos sociales que explican el

<sup>5</sup> Recuperado de: [http://www.imef.org.mx/Ponencia2012/cap02/c02\\_6.html](http://www.imef.org.mx/Ponencia2012/cap02/c02_6.html)



gran crecimiento que ha tenido la economía subterránea, como se le ha llegado a denominar a la economía informal; entendiendo a ésta como aquella economía que se realiza en un ambiente oficialmente no regulado.

Lo anterior, dado que, si el crecimiento de la población es mucho mayor al crecimiento económico de un país, esta situación se traducirá en falta de empleo y en un incremento en las tasas de desempleo de un país y personas que económicamente no se encuentran activas, teniendo la edad suficiente para serlo.

Por otro lado, el escaso número de empleos bien remunerados pudiera ser otro motivo que ha provocado que la población mexicana haya tenido que recurrir a la economía informal para obtener mayores ingresos para su subsistencia.

Incluso la incapacidad del Estado mexicano para cubrir necesidades básicas tales como la educación, la salud y la seguridad, entre otras necesidades colectivas e individuales que requiere cualquier ciudadano para subsistir, podrían ser una explicación del porqué la población mexicana se ha visto orillada a tener que cubrir tales necesidades por sí mismos, lo cual implica mayores gastos para lo cual es menester contar con mayores ingresos.

*“...el contribuyente se ve frenado para contribuir al gasto público, debido a que en realidad observa que no existe un destino a dicho gasto, pues no observa infraestructura, sino que lo recaudado se va a sueldos elevados de la burocracia, que en realidad no otorga ningún beneficio a los que aportamos.”<sup>6</sup>*

En ese orden de ideas, considerando que la economía informal permite a los individuos tener una ocupación que genere ingresos en lugar de encontrarse ubicados en el desempleo, en algunos casos; o bien, tener mayores ingresos que en el comercio formal de la economía mexicana en otros dada la falta de empleos bien remunerados. Esto para cubrir las necesidades básicas que tiene un ciudadano y su familia, ¿qué incentivos pudieran llegar a tener tales individuos para incorporarse al comercio formal de la economía mexicana?

## **II. Exceso de regulación por parte de las autoridades fiscales en México**

Otro aspecto que vale la pena analizar, es el papel que juega la regulación por parte de nuestras autoridades fiscales en la incorporación de las personas al comercio formal de la economía mexicana.

---

<sup>6</sup> Luna Guerra, Antonio, “*Régimen de Incorporación Fiscal*”, Editorial Ediciones Fiscales ISEF, México, 2014, pág. introducción.



La proliferación de reglas y trámites que, en materia fiscal, son necesarios para que una persona pueda incorporarse al padrón de contribuyentes pudiera llegar a implicar mayores costos y gastos, o en algunos casos más específicos, incluso la necesidad de contar con un asesor especializado, propician que personas y empresas se establezcan en el sector informal de nuestra economía.

A continuación, se muestra una gráfica de los costos y número de trámites que son necesarios, según el Centro Internacional para la Empresa Privada (CIPE), para formar parte del comercio formal en distintos países, a fin de hacer notar la gran diferencia entre costos, gastos y número de trámites<sup>7</sup>:

País	No. de pasos o trámites	No. de días hábiles que se necesitan	Costo relativo al PIB de 1999	Costo nominal en dólares	Índice de corrupción (1999)
México	15	67	57%	2 492	61
Canadá	2	2	1.5%	280	5
EUA	4	4	0.5%	150	18
Argentina	14	48	10%	774	71
Chile	10	28	13%	620	19
Brasil	15	63	20%	890	45
Venezuela	15	124	11%	423	77
Promedio de 85 países	10	47	48%	3 873	n. d.

De lo anterior, se pudiera llegar a concluir que existe una relación estrecha entre el número de trámites y costos para la creación de un nuevo negocio con la existencia de un sector informal más extenso, pues el acceso a la formalidad puede llegar a resultar costoso y tardado, motivo por el cual se pudiera llegar a elegir la informalidad.

### **III. *Regímenes fiscales especiales para el sector informal de la economía mexicana***

Dada las problemáticas antes mencionadas, el Titular en turno del Poder Ejecutivo Federal y nuestro H. Congreso de la Unión, a través de diversas reformas fiscales en las últimas décadas, han establecido dentro de la Ley del Impuesto sobre la Renta distintos mecanismos o regímenes fiscales que han buscado otorgar beneficios fiscales a los escalafones más bajos de la población mexicana a fin de atraerlos al comercio formal de la economía mexicana y cumplir con su obligación constitucional de contribuir al gasto público.

<sup>7</sup> Recuperado en: <http://www.cipe.org/publications/fs/articles/article9e43.htm>



Antes de entrar en materia del Régimen de Incorporación Fiscal previsto dentro de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del ejercicio fiscal de 2014, considero que es menester conocer como preámbulo a este régimen los diversos regímenes fiscales previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta que antecedieron al mismo, a fin de fincar los precedentes que han existido por parte de nuestras autoridades fiscales para otorgar beneficios y facilidades a los contribuyentes que se encuentran en los escalafones más bajos de la economía mexicana.

### **III.1. Régimen de los Contribuyentes Menores y Régimen Simplificado**

Con la entrada en vigor de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta a partir del 1° de enero de 2014, se sustituyó al Régimen de los Pequeños Contribuyentes por el Régimen de Incorporación Fiscal; sin embargo, cabe hacer mención que antes que existiera el Régimen de los Pequeños Contribuyentes, dentro de la Ley del Impuesto sobre la Renta se contemplaron, primeramente, el Régimen de Contribuyentes Menores y, posteriormente, el Régimen Simplificado.

Esto es, dentro de la Ley del Impuesto sobre la Renta a lo largo de los años han existido diversos regímenes cuyo objetivo pareciera ser brindar facilidad o simplicidad a los sectores de la población que se encuentran dentro de los escalafones más bajos de la economía mexicana e incorporar al comercio formal a todos aquellos ciudadanos que se encuentran dentro de la informalidad.

Lo anterior pudiera encontrarse sustentado en un esfuerzo constante y firme por parte de nuestros legisladores para hacer el pago de impuestos más simple para este tipo de contribuyentes; esto, a pesar que dentro del entorno fiscal y político mexicano se ha llegado a decir mucho sobre estos regímenes.

Incluso han existido críticas o hasta han llegado a ser catalogados como paraísos fiscales para los contribuyentes que tributan conforme a ellos, puesto que en estos regímenes previos al Régimen de los Pequeños Contribuyentes, en la gran mayoría de los casos, no existía un pago de impuestos.

Ahora bien, a partir del 1° de enero de 1998 entró en vigor el Régimen de los Pequeños Contribuyentes que daría la impresión de ser un régimen con mayor formalidad que los anteriores, conservando la facilidad buscada para este tipo de contribuyentes intrínseca al objetivo del propio régimen de traer a este tipo de contribuyentes a la economía formal.

Esto, pues si bien dentro de dicho régimen fiscal se establecerían ciertas obligaciones y limitantes dentro de dicho régimen conforme a lo descrito más adelante, éste seguía teniendo grandes beneficios para los contribuyentes que lograran encuadrar dentro de él.



### **III.2. Régimen de los Pequeños Contribuyentes**

El 29 de diciembre de 1997 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el “Decreto que modifica al Código Fiscal de la Federación y a las leyes de Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos y Federal de Derechos”, dentro del cual se incorporó la reforma al artículo 119-M de la Ley del Impuesto sobre la Renta para quedar como la Sección III (“Del Régimen de los Pequeños Contribuyentes”).

Dentro de dicho artículo 119-M de la Ley del Impuesto sobre la Renta para el ejercicio fiscal de 1998 se establece que las personas físicas que obtengan ingresos de los señalados en el Capítulo II (“De los Ingresos por Actividades Empresariales y Profesionales”) del Título IV (“De las Personas Físicas”) de la referida ley, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en la Sección III (“Del Régimen de los Pequeños Contribuyentes”), siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial y los intereses obtenidos en el año de calendario anterior, no hubieran excedido de, aproximadamente, \$2',000,000 pesos.

Continúa señalando el artículo 119-M de la ley en cuestión que los contribuyentes que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, de autotransporte de carga o pasajeros, así como a las artesanales, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esa Sección III, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial y los intereses obtenidos en el año de calendario anterior no hubieran excedido de \$2'000,000 pesos.

De lo anterior se desprende que a partir del 1° de enero de 1998, las personas físicas que realizaran actividades empresariales y profesionales, o bien, que se dedicaran a realizar actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, de autotransporte de carga o pasajeros, así como a las artesanales, cuyos ingresos acumulables al año no hubieran excedido de dos millones de pesos, aproximadamente, se encontraban en posibilidad de pagar el impuesto sobre la renta conforme al Régimen de los Pequeños Contribuyentes que se incorporó a la ley en cuestión mediante la reforma fiscal publicada el 29 de diciembre de 1997.

En ese sentido, las personas físicas que pudieran encuadrar dentro de los supuestos señalados en el párrafo anterior, se encontraban en posibilidad de calcular el impuesto sobre la renta que les correspondiera conforme a los términos señalados en la referida Sección III de la ley en bajo estudio.



Al calificar como contribuyentes a quienes les resultaba aplicable lo previsto en la referida fracción debían entonces calcular el impuesto sobre la renta que les correspondiera aplicando el 2.5% al total de los ingresos cobrados en efectivo, bienes o servicios, generados por la realización de su actividad empresarial.

Los ingresos antes señalados podían ser disminuidos con un monto equivalente a tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año correspondiente al ejercicio de que se trate<sup>8</sup>.

Dentro del Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público con Proyecto de Ley que modifica diversas Disposiciones Fiscales, la referida comisión expuso que la incorporación del Régimen de Pequeños Contribuyentes resultó necesaria a fin de proporcionar un marco jurídico sencillo que permitiera al comercio informal regularizar su situación a través del establecimiento de regímenes prácticos y de fácil cumplimiento.

Esto es, el Régimen de Pequeños Contribuyentes surgió como una necesidad de crear un mecanismo de fácil cumplimiento que permitiera a cierto sector de la economía mexicana regularizar su situación fiscal.

En ese sentido, la referida Comisión señaló que se considera justificado establecer un esquema sencillo reformando los artículos 119-M y 119-N de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio fiscal de 2017.

La reforma fiscal antes señalada trajo como consecuencia que se modificaran los referidos artículos estableciendo que los contribuyentes que obtengan hasta \$2'000,000 pesos, determinen el impuesto sobre la renta aplicando la tasa del 2.5% a sus ingresos, disminuidos con el equivalente a tres salarios mínimos, realizando pagos semestrales, los cuales tendrían el carácter de pago definitivo.

Por lo anterior, a partir del ejercicio fiscal de 2014 entraría en vigor este nuevo régimen denominado Régimen de los Pequeños Contribuyentes, bajo la premisa de que éste simplificaría las obligaciones que tendrían este tipo de contribuyentes personas físicas (bajos escalafones).

Lo anterior, toda vez que el cumplimiento de dichas obligaciones sería más fácil que el régimen fiscal previsto para la generalidad de las personas físicas que no encuadren dentro de los supuestos previstos para tributar dentro del Régimen

---

<sup>8</sup> El salario mínimo previsto para cada una de las áreas geográficas del ejercicio de 2018 fue el siguiente:

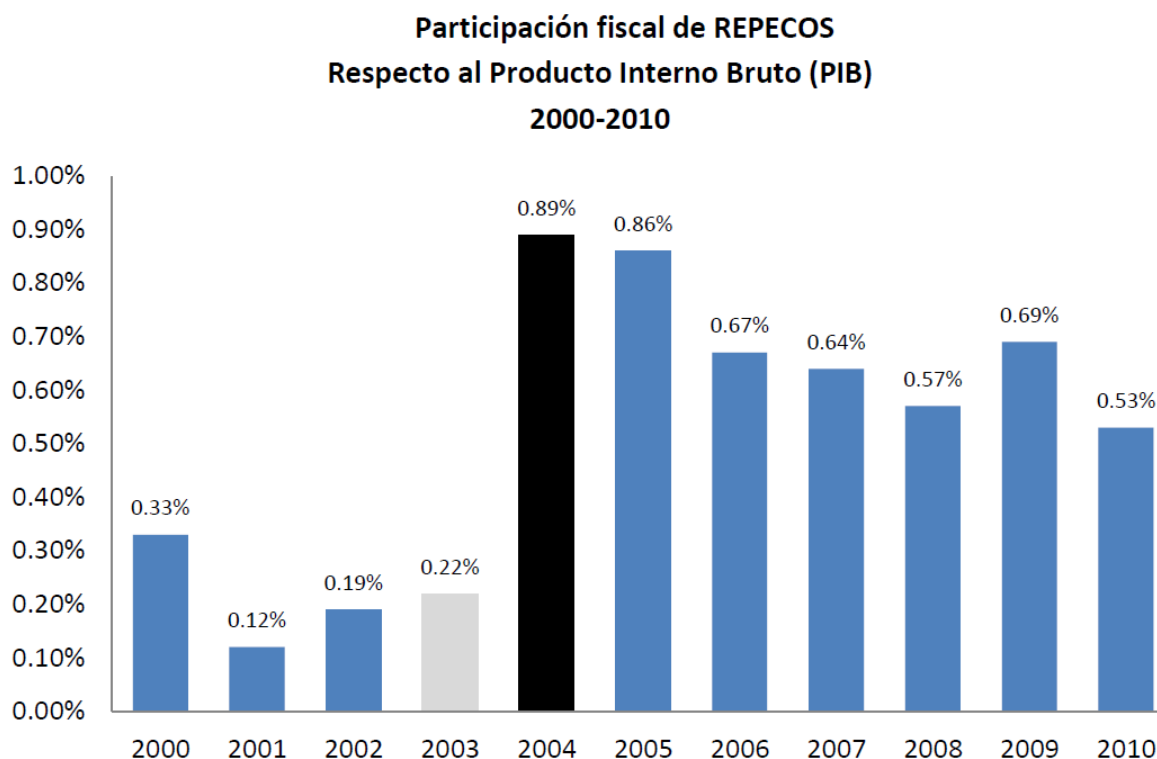
- i. área geográfica "A": \$30.20 pesos;
- ii. área geográfica "B": \$28.00 pesos, y
- iii. área geográfica "C": \$26.00 pesos.



de los Pequeños Contribuyentes, tanto en el cumplimiento de obligaciones como en la propia determinación del impuesto.

Además de que dadas tales facilidades muchos mexicanos que se encuentran dentro del comercio informal pudieran llegar a incorporarse a la parte de la economía mexicana que se encuentra dentro del comercio formal.

No obstante, a continuación, se muestra una gráfica de la participación fiscal de los contribuyentes que tributaron conforme al Régimen de los Pequeños Contribuyentes respecto al Producto Interno Bruto en los ejercicios fiscales de 2000 a 2010<sup>9</sup>:



De lo anterior, si bien dentro del Régimen de los Pequeños Contribuyentes se encontraba el 80% de los trabajadores independientes del comercio formal conforme a lo señalado por el Servicio de Administración Tributaria en dichos

<sup>9</sup> Gráfica obtenida del Documento Técnico denominado “*Régimen de Incorporación Fiscal*” emitido por la Subprocuraduría del Análisis Sistemático y Estudios Normativos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado por ésta en diciembre de 2013.



ejercicios, la participación de dicho régimen respecto al Producto Interno Bruto (PIB) en diez años no logró superar el 1% del mismo.

Incluso, conforme a lo que ha manifestado el Servicio de Administración Tributaria, las cifras recaudadas en los años de 2000 a 2010 por concepto de impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado por virtud del Régimen de los Pequeños Contribuyentes no logró reflejar un alza en la recaudación del Estado mexicano.

En un periodo de 10 años, el Régimen de los Pequeños Contribuyentes únicamente logró incrementar su recaudación en un 17%. Incluso, estados como Nuevo León, el Estado de México y Guanajuato, así como la hoy Ciudad de México, en el referido periodo de 10 años (2000 a 2010), sufrieron una baja en la recaudación de los contribuyentes adheridos a este régimen fiscal, conforme a las cifras publicadas por el Servicio de Administración Tributaria.

Lo anterior puede ser verificado conforme a la siguiente tabla de datos<sup>10</sup>:

**Recaudación Total para REPECOS (IVA e ISR) por Entidad Federativa en Miles de Pesos Corrientes**

Periodo	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
<b>Total</b>	2,301,761	1,645,072	969,319	1,315,385	1,065,461	998,152	1,705,363	2,110,512	2,537,822	2,611,324	2,699,567
<b>Aguascalientes</b>	29,877	24,299	13,541	13,603	10,224	13,041	14,922	18,440	22,464	22,951	20,916
<b>Baja California</b>	134,350	89,319	52,257	78,374	65,902	53,547	105,156	161,490	173,269	169,995	185,034
<b>Baja California Sur</b>	23,322	17,100	9,760	12,731	11,508	11,379	14,823	12,178	15,307	15,466	16,445
<b>Campeche</b>	10,790	7,807	6,546	8,953	6,787	7,265	12,220	14,059	17,208	17,155	18,155
<b>Coahuila</b>	105,456	70,781	35,105	43,524	36,840	36,053	43,819	44,913	57,794	63,427	56,236
<b>Colima</b>	13,604	11,757	7,378	6,095	8,188	9,322	34,965	35,791	39,540	34,904	46,345
<b>Chilapas</b>	36,203	26,068	16,860	20,667	15,967	20,807	37,225	48,027	52,232	63,845	66,296
<b>Chihuahua</b>	115,481	79,512	44,958	59,264	51,338	49,453	88,912	103,494	113,610	118,167	119,385
<b>Distrito Federal</b>	362,178	228,184	96,014	130,928	113,864	87,619	173,012	206,888	203,404	195,175	192,347
<b>Durango</b>	16,643	12,486	9,512	11,764	17,054	8,300	15,542	22,341	25,393	22,267	22,241
<b>Guanajuato</b>	97,275	68,796	48,870	67,782	46,525	27,969	46,320	42,384	47,891	52,010	54,327
<b>Guerrero</b>	26,916	20,776	17,954	23,756	18,838	17,836	26,594	37,819	38,288	39,018	39,980
<b>Hidalgo</b>	31,730	21,305	15,675	21,607	16,105	13,965	18,776	39,811	50,552	51,286	48,798
<b>Jalisco</b>	236,778	198,664	104,954	128,352	95,195	109,119	189,565	241,514	302,978	295,440	315,845
<b>México</b>	157,280	131,729	74,881	99,444	74,292	68,021	124,131	149,622	171,744	150,452	145,962
<b>Michoacán</b>	60,933	43,789	36,710	51,583	39,835	35,461	68,638	86,954	95,742	102,614	136,923
<b>Morelos</b>	24,911	17,242	13,150	27,507	15,519	12,645	21,646	5,739	13,758	15,220	16,385
<b>Nayarit</b>	19,319	17,498	15,367	24,931	19,819	17,333	35,459	53,637	55,389	54,236	49,467
<b>Nuevo León</b>	154,195	99,057	41,896	55,774	45,865	44,347	59,095	71,422	114,217	130,987	111,092
<b>Oaxaca</b>	23,754	17,700	13,624	20,337	15,980	17,095	23,929	35,286	50,577	54,494	59,134
<b>Puebla</b>	55,667	36,477	23,030	32,574	23,623	20,437	55,732	72,273	121,708	132,380	137,110
<b>Querétaro</b>	50,090	32,980	18,281	22,833	18,135	15,056	32,408	40,610	47,132	51,025	55,074
<b>Quintana Roo</b>	42,329	31,626	22,205	29,394	24,868	30,442	43,940	54,533	82,687	86,542	97,822
<b>San Luis Potosí</b>	37,870	27,844	20,036	28,163	22,158	19,665	37,483	49,102	57,589	52,653	52,322
<b>Sinaloa</b>	65,229	47,159	35,014	48,860	40,768	37,755	45,539	58,888	63,942	74,561	91,115
<b>Sonora</b>	67,813	48,474	27,059	36,574	40,006	53,177	57,240	72,071	91,809	93,004	105,768
<b>Tabasco</b>	28,978	20,859	12,971	17,499	13,949	10,376	18,522	19,709	10,549	29,887	31,878
<b>Tamaulipas</b>	103,945	73,821	44,701	58,641	47,661	45,233	71,625	87,116	104,377	107,803	99,781
<b>Tlaxcala</b>	8,412	6,071	4,182	5,849	4,011	4,108	8,591	9,957	15,995	16,933	17,769
<b>Veracruz</b>	98,557	69,047	52,704	76,642	63,101	58,971	109,800	136,930	167,656	175,029	167,064
<b>Yucatán</b>	41,824	31,525	18,689	28,183	23,202	19,411	30,405	36,477	48,423	50,057	58,519
<b>Zacatecas</b>	20,052	15,320	15,437	23,198	18,334	22,944	39,330	41,039	64,597	72,340	64,031

<sup>10</sup> Recuperado de:

[http://omawww.sat.gob.mx/administracion\\_sat/estudios\\_evasion\\_fiscal/Documents/Entrega\\_Ver\\_2012\\_FI\\_NALrepecos.pdf](http://omawww.sat.gob.mx/administracion_sat/estudios_evasion_fiscal/Documents/Entrega_Ver_2012_FI_NALrepecos.pdf)



Luego entonces, dentro de la iniciativa de Reforma Hacendaria presentada por el Titular del Ejecutivo Federal el 8 de septiembre de 2013, se propuso la expedición de una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, en la cual el Ejecutivo Federal propuso un nuevo régimen a fin de que esta vez sí se estableciera un régimen fiscal que lograra aumentar la incorporación de los trabajadores independientes del comercio informal a la economía formal mexicana dados los resultados obtenidos por los regímenes fiscales previamente contenidos en la referida ley.

#### **IV. *Regímenes fiscales simplificados en otros países***

Antes de atender al Régimen de Incorporación Fiscal objeto de análisis en el presente, considero relevante hacer mención de que este tipo de regímenes fiscales que se encuentran dirigidos a los agentes de una economía ubicados en el sector informal o a los contribuyentes de pequeños y medianos negocios, incluso familiares, no han resultado meramente exclusivos de países en vías de desarrollo o en economías crecientes como resulta ser el caso de la economía mexicana.

Países consolidados a nivel macroeconómico también han incorporado dentro de sus leyes fiscales diversos regímenes simplificados o de menor imposición, cuya finalidad u objetivo es fomentar la incorporación a la formalidad de contribuyentes que se encuentren en el sector informal de sus economías, o bien, de otorgar un beneficio fiscal a este tipo de contribuyentes a fin de fomentar el desarrollo de las economías de cada uno de estos país.

A manera de ejemplo, a continuación se analizaran algunos casos de economías que se encuentran dentro de un bloque superior al de la economía mexicana, así como algunos casos de países latinoamericanos que resultan ser más similares

##### *Estados Unidos de América*

A manera de ejemplo, dentro de la legislación en materia fiscal de los Estados Unidos de América han existido distintos regímenes especiales para fomentar la atracción o incorporación de pequeños negocios o negocios familiares al sector formal, tales como el *self-employment tax* (impuesto de autoempleo) y el *family business tax simplification* (simplificación de impuestos para negocios familiares).

En el caso de del primer impuesto de los Estados Unidos de América (impuesto de autoempleo), éste resulta aplicable para todas aquellas personas físicas o negocios de un solo propietario que hayan obtenido ingresos menores a



los 400 dólares americanos, los cuales quedan gravados a una tasa del 15.3%<sup>11</sup>. Esta tasa resulta menor en gran medida en comparación con la tasa general bajo la cual se podría encontrar gravada una persona física que obtenga ingresos que rebasen el límite previsto de 400 dólares americanos.

### Canadá

Por otro lado, el gobierno de Canadá mediante el memorándum 2.2. *Goods and Services Tax (GST)/Harmonized Sales Tax (HST)* emitido con fecha de mayo de 1999, incluyó dentro de su marco y legislación fiscal un régimen fiscal específico para los pequeños negocios y contribuyentes de baja tributación, el cual fue denominado: *Small Supplier* (pequeño proveedor)<sup>12</sup>.

En el caso de este régimen fiscal canadiense, quienes tributan conforme al mismo son susceptibles de gozar ciertos beneficios de carácter fiscal los cuales pueden representar un pago menor con respecto a los impuestos que causen, teniendo como único requisito que realicen actividades comerciales o empresariales y que sus ingresos sean menores al límite establecido para tales efectos.

### Reino Unido

En el caso del Reino Unido, dentro de la legislación fiscal que regula al conjunto de países que conforman a este reino, se incorporó un régimen fiscal para el autoempleo, tal como en el caso del marco fiscal de los Estados Unidos de América. Este régimen fiscal cual incluye ciertos beneficios en materia de impuesto sobre la renta, seguridad social e impuesto al valor agregado, tal como en el caso del Régimen de Incorporación Fiscal previsto actualmente en la Ley del Impuesto sobre la Renta mexicana que prevé beneficios fiscales en estos tres rubros en particular.

### Países latinoamericanos

Adicionalmente, si bien como se desprende de lo anterior diversos países que representan economías mayormente desarrolladas que la de México prevén este tipo de regímenes, también en el caso de países que resultan más similares a la economía mexicana como lo son Argentina, Chile y Colombia prevén este tipo de regímenes fiscales dirigidos a las personas físicas y empresas pequeñas que

---

<sup>11</sup> O'Brien, Sarah, "Tax day comes with an extra tax for the self-employed", publicado el 16 de abril de 2018. Recuperado de:

<https://www.cnbc.com/2018/04/16/dont-overlook-this-extra-tax-day-task-if-youre-self-employed.html>

<sup>12</sup> La consulta de este memorándum puede realizarse en el sitio siguiente:

<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/2-2/small-suppliers.html>



son consideradas o agrupadas bajo el término de “pequeños contribuyentes” o “contribuyentes de sector primario” dado su nivel de ingreso o el giro de sus actividades, respectivamente.

### Chile

Por mencionar alguno de estos casos de países latinoamericanos, dentro de la legislación fiscal chilena se han establecido dos regímenes fiscales distintos tanto en materia de impuesto sobre la renta como en materia de impuesto al valor agregado, los cuales han sido nombrados: Régimen de tributación simplificada del impuesto a la renta y Régimen de tributación simplificada del impuesto al valor agregado.

El régimen en materia de impuesto sobre la renta se encuentra dirigido para pequeñas empresas y negocios individuales para los cuales se establece cierto límite de ingresos a fin de que sean elegibles para participar en este régimen. Una vez que se determina que se los contribuyentes pueden tributar conforme a este régimen, les son otorgadas diversas facilidades como lo es llevar una contabilidad simplificada. El segundo régimen fiscal, el cual resulta ser en materia de impuesto al valor, es un régimen fiscal cuya búsqueda es fomentar el comercio de este tipo de contribuyentes “pequeños” otorgándoles ciertas facilidades para la realización de sus actividades.

De lo anterior, resulta evidente que México no ha sido el único país que ha buscado incorporar dentro de su legislación fiscal ciertos regímenes fiscales que: i) fomenten el crecimiento de los pequeños contribuyentes; ii) otorguen facilidades respecto de las actividades realizadas por este tipo de contribuyentes, y iii) establezcan tasas preferenciales para los pequeños negocios.

De esta forma, se procede a realizar el análisis del caso específico mexicano del Régimen de Incorporación Fiscal, pues como las propias autoridades fiscales lo han mencionado en distintos medios y comunicados, el Régimen de los Pequeños Contribuyentes incluido en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2013 no obtuvo los resultados esperados en su objetivo por incorporar a la economía formal a los agentes del sector informal mexicano e incluso, el referido régimen fiscal dio cabida a ciertos abusos y malas prácticas por parte de los contribuyentes que comenzaron a tributar conforme a dicho régimen, por lo que fue necesario incorporar un nuevo régimen con reglas, beneficios y facilidades distintas, pero con el mismo objetivo que se ha tenido a través de estos distintos regímenes fiscales que han tenido lugar en la legislación fiscal mexicana.

## **V. Reforma fiscal 2014**



El 8 de septiembre de 2013, el Titular del Poder Ejecutivo Federal presentó ante la Mesa Directiva de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión el proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.

En la exposición de motivos del referido proyecto de decreto, el Titular del Poder Ejecutivo Federal manifestó que dada la necesidad para el desarrollo del país, dentro del texto se estaba proponía un nuevo régimen para personas físicas que tienen ingresos por actividades empresariales y profesionales.

Dada la relevancia de los motivos que fueron expuestos antes señalados para el análisis que se efectuará más adelante en el presente respecto del Régimen de Incorporación Fiscal, a continuación, se transcribe parte del documento turnado a la Cámara de Diputados de nuestro H. Congreso de la Unión en el cual fueron expuestas los motivos respecto de la inclusión a la Ley del Impuesto sobre la Renta respecto del referido régimen fiscal:

*“... Otro aspecto relevante de la Reforma Hacendaria es que promueve la formalidad de la economía.*

*Como ya lo sabemos y lo he citado en distintas ocasiones, sabemos que hoy seis de cada diez empleos son informales; es decir, dos de cada tres mexicanos trabajan en la informalidad.*

*Se trata de un verdadero cambio de paradigma. Al crearse nuevas reglas se inducirá a las empresas y a los trabajadores a incorporarse al sector formal.*

*Para ello se establece un régimen de incorporación fiscal para nuevos emprendedores, o para los negocios informales que decidan regularizarse, en el que inicialmente no pagarán impuestos en su incorporación al sistema, y sus obligaciones sólo habrán de incrementarse de manera gradual.*

*Mientras tanto, sus trabajadores, y ésta es la prestación que tendrán en este incentivo para incorporarse a la formalidad, sus trabajadores contarán con los beneficios del IMSS, con un subsidio en el pago de sus cuotas, gozarán de la protección del nuevo Seguro de Desempleo y, además, tendrán acceso al crédito para la vivienda.*

*Por su parte, las micro, pequeñas y medianas empresas, que son las que generan el mayor empleo en nuestro país, que decidan adoptar este régimen de incorporación, podrán acceder a créditos de la*



*Banca de Desarrollo, así como a apoyos y financiamientos del nuevo Instituto Nacional del Emprendedor.*

*Otra medida para impulsar la formalidad es disminuir, las cuotas de seguridad social para los trabajadores de bajos ingresos, ya que actualmente llegan a pagar hasta casi 30 por ciento de su sueldo, lo cual resulta verdaderamente insostenible e injusto para los trabajadores que menos ganan.*

*En síntesis. El régimen de incorporación es una propuesta para cambiar los incentivos en favor de la formalidad. Por los beneficios que ofrece, convendrá más a los negocios ser formales que mantenerse en la informalidad.”<sup>13</sup>*

De lo anterior se desprende que, dado que en México seis de cada diez empleos son informales, lo cual se traduce a que dos de cada tres mexicanos trabajan en la informalidad, según se señala en la exposición de motivos antes transcrita, fue necesaria la inclusión dentro de la Ley del Impuesto sobre la Renta de un nuevo régimen que “cambiara el paradigma” a fin de poder realizar una inclusión de las personas que se encuentran en la informalidad al padrón de contribuyentes del comercio formal mexicana.

Lo anterior, pues los regímenes anteriores al Régimen de Incorporación Fiscal no reflejaron un impacto ni en la recaudación de los tributos ni en la economía mexicana a través de un incremento comparado con el Producto Interno Bruto (PIB) del país como se profundizará más adelante.

## **V.1. Política recaudatoria de la reforma fiscal 2014**

Si bien el Régimen de Incorporación Fiscal se presenta como un régimen fiscal de facilidad para promover la inclusión de los ciudadanos que se encuentran en la informalidad, otro motivo extrafiscal que pudiera estar detrás de este nuevo régimen fiscal pudiera ser la política recaudatoria que giró en torno a la reforma fiscal que tuvo como resultado la publicación de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de 2014.

Esto, pues ante los problemas de finanzas públicas a los que se enfrentaba México anteriores al año de 2014 y la crisis económica mundial que se dio en años

---

<sup>13</sup> Recuperado de: <http://www.presidencia.gob.mx/articulos-prensa/palabras-del-presidente-de-los-estadosunidosmexicanos-licenciado-enrique-pena-nieto-durante-la-presentacion-de-la-iniciativa-de-reforma-hacendaria-que-tuvo-lugar-en-el-salon-adolfo-lopez-mateos-d/>



anteriores a éste, la política que pareció estar detrás de la reforma fiscal de 2014 fue una política meramente recaudatoria.

A mi parecer, esta situación quedó en evidencia con la incorporación del Régimen de Incorporación Fiscal, pues si bien como se desprende de la exposición de motivos antes transcrita el motivo de este régimen fue la incorporación de los ciudadanos al comercio formal, a diferencia de los regímenes anteriores a éste, previamente analizados, el Régimen de Incorporación Fiscal es un régimen temporal y de transición y no así un régimen permanente como lo eran sus antecesores, lo que pudiera traer como consecuencia en un largo plazo una mayor recaudación por parte del Estado mexicano.

Conforme a los datos publicados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en su Informe Tributario y de Gestión, los ingresos del sector público originados por el cobro de contribuciones e impuestos promediaron el 15.8% del Producto Interno Bruto (PIB) en 2014, este número es inferior a otros países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), situación que era conocida por los dirigentes del país.

A continuación, se muestra una gráfica con los ingresos del Gobierno Federal en 2013 respecto del PIB para México y otros países miembros de la OCDE<sup>14</sup>:

---

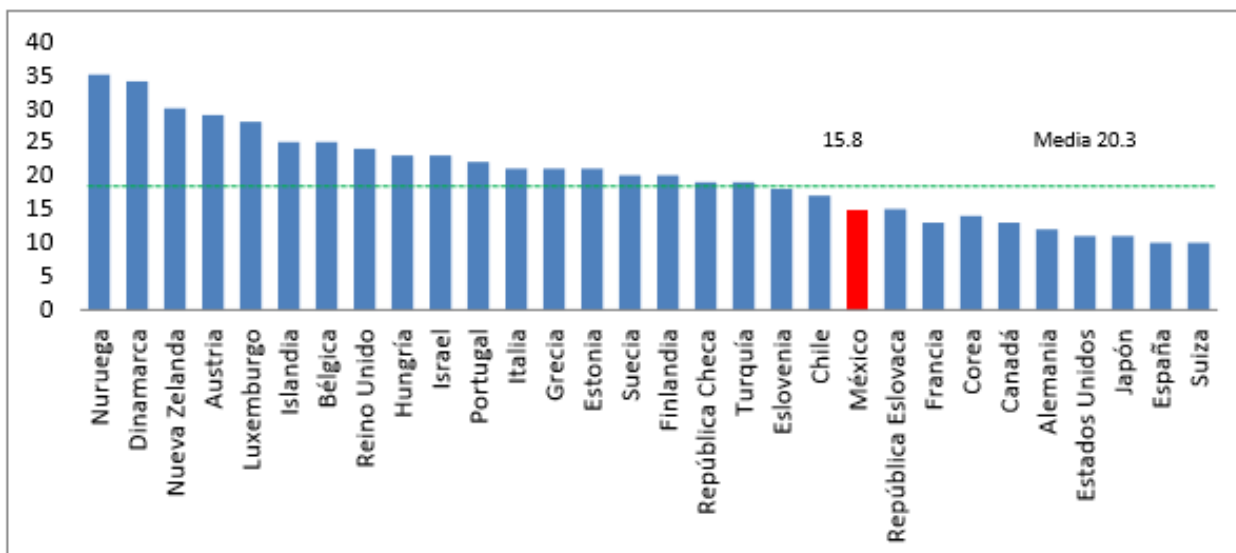
<sup>14</sup> Fuente: Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Recuperado de:

[http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia\\_focalizada/Documents/itg2015\\_t1/Informe\\_Tributario.pdf](http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_focalizada/Documents/itg2015_t1/Informe_Tributario.pdf)



Gráfica 2.2. Ingresos del Gobierno Federal 2013 OCDE  
Porcentaje Respecto al PIB



Luego entonces, si bien el Régimen de Incorporación Fiscal fue una medida para incorporar a los ciudadanos ubicados en la informalidad, el que este régimen pareciera ser un régimen de transición más que un régimen permanente, hace sentido con una política recaudatoria por parte de nuestros dirigentes; idea que será retomada más adelante, pues los contribuyentes que tributan conforme a este régimen parecieran no tener un trato especial dadas sus condiciones, sino que más bien gozan de un régimen de transición considerando las características especiales de los contribuyentes a quienes les resulta aplicable este régimen específico.

## V.2. Marco teórico del Régimen de Incorporación Fiscal

### V.2.1. Impuesto sobre la renta

Como marco teórico del régimen fiscal en cuestión, cabe señalar que el Régimen de Incorporación Fiscal se encuentra regulado en el artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2014, en el cual se señala que los contribuyentes personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, que enajenen bienes o presenten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta conforme a la Sección II del referido artículo 111, es decir, conforme al referido régimen de incorporación.

Lo anterior, siempre y cuando los ingresos propios de las referidas actividades empresariales que sean obtenidos por los contribuyentes en el



ejercicio fiscal inmediato anterior de que se trate no hubieran excedido de la cantidad de 2'000,000 pesos.

El impuesto que se determine conforme al Régimen de Incorporación Fiscal antes mencionado se calculará y enterará de forma bimestral.

Para determinar este impuesto, los contribuyentes del régimen considerarán los ingresos cuando se cobren efectivamente y deducirán las erogaciones efectivamente realizadas en el ejercicio para la adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos.

El monto del impuesto que corresponda se determinará conforme a la tarifa bimestral prevista en el propio artículo 111 en cuestión, cuya tasa variable oscilar entre un 1.92% y un 35%.

Si bien, hasta ahora el Régimen de Incorporación Fiscal pareciera ser el mismo régimen general de los contribuyentes que realizan actividades empresariales en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, más adelante en el artículo 111 bajo estudio se señala que el impuesto que se determine en los términos anteriores se podrá disminuir conforme a los porcentajes y de acuerdo al número de años que tengan tributando en el régimen en cuestión, conforme a los siguiente:

<b>Años</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>9</b>	<b>10</b>
<b>(%) de reducción</b>	100%	90%	80%	70%	60%	50%	40%	30%	20%	10%

De lo anterior, se desprende que los contribuyentes que tributen conforme al Régimen de Incorporación Fiscal no pagarán impuesto alguno en el primer año en el que tributen conforme a este régimen y posteriormente tendrán un crédito que irá disminuyendo gradualmente hasta que al término de 10 años comiencen a pagar el impuesto sobre la renta conforme a las reglas generales de los contribuyentes que realicen actividades empresariales.

#### V.2.2. Beneficios en materia de seguridad social

En materia de seguridad social, los beneficios relacionados con las cuotas obrero-patronales en el Régimen de Incorporación Fiscal se dieron a conocer en el Diario Oficial de la Federación el 8 de abril y 1° de julio de 2014, respectivamente.

Las disposiciones que se dieron a conocer en esta materia son las siguientes:



- a. El Decreto por el que se otorgan estímulos para promover la incorporación a la seguridad social, y
- b. el Acuerdo relativo a la aprobación de las disposiciones de carácter general para la aplicación del estímulo fiscal al pago de las cuotas obrero-patronales al Seguro Social.

Las referidas publicaciones tienen por objeto establecer ciertos beneficios en el pago de cuotas obrero-patronales para las personas físicas que tributen en el Régimen de Incorporación Fiscal y que se encuentren obligadas a inscribir a los trabajadores con los que cuente para realizar sus actividades empresariales al régimen obligatorio de la Ley del Seguro Social.

### V.2.3. Impuesto al valor agregado e impuesto especial sobre producción y servicios

El 26 de diciembre de 2013 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa.

Dentro del artículo séptimo del referido decreto se señala que 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 bajo estudio y cumplan con las obligaciones que se establecen en éste, podrán optar por aplicar los siguientes estímulos fiscales:

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

Lo anterior, siempre que los contribuyentes antes señalados no hayan trasladado 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 de impuesto al valor agregado y que no realicen acreditamiento alguno del mismo impuesto que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.

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



De la misma manera, para que resulte aplicable el referido estímulo fiscal, los contribuyentes no se encontrarán en posibilidad de realizar el traslado del impuesto que se determine a los adquirentes de los bienes o al receptor de los servicios, cantidad alguna por concepto del impuesto especial sobre producción y servicios y que no realizar acreditamiento alguno del impuesto especial sobre producción y servicios que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes.

Por su parte, el 10 de septiembre de 2014 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se otorgan beneficios fiscales a quienes tributen en el Régimen de Incorporación Fiscal, el cual prevé, a su vez, que los contribuyentes personas físicas que opten por tributar conforme al referido régimen y que cumplan con las obligaciones previstas para ellos en la Ley del Impuesto sobre la Renta, podrán optar por pagar el impuesto al valor agregado y el impuesto especial sobre producción y servicios que, en su caso, corresponda para las actividades que realicen con el público en general, conforme a lo siguiente:

- I. Se aplicarán los porcentajes que a continuación se listan al monto de las contraprestaciones efectivamente cobradas afectas al pago del impuesto al valor agregado del bimestre de que se trate para lo cual se deberá considerar el giro o actividad a la que se dedique el contribuyente como sigue:

<b>Sector económico</b>	<b>Porcentaje (%) IVA</b>
Minería	8%
Manufactura y/o construcción	6%
Comercio (incluye arrendamiento de bienes muebles)	2%
Prestación de servicios	8%
Negocios dedicados exclusivamente a la venta de alimentos y/o medicinas	0%

- II. Por otra parte, se aplicarán los porcentajes que a continuación se listan al monto de las contraprestaciones efectivamente cobradas por las actividades afectas al pago de impuesto especial sobre producción y servicios en el bimestre de que se trate, considerando el tipo de bienes que sean enajenados por el contribuyente, tal y como sigue:

<b>Descripción</b>	<b>Porcentaje (%) IEPS</b>
Alimentos no básicos de alta densidad calórica, cuando el contribuyente sea comercializador	1%
Alimentos no básicos de alta densidad calórica, cuando el contribuyente sea fabricante	3%
Bebidas alcohólicas (no incluye cerveza), cuando el	10%



contribuyente sea comercializador	
Bebidas alcohólicas (no incluye cerveza), cuando el contribuyente sea fabricante	21%
Bebidas saborizadas, cuando el contribuyente sea fabricante	4%
Cerveza cuando el contribuyente sea fabricante	10%
Plaguicidas	1%
Puros y otros tabacos hechos a mano, cuando el contribuyente sea fabricante	23%
Tabacos en general, cuando el contribuyente sea fabricante	120%

Los contribuyentes que determinen los impuestos que les corresponda conforme a lo antes señalado, tanto para el impuesto al valor agregado como para el impuesto sobre producción y servicios, podrán aplicar los porcentajes de reducción del 100% al 10% conforme a la tabla prevista en el artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por su parte, el 11 de marzo de 2015 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por medio del cual se ampliaron los beneficios fiscales, en materia de impuesto al valor agregado e impuesto especial sobre producción y servicios a los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal.

Mediante este referido decreto se estableció que los contribuyentes, personas físicas, que en 2014 optaron por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal, podrán aplicar el 100% de reducción del impuesto sobre la renta que determinen en el segundo año de tributación en el régimen.

Además, quienes aplicarán lo previsto en el decreto de fecha 10 de septiembre de 2014, podrán aplicar el 100% de reducción en el impuesto al valor agregado y el impuesto especial sobre producción y servicios, por las actividades que realicen con el público en general durante su segundo año de tributación en el régimen.

Además del régimen fiscal previsto a partir del artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la renta, así como de los diversos decretos en los que se han ampliado los beneficios contenidos en dicho artículo, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) ha publicado diversas reglas aplicables a quienes tributen conforme a este régimen para otorgar distintas facilidades y reglas benéficas específicas que resultan aplicables en ciertos casos, siempre que se cumpla con las obligaciones establecidas para este tipo de contribuyentes.



## Discusión

De lo anterior se desprende que el Régimen de Incorporación Fiscal ha tenido como resultado el que existan diversos créditos fiscales, en materia de impuesto sobre la renta, para los contribuyentes que tributen conforme este régimen en particular; los cuales llegan a ser hasta del 100% del impuesto sobre la renta determinado conforme a dicho régimen en los primeros años.

Por su parte, en materia del impuesto al valor agregado, quedó en evidencia que mediante el artículo séptimo del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013, se 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, con el debido cumplimiento de sus obligaciones, apliquen 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 crédito antes descrito será acreditable contra el referido impuesto que deban pagar por la realización de dichas operaciones.

En el ámbito fiscal, mucho se ha dicho sobre el régimen en cuestión y sus beneficios: (i) si este régimen provoca un trato diferenciado entre particulares que se encuentran en una misma situación; (ii) si el mismo produce un desequilibrio entre los contribuyentes y su capacidad contributiva; (iii) si el régimen corresponde a un paraíso fiscal pues no existe pago de impuestos en los primeros años en los que se tribute conforme al mismo; (iv) si resulta violatorio de los principios constitucionales en materia fiscal; (v) si su fin es extrafiscal por lo cual este régimen especial no debiera estar supeditado a los referidos principios constitucionales en materia fiscal.

De igual manera, en torno al estímulo fiscal contenido en el artículo séptimo del decreto antes señalado existen diversas discusiones sobre su justificación y validez; incluso, dentro del ámbito fiscal ha llamado la atención su existencia, pues si bien en dicho artículo se prevé un estímulo fiscal cuyo objetivo principal es promover el comercio formal a través del Régimen de Incorporación Fiscal para propiciar la atracción de mayores contribuyentes al sector formal de la economía mexicana, tal y como se señala en el Considerando del multicitado decreto<sup>15</sup>; este

---

<sup>15</sup> En el Considerando del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013, el Titular del Ejecutivo, Enrique Peña Nieto, señaló lo siguiente:



estímulo fiscal versa sobre un impuesto indirecto como lo es el impuesto al valor agregado y no así sobre un impuesto que grave los ingresos o la renta de los contribuyentes como lo es el impuesto sobre la renta.

Lo anterior pues el impuesto al valor agregado no es un impuesto directamente relacionado con los ingresos o la renta de los contribuyentes como lo es el impuesto sobre la renta, cuyo objeto directo sí es la renta obtenida por los

---

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

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

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

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

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



contribuyentes, consecuentemente, no hace sentido otorgar un estímulo fiscal respecto del impuesto al valor agregado considerando su justificación en apoyar a un sector desfavorecido económicamente.

Luego entonces, ¿será verdad que este régimen fiscal y los estímulos fiscales inherentes a él provocan que exista un trato diferenciado entre las personas que contribuyen al gasto público del Estado mexicano?

O más bien, por otro lado, ¿son reglas fiscales específicas que promueven la inclusión de las personas físicas ubicadas en un sector distinto (la informalidad) mediante la incorporación gradual de éstas al régimen fiscal general de las personas físicas con actividades empresariales?

Lo anterior implicaría que el Régimen de Incorporación Fiscal no corresponde a un trato diferenciado, sino más bien se trata de un régimen de transición para todos aquellos que se encuentran en la informalidad y que deciden migrar al sector del comercio formal de la economía mexicana.

El cual, cabe señalar, persigue un fin extrafiscal, desde mi personal punto de vista, como lo es el crecimiento y desarrollo de la economía mexicana en favor de los habitantes del país en su conjunto.



# Planteamiento

A través del presente se tratará de explicar, en primera instancia, si el Régimen de Incorporación Fiscal y los beneficios que conlleva tributar conforme a este régimen provocan un trato diferenciado entre particulares del Estado mexicano; específicamente, en materia del impuesto al valor agregado, en virtud del estímulo fiscal contenido en el séptimo párrafo del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013, a través del cual se pudiera llegar a concluir que dicho régimen y sus beneficios inherentes promueven un trato diferenciado, por lo que resultan violatorios de ciertos de los principios constitucionales en materia fiscal.

O bien, por el contrario, si este régimen y su regulación corresponden más bien a un régimen de transición que persigue una mayor recaudación fiscal para el Estado mexicano al incorporar a mayores personas de la población mexicana al comercio formal que actualmente se encuentran ubicados en la informalidad, promoviendo el desarrollo de la economía mexicana; es decir, persiguiendo un objetivo extrafiscal en favor de todos los habitantes del país.

En caso de llegar a concluir primeramente que las reglas fiscales aplicables al Régimen de Incorporación Fiscal y los estímulos fiscales inherentes a este régimen sí tiene como consecuencia un trato diferenciado entre los contribuyentes del Estado mexicano, será necesario determinar subsecuentemente si derivado de lo anterior es que los principios constitucionales en materia fiscal se ven violados o puestos en riesgo por dichas reglas y estímulos fiscales.

O bien, por el contrario, si los objetivos extrafiscales que se lleguen a fijar en torno a este régimen fiscal justifican este trato diferenciado en favor del desarrollo y crecimiento del país poniendo por encima de los intereses de algunos particulares, el desarrollo y crecimiento de la economía mexicana, lo cual se traduce en un beneficio mayor y generalizado para todos los integrantes del país.



# **Análisis doctrinal y comentarios**

A fin de determinar si el Régimen de Incorporación Fiscal, sus beneficios fiscales y sus reglas particulares, tal como el estímulo fiscal previsto en el artículo séptimo del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013, conllevan a un trato diferenciado entre los contribuyentes del Estado mexicano y si esta situación implica que dicho régimen y su marco regulatorio resultan violatorios de ciertos principios constitucionales en materia fiscal, considero que es necesario, en primera instancia, recordar cuáles son estos principios constitucionales en materia tributaria, así como entender cuál es su fundamento constitucional.

## **VI. *Obligación de los mexicanos a contribuir al gasto público***

El origen de los tributos en México o el motivo por el cual los mexicanos se encuentran obligados a efectuar contribuciones al Estado mexicano se debe a que dentro de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se prevé que todos los mexicanos deben contribuir al gasto público, así como de la Federación, como del estado y municipio en el que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Cabe señalar que el concepto de tributo visto como una contribución al bienestar generalizado de una comunidad tiene su origen en las comunidades griegas<sup>16</sup>, en las cuales se comenzó por considerar a los tributos como una contribución a la comunidad a la cual pertenecían, es decir, los tributos pasaron de ser considerados como un símbolo de sometimiento de una comunidad conquistada a un nuevo concepto de contribución a la comunidad a la cual pertenecían en busca de un bien generalizado o un bien mayor de toda la comunidad.

En ese sentido, existe una ética tributaria que versa sobre el término “Bien Común”, es decir, los tributos que sean impuestos por un Estado deben estar encaminados a la consecución de un bienestar generalizado de las personas que integran a dicho Estado y por otra parte, quienes integran al Estado deben contribuir recursos para que éste pueda contar con los recursos que le permitan procurar el bienestar de la comunidad y sus ciudadanos sin la persecución de fines individuales o fines particulares.

---

<sup>16</sup> Higuera Gonzalo, “*Ética Fiscal*”, Biblioteca de Autores Cristianos, España, 1982, pág. 6



Ambos conceptos: “Bien común” y “ética tributaria” serán retomados más adelante; sin embargo, bajo esta perspectiva cobra mucho sentido el que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos contenga una disposición que obligue a todos los mexicanos a contribuir al gasto público por el hecho de ser mexicanos, ya que a través de dicha contribución es como el Estado mexicano se hace de recursos para destinar los mismos a la búsqueda de un bienestar generalizado de todos los integrantes del Estado mexicano.

En otras palabras, el Estado mexicano “moralmente” se encuentra ubicado a utilizar los recursos que recaude para combatir problemas que afectan al país y a sus ciudadanos tales como la pobreza y la marginación, así como hacer un mejor uso de los mismos para brindar mejores servicios públicos tales como la educación y la salud, los cuales a su vez, logren o alcancen mejores niveles que satisfagan y cumplan con otorgar un bien generalizado, teniendo como consecuencia que los integrantes o ciudadanos del Estado mexicano vean reflejadas en este bienestar a las contribuciones al gasto público que efectúan.

Como se señaló, el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala que una de las obligaciones que tienen los mexicanos es la de contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como de los estados, de la Ciudad de México y del municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Entendiendo el término *gasto público* mencionado en el artículo 31, fracción IV, en cuestión como la cantidad de recursos financieros, materiales y humanos que el sector público representado por el gobierno emplea para el cumplimiento de sus funciones, entre las que se encuentran de manera primordial la de satisfacer los servicios públicos de una determinada sociedad<sup>17</sup>.

De lo anterior podemos desprender ciertos elementos que en su conjunto forman la conocida “obligación de contribuir al gasto público” que tenemos todos los mexicanos a saber: i) deben ser las leyes quienes establezcan los tributos con los cuales se debe contribuir al gasto público; ii) todas las contribuciones deben destinarse al gasto público, y iii) los mexicanos se encuentran obligados a contribuir al gasto público de una manera proporcional y equitativa.

---

<sup>17</sup> Ibarra Mares, Alberto, “Introducción a las Finanzas Públicas”, Beta Acción, Colombia, 2009, pág. 68



Los elementos antes expuestos resultan ser el fundamento jurídico de lo que se conoce en la doctrina jurídica como principios constitucionales en materia fiscal, mismos que serán analizados con mayor profundidad más adelante.

No obstante, desde mi punto de vista, la obligación de la contribución al gasto público no tiene su origen en tales elementos sino que tiene su origen en el concepto denominado “Bien Común” o bien generalizado que se utilizó anteriormente. Esto es, los principios constitucionales en materia tributaria son los elementos que se desprenden de una lectura al artículo 31, fracción IV, en cuestión, los cuales brindan los parámetros que establecen la guía respecto de la manera en que los integrantes del Estado mexicano deben contribuir al gasto público y cómo se deben fundamentar estas obligaciones.

Es decir, contribuir al gasto público tiene una obligación más allá de la constitución, tiene un elemento naturalista basado en el concepto antes señalado, pues partiendo del hecho de que las contribuciones están fundamentadas en el que los individuos de un Estado participen y contribuyan al gasto público tiene su raíz en este concepto denominado “Bien Común” cuya búsqueda es el bienestar generalizado de un Estado por encima de los intereses individuales de sus integrantes que nace por el simple hecho de existir un Estado bajo el cual coexisten varios individuos en comunidad.

En realidad, es éste el motivo del porqué se debe contribuir al gasto público, desde mi personal punto de vista, por lo que a mi entender, los principios constitucionales en materia fiscal únicamente establecen son elementos del artículo 31, fracción IV, constitucional que señalan los parámetros de cómo se debe contribuir al gasto público y cómo se deben fundamentar tales contribuciones pues la propia constitución no las prevé.

Como se señaló, el concepto de Bien Común deriva de un concepto filosófico que alude a un bienestar generalizado para todos los miembros de una comunidad, el cual no significa que se deba considerar la suma total del bien individual de cada uno de los miembros de la comunidad, sino que radica en un bienestar generalizado de la comunidad en sí.

El Bien Común es una noción filosófica que tuvo su origen, como fue mencionado anteriormente, en la antigua filosofía griega con filósofos tales como Aristóteles y Platón.

En primera instancia, el filósofo Platón describió al “Bien Común” en su obra *La República* como el bien que se encuentra por encima del bien particular de los individuos debido a que los intereses de la comunidad debe colocarse en un nivel mayor que los intereses individuales de cada uno de los integrantes de dicha comunidad.



Por su parte, el Filósofo Aristóteles en su obra denominada *Política* retomaría el concepto anteriormente señalado por Platón y ahondaría en ese pensamiento para establecer que el fin de la comunidad es que la comunidad viva bien.

Dicho lo anterior en otras palabras, los individuos viven en una comunidad para vivir mejor que como vivirían si fueran individuos aislados e independientes, lo cual implica que el bienestar común de la comunidad se encuentra por encima del bien de los individuos.

En adición a lo anterior, el referido concepto del Bien Común o bienestar generalizado entre los integrantes de un Estado ha sido utilizado o mencionado por un sinnúmero de autores y filósofos. El Bien Común o bienestar generalizado es un concepto que incluso ha sido incluido en muchas constituciones de distintos países alrededor del mundo, retomando las ideas de Santo Tomás de Aquino quien al hablar de Bien Común daba al Gobernante un papel muy importante al establecer que el fin de un gobernante es conducir al gobernado a su debido fin, es decir, son los gobernantes quienes se encargan de encaminar a sus gobernados al Bien Común.

En ese sentido, la obligación de contribuir al gasto público y los principios constitucionales en materia tributaria, desde mi punto de vista, versan sobre el concepto del Bien Común; puesto que no se puede hablar de principios constitucionales en materia fiscal sin versar o hacer alusión a este término del bien generalizado, pues el destino de los recursos recaudados debe ser el gasto público de tal manera que se beneficie a las mayores personas posibles de los individuos que integran un Estado.

Esto es, los tributos que sean impuestos por un Estado deben estar encaminados a la consecución de un bienestar generalizado de las personas que integran a dicho Estado y por otra parte, quienes integran al Estado deben contribuir recursos para que éste pueda contar con los recursos que le permitan procurar el bienestar de la comunidad y sus ciudadanos sin la persecución de fines individuales o fines particulares, pues es su obligación moral y constitucionalmente hablando, siguiendo para ello, claramente, las métricas establecidas por los principios constitucionales en materia fiscal.

El autor Klaus Tipke alude en su obra *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes* a la moralidad que debe existir en el sistema integrado que se conoce como Sistema Tributario, el cual se compone de la Norma (las leyes), el Estado y el Contribuyente, es decir, es un sistema tripartito el cual debe funcionar en su conjunto a la luz de una moral tributaria que debe pronunciarse en favor del bienestar generalizado de la sociedad en su conjunto.



Desde mi punto de vista, los Principios constitucionales en materia fiscal son el parámetro o las métricas que establecen la medida en la que los contribuyentes del Estado mexicano deben contribuir al gasto público teniendo como fin el bienestar colectivo de todos mexicanos atendiendo al Bien Común generalizado de todos los individuos que integran al referido Estado mexicano.

## **VII. Principios constitucionales en materia fiscal**

*“...uno de los pilares fundamentales del Derecho Fiscal está constituido por el llamado Principio de Constitucionalidad, el cual, en términos generales, implica una sumisión de las características esenciales del orden jurídico que nos rige, puesto que se enuncia diciendo que no basta con que la relación jurídico tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, sino que esta ley debe encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, o al menos, debe evitar el contradecirlos.”*

Adolfo Arrijo Vizcaíno<sup>18</sup>

Como se señaló de manera previa, los principios constitucionales en materia fiscal antes referidos derivan de la obligación que tienen todos y cada uno de los mexicanos de contribuir al gasto público conforme a lo previsto en el Artículo 31, fracción IV, del referido ordenamiento a fin de velar por el Bien Común o el bienestar generalizado de todos y cada uno de los mexicanos en un interés extendido que no atiende a intereses individuales o particulares de los integrantes del Estado mexicano.

Luego entonces, los principios de constitucionalidad en materia fiscal son aquellos principios que, en términos generales, implican una sumisión de las leyes fiscales al orden jurídico que nos rige; esto es, a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues su fin es establecer los parámetros de cómo los mexicanos deben contribuir al gasto público y cómo se debe fundamentar dicha obligación.

Dicho en otras palabras, los principios constitucionales en materia fiscal tienen por objeto establecer cómo es que los mexicanos deben contribuir al gasto público y como deben estar fundamentadas las leyes fiscales y los tributos que impongan para tales efectos, pues si bien el Estado conforme al término aludido

---

<sup>18</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo, “*Derecho Fiscal*”, Fondo Editorial Themis, México, 1982, pág. 277



del Bien Común deben establecer los tributos para satisfacer los intereses de los integrantes del Estado, conforme a nuestra propia constitución, el Estado no puede imponer tributos sin que éstos se encuentren de conformidad con tales principios constitucionales.

Como lo menciona el anteriormente citado autor Klaus Tipke en su obra *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*, los funcionarios de Hacienda no tienen el deber de recaudar todos los impuestos posibles con cualquier tipo de medios, es decir, el aumento de la recaudación no puede ser el estímulo ni la medida de dicho funcionario de Hacienda<sup>19</sup>.

La responsabilidad de los funcionarios de Hacienda y de los legisladores que imponen los tributos debe ser, más bien, el de tutelar el derecho tributario; atendiendo a estos principios constitucionales en materia fiscal para que las leyes fiscal y los tributos no sean contrarios o se opongan a nuestra constitución.

Regresando a los elementos contenidos en el referido artículo 31, fracción IV, a los que se hizo mención anteriormente, se puede desprender la existencia de los siguientes principios constitucionales en materia fiscal:

- I. Principio de generalidad
- II. Principio de obligatoriedad
- III. Principio de vinculación al gasto público
- IV. Principios de Proporcionalidad y Equidad
- V. Principio de Legalidad

Luego entonces, cualquier ley que sea expedida en materia fiscal deberá guiarse y velar por los principios constitucionales antes señalados, pues de lo contrario, debe considerarse que la ley en cuestión atenta en contra de lo previsto por nuestra propia constitución, proclamándose así como un ley inconstitucional, misma que no deberá ser seguida por los mexicanos, pues conforme a la jerarquía normativa mexicana, todas las leyes se encuentran supeditas a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanas y aquellas que se opongan a ésta no deberán formar parte del marco normativo de los mexicanos.

Lo anterior conforme al artículo 133 constitucional que señala que la propia constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de

---

<sup>19</sup> Klaus Tipke, "Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes", Marcial Pons, Madrid, 2002, pág. 82



toda la Unión; es decir, una ley que contradice a lo previsto en nuestra constitución política no podría emanar de la misma y, en consecuencia, no forma parte de Ley Suprema que regula al Estado Mexicano y sus individuos.

Dado el contexto del análisis que se realiza en el presente, nos centraremos en analizar los principios de proporcionalidad y equidad, pues la discusión que arroja la existencia del Régimen de Incorporación Fiscal torna respecto de si éste, sus reglas específicas aplicables y los estímulos fiscales que le son inherentes trasgreden estas dos máximas de proporcionalidad y equidad, al brindar un trato fiscal diferenciado entre quienes tributan conforme a este régimen y quienes no son candidatos, dadas sus características y supuestos específicos, a tributar conforme al mismo.

### **VII.1. Principios de proporcionalidad y equidad**

Estas dos máximas, a saber, la proporcionalidad y la equidad, derivan del propio texto del artículo 31, fracción IV constitucional, pues de éste se desprende que los obligados a contribuir al gasto público deben hacerlo “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

La primera discusión que gira en trono a la “proporcionalidad” y a la “equidad” es si el texto del citado artículo 31 constitucional prevé en la citada oración un solo principio, o bien, si se trata de dos principios distintos, la proporcionalidad y la equidad por separado.

Lo anterior, pues dada la influencia del economista y filósofo escocés Adam Smith en el pensamiento sobre el cual versa el texto de nuestra constitución pudiera llegar a pensarse que al redactarse el ordenamiento en cuestión se estaba estipulando un solo principio que engloba a la proporcionalidad y a la equidad, pues como este autor lo sostenía “en la observancia o en la omisión de esta máxima (la de Proporcionalidad) consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad”; es decir, no puede hablarse de proporcionalidad sin hacer referencia implícita a la igualdad o desigualdad.

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

No obstante lo anterior, me permito coincidir en pensamiento con el autor Adolfo Arrijo Vizcaino quien en su obra titulada “*Derecho Fiscal*”, previamente citada, defiende que sí es factible establecer una diferenciación conceptual y hablar de la presencia de dos principios constitucionales distintos, a saber, el

---

<sup>20</sup> De la Garza, Sergio Francisco, “*Derecho Financiero Mexicano*”, Editorial Porrúa, México, 1985, pág. 270



Principio de Proporcionalidad y el Principio de Equidad, dotados cada uno de ellos de características propias, que producen efectos diversos al reflejarse en la legislación tributaria en vigor.

Lo anterior cobrará relevancia en el análisis que se efectúa más adelante en el presente, por lo que el estudio de estas dos máximas se realizará por separado atendiendo a sus características y efectos específicos.

#### VII.1.1. Principio de Proporcionalidad

En materia fiscal, el autor Andrés Serra Rojas señala que *“proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí”*<sup>21</sup>.

Por su parte, el multicitado autor Adolfo Arrijo Vizcaíno señala que en materia fiscal se puede decir que *“la proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados”*<sup>22</sup>.

Poniendo en contexto las definiciones antes citadas en la obligación prevista en el artículo 31, fracción IV constitucional de contribuir al gasto público, se podría decir que los mexicanos se encuentran obligados a contribuir al gasto público considerando la capacidad contributiva con la que cuenta cada uno de ellos y que las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias deben atender a dicha capacidad contributiva.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado lo siguiente respecto de la capacidad contributiva, que dada su relevancia para entender el término utilizado, me permito transcribir:

**“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.** Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de

<sup>21</sup> Serra Rojas, Andrés, *“Derecho Administrativo”*, Editorial Porrúa, México, 1974, pág. 78

<sup>22</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *op. cit.*, pág. 289



*los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.<sup>23</sup>*

(Énfasis añadido)

En este orden de ideas, una ley tributaria que prevea cuotas, tasas o tarifas que se encuentren de acorde con la capacidad contributiva de cada uno de los contribuyentes a quienes se encuentre dirigida dicha ley, entiendo esta capacidad contributiva como la potencialidad real de contribuir al gasto público, será una ley que no atente en contra del Principio de Proporcionalidad.

Lo anterior implicaría en un contexto económico y de manera generalizada que las personas que cuenten con los mayores ingresos sean quienes estén obligados a contribuir en una mayor medida al gasto público, mientras que aquellos contribuyentes que obtengan menores ingresos tributen en una menor medida al referido gasto público.

#### VII.1.2. Principio de Proporcionalidad en los impuestos indirectos

Resulta relevante analizar si el principio constitucional de la proporcionalidad en materia fiscal antes apuntado también deben ser velado por los impuestos indirectos, pues el estímulo fiscal bajo análisis contenido en el artículo séptimo del multicitado decreto del 26 de diciembre de 2013 versa sobre el impuesto al valor agregado y el impuesto especial sobre producción y servicios, mismos que corresponden a impuesto indirectos y no a un impuesto directo como lo es el impuesto sobre la renta, cuyo objeto directo son los ingresos o rentas generados por parte de los contribuyentes.

Entendiendo al objeto de un impuesto como “lo que grava” dicha contribución, o bien, como lo señala el autor Raúl Rodríguez Lobato: el objeto de un tributo es “*la realidad económica sujeta a imposición*”<sup>24</sup>. Al objeto de un impuesto se le define como la “*situación jurídica o de hecho gravada por la ley fiscal, o sea, el supuesto, jurídico previsto en la norma fiscal como generador de la obligación tributaria cuando el contribuyente se coloca dentro del mismo*”<sup>25</sup>.

---

<sup>23</sup> Registro: 192 849, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, X, Noviembre de 1999, Tesis: P./J. 109/99, pág.22

<sup>24</sup> Rodríguez Lobato, Raúl, “*Derecho Fiscal*”, Oxford University Press, México, 2014, pág. 109

<sup>25</sup> Sánchez León, Gregorio, “*Derecho fiscal mexicano*”, Editorial Porrúa, México, 2005, pág. 269



De lo anterior, el objeto de los impuestos indirectos no se encuentra, a mi parecer, vinculado con la capacidad contributiva de los contribuyentes, sino que el objeto de este tipo de impuestos atiende más bien a un hecho generador, como realizar una actividad, que pone al contribuyente en el supuesto jurídico que detona un impuesto en particular.

Luengo entonces, y una vez definido qué debe entenderse por principio constitucional de proporcionalidad, resulta relevante traer a la mesa si este principio bajo estudio también resulta aplicable en el caso de los impuestos indirectos que no se encuentran directamente vinculados con la renta y, por ende, con la capacidad contributiva de los contribuyentes.

Lo anterior, pues mucho se ha discutido en la doctrina jurídica respecto de si el Principio de Proporcionalidad en materia tributaria debe aplicar tanto los impuestos directos como a los indirectos, pues en este último caso, el objeto de tales tributos no atiende a la riqueza o renta de un contribuyente, por lo cual en los impuestos indirectos no puede apreciarse la capacidad contributiva de los contribuyentes, elemento fundamental para determinar si un impuesto resulta proporcional.

Cabe señalar que la principal diferencia entre los impuestos directos y los impuestos indirectos radica justo en el elemento antes mencionado, es decir, en su objeto.

Esto es, los impuestos directos se aplican a la renta y riqueza de los contribuyentes, mientras que en el caso de los impuestos indirectos estos atienden y gravan el consumo, o bien, la realización de ciertas actividades específicas como pudiera ser realizar la enajenación de un bien u otorgar el uso o goce temporal del mismo.

Consecuentemente, podría sostenerse que un impuesto directo se repercute a quien tiene o posee algo, mientras que por otro lado, los impuestos indirectos se repercuten a quien consume o realiza un acto determinado, lo cual, como se mencionó no se encuentra estrictamente relacionado ni refleja su situación económica o su capacidad contributiva, pues los impuestos indirectos económicamente recaen en el consumidor final de un bien o servicio, mediante la figura del traslado.

De lo anterior, un impuesto directo se impone dependiendo la manifestación de riqueza y la capacidad económica del contribuyente, por lo cual hace sentido la aplicación del principio de proporcionalidad, pues este principio, como se señaló



previamente, vela por que un leyes y los tributos atiendan a, precisamente, la capacidad contributiva de quienes se encuentran obligados al pago de un impuesto determinado.

Resulta relevante exponer que el impuesto al valor agregado fue incorporado a la legislación fiscal mexicana en el año de 1978, sustituyendo al Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Desde un inicio el objeto del impuesto ha sido gravar, como su propio nombre lo indica, el valor que se añade cada vez que una persona adquiere un bien o presta un servicio mediante la figura de la traslación, por lo cual el sujeto del impuesto, a saber, quien realiza la enajenación de un bien, o presta un servicio, no sufre la carga del impuesto, sino que quien tiene la repercusión económica de este es el consumidor final.

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

Luego entonces, resultaría ilógico que resulte aplicable un principio que atiende a la capacidad contributiva de los contribuyentes sujetos al impuesto.

No obstante, nuestros tribunales han señalado que en el caso de los impuestos indirectos sí resulta aplicable el principio constitucional de la proporcionalidad en materia fiscal, aunque cabe mencionar que los parámetros para analizar este principio son distintos a los parámetros que se utilizan para medir la capacidad contributiva de los contribuyentes ante un impuesto directo, lo cual no implica que no se deba cumplir con el mismo.

Como precedente, existe la siguiente jurisprudencia que quizá nos pueda aclarar de qué manera resulta aplicable el principio de proporcionalidad en materia de impuestos indirectos:

***“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS. Los impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado, gravan manifestaciones indirectas de riqueza, es decir, no gravan directamente el movimiento de riqueza que corresponde a la operación -caso en el cual atendería a la afectación patrimonial positiva para el contribuyente normativamente determinado-, sino que atienden al patrimonio que la soporta -el del consumidor contribuyente de facto-, de manera que sin conocer su dimensión***



*exacta y sin cuantificarlo positivamente, el legislador considera que si dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto; de ahí que la sola remisión a la capacidad contributiva del sujeto pasivo no resulta suficiente para establecer un criterio general de justicia tributaria, toda vez que un simple análisis de la relación cuantitativa entre la contraprestación recibida por el proveedor del bien o del servicio y el monto del impuesto, no otorga elementos que permitan pronunciarse sobre su proporcionalidad, por lo que el estudio que ha de efectuarse debe circunscribirse a la dimensión jurídica del principio de proporcionalidad tributaria, lo que se traduce en que es necesario que exista una estrecha vinculación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen. Consecuentemente, en el caso del impuesto al valor agregado el citado principio constitucional exige, como regla general -es decir, exceptuando las alteraciones inherentes a los actos o actividades exentos y a los sujetos a tasa cero-, que se vincule el objeto del impuesto -el valor que se añade al realizar los actos o actividades gravadas por dicho tributo-, con la cantidad líquida que se ha de cubrir por dicho concepto, y para tal efecto, resulta necesario atender al impuesto causado y trasladado por el contribuyente a sus clientes, al impuesto acreditable trasladado por los proveedores al causante y, principalmente, a la figura jurídica del acreditamiento, toda vez que ésta, al permitir que se disminuya el impuesto causado en la medida del impuesto acreditable, tiene como efecto que el contribuyente efectúe una aportación a los gastos públicos que equivale precisamente al valor que agrega en los procesos de producción y distribución de satisfactores.<sup>26</sup>”*

(Énfasis añadido)

---

<sup>26</sup> Amparo en revisión 1844/2004.

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

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



De lo anterior se desprende que el principio constitucional de la proporcionalidad en materia fiscal sí resulta aplicable en el caso de los impuestos indirectos; específicamente, en el caso del impuesto al valor agregado; concluyendo que la capacidad contributiva debe siempre recaer en el objeto del gravamen.

Si bien en los impuestos indirectos no puede medirse con el mismo parámetro la capacidad contributiva, se debe atender a un parámetro distinto, lo cual no implica que no pueda determinarse si un impuesto indirecto resulta proporcional o no.

Luego entonces, es posible ejercer el análisis respecto de si el estímulo fiscal relativo al impuesto al valor agregado contenido en el Decreto de fecha 26 de diciembre de 2013 resulta en un trato diferenciado entre los contribuyentes que no resulta proporcional a la capacidad contributiva de éstos y, en consecuencia, violaría el principio constitucional en cuestión de proporcionalidad en materia fiscal.

#### VII.2.1. Principio de Equidad

Habiendo definido anteriormente lo que se debe entender por principio de proporcionalidad en materia fiscal y que este principio también debe ser velado por los impuestos indirectos, como lo es, el impuesto al valor agregado, a continuación pasaremos a realizar el análisis correspondiente respecto del principio de equidad tributaria.

El término “equidad” es definido por la Real Academia Española como la “*disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo que merece*”. Esto es, al hablar de equidad, estamos en presencia de dar cada uno lo que merece o le corresponde según su situación particular.

En materia fiscal; específicamente hablando de los principios constitucionales en materia fiscal, el término equidad ha sido definido como aquél que “*tiende a que en condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes*”<sup>27</sup>.

Al hablar de condiciones análogas en contribuyentes que se encuentran en las mismas situaciones jurídicas, pudiéramos estar hablando de una justicia tributaria; esto es, debe existir una justicia tributaria para que poder decir que un gravamen resulta equitativo, tal como lo menciona José Rivera Pérez Campos “*el*

---

<sup>27</sup> De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, pág. 288



*elemento equidad mira fundamentalmente a la generalidad de la obligación. En estos términos, cuando la ley no es general, ya sólo por ello es inequitativa.<sup>28</sup>*

Continúa señalando el antiguo ministro Rivera Pérez Campos que *“por ser general, ya se podrá admitir que goza de caracteres de justicia, precisamente porque no hay excepción ni privilegio. Y este aspecto no encierra problema ajeno a las funciones del juez; pues única y exclusivamente puede examinarse jurídicamente. La ley misma faculta al juez para determinar si ella es o no general. Si adolece de falta de generalidad, por sólo ello es inequitativa y contraria a la fracción IV del artículo 31 constitucional.<sup>29</sup>”*

Lo anterior nos indica que el principio constitucional en materia fiscal de equidad también debe atender a la generalidad de las leyes, pues si una ley no resultar ser general, ésta, por ese simple hecho, resultará o derivará en una ley que es inequitativa, lo cual, a su vez, implicaría que se estaría trasgrediendo el principio de equidad tributaria en materia fiscal bajo estudio.

Ahora bien, atendiendo a la acepción aristotélica del término “equidad”, como lo hace el autor Adolfo Arrijo Vizcaíno en su multicitada obra, la equidad debe ser entendida como la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual sólo podemos obtener tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias<sup>30</sup>.

Respecto del Principio de Equidad pienso que podemos desprender ciertos elementos principales, a saber:

- (i) En condiciones análogas se deben imponer tributos idénticos;
- (ii) debe existir generalidad en las leyes, y
- (iii) debe existir un trato igual para los iguales y desigual para quienes no se encuentren en igualdad de circunstancias.

En muchas ocasiones se suele confundir al Principio de Equidad en materia fiscal con la igualdad entre los individuos del Estado mexicano; sin embargo, desde el punto de vista de las contribuciones no debe existir un trato igual para

---

<sup>28</sup> Rivera Pérez Campos, José, Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, No. 51, marzo de 1970, páginas 71 a 90

<sup>29</sup> Ídem

<sup>30</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *op. cit.*, pág. 292



todos los contribuyentes de un Estado, pues entre ellos existen circunstancias y situaciones económicas que no representan condiciones análogas entre los mismos

Luego entonces, la equidad no debe resultar un sinónimo de igualdad, sino más bien, este término representa que entre situaciones análogas existan imposiciones idénticas y en situaciones diversas exista una diferencia entre las contribuciones impuestas.

### VII.3.1. Diferencias entre los Principios de Proporcionalidad y de Equidad en materia tributaria

Una vez descritos los Principios de Proporcionalidad y de Equidad conforme a lo antes señalado, podría desprenderse que tales máximas: proporcionalidad y equidad son dos principios constitucionales que, si bien pudieran englobarse en un solo término como “justicia tributaria”, estamos en presencia de dos principios constitucionales distintos que establecen parámetros distintos para su medición y que velan sobre intereses distintos.

Del análisis realizado anteriormente podríamos decir que, en resumen, el Principio de Proporcionalidad puede definirse como aquél que promueve las leyes tributarias deben establecerse considerando la capacidad contributiva de los contribuyentes; es decir, las leyes tributarias deben obligar a los contribuyentes a contribuir al gasto público afectando a los contribuyentes de una manera justa tomando en cuenta la situación económica de cada uno de éstos.

Lo cual se traduce a que, a mayores ingresos, mayor debe ser la contribución al gasto público y a menores ingresos, las contribuciones deben ser en menor grado.

Por su parte, el Principio de Equidad en materia fiscal debe significar que en condiciones análogas deben establecerse gravámenes idénticos; es decir, no que existe igualdad entre los contribuyentes del Estado mexicano, pues las condiciones no resultan iguales entre los mismos, sino que las leyes atiendan a una generalidad que otorgue un trato igual a los iguales y un trato desigual a quienes se encuentran en una situación distinta.

Esto es, mientras que el Principio de Proporcionalidad atiende a la capacidad contributiva de cada uno de los contribuyentes del Estado mexicano y a una correcta aplicación de los gravámenes para una correcta distribución de las riquezas de una nación, el Principio de Equidad se centra en la igualdad de los



contribuyentes cuando estamos ante condiciones análogas y circunstancias análogas entre dichos contribuyentes.

El Principio de Proporcionalidad está vinculado con que todos los mexicanos contribuyan al gasto público de manera proporcional considerando la capacidad contributiva de manera general, el Principio de Equidad atiende a una posición individual del contribuyente y sus condiciones.

La proporcionalidad persigue la justicia tributaria en todo el sistema tributario del Estado mexicano, mientras que, por otro lado, la equidad se centra de manera individual y particularmente en la aplicación de dicha justicia tributaria en casos concretos y específicos.

Al respecto, ¿será que el Régimen de Incorporación Fiscal en cuestión provoca o propicia un trato diferenciado entre contribuyentes que se encuentran en condiciones análogas y que este régimen tiene como consecuencia que se propicie una tributación entre tales contribuyentes que no atiende a su capacidad contributiva?, ¿será que el estímulo fiscal previsto en el Decreto publicado el 26 de diciembre de 2013 trasgrede los Principios de Proporcionalidad y de Equidad en materia fiscal?

### **VIII. *Estímulo fiscal para los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal en materia de impuesto al valor agregado a la luz de los Principios constitucionales en materia fiscal de Proporcionalidad y Equidad***

Como se adelantó previamente en el presente, considerando el análisis efectuado sobre los Principios Constitucionales en materia fiscal de Proporcionalidad y Equidad y considerando el régimen tributario sobre el cual se sostiene el Régimen de Incorporación Fiscal es necesario definir si este resulta violario de los referidos principios.

En primer lugar, como se señaló, el artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala que los contribuyentes personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, que enajenen bienes o servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en la Sección II del Capítulo II (“De los Ingresos por Actividades Empresariales y Profesionales”) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir, conforme al Régimen de Incorporación Fiscal.

Esto, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de la cantidad de dos millones de pesos.



De lo anterior, el artículo 111 de la ley en cuestión tiene como fin establecer los sujetos a quienes les resultará aplicable el Régimen de Incorporación Fiscal previsto en dicho artículo.

Es decir, el referido artículo otorga la generalidad del régimen para todos aquellos que cumplan con los requisitos establecidos, o bien, que se ubiquen dentro de los supuestos señalados en el mismo, a saber: (i) que realicen exclusivamente actividades empresariales o que enajenen bienes o servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, y (ii) que sus ingresos propios en el ejercicio inmediato anterior, no hubiera excedido de la cantidad antes señalada.

De lo anterior, el especificar que el Régimen de Incorporación Fiscal sólo resulta aplicable a los contribuyentes que se encuentren en los supuestos antes señalados y que cumplan con los requisitos establecidos no propicia que exista un trato diferenciado entre los contribuyentes del impuesto sobre la renta.

Por el contrario, este artículo en cuestión únicamente establece las características de aquellos contribuyentes que pueden optar conforme al referido régimen, es decir, es un régimen fiscal general que resulta aplicable para todos aquéllos que se ubiquen como sujetos idóneos al cumplir con los requisitos sin excluir de manera específica a otros contribuyentes que se encuentren en condiciones análogas.

La Sección II del Capítulo II del Título II (“De las Personas Físicas”) no excluye desde mi punto de vista a contribuyentes que se encuentren en condiciones análogas, puesto que si bien pudieran existir dos contribuyentes con los mismos ingresos derivados de una actividad empresarial, el hecho que este régimen sólo resulte aplicable para las actividades por las cuales no se necesite un título profesional, únicamente establece una diferencia entre las actividades empresariales que se realicen, a saber, si es necesario un título profesional para su realización o no.

Lo cual, a mi parecer, no implica que exista una discriminación o un trato diferenciado entre contribuyentes, sino que más bien se establece una característica de las actividades a las que les resulta aplicable el régimen particular sin que por ello exista un trato desigual a contribuyentes que se encuentren en condiciones análogas.

Incluso cabe señalar que el Régimen de Incorporación Fiscal no es un régimen que otorgue exenciones o implique un ajuste en la estructura del impuesto sobre la renta, puesto que los contribuyentes que tributen conforme a este régimen fiscal en cuestión deberán calcular el impuesto sobre la renta



conforme a la mecánica general prevista para todos los contribuyentes que sean personas físicas que realicen actividades empresariales.

La diferencia radica en que durante un periodo de diez años a partir de que tales contribuyentes comiencen a tributar conforme al Régimen de Incorporación Fiscal, estos tendrán un crédito por virtud del cual podrán reducir el impuesto que les resulte a su cargo, sin que por esta situación se pueda considerar que este régimen en particular prevea un ajuste a los elementos del impuesto sobre la renta

Pues si bien, dentro de la venta de diez años antes señalada, existe una reducción a nivel crédito del impuesto que se determine, el impuesto se seguirá determinando conforme a la mecánica del impuesto sobre la renta para personas físicas que realicen actividades empresariales.

Incluso dentro del artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se prevé una tarifa para la determinación del impuesto sobre la renta para distintos niveles de ingresos que sean obtenidos por las actividades realizadas, lo cual implica que si bien no existe un pago del impuesto sobre la renta que se determine, esta situación no es igual a la inexistencia de uno de los elementos de los impuestos como lo es la tasa o tarifa y esta tasa o tarifa, además el la tasa o tarifa que se estipula para los contribuyentes que tengan el mismo nivel de ingresos por las actividades que realicen.

Es decir, la figura del crédito así sea del 100% no tiene como consecuencia que desaparezca el elemento del tributo denominada tasa o tarifa, puesto que el Régimen de Incorporación fiscal sí establece una tarifa variable manifestada en porcentaje que va del 1.92% a la tasa del 35% aplicable a la base que se determine conforme a la mecánica general del impuesto sobre la renta para personas físicas con actividades empresariales.

Luego entonces, es equivocado pensar que el Régimen de Incorporación Fiscal provoque un trato diferenciado entre contribuyentes del Estado mexicano en condiciones análogas, puesto que la determinación del impuesto sobre la renta conforme a este régimen sigue el procedimiento o mecánica general del impuesto sobre la renta que corresponde a las personas físicas que por igual realicen actividades empresariales.

Incluso establecer un límite de dos millones de pesos no resulta en un trato diferenciado, puesto que todas las personas que obtengan una cifra menor de ingresos en un ejercicio anterior determinado podrán tributar conforme a este Régimen de Incorporación Fiscal siempre que se ubiquen en el supuesto específico de tal régimen, sin que por esta razón exista una discriminación entre particulares en condiciones análogas.



Esto es, el Régimen de Incorporación Fiscal da un trato igual a los iguales y desigual a los desigual, premisa que se debe tener como cierta para afirmar que una ley o tributo no trasgrede al Principio constitucional de Equidad tributaria, y el establecer un límite de ingresos para participar en el régimen o establecer una condición de las actividades que se puedan realizar conforme al mismo no implica que en situaciones análogas exista un trato desigual.

El Régimen de Incorporación Fiscal propiciaría una falta al Principio constitucional de Equidad si el mismo estableciera que para dos actividades empresariales distintas por las cuales no es necesario un título profesional para su realización y que en un ejercicio fiscal determinado generarán los mismos ingresos (menores a dos millones de pesos), estas dos actividades tuvieran un trato distinto entre ambas, como lo pudiera ser que la actividad A se tuviera una tasa del 15% y para la actividad B se tuviera una tasa del 35% para el mismo nivel de ingresos, esta situación sí me parecería violatoria del Principio de Equidad tributaria.

Pues en ese caso concreto, dos personas en condiciones análogas estarían recibiendo un trato diferenciado por el tipo de actividad realizada y se estaría, en mi opinión, ante una violación directa del Principio de Equidad tributaria.

Ahora bien, respecto del Principio constitucional de Proporcionalidad en materia tributaria, el cual, como fue señalado atiende a la capacidad contributiva de los contribuyentes, desde mi particular punto de vista, tampoco se ve violado o trasgredido por las reglas particulares del Régimen de Incorporación Fiscal, pues la mecánica para determinar el impuesto sobre la renta conforme a lo previsto por dicho régimen sigue la misma mecánica que, en términos generales, siguen todas las personas físicas que realicen actividades empresariales.

Incluso, en este régimen prevé que el impuesto sobre la renta que se determine por los ingresos derivados de las actividades permitidas por el mismo sea calculado conforme a la tarifa general para las personas físicas que realicen actividades empresariales, la cual va de acorde con el nivel de ingresos que sean obtenidos por los contribuyentes.

Situación que hace evidente que la Ley del Impuesto sobre la Renta está considerando la capacidad contributiva de las personas que tributen conforme al Régimen de Incorporación Fiscal y que dichas personas contribuyan al gasto público considerando su situación económica y su real capacidad contributiva.

En consecuencia, desde mi punto de vista, el Régimen de Incorporación Fiscal no puede resultar violatorio de los Principios constitucionales en materia fiscal de Proporcional y Equidad, puesto que el impuesto al que se encuentran obligados atiende a lo siguiente:



- (i) a la capacidad contributiva de los contribuyentes del régimen en cuestión, y
- (ii) brinda un trato igual a quienes se encuentran en condiciones particulares análogas.

De lo anterior, considero que resultaría equivocado concluir que el Régimen de Incorporación Fiscal resulta violatorio de los Principios constitucionales de Proporcionalidad y Equidad tributaria.

Una vez definido lo anterior, pasaremos a analizar si el estímulo fiscal en materia de impuesto al valor agregado contenido en el artículo séptimo del Decreto publicado el 26 de diciembre de 2013 respecto del Régimen de Incorporación Fiscal resulta violatorio de los Principios constitucionales de Proporcionalidad y Equidad, puesto que como se mencionó anteriormente, los impuestos indirectos también son materia de los referidos principios constitucionales en materia fiscal.

No obstante, considero que previo a este análisis es necesario conocer la naturaleza de los estímulos fiscales, puesto que de ella se desprende si un estímulo fiscal puede o no ir en contra de los principios constitucionales en materia fiscal.

### **VIII.1. Estímulos fiscales**

La Ley del Impuesto sobre la renta no establece una definición específica de lo que debe entenderse por estímulo fiscal, tampoco la prevé el Código Fiscal de la Federación.

El Código Fiscal de la Federación únicamente prevé en su artículo 39, fracción III del Código Fiscal de la Federación que el Titular del Poder Ejecutivo puede conceder subsidios y estímulos fiscales, sin otorgar una definición de los que se debe entender por estímulo fiscal.

Lo cual tiene sustento en el artículo 25 constitucional, el cual señala textualmente lo siguiente:

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



*necesarias para generar un mayor crecimiento económico, promoviendo la inversión y la generación de empleo.”*

(Énfasis añadido)

De lo anterior, se desprende que el Estado mexicano con fundamento en la propia constitución es el encargado de velar y dirigir el desarrollo nacional; lo cual, en conjunto con lo previsto en el Código Fiscal de la Federación, dan la facultad al Titular del Poder Ejecutivo para otorgar y establecer los subsidios y estímulos fiscales a fin de promover el desarrollo de la nación conforme a su criterio resulte necesario.

Dicho esto, resultar necesario desmembrar el término de “*estímulos fiscales*” pues de lo anterior únicamente puede desprenderse su fundamento constitucional y la facultad del Poder Ejecutivo para concederlos, más no así una definición clara de lo que debemos entender por este término.

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española señala que el término “estímulo” proviene del latín *stimulus*, el cual debe entenderse como “*un incitamiento para obrar o funcionar*”.

Por otro lado, continúa señalado el referido diccionario que por el término “fiscal” debe entenderse como “*el conjunto de organismos públicos que se ocupan de la recaudación de impuestos*”.

De lo anterior se pudiera desprender que un estímulo fiscal es aquel incitamiento por parte de los organismos públicos para la recaudación de los impuestos.

El Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México señala que un estímulo en materia jurídica es un beneficio de carácter económico concedido por las leyes fiscales al sujeto pasivo de un impuesto, con objeto de obtener de éste ciertos fines de carácter parafiscal. Lo cual hace sentido con la definición que en su conjunto se puede determinar con base en lo establecido por el Diccionario la Real Academia de la Lengua Española.

En síntesis, dentro de lo que se considera el marco jurídico mexicano un estímulo fiscal debe ser entendido como cualquier incitamiento o incentivo que es otorgado por los miembros del Estado mexicano con el fin o cuyo objetivo debe ser la promoción del desarrollo nacional.



Respecto de la aplicación de los estímulos fiscales, éstos son una prestación de carácter económico que se traduce en un crédito o en una deducción que el beneficiario puede hacer valer a su favor respecto del impuesto determinado a su cargo.

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

- I. La existencia de un tributo o contribución a cargo del beneficiario del estímulo.

Esto es, no puede existir un estímulo fiscal sin que en primera instancia exista un impuesto o un tributo sobre el cual se establezca la existencia del estímulo fiscal.

- II. Una situación especial del contribuyente establecida en abstracto por la disposición legal de que se trate es la que otorga el estímulo fiscal y que, al concretarse, da origen al derecho del contribuyente para exigir el otorgamiento del estímulo fiscal que fue establecido a su favor.

Lo anterior significa que debe existir una situación particular y específica que al momento de actualizarse o concretarse de origen a que el contribuyente exija el otorgamiento del estímulo fiscal a su favor en virtud de dicha situación particular.

- III. Un objetivo de carácter parafiscal, el cual consta de un objetivo directo que comúnmente consiste en obtener una actuación específica del contribuyente y un objetivo indirecto que radica en lograr, por medio de la conducta del propio contribuyente, efectos que trasciendan a su esfera personal al ámbito social.

En ese sentido, cada estímulo fiscal deberá velar por un fin u objetivo de carácter parafiscal el cual debe trascender la esfera personal de los contribuyentes y elevarse al ámbito social.

Incluso estos elementos han sido compilados en la siguiente tesis:

***“ESTÍMULOS 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.<sup>31</sup>"

(Énfasis añadido)

Desde mi punto de vista, a los elementos anteriores debiera sumársele el elemento del beneficio económico del estímulo fiscal, pues puede tenerse el impuesto sobre el cual se otorga el estímulo fiscal, la situación específica que da origen al estímulo fiscal y el objetivo extrafiscal o parafiscal por el cual se haya creado el estímulo; sin embargo, si no existe un beneficio económico o que pueda ser monetizado, desde mi particular punto de vista, no puede decirse que existe el estímulo fiscal en sí.

A mi parecer, el objetivo parafiscal o extrafiscal es el eje director de los estímulos fiscales, pues si bien su fin no es una mayor recaudación fiscal puesto que los estímulos fiscales, generalmente, implican un beneficio fiscal, los estímulos fiscales tiene como objetivo el desarrollo nacional, como quedó fijado anteriormente.

Lo cual puede ser relacionado con el concepto del Bien Común que se rescata y al que se hizo referencia anteriormente, puesto que en los estímulos fiscales el Estado mexicano cede su capacidad de recaudación al otorgar un beneficio económico cuyo fin es la búsqueda y promoción del desarrollo nacional, lo cual se encuentra acuñado dentro de la propia definición del Bien Común y el bienestar generalizado de los integrantes de dicho estado.

#### VIII.1.1. Naturaleza de los estímulos fiscales

Como lo señalan Agustín Durán Becerra y Paulina Flores Zavala Puente en su obra titulada "Estímulos Fiscales y su tratamiento para efectos del impuesto sobre la renta", existe un sinnúmero de tipos de estímulos fiscales, los cuales en todo momento persiguen aminorar la carga fiscal de los contribuyentes.

Continúan señalado los autores señalados en el párrafo anterior que los estímulos fiscales pueden ser otorgados mediante la forma de un crédito, o bien mediante la de una deducción, a través de los cuales el contribuyente dentro de la

---

<sup>31</sup> Juicio de Competencia Atrayente No. 65/89.- Resuelto en sesión de 20 de septiembre de 1990, por unanimidad de 7 votos, en cuanto a la tesis.- Magistrado Ponente: Armando Díaz Olivares.- Secretaria: Lic. Ma. de los Ángeles Garrido Bello.



misma mecánica de pago del impuesto, determine un monto a pagar menor del que le hubiera tocado pagar de no haber existido el crédito o deducción y al haber atendido a las reglas generales<sup>32</sup>.

Esto es, los estímulos que otorgan beneficios de carácter fiscal pueden aparecer en dos modalidades distintas: (i) un crédito que resulta aplicable sobre el impuesto determinado, o bien, mediante (ii) la aplicación de una deducción en la mecánica de cálculo del impuesto de que se trate, lo cual, en ambos casos, representa o tendrá como consecuencia un impuesto menor del que hubiera resultado de haber atendido a las reglas generales previstas en la ley del impuesto de que se trate.

Una vez definido lo que debe entenderse por estímulo fiscal, sus elementos y la naturaleza de éstos, se puede continuar con el análisis de si el estímulo fiscal, en materia de impuesto al valor agregado, previsto en el artículo séptimo del Decreto publicado el 26 de diciembre de 2013 resultar violatorio de los Principios constitucionales de Proporcionalidad y Equidad.

Como se acaba de hacer mención, la naturaleza de los estímulos fiscales es la de un crédito sobre el impuesto de que se trate, como lo resulta ser en el caso bajo análisis; o bien, la de una deducción que se aplica sobre la propia mecánica del cálculo de un impuesto específico.

Luego entonces, ¿podría decirse que el crédito otorgado por el artículo séptimo en cuestión tiene como consecuencia un trato diferenciado entre iguales?, violando así el Principio constitucional de Equidad tributaria; o bien, ¿podría decirse que dicho crédito tiene como consecuencia que no se considere la capacidad contributiva de los integrantes del Estado mexicano?, violando de esta manera el Principio constitucional de Proporcionalidad en materia fiscal.

El que exista un crédito en materia de impuesto al valor agregado conforme al Decreto bajo estudio no implica un atentado en contra del Principio de Equidad. Pues, como se mencionó anteriormente, la naturaleza del referido estímulo fiscal es la de un crédito y no así la de un impuesto distinto previsto en una ley distinta que regule únicamente a los integrantes del Régimen de Incorporación Fiscal.

Lo anterior pudiera ser comprobado mediante el siguiente ejemplo numérico que se propone a continuación:

---

<sup>32</sup> Durán Becerra, Agustín y Flores Zavala Puente, "*Estímulos fiscales y su tratamiento para efectos del impuesto sobre la renta*", Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2009, pág. 51



### Ejemplo I

- Contribuyente **A** que realiza ciertas actividades empresariales que se encuentran sujetas al pago del impuesto al valor agregado, para las cuales no se necesita un título profesional, mismas que son realizadas con el público en general.

Sus ingresos del ejercicio fiscal inmediato anterior superaron los \$2,000,000 pesos, por lo cual en el ejercicio en curso no fue candidato para poder tributar conforme al Régimen de Incorporación Fiscal previsto en el artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en un ejercicio fiscal teórico.

<b>Contribuyente A (no integrante del RIF)</b>	
Valor de las actividades empresarial realizadas en el mes	\$ 1,000,000
Tasa (16%)	160,000
IVA determinado sobre el valor de actividades realizadas	160,000
IVA acreditable por gastos indispensables para la realización de actividad empresarial	60,000
<b>IVA por pagar</b>	<b>100,000</b>
<b>Crédito IVA 100%</b> (Decreto 26/12/2013)	0
<b>Impuesto efectivamente enterado</b>	<b>\$ 100,000</b>

\*(Cifras en pesos mexicanos)

### Ejemplo II

- Contribuyente **B** que realiza ciertas actividades empresariales que se encuentran sujetas al pago del impuesto al valor agregado, para las cuales no se necesita un título profesional, mismas que son realizadas con el público en general.

Sus ingresos del ejercicio fiscal inmediato anterior **NO** superaron los \$2,000,000 pesos, por lo que este contribuyente comenzó a tributar a partir del presente ejercicio dentro del Régimen de Incorporación Fiscal cumpliendo el resto de los requisitos previstos para tales efectos.

<b>Contribuyente B (integrante del RIF)</b>	
Valor de las actividades empresarial realizadas en el mes	\$ 1,000,000
Tasa (16%)	160,000
IVA determinado sobre el valor de	160,000



actividades realizadas	
IVA acreditable por gastos indispensables para la realización de actividad empresarial	60,000
<b>IVA por pagar</b>	<b>100,000</b>
<b>Crédito IVA 100%</b> (Decreto 26/12/2013)	100,000
<b>Impuesto efectivamente enterado</b>	<b>\$ 0</b>

\*(Cifras en pesos mexicanos)

De lo anterior, es posible desprender que el estímulo fiscal, en materia de impuesto al valor agregado, otorgado mediante el artículo séptimo del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013 no implica un ajuste al procedimiento para determinar el impuesto que conforme a lo previsto en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

El estímulo fiscal otorgado consiste en un beneficio económico que se traduce en que no exista un impacto monetario respecto del impuesto por pagar determinado en un principio, como se puede observar en el ejemplo numérico del Contribuyente **B**; sin embargo, también es posible observar que el impuesto causado y determinado en ambos casos (Contribuyente **A** y Contribuyente **B**) es exactamente el mismo impuesto por una cantidad equivalente, pues a ambos contribuyentes les son aplicables las mismas reglas y provisiones de la ley de la materia, por lo que su mecánica para determinar el impuesto es la misma arrojando un monto equivalente entre ambos impuestos.

Por lo tanto, desde mi punto de vista, no podría sostenerse con firmeza que el crédito en materia de impuesto al valor agregado otorgado para quienes tributan conforme al Régimen de Incorporación Fiscal trasgrede el Principio de Equidad en materia tributaria, pues considero que por el contrario, sí puede sostenerse que no hay un ajuste en la mecánica para determinar el impuesto al valor agregado en ambos casos.

Esta situación, en mi opinión, pone en evidencia que no existe un trato desigual entre iguales (Contribuyente **A** y Contribuyente **B**), pues estos dos contribuyentes con el mismo monto de ingresos en un mes determinado que obtuvieron el mismo nivel de ingresos por una actividad empresarial, tienen el mismo tratamiento conforme a la ley de la materia y el estímulo fiscal en cuestión no modifica esta situación.

Por virtud de los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, uno calificó como sujeto calificable para tributar conforme al Régimen de Incorporación Fiscal, pues en el ejercicio inmediato anterior éste obtuvo ingresos menores al Contribuyente **A** y menores al límite previsto para el referido régimen, lo cual pone a este sujeto en una situación distinta del Contribuyente **A** en cuanto a nivel de ingresos se refiere y, por este motivo, el artículo séptimo del decreto bajo análisis le otorga un beneficio de carácter fiscal.



Esto es, el Contribuyente **A** manifiesta en el mes teórico un nivel de ingresos por la actividad realizada de un millón de pesos, al igual que el Contribuyente **B**, lo cual nos pudiera llevar a pensar que ambos contribuyentes tienen la misma capacidad contributiva; sin embargo, en el ejercicio inmediato anterior el Contribuyente **A** obtuvo al cierre del año un ingreso mayor al Contribuyente **B**, motivo por el cual este primer contribuyente no se encontró en posibilidad de tributar en el ejercicio correspondiente al mes teórico conforme al Régimen de Incorporación Fiscal en cuestión.

Aun y cuando el valor de los actos (ingreso) del mes teórico haya sido el mismo monto tanto para el Contribuyente **A** como para el Contribuyente **B**, éste obtuvo un menor nivel de ingresos durante el ejercicio inmediato anterior; lo cual implica, desde mi punto de vista y considerando el análisis que se ha hecho en el presente de este concepto, que la capacidad contributiva del Contribuyente **B** es menor que la capacidad contributiva del Contribuyente **A**, por lo que cual un contribuyente (Contribuyente **B**) obtiene un beneficio económico representado por un crédito en términos del decreto bajo análisis y el otro contribuyente (Contribuyente **A**) no.

Desde mi punto de vista, aun cuando en el mes teórico ambos contribuyentes tuvieron el mismo monto de ingresos, sería incorrecto establecer que el Contribuyente **A** tiene la misma capacidad contributiva que el Contribuyente **B**, pues en mi opinión, sería equivocado medir la capacidad contributiva de un contribuyente mes por mes.

Lo anterior pues si bien la capacidad contributiva es un parámetro de carácter cuantitativo; a mi parecer, la capacidad contributiva de los contribuyentes debe ser medida de manera anual en concordancia con la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues es ésta la que mide los ingresos de los contribuyentes al tener por objeto la renta o riqueza de los mismos, por lo cual hace sentido que si el impuesto sobre la renta es un impuesto anual se midan los ingresos de los contribuyentes y sus deducciones para determinar su real capacidad contributiva de manera anual.

Podría intentar argumentarse que el impuesto sobre la renta realmente mide la riqueza de los contribuyentes de manera mensual al prever pagos mensuales; sin embargo, como su propio nombre lo indica, corresponden a pagos provisionales a cuenta del impuesto anual que se determine por ejercicio fiscal.

Incluso, podría sostenerse que esta naturaleza anual se ratifica en el caso de los contribuyentes personas físicas, como además resultar ser el caso en cuestión, pues conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, tales personas físicas se encuentran en posibilidad de considerar en la determinación de su



impuesto anual lo que se denomina deducciones personales, mismas que únicamente tienen juego en la declaración de ingresos anuales de tales personas, por lo que hacer una revisión sobre su capacidad contributiva de manera mensual resultaría incorrecto e impreciso.

De ahí que el examen de ingresos para poder tributar conforme al Régimen de Incorporación Fiscal sea un examen que se realice respecto de los ingresos obtenidos por una persona física en el ejercicio fiscal anterior y de ahí que el Contribuyente **A** de nuestro ejemplo teórico al haberse ubicado en un supuesto de ingresos superiores al límite establecido no pueda ser elegible para participar conforme a este régimen bajo estudio.

Luego entonces, no debe sostenerse que el Régimen de Incorporación Fiscal y el estímulo fiscal previsto para este régimen en el Decreto publicado el 26 de diciembre de 2013 correspondan a disposiciones o reglas de carácter fiscal que resulten violatorias del Principio de Proporcionalidad en materia tributaria pues estos no atentan a la capacidad contributiva de los contribuyentes conforme al análisis antes realizado.

En síntesis, desde mi punto de vista, el estímulo fiscal previsto en el artículo séptimo del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013, no debe ser considerado como violatorio de los Principios constitucionales en materia fiscal de Proporcionalidad ni de Equidad, pues como quedó asentado conforme al análisis anterior: i) el Régimen de Incorporación Fiscal ni el estímulo fiscal bajo análisis implican un trato diferencia entre contribuyentes que se encuentren en condiciones análogas y ii) el régimen fiscal en comento ni el estímulo fiscal bajo análisis atentan en contra de la capacidad contributiva de los contribuyentes.



## **IX. *Fines parafiscales de los estímulos fiscales***

Retomando el término del Bien Común al cual atendimos con anterioridad, es éste, en mi opinión y como quedó previamente asentado, el real fundamento de la obligación y existencia de los impuestos y contribuciones.

Cabe recordar que el principio de este concepto es el de brindar un bienestar generalizado para todos los individuos que integran a un Estado en particular, poniendo por encima de los intereses particulares, los intereses generales y compartidos por el mayor número de personas dentro de dicho Estado; es decir, el objeto de los impuestos no es el enriquecimiento o la entrega de recursos a un Estado, sino es que éste se allegue de los mismos para contar con elementos que le permita brindar el mayor bienestar posible a sus integrantes.

Luego entonces, debe decirse que la materia impositiva es una herramienta para que el Estado cuente con recursos para desarrollar políticas públicas que sean benéficas para el propio Estado, su desarrollo y para los intereses de sus integrantes, siempre velando por mayor beneficio generalizado al que se pueda aspirar con tales recursos y políticas.

Centrándonos en las políticas públicas que un Estado establezca en busca del bienestar generalizado de sus integrantes, debe decirse que en algunas ocasiones estas políticas públicas no van de la mano con la recaudación, pues si bien el Estado siempre debe de buscar hacerse de los más recursos posibles en favor de sus integrantes, debe decirse que existen políticas de desarrollo que intenta combatir problemáticas sociales como lo es el desempleo o una problemática económica como en el caso de la informalidad.

En ese orden de ideas, debe hacerse conciencia de que los estímulos fiscales que brinda el Estado mexicano a través de sus poderes, tienen como finalidad corregir situaciones sociales o problemáticas económicas o de otra índole, lo cual, desde mi punto de vista, justifican su existencia.

Esto, pues si bien los impuestos y la recaudación del Estado, teóricamente, debieran de destinarse al bienestar generalizado de los integrantes de dicho Estado, o al menos, la ética tributaria es lo que nos hace pensar, debe decirse de los estímulos fiscales que su existencia también se encuentra destinada al bienestar generalizado, pues sus fines extrafiscales o parafiscales intentan atacar o corregir problemáticas sociales en busca de un mayor bienestar generalizado para los integrantes de un Estado.



Luego entonces, desde mi punto de vista y suponiendo sin conceder que en el caso bajo análisis suceda, si un estímulo fiscal resultara violatorio de los principios constitucionales en materia tributaria, podría argumentarse que tal violación resultar justificada, puesto que tal estímulo fiscal por sí mismo tiene como objetivo la consecución de un mayor bienestar generalizado para los individuos de una sociedad al intentar atacar o corregir problemáticas sociales de un Estado en particular.



# **Análisis de la jurisprudencia en materia de estímulos fiscales**

Cabe señalar que respecto del análisis que se efectuó en el presente, durante el mes de septiembre de 2017 fue publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación la jurisprudencia con el número de registro 2015020, la cual señala a la letra lo 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.”

(Énfasis añadido)

De lo anteriormente se pueden rescatar ciertos elementos que nos indican que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación siguió un análisis muy similar al realizado en el presente, pues de la jurisprudencia antes transcrita se pueden desprender los siguientes puntos, mismos que son analizados de manera individual conforme a lo siguiente:

- “...*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...”

Como se mencionó en el apartado anterior, los estímulos fiscales que brinda el Estado mexicano a través de sus poderes tienen como finalidad corregir situaciones sociales o problemáticas económicas o de otra índole, en busca de un mayor bienestar generalizado dentro de los integrantes del Estado mexicano, lo cual, desde mi punto de vista, justifica su existencia.

Ahora, del extracto de la jurisprudencia antes transcrito puede desprenderse que los estímulos fiscales dado su fin extrafiscal orientado al logro de la política económica o social adoptada pueden ser considerados como “gasto público”; es decir, a través de esta idea lo que se quiere transmitir es que el fin extrafiscal de un estímulo fiscal justifica su existencia a pesar que implique un gasto fiscal para el Estado.

- “...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...”

Ahora bien, retomemos lo antes señalado respecto de que la naturaleza de los estímulos fiscales es la de un crédito sobre el impuesto de que se trate; o bien, la de una deducción que se aplica sobre la propia mecánica del cálculo de un impuesto específico.



Luego entonces, este pensamiento se ve reflejado en el extracto antes transcrito de la jurisprudencia bajo análisis, pues como lo mencionamos, el que un estímulo fiscal otorgue un crédito como en el caso del artículo séptimo del multicitado decreto, esta situación no implica que exista una alteración o ajuste del procedimiento que se debe seguir conforme a la ley de la materia para determinar el impuesto causado por el acto jurídico de que se trate, *ergo*, un estímulo fiscal no afecta directamente a los elementos esenciales (sujeto, objeto, base y tasa o tarifa) de un impuesto.

- *“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.”*

No obstante lo anterior, existe un último punto de la jurisprudencia objeto de estudio, el cual desde mi perspectiva resulta criticable, pues como se desprende de este último extracto, se sostiene que a los estímulos fiscales no le son aplicables los principios constitucionales en materia tributaria; sin embargo, desde mi punto de vista, a los estímulos fiscales sí les resultan aplicables los principios constitucionales en materia tributaria, tan es así que en el presente se realizó el análisis de si el estímulo fiscal previsto en el artículo séptimo del decreto en cuestión resulta violatorio de los principios constitucionales en materia tributaria de Proporcionalidad y Equidad.

Esto, pues es distinto decir que a los estímulos fiscales no deben atender a la constitucionales como pudiera desprenderse de este último extracto a decir que el fin extrafiscal de los estímulos fiscales pudieran llegar a justiciar que un estímulo fiscal resulte violatorio de tales principios constitucionales, pues su fin, como se analizó previamente, *per se* ya se encuentra orientado a buscar un mayor beneficio generalizado para el Estado y sus integrantes.



# Conclusiones

Primeramente, me permito realizar algunas conclusiones sobre puntos específicos respecto del análisis doctrinal realizado en el presente, para postreramente finalizar con una conclusión generalizada respecto del tema principal objeto del presente: el Régimen de Incorporación Fiscal, sus reglas particulares y los estímulos fiscales que le fueron otorgados a este régimen.

1. La naturaleza de los estímulos fiscales es la de créditos otorgados sobre el impuesto determinado, o bien, la de deducciones que modifican la base del impuesto de que se trate.
2. Conforme al análisis realizado en el presente, el estímulo fiscal en materia de impuesto al valor agregado otorgado en el artículo séptimo del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013 tiene por naturaleza la de crédito fiscal, lo cual nos lleva a determinar que dicho estímulo no modifica un elemento esencial del impuesto correspondiente, pues su determinación continua siendo conforme al procedimiento de la ley de la materia.
3. El estímulo fiscal en materia de impuesto al valor agregado antes señalado no implica un trato diferenciado entre contribuyentes que se encuentren en situaciones análogas, por lo cual no resulta violatorio del Principio constitucional de Equidad en materia fiscal.
4. El Régimen de Incorporación Fiscal y el estímulo fiscal en cuestión no atentan en contra de la capacidad contributiva de los contribuyentes del Estado mexicano, por lo que no debe considerarse que éstos violan el Principio constitucional de Proporcionalidad tributaria.
5. Los estímulos fiscales corresponden a políticas económicas o sociales del Estado Mexicano en búsqueda y promoción del desarrollo nacional y un mayor bienestar generalizado, por lo que tienen un fin extrafiscal o parafiscal, por lo que, aun cuando tales estímulos fiscales llegarán a implicar un “gasto fiscal” para el Estado, su finalidad los justifica.

Finalmente, considero que debe decirse que el sector informal de la economía mexicana es un sector que constantemente ha ido en crecimiento y que el Régimen de Incorporación Fiscal es un nuevo intento por parte del Estado Mexicano para atraer a tales informales al comercio formal y al padrón de contribuyentes que participan en el gasto público del referido Estado Mexicano.



Los estímulos fiscales y beneficios otorgados por el Estado mexicano a quienes tributen conforme al referido Régimen de Incorporación Fiscal corresponden a beneficios económicos encaminados a la atracción de nuevos contribuyentes que anteriormente se encontraran en un sector informal, lo cual corresponde a un fin extrafiscal y en pro del desarrollo del país.

Luego entonces, resulta justificada la existencia de este tipo de estímulos fiscales, pues el Estado conforme a una moral tributaria es el encargado de promover el desarrollo económico y social del país, lo cual sólo puede hacer a través de una redistribución de recursos, o bien, a través de políticas económicas y sociales cuyo objetivo principal sea la búsqueda de dicho desarrollo, tal y como lo son: el Régimen de Incorporación Fiscal, sus estímulos fiscales y reglas particulares en pro de la economía mexicana.

Septiembre, 2018

\* \* \* \* \*



## Bibliografía y consultas

Schneider, Friedrich, y Enste, Dominik, “*Ocultándose en las sombras, El crecimiento de la economía subterránea*”, en *Temas de Economía* núm. 30, 2002.

Ramales Osorio, Martín Carlos, “*La Economía Informal en México*”, en *Revista Académica de Economía*.

Recuperado de: <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/mx/2005/mcro-informal.htm>

Luna Guerra, Antonio, “*Régimen de Incorporación Fiscal*”, Editorial Ediciones Fiscales ISEF, México, 2014.

O'brien, Sarah, “*Tax day comes with an extra tax for the self-employed*”, publicado el 16 de abril de 2018.

Recuperado de:

<https://www.cnbc.com/2018/04/16/dont-overlook-this-extra-tax-day-task-if-youre-self-employed.html>

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

Ibarra Mares, Alberto, “*Introducción a las Finanzas Públicas*”, Beta Acción, Colombia, 2009.

Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, “*Derecho Fiscal*”, Fondo Editorial Themis, México, 1982.

Klaus Tipke, “*Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*”, Marcial Pons, Madrid, 2002.

De la Garza, Sergio Francisco, “*Derecho Financiero Mexicano*”, Editorial Porrúa, México, 1985.

Serra Rojas, Andrés, “*Derecho Administrativo*”, Editorial Porrúa, México, 1974.

Rodríguez Lobato, Raúl, “*Derecho Fiscal*”, Oxford University Press, México, 2014.

Sánchez León, Gregorio, “*Derecho fiscal mexicano*”, Editorial Porrúa, México, 2005.

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



Durán Becerra, Agustín y Flores Zavala Puente, “*Estímulos fiscales y su tratamiento para efectos del impuesto sobre la renta*”, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2009.

\* \* \* \* \*