



# 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

---

*La extrafiscalidad a la luz de los derechos fundamentales.*

Tesis que para obtener el grado de

**Maestro en Derecho Fiscal**

Presenta el

**Lic. Jhonatan Alberto De Paz Navarrete**

Directora de Tesis

**Mtra. Yannyn del Carmen Badillo Méndez**

Ciudad de México

2018.

*A dios,  
por darme la oportunidad  
de alcanzar un logro más.*

*A mi madre,  
por todo el cariño  
que me ha brindado en esta vida.*

*A mi padre,  
por todos los consejos  
que con cariño me ha transmitido.*

*A mi hermano,  
por su apoyo y amistad.*

## Índice

<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>1</b>
<b>CAPITULO I. ANTECEDENTES DEL CASO ANALIZADO.....</b>	<b>2</b>
1.1. <i>PUBLICACIÓN DE LA REFORMA FISCAL PARA EL EJERCICIO DE 2014.....</i>	2
1.2. <i>EMISIÓN DEL “DECRETO QUE COMPILA DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES Y ESTABLECE MEDIDAS DE SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA”.....</i>	3
1.3. <i>INTERPOSICIÓN DE LAS DEMANDAS DE AMPARO .....</i>	4
1.4. <i>SENTENCIA ANALIZADA DEL JUZGADO PRIMERO DE DISTRITO DEL CENTRO AUXILIAR DE LA SÉPTIMA REGIÓN .....</i>	6
1.5. <i>INTERPOSICIÓN DEL RECURSO DE REVISIÓN.....</i>	6
1.6. <i>SENTENCIA DE LA PRIMERA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.....</i>	7
1.7. <i>TEMA DE LA EXTRAFISCALIDAD EN LA EJECUTORIA ANALIZADA.....</i>	11
<b>CAPITULO II. EXTRAFISCALIDAD .....</b>	<b>12</b>
2.1. <i>POLÍTICA FISCAL .....</i>	12
2.2. <i>EXTRAFISCALIDAD .....</i>	14
2.3. <i>CRITERIOS RELEVANTES EMITIDOS POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.....</i>	17
2.4. <i>DIRECTRICES DERIVADAS DE LOS CRITERIOS EMITIDOS POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. ....</i>	21
<b>CAPÍTULO III. DERECHOS FUNDAMENTALES Y EL JUICIO DE PONDERACIÓN .....</b>	<b>23</b>
3.1. <i>MARCO TEÓRICO.....</i>	23
3.1. <i>JUICIO DE PONDERACIÓN.....</i>	27
3.4. <i>PRINCIPIO DE IGUALDAD.....</i>	40
3.4. <i>PONDERACIÓN DEL “DECRETO QUE COMPILA DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES Y ESTABLECE MEDIDAS DE SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA” .....</i>	42
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>49</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>51</b>

## Introducción

En el presente trabajo se analizará a la luz de los derechos fundamentales, particularmente el derecho fundamental de igualdad, el 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, a través de un juicio de ponderación (test de proporcionalidad), tomando en consideración las directrices de un neoconstitucionalismo.

En el referido Decreto, en su artículo Séptimo transitorio, se establecieron los siguientes estímulos:

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

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

Lo anterior siempre y cuando no trasladen al adquirente de los bienes, al receptor de los servicios, servicios independientes o a quien se otorgue el uso o goce temporal de bienes muebles, cantidad alguna por concepto del impuesto al valor agregado o impuesto especial sobre producción y servicios respectivamente, y que no realicen acreditamiento alguno del impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.

Análisis al referido Decreto que se realizará a partir de la ejecutoria dictada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el amparo en revisión 761/2015, en sesión de 8 de marzo de 2017.

Ejecutoria anterior que forma parte de las 5 ejecutorias que, por reiteración dieron lugar a la emisión de la jurisprudencia 1a./J. 69/2017 (10a.), de rubro: **“ESTÍMULOS FISCALES. AL ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO, FRACCIÓN I, DEL DECRETO QUE COMPILA DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES Y ESTABLECE MEDIDAS DE SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2014, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD”**.

## **Capítulo I. Antecedentes del caso analizado**

### **1.1. Publicación de la reforma fiscal para el ejercicio de 2014**

El 11 de diciembre de 2013, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto por virtud del cual se modificó la Ley del Impuesto sobre la Renta y en la cual se agregó la Sección II denominada “*Régimen de Incorporación Fiscal*”, al Capítulo II del Título IV, misma que abarca de los artículos 111 a 113 del propio ordenamiento.

Asimismo, el “*Régimen de Incorporación Fiscal*”, se encuentra regulado por tres Decretos publicados en el Diario Oficial de la Federación, mismos que son los siguientes:

- I. “Decreto por el que se otorgan estímulos fiscales para promover la incorporación a la seguridad social”, publicado el 8 de abril de 2014;
- II. “Decreto por el que se otorgan beneficios fiscales a quienes tributen en el Régimen de Incorporación Fiscal”, publicado el 10 de septiembre de 2014; y,
- III. “Decreto por el que se amplían los beneficios fiscales a los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal”, publicado el 11 de marzo de 2013.

En esa medida, es de señalar que el régimen de incorporación fiscal es un esquema de tributación opcional para las personas físicas con actividad empresarial, que vendan o presten servicios al público en general, y para lo cual no requieran de un título profesional que obtengan ingresos cuyo monto no exceda de \$2,000,000.00.

El objetivo del referido régimen es simplificar las obligaciones fiscales de las personas físicas que se ubiquen en el supuesto señalado en el párrafo anterior y con ello lograr que sean más los contribuyentes que busquen apegarse a la formalidad a través de la solicitud de su registro ante el Registro Federal de Contribuyentes.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Informe del Régimen de Incorporación Fiscal, del Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados, Recuperado en Julio de 2018, del Centro de Estudios de las Finanzas Públicas: <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/documento/2015/mayo/cefp0102015.pdf>, página 1.

## **1.2. Emisión del “Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa”**

El 26 de diciembre de 2013, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, el cual, en su artículo Séptimo transitorio, se otorgaron para los contribuyentes que opten por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal, los siguientes estímulos a partir del 1 de enero 2014.

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

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

Lo anterior siempre y cuando no trasladen al adquirente de los bienes, al receptor de los servicios, servicios independientes o a quien se otorgue el uso o goce temporal de bienes muebles, cantidad alguna por concepto del impuesto al valor agregado o impuesto especial sobre producción y servicios respectivamente, y que no realicen acreditamiento alguno del impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.

Es de precisar que el Titular del Ejecutivo Nacional, al emitir el Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, consideró que uno de los ejes de la reforma social y hacendaria presentada, es reducir las barreras que las personas y las empresas tienen que superar para ingresar a la formalidad, a fin de integrarlos a la economía formal y garantizar su acceso a los servicios de seguridad social y por lo tanto se incrementa su productividad.

Asimismo, tomó en consideración que la simplificación es un factor clave para acelerar la formalización de la economía, lo que requiere eliminar la complejidad en el pago de impuestos, lo cual resulta particularmente onerosa para las empresas mas pequeñas, en esa medida, en la reforma hacendaria se introdujo en la Ley del Impuesto sobre la Renta, el Régimen de Incorporación Fiscal, para fomentar la formalidad de las personas físicas con actividad empresarial que cuentan con una capacidad administrativa limitada.

En esa medida, con el referido decreto se estableció un estímulo fiscal únicamente para las personas que tributan en el Régimen de Incorporación Fiscal, consistente en una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado y 100% del impuesto especial sobre producción y servicios, el cual será acreditable contra el propio impuesto que deban pagar, respectivamente.

### **1.3. Interposición de las demandas de amparo**

Con motivo de la entrada en vigor del referido Decreto, diversos contribuyentes promovieron juicios de amparo indirecto en contra de este, en los cuales plantearon, entre otros, los siguientes conceptos de violación:

**A.** La fracción I del artículo Séptimo Transitorio 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, y en consecuencia los artículos 1, 3, 4 y 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, son inconstitucionales bajo el argumento de que transgreden los principios de equidad y proporcionalidad tributarios contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Consideró que se le otorga un tratamiento desigual en relación a la mecánica de tributación del impuesto al valor agregado, en relación con el establecimiento de un régimen especial de tributación que dispone exclusivamente para las personas físicas que tributen conforme al régimen de incorporación fiscal previsto en el Título IV, Capítulo II, Sección II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo que vulnera en su perjuicio, no sólo el principio de equidad tributaria, sino que incide directamente en los elementos esenciales del impuesto al valor agregado.

Aunado a que se genera una inequidad en el pago del impuesto al valor agregado para el resto de los contribuyentes, pues encontrándose en el mismo supuesto de causación, no pueden hacerse acreedores al beneficio establecido en el referido Decreto, sin que exista una razón que justifique el trato discriminatorio.<sup>2</sup>

Asimismo, argumentó que la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto reclamado es inconstitucional dado que establece un régimen especial de tributación de impuesto al valor agregado consistente en que ciertos contribuyentes, dependiendo de su nivel de ingresos, aplican un estímulo fiscal por una cantidad equivalente al 100%, mismo que será acreditable contra el impuesto a pagar por sus actividades, en lugar de hacerlo en los términos generales que establece la ley de la materia, es decir, tomando como base el valor de actos o actividades por los que se tenga que pagar el impuesto al valor agregado y aplicando sobre dicha base

---

<sup>2</sup> *Ibidem*, página 11.

la tasa del 16%, lo que genera que se vean afectados los elementos esenciales del impuesto al valor agregado.

De igual forma, sostuvo que el impuesto al valor agregado nace como un impuesto que va dirigido a gravar el consumo dada su naturaleza de impuesto indirecto, lo que implica que para su cálculo se atiende al valor de los actos o actividades gravados y sobre los mismos, se aplica la tasa correspondiente, por lo que el monto o precio de los bienes o servicios adquiridos, es lo que determina indirectamente la capacidad contributiva del gobernado, supuesto anterior que atiende al principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

**B.** El artículo Séptimo Transitorio, fracción I, 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, y en vía de consecuencia, los artículos 1, 3, 4 y 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, son inconstitucionales bajo el argumento de que transgreden los principios de competitividad y desarrollo económico contenidos en los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como las garantías de legalidad y seguridad jurídica.

Al respecto, la quejosa argumentó lo anterior, bajo el puesto que la concesión otorgada a aquellas personas que tributan en el régimen de incorporación fiscal de conformidad con lo previsto en el Título IV, Capítulo II, Sección II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, relativa a no trasladar cantidad alguna del impuesto al valor agregado a los adquirentes de sus bienes o receptores de sus servicios, permite que sus costos comerciales se vean disminuidos exponencialmente respecto de ella, lo cual le resta competitividad dentro del mercado y obstaculiza su desarrollo económico.

Asimismo, argumentó que dada la naturaleza del impuesto al valor agregado de ser un impuesto indirecto, la carga tributaria relativa recae sobre el consumidor al serle trasladado.

Por lo que si en términos de lo dispuesto en la porción normativa reclamada del Decreto de que se trata, los contribuyentes que tributen bajo el régimen de incorporación fiscal no trasladarán cantidad alguna por concepto del impuesto referido a los adquirentes de sus bienes o servicios, es inconcuso que se permite que sus costos comerciales se vean disminuidos exponencialmente, lo que implica una ventaja comercial respecto de aquellos contribuyentes que, como ella, no se encuentran ubicados dentro del régimen especial citado, lo que transgrede los principios consagrados en los artículos 25 y 26 de la Constitución Federal, conforme a los cuales el Estado se encuentra obligado a alentar y apoyar la competitividad y

el fomento del crecimiento económico de los gobernados, bajo los criterios de equidad social, productividad y sustentabilidad.<sup>3</sup>

#### **1.4. Sentencia analizada del Juzgado Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Séptima Región**

Mediante escrito presentado el 12 de marzo de 2014, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en el Estado de Quintana Roo, la quejosa solicitó el amparo y protección de la Justicia de la Unión, en contra de los siguientes actos:

I. La Ley del Impuesto al Valor Agregado, particularmente de sus artículos 1, 3, 4 y 5.

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

De dicha demanda conoció el Juez Cuarto de Distrito en el Estado de Quintana Roo, quien la registró con el número de amparo 268/2014.

Posteriormente, mediante acuerdo de fecha 21 de agosto de 2014, y en cumplimiento a lo establecido en la circular CAR 3/CCNO/2014 de 24 de abril de 2014, suscrita por el Secretario Ejecutivo de Carrera Judicial, Adscripción y Creación de Nuevos Órganos del Consejo de la Judicatura Federal, el Juez Cuarto de Distrito en el Estado de Quintana Roo, remitió el juicio de amparo 268/2014 al Juzgado Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Séptima Región, quien lo registró con el número de expediente auxiliar 493/2014.

Mediante ejecutoria de 16 de octubre de 2014, el referido Juzgado Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Séptima Región, dictó sentencia en la que resolvió sobreseer el juicio de garantías, bajo el argumento de que se actualizaba la causal de improcedencia prevista en la fracción XIV del artículo 61 de la Ley de Amparo, al considerar que la demanda de amparo se presentó de manera extemporánea.

#### **1.5. Interposición del recurso de revisión**

Ahora bien, en contra de la ejecutoria dictada por el Juzgado Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Séptima Región el 16 de octubre de 2014 en el

---

<sup>3</sup> *Ibíd*em, página. 13.

expediente 492/2014, la quejosa promovió recurso de revisión mediante escrito presentado el 14 de noviembre de 2014.

Por razón de turno le correspondió conocer de dicho recurso al Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Séptimo Circuito, quien mediante proveído de 26 de febrero de 2015 lo admitió y lo registró con el número de expediente 67/2015.

Así, en sesión de 4 de junio de 2015 el Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Séptimo Circuito, dictó sentencia en el referido expediente en la que resolvió declarar fundados los agravios formulados por la recurrente y suficientes para para revocar la sentencia recurrida.

Lo anterior, bajo el argumento de que el artículo séptimo transitorio, fracción I, 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, no solamente podía reclamarse como norma autoaplicativa, como se afirma en la sentencia recurrida, sino también como heteroaplicativa.

Una vez desestimadas las consideraciones por virtud de las cuales el Juzgador de origen determinó sobreseer en el juicio de amparo, el Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Séptimo Circuito determinó dejar a salvo la jurisdicción de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al considerar que no existe criterio definido en jurisprudencia o en tres precedentes emitidos en forma ininterrumpida y en el mismo sentido, del Pleno o de las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que resuelvan la litis sometida a su conocimiento.

#### **1.6. Sentencia de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación**

Ahora bien, mediante proveído de 22 de junio de 2015, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó asumir la competencia originaria para conocer del recurso de revisión que nos ocupa, quien ordenó su registro con el número 761/2015.

Posteriormente, por dictamen de 30 de marzo de 2016, el Presidente de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, solicitó el envío del asunto a la Comisión 81 "*Impuesto al Valor Agregado 2014 (Segunda)*", asignada al Ministro José Ramón Cossío Díaz, en virtud de la materia de constitucionalidad que subsiste en el mismo.

Así, en sesión de 8 de marzo de 2017, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación dictó sentencia en el amparo en revisión 761/2015, en la que resolvió negar el amparo y protección de la Justicia de la Unión, bajo los siguientes argumentos.

Por principio, señaló que los elementos esenciales del impuesto al valor agregado, son los siguientes:

**A.** Sujetos. Las personas físicas y morales que, en el territorio nacional, realicen los actos o actividades que son objeto de la propia Ley del Impuesto al Valor Agregado.

**B.** Objeto. Lo constituyen las actividades que se prevén el artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, consistentes en la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, y la importación de bienes o servicios.

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

**D.** Tasa. La tasa general aplicable será del 16%, se dice que es general, ya que existe la tasa del 0% que se aplica en los casos previstos en el artículo 2-A de la Ley de la materia.

**E.** Época de pago. Los contribuyentes del impuesto al valor agregado lo calcularán por cada mes de calendario y efectuarán su pago, por regla general, mediante declaración que se presentará el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

De igual forma la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señala que es necesario destacar dos factores indispensables en la determinación del impuesto al valor agregado, que son el traslado y el acreditamiento, los cuales si bien no forman parte de los elementos esenciales del impuesto al valor agregado, inciden de manera directa en la mecánica de tributación de dicha contribución.

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

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

Por otra parte, el acreditamiento de conformidad con lo establecido en el artículo 4 de la ley de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso.

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

Una vez precisado lo anterior, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, determinó que la fracción I del artículo Séptimo Transitorio, 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, se debía examinar bajo la perspectiva del principio de igualdad jurídica y no bajo la óptica del principio de equidad tributaria, en tanto que no le son aplicables los principios consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo anterior, bajo el argumento de que el otorgamiento de estos beneficios no obedece a razones estructurales, dado que no son ajustes a la estructura, diseño o al monto de un impuesto, sino a la acción unilateral del Estado que se emplea para no hacer efectiva la deuda fiscal.

Asimismo, determinó que el analizar una norma a la luz del principio de igualdad, implica examinar si un determinado tratamiento normativo obedece a una finalidad constitucionalmente válida y si es adecuada y proporcional.

Asimismo, señala que la implementación del estímulo fiscal implica una renuncia del Estado a su facultad de recaudar el impuesto al valor agregado en la medida en que constituye un beneficio que tiene por objeto la disminución de la carga fiscal del contribuyente, la cual soporta el Estado por razones de política económica, cuya determinación se hizo en el marco de libertad de configuración del legislador.

Por lo que consideró infundado el argumento de la quejosa en el que alegó que en la fracción I del artículo Séptimo Transitorio 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, existe un trato injustificado, ya que el beneficio fiscal que establece obedece a fines legítimos y constitucionalmente válidos y su expedición encuentra justificación en fines extrafiscales que atiende a razones de política económica, por lo que no se vulnera el principio de igualdad jurídica.

En el mismo sentido, terminó que los motivos que se expresaron para establecer el estímulo de que se trata, son de carácter económico, por lo que su emisión sobre dicha base obedece a criterios fundamentados en elementos objetivos que resultan relevantes para promover la creación de empresas en la formalidad y al mismo tiempo, que los pequeños contribuyentes se incorporen al sistema tributario, lo cual produce beneficios de carácter social, motivos que descansan en una justificación objetiva y razonable, cuya finalidad persigue objetivos legítimos y constitucionalmente válidos.

Asimismo señala que el beneficio establecido en el Decreto que nos ocupa, no propicia discriminaciones y desigualdades, pues atiende precisamente a su carácter de pequeño contribuyente, lo que es congruente con el principio de igualdad jurídica, por lo que considera que hay una justificación para el trato desigual que les otorga respecto del resto de los contribuyentes del impuesto al valor agregado, pues la naturaleza de sus actividades, el volumen de sus ingresos o el momento y forma de sus operaciones, determinan que su capacidad administrativa y contributiva sea insuficiente para responder a las exigencias previstas por la ley de la materia.

Con base en las anteriores consideraciones, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que la fracción I del artículo Séptimo Transitorio 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, no vulnera el principio de igualdad jurídica previsto en el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que los sujetos comparados se encuentran en situaciones disímiles, aunado a que el estímulo deriva de una liberalidad de pago en materia de impuesto al valor agregado, por las características particulares del régimen de incorporación fiscal.<sup>4</sup>

Consideraciones anteriores que se encuentran plasmadas en una de las 5 ejecutorias dictadas por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que dieron lugar a la emisión de la jurisprudencia número 1a./J. 69/2017 (10a.), identificada con el rubro **“ESTÍMULOS FISCALES. AL ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO, FRACCIÓN I, DEL DECRETO QUE COMPILA DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES Y ESTALBECE MEDIDAS DE SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2014, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.”**

---

<sup>4</sup> *Ibíd*em, página 42.

### **1.7. Tema de la extrafiscalidad en la ejecutoria analizada**

Así, del análisis a la ejecutoria dictada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el amparo en revisión 761/2015 en sesión de 8 de marzo de 2017 podemos desprender, en la parte que interesa para efectos del presente trabajo, lo siguiente.

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consideró que el beneficio fiscal establecido en la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa publicado en el Diario Oficial de la Federación con fecha 26 de diciembre de 2013, obedece a objetivos legítimos y constitucionalmente válidos y su expedición encuentra justificación en fines extrafiscales que atienden a razones de política económica, por lo que no se vulnera el principio de igualdad jurídica.

Asimismo, el órgano jurisdiccional en comento consideró que el trato desigual se justifica, entre otras razones, en diversos fines extrafiscales que atienden a razones de política económica.

## Capítulo II. Extrafiscalidad

### 2.1. Política fiscal

Por principio, es necesario traer a colación que el Estado es un producto social, es decir, una creación de la humanidad que se ha venido integrando a lo largo de un proceso histórico, plagado de luchas sociales y de intensas transformaciones de los grupos.

En esa medida, el determinar lo que el Estado puede hacer es competencia de una suma de diversas disciplinas que comprende la totalidad de la vida humana.<sup>5</sup>

De igual forma, es de señalar que el Estado no debe ser un grupo que gobierne con exclusividad, ni debe estar al servicio de grupos privilegiados, ya que su finalidad es servir a todos los gobernados sin excepción, buscando el mayor equilibrio y la justa armonía de la vida social.

Lo anterior es así, dado que las funciones principales del Estado consisten en realizar la justicia social, individual y colectiva y el bien común y garantizar tanto la libertad como la seguridad jurídica de los habitantes de una nación.

De esta manera el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que corresponde al Estado, la rectoría nacional para garantizar que este sea integral y sustentable, que fortalezca la soberanía de la nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales.

Además, es de recordar que el Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por su parte, el artículo 26 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que el Estado organizará un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la nación.

---

<sup>5</sup> Serra Rojas, Andrés, *Derecho Administrativo*, 8a. ed., México, Porrúa, 1977, páginas 19 – 20.

Ahora bien, es necesario recordar que a efecto de que el Estado se encuentre en posibilidad de cumplir con todos y cada uno de los fines para los cuales fue creado, éste cuenta con la facultad de imponer contribuciones a los gobernados.

De igual forma, es importante tomar en cuenta la actividad financiera del Estado, es el universo de acciones y actos por medio de los cuales se obtienen recursos para realizar el gasto público y la manera como es que estos se administran.

Es decir, la obtención de medios económicos y su inversión en la atención de las necesidades generales de la población y las propias del Estado.

Por lo que la actividad financiera del Estado, implica cuatro situaciones sustanciales, a saber, la obtención del ingreso, el manejo adecuado de los recursos recabados, la realización de erogaciones destinadas al sostenimiento del aparato estatal y la realización de la justicia individual, social y colectiva.

En esa medida, es necesario tener en cuenta que la finalidad fundamental de los tributos es la recaudación de ingresos para atender la cobertura de gastos públicos.

Así, los fines naturales de los impuestos en sentido amplio, son contribuir al gasto público, por lo que podemos concluir que el tributo es la prestación económica con carácter obligatorio, establecida por la ley y destinada a cubrir el gasto público.<sup>6</sup>

Misma que tiene su origen en el histórico poder de imperio con el que cuenta el Estado, dentro del que se encuentra su facultad de exigir determinados recursos al particular.<sup>7</sup>

Por lo que la existencia de las obligaciones tributarias, obedece a la pertenencia a una colectividad organizada, que exige la participación solidaria en el cubrimiento de los gastos públicos, y en esa medida la contribución a la financiación de los objetivos comunes debe efectuarse conforme a los parámetros derivados del principio de capacidad contributiva, tomando en consideración que no todos los miembros de la colectividad, se encuentran en capacidad de contribuir en la misma proporción a los gastos del Estado.

---

<sup>6</sup> Rozo Gutiérrez, Carolina, *Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano*, Ecuador, 2003.

<sup>7</sup> Delgadillo, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 5a. ed., México, Limusa, 2015.

Dentro de este orden de ideas nos encontramos que el poder del Estado, como organización jurídico-política de la sociedad, queda plasmado en la Constitución, de donde surge el poder de imperio que los órganos pueden ejercer bajo el sometimiento al orden jurídico preestablecido.

Y la potestad tributaria, como poder tributario comparte características de un poder supremo, en lo económico, inalienable, en cuanto no se puede comprometer, dar en garantía, transigir o arrendar a la manera de negocios privados y solamente limitado en su eficacia por la firmeza de la democracia y de la posibilidad de la aplicación razonable de la ley, y en su legitimidad por las garantías individuales y por la forma de gobierno de equilibrio y coordinación de los poderes de la unión.<sup>8</sup>

Así, en el derecho mexicano la obligación de pagar contribuciones se encuentra establecida en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece es obligación de los mexicanos *“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”*.

De esta manera se identifica a los tributos como las aportaciones económicas, que, de acuerdo con la ley, exige el Estado de manera proporcional y equitativa a los gobernados y que se destinan a contribuir al gasto público.

Sin que en nuestro texto constitucional se establezca de manera clara e indubitable el reconocimiento de la tributación extrafiscal.

## **2.2. Extrafiscalidad**

Una vez precisado lo anterior, es de señalar que el sentido extrafiscal del tributo proviene de la teoría del intervencionismo económico con la finalidad de lograr determinados objetivos estatales, que no necesariamente se identifican con el objetivo de obtener una participación económica por parte de los contribuyentes.

De esta manera, podemos señalar que en la actualidad en nuestro Estado de Derecho, la función del tributo no es únicamente la fiscal de la cobertura de los gastos públicos, sino que también pueden perseguir otros fines constitucionalmente legítimos no fiscales y asignados a los poderes públicos, lo que se conoce como finalidad extrafiscal.

---

<sup>8</sup> Valdés Villareal, Miguel, *Principios constitucionales que regulan las contribuciones*, en Estudios de derecho público contemporáneo, UNAM, FCE, México, 1972.

En esa medida, tenemos que Tipke señala que *“el moderno Derecho tributario está concebido con una doble finalidad, ya que no sirve exclusivamente a la obtención de recursos, sino que, al mismo tiempo, persigue dirigir la economía y la redistribución de las rentas y los patrimonios.”*<sup>9</sup>

Así, las contribuciones de carácter extrafiscal buscan por una parte alentar y promover determinadas conductas que participan de los intereses generales de la comunidad, como puede ser la preservación de la salud y por la otra, pretenden obstaculizar y hacer más gravosa la realización de conductas que van en contra de los intereses colectivos, como puede ser el uso del automóvil.

De esa manera, el Estado, a través de las contribuciones de carácter extrafiscal asume la protección de las finalidades de interés general, como puede ser una conservación del medio ambiente promoviendo, a través de estímulos fiscales, comportamientos protectores del medio ambiente.<sup>10</sup>

De esta manera la existencia de fines extrafiscales es un reflejo del desarrollo de la actividad financiera del Estado y de sus instrumentos y técnicas de actuación que no están necesariamente orientados a la obtención de ingresos y a la ordenación del gasto público, sino a la satisfacción de fines públicos, es decir, la realización de funciones y objetivos constitucionalmente asignados a los poderes públicos.

Por lo que se podría llegar a decir que las contribuciones con fines extrafiscales encuentran su justificación en el contexto de las obligaciones jurídicas que el ordenamiento constitucional otorga al Estado de derecho.

Obligaciones dentro de las cuales se encuentran, entre otras, el resguardo del medio ambiente, la función social de la propiedad privada, el consumo y el ahorro macroeconómicos, el acceso a una vivienda digna, la integración de personas a la formalidad.<sup>11</sup>

Tomando en consideración lo anterior, podemos llegar a la afirmación de que todo tributo implica, necesariamente, la realización de efectos extrafiscales, en la medida en que todos los tributos tienen como finalidad que el Estado esté en posibilidad de cumplir con los fines para los cuales fue creado.

---

<sup>9</sup> Tipke, Claus, *La ordenanza tributaria alemán de 1977*, Madrid, Civitas.

<sup>10</sup> Matul-Ortega, Yebra, *Tratado de derecho tributario*, Bogotá, Temis, 2001.

<sup>11</sup> Gutiérrez, Carolina Roza, *Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano*, cit., páginas 160-164.

Por lo que se puede concluir que las contribuciones extrafiscales en realidad corresponden a contribuciones que, aunque comparten la noción legal de contribución, tienen atribuidas funciones extrafiscales que coexisten con la finalidad de obtención de recursos, en la cual el tema financiero puede, en la mayoría de los casos, ser residual.

Así, las herramientas del Derecho tributario facilitan la concreción de los fines seleccionados, herramientas dentro de las que se encuentran los beneficios fiscales y los impuestos, por lo que la utilización de estos instrumentos por parte del derecho tributario para realizar la política fiscal origina el debate que surge del conflicto entre la aplicación del principio de capacidad contributiva en aquellos impuestos que no tienen fines estrictamente recaudatorios.<sup>12</sup>

En esa medida, al estudiarse la utilización de los instrumentos tributarios para fines extrafiscales se debate sobre el concepto de tributos; los elementos que los diferencian, las características de los llamados impuestos fiscales, cuya principal finalidad es la de obtener recursos para la obtención y cobertura de los gastos públicos y de los llamados impuestos de orden económico o impuestos con fines no fiscales.

De igual forma se ha señalado la existencia de dos categorías identificables en la extrafiscalidad, en primer lugar, se encuentra la interna que se encuentra ligada a las disminuciones o modificaciones de la capacidad contributiva y la extrafiscalidad externa, determinada por los objetivos de política social y económica del Estado.<sup>13</sup>

Así, en la extrafiscalidad interna la capacidad contributiva del gobernado resulta delimitada, como consecuencia de la valoración de diversos factores que afectan dicho principio, como es el caso de la ausencia de aptitud para contribuir.

Mientras que, por otra parte, la extrafiscalidad de carácter externo, se manifiesta en la creación de tributos que tienen como finalidad objetivos económicos y sociales y en los cuales es necesario verificar que la función no financiera del tributo se establezca adecuadamente.

Por lo que las funciones atribuidas a los tributos no fiscales constituyen objetivos constitucionales, por lo que no solo se deben observar a la luz de los principios contenidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los

---

<sup>12</sup> Asorey, Ruben O., "Introducción a la política fiscal", México, VLex: [https://app.vlex.com/#MX.fiscal/search/basicSearchAll:1+content\\_type:4/ruben+o.+asorey+pol%C3%ADtica+fiscal/MX.fiscal/vid/515952550](https://app.vlex.com/#MX.fiscal/search/basicSearchAll:1+content_type:4/ruben+o.+asorey+pol%C3%ADtica+fiscal/MX.fiscal/vid/515952550).

<sup>13</sup> Aramayo Velarde, María Silvia, *Beneficios y minoraciones en derecho tributario*, Madrid, Marical Pons, 1997.

Estados Unidos Mexicanos, sino que constituyen un medio eficaz para la obtención de la justicia social y económica.

En suma, podemos decir que los impuestos con fines extrafiscales se encuentran sustentados en que el Estado de derecho está obligado a la consecución de los fines sociales tutelados por la Constitución, y en esa medida, constituyen mecanismos efectivos para desincentivar conductas que van en contra del interés general y para estimular la realización de actividades que permiten el logro de las metas de la colectividad, dentro de las cuales se encuentra la contribución al gasto público.

Por lo que la extrafiscalidad es concebida como un adjetivo de los tributos suficientes para sustentar que este no persigue un fin recaudatorio, es decir, estas contribuciones se apartan del fin recaudatorio en el que se fundamentan los tributos en su acepción más básica.

De ahí que el tributo extrafiscal es susceptible de responder a muy variadas justificaciones, tantas como fines constitucionalmente legítimos existan; así, estos tributos extrafiscales pueden partir de aspiraciones morales o sociales, siempre y cuando encuentren su fundamento en el texto constitucional.

Al respecto, es de señalar que una parte de la doctrina considera que un tributo con una finalidad extrafiscal no es un verdadero tributo, bajo el principal argumento de que estos tributos no se basan en el principio de capacidad económica.<sup>14</sup>

En esa medida, ésta corriente de la doctrina señala que los tributos no fiscales no son impuestos y que mas bien podrían ser asimilados a multas, dado que cumplen funciones correctivas disminuyendo, moderando y obstaculizando una determinada actividad o conducta o en su caso favoreciendo o impulsando otra conducta.

### **2.3. Criterios relevantes emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación**

En primer lugar, es de señalar que, en sesión de 22 de febrero de 2017, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió el amparo en revisión 1040/2015, en el que argumentó que el fin extrafiscal del impuesto especial sobre producción y servicios que se aplicó a las bebidas azucaradas se encuentra

---

<sup>14</sup> Leston Carretero, José Luis, *Los tributos municipales con fines no fiscales*, Madrid, IEAL, 1987, página 97 y 98.

contenido en del dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados de la iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal.

En el referido dictamen, a decir de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se dijo que la intención de ese tributo es combatir el sobrepeso y obesidad al inhibir o desincentivar el consumo de bebidas endulzadas con azúcar y persuadir a la población mexicana de disminuir su consumo, para lo que el legislador consideró conveniente gravar la enajenación o importación de dichos líquidos para que disminuya su consumo por parte de la población mexicana.<sup>15</sup>

Por lo que la referida Segunda Sala, señaló que el fin extrafiscal del tributo se logra desde el momento en que se gravan las bebidas saborizadas a un peso por litro, pues ello ya constituye un desincentivo para su consumo, que es lo que pretende el legislador.

Asimismo, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, retoma lo resuelto en amparo en revisión 636/2015, en el que dijo que no todo lo recaudado por el impuesto especial sobre producción y servicios debe destinarse necesariamente a combatir el sobrepeso y la obesidad, toda vez que se trata de un mecanismo recaudatorio con doble función.

La primera, consiste en desalentar el consumo de agua saborizada, concentrados, polvos o jarabes que tengan azúcar añadida, y la segunda, contribuir al egreso público, en el entendido de que el fin extrafiscal del tributo se logra desde el momento en que se gravan las bebidas saborizadas a un peso por litro, pues ello ya constituye un desincentivo para su consumo, que es lo que pretende el legislador.

También, se retoma el amparo en revisión 845/2015 en el que la Segunda Sala consideró que el derecho a que la contribución se destine al gasto público previsto en el artículo 31, fracción IV, constitucional, y los principios que rigen el régimen del gasto público establecidos en el numeral 134 de la misma Ley Fundamental, no tienen el alcance de que exista identidad o correspondencia absoluta entre el monto que se previó recaudar en la Ley de Ingresos de la Federación y el monto que se destina a distintos gastos específicos contenidos en el presupuesto de egresos de la federación.

Así, ninguno de los principios que rigen el correcto ejercicio del gasto público, tiene el alcance de que exista identidad o correspondencia absoluta entre lo recaudado y el fin extrafiscal, ya que ello implicaría coartar la facultad del legislador

---

<sup>15</sup> Ejecutoria dictada en el Amparo en Revisión 1040/2015, por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la sesión de 22 de febrero de 2017, página 54.

para señalar el destino de ingresos fiscales a específicos gastos y la facultad del Ejecutivo Federal para poder ejecutar el gasto público, pues en ambos casos traería como consecuencia etiquetar los ingresos derivados de contribuciones al fin que se buscó con su establecimiento, lo que haría prácticamente nula la facultad de ejercer y ejecutar el gasto público conforme a los planes y programas presupuestales establecidos.

Asimismo, señaló que la persecución de fines extrafiscales no modifica la naturaleza recaudatoria del tributo, lo que evidencia que, contrario a lo que asegura la agraviada, el Congreso de la Unión sí actuó en ejercicio de facultades del artículo 73, fracción VII, constitucional al establecer el impuesto especial sobre producción y servicios.<sup>16</sup>

Dicha resolución formó parte de las ejecutorias que por reiteración dieron lugar a la jurisprudencia 2a./J. 71/2017 (10a.), de rubro: ***“IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS SOBRE BEBIDAS SABORIZADAS CON AZÚCAR AGREGADA. SU FIN EXTRAFISCAL CUMPLE CON LOS REQUISITOS DE PROPORCIONALIDAD Y RAZONABILIDAD DE LA MEDIDA IMPOSITIVA.”***

En la que se determinó que el fin extrafiscal del impuesto especial sobre producción y servicios, tratándose de bebidas saborizadas, es combatir el sobrepeso y la obesidad, al inhibir y desincentivar el consumo de bebidas endulzadas con azúcar y persuadir a la población de disminuir su consumo, para lo que el legislador consideró conveniente gravar su enajenación o importación.

Circunstancia anterior que tiene sentido, porque esos padecimientos encuentran su origen en varias fuentes, entre las que se hallan el sedentarismo, la falta de ejercicio y la mala alimentación, de modo que si el legislador pretendió mitigar una de ellas en específico (la mala alimentación), es evidente que la medida impositiva es proporcional y razonable con el fin extrafiscal, pues inhibe una fuente de los padecimientos.

Por otra parte, pero en la misma línea argumentativa, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en sesión de 27 de abril de 2011, resolvió el amparo en revisión 180/2011, en el que determinó en la parte que interesa para efectos del presente trabajo, lo siguiente.

Un impuesto, como tal, puede ser parte, o no, de una determinada política económica o social, pero ello no tiene implicaciones directas sobre su constitucionalidad o, al menos, no si se pretende que la inconstitucionalidad del gravamen derive de su falta de destino específico con un determinado programa

---

<sup>16</sup> *Ibidem*, página 67.

público, o para constituirse como un instrumento al servicio de determinada política pública.

Los tributos no son un fin en sí mismos, sino que son un medio para conseguir el propósito que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos les asigna, es decir, sufragar el gasto público.

En esta medida, cualquier ingreso público de carácter tributario o no, se encuentra indisolublemente destinado a fines delimitados en la política económica estatal, cuya naturaleza será siempre extrafiscal.<sup>17</sup>

Y en esa medida la labor de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es verificar que los gobernados tengan garantizado el disfrute de los derechos que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consagra.

La referida sentencia forma parte de las 5 ejecutorias que por reiteración dieron lugar a la emisión de la jurisprudencia número 1a./J. 107/2011, de rubro: **“FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES.”**

En la que determinó que sí, puede afirmarse que en materia de propósitos constitucionales, el ámbito fiscal corresponde exclusivamente a algunos de los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos a los tributarios, en los cuales también pueden concurrir finalidades extrafiscales, mientras que los ingresos que emanen de éstos, se encuentran indisolublemente destinados a fines delimitados en la política económica estatal, cuya naturaleza será siempre extrafiscal.

De igual forma, es de señalar que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en sesión de 4 de octubre de 2006, al resolver el amparo en revisión 756/2006, determinó en la parte que interesa, para efectos del presente trabajo, lo siguiente:

Que la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido el criterio de que no todo trato diverso previsto por las normas tributarias conlleva una violación al principio de equidad tributaria, en virtud de que el legislador está facultado para crear categorías de contribuyentes, siempre y cuando no sean caprichosas o arbitrarias, sino sustentadas en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferenciado, como pueden ser las finalidades económicas o sociales, las razones de política fiscal e incluso los fines extrafiscales; sin embargo, en este último caso ineludiblemente será el órgano legislativo el que justifique

---

<sup>17</sup> Ejecutoria dictada en el Amparo en Revisión 180/2011, por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la sesión de 27 de abril de 2011, página 41.

expresamente, en la exposición de motivos o en los dictámenes o en la misma ley los mencionados fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con su imposición.

Que el Estado, al establecer las contribuciones respectivas, a fin de lograr una mejor captación de los recursos para la satisfacción de sus fines fiscales, puede prever una serie de mecanismos que respondan a fines extrafiscales, pero tendrá que ser el legislador quien en este supuesto refleje su voluntad en el proceso de creación de la contribución, en virtud de que en un problema de constitucionalidad de leyes debe atenderse sustancialmente a las justificaciones expresadas por los órganos encargados de crear la ley y no a las posibles ideas que haya tenido o a las posibles finalidades u objetivos que se haya propuesto alcanzar.<sup>18</sup>

Dicha resolución forma parte de las 5 ejecutorias que dieron por reiteración dieron lugar a la tesis número 1a./J. 28/2007, de rubro: **“FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS.”**

#### ***2.4. Directrices derivadas de los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.***

Así, de las ejecutorias previamente señaladas podemos llegar a las siguientes conclusiones.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha considerado que los fines de los tributos pueden llegar a tener finalidades que van más allá de la mera recaudación, toda vez que la recaudación es un medio propiamente, mientras que la finalidad de los tributos es cumplir con la finalidad del Estado mismo, es decir, el bien común.

De igual forma, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que es al legislador a quien le corresponde reflejar su voluntad en el proceso de creación de las normas que puedan llegar a tener esta naturaleza, es decir, tributos con naturaleza extrafiscal.

Por último y como consecuencia de lo anterior, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que el fin extrafiscal del impuesto especial sobre producción y servicios, tratándose de bebidas saborizadas, es combatir el sobrepeso y la obesidad, al inhibir y desincentivar el consumo de

---

<sup>18</sup> Ejecutoria dictada en el Amparo en Revisión 756/2006, por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la sesión de 4 de octubre de 2006, página 47.

bebidas endulzadas con azúcar y persuadir a la población de disminuir su consumo, para lo que el legislador consideró conveniente gravar su enajenación o importación.

Lo que bajo su consideración tiene sentido, bajo el argumento de que esos padecimientos encuentran su origen en varias fuentes, entre las que se hallan el sedentarismo, la falta de ejercicio y la mala alimentación.

En esa medida, si el legislador pretendió desincentivar la mala alimentación, es evidente que la medida impositiva es proporcional y razonable con el fin extrafiscal, pues inhibe una fuente de los padecimientos.

Por lo que lo recaudado con motivo de esa medida debe destinarse a combatir el sobrepeso y la obesidad, toda vez que se trata de un mecanismo recaudatorio con doble función: la primera, desalentar el consumo de agua saborizada, concentrados, polvos o jarabes que tengan azúcar añadida, y la segunda, contribuir al egreso público.

Así, el entendido de que el fin extrafiscal del tributo se logra desde el momento en que se gravan las bebidas saborizadas a \$1.00 por litro, pues ello ya constituye un desincentivo para su consumo, que es lo que el legislador pretende.

Como consecuencia de lo anterior podemos llegar a la conclusión de que el Máximo Tribunal constitucional de nuestro país, ha considerado que, dentro del marco jurídico mexicano, se encuentran los impuestos con fines extrafiscales y que corresponde al legislador reflejar su voluntad en el proceso de creación de las normas que puedan llegar a tener esta naturaleza.

Siendo que a la Suprema Corte de Justicia de la Nación le corresponde el velar porque dichos impuestos con fines extrafiscales observen los derechos fundamentales de los gobernados consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

## Capítulo III. Derechos fundamentales y el juicio de ponderación

### 3.1. Marco teórico

En primer lugar, es de señalar que los derechos humanos no deben ser confundidos con los derechos fundamentales, ya que son derechos fundamentales los que se encuentran previstos ya sea en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, o en algún tratado internacional.

De ahí que se pueda concluir que los derechos humanos son una categoría más amplia y que en la práctica se utiliza con menos rigor que la categoría de derechos fundamentales.<sup>19</sup>

En esa medida se entienden a los derechos humanos como un conjunto de facultades e instituciones que, en cada momento histórico, concretan la exigencia de la dignidad, la libertad y la igualdad humanas, las cuales deben ser reconocidas positivamente por los ordenamientos jurídicos a nivel nacional e internacional.

De ahí que la primera de las grandes tareas de las constituciones contemporáneas consiste en diferenciar claramente entre la ley, como regla establecida por el legislador, y los derechos humanos, como pretensiones subjetivas absolutas, válidas por sí mismas con independencia de la Ley.

Mientras que por derechos fundamentales se ha de entender aquellos derechos humanos que han sido positivizados, es decir, que ya se encuentran garantizados por el ordenamiento jurídico positivo, generalmente en el ordenamiento constitucional y que como consecuencia suelen gozar de una tutela más amplia.

En esa medida, es de señalar que para Luigi Ferrajoli, son derechos fundamentales todos aquellos derechos subjetivos que corresponden universalmente a todos los seres humanos en cuanto dotados del status de personas, de ciudadanos o personas con capacidad de obrar, entendiendo por derecho subjetivo cualquier expectativa positiva o negativa adscrita a un sujeto por una norma jurídica, y por status la condición de un sujeto, prevista asimismo por una norma jurídica positiva, como presupuesto de su idoneidad para ser titular de situaciones jurídicas.<sup>20</sup>

---

<sup>19</sup> Carbonell, Miguel, *Los derechos fundamentales en México*, 3a. ed., México, Porrúa, páginas 1 – 14.

<sup>20</sup> Ferrajoli, Luigi, *Derecho y Razón. Teoría del garantismo penal*, Madrid, Trotta, páginas 908 – 920.

Así, puede haber derechos fundamentales positivos y derechos fundamentales negativos, de esta manera los primeros generan obligaciones de actuar positivamente para cumplir con la expectativa que derive de algún derecho, mientras que las negativas generan abstenciones por parte del Estado y de los particulares con la finalidad de respetar algún derecho fundamental.

Ahora bien, es de señalar que, en México, son derechos fundamentales los que se encuentran previstos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como en lo que se ha denominado bloque constitucional.

Bloque constitucional que se integra por la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las fuentes del derecho internacional de los derechos humanos, los tratados internacionales en materia de derechos humanos, reglas, valores y principios, todos en materia de derechos humanos.<sup>21</sup>

De igual forma, es importante señalar que los derechos fundamentales se encuentran distribuidos en todo el texto constitucional y no únicamente en los primeros 29 artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo anterior es así dado que la jurisprudencia ha reconocido que hay derechos fundamentales fuera de los primeros 29 artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como por ejemplo en el artículo 31 del propio texto constitucional, o el artículo 123 en donde se contemplan los derechos fundamentales de los trabajadores.

De esta manera, el párrafo tercero del artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señala algunas de las características de los derechos humanos: universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, así, a partir de tales principios las autoridades de todos los niveles de gobierno tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos.

La universalidad de los derechos se refiere sobre todo al tema de sus titulares. De esta manera, serán universales en el mayor grado posible todos los derechos cuyos titulares sean las personas sin más, con independencia de su lugar de nacimiento, circunstancias personales o características físicas o psicológicas.

De esta manera, si los derechos en efecto protegen bienes básicos, entonces es lógico que estén garantizados para todos los seres humanos sin excepción, pues siempre estarán necesitados de disfrutar de ese tipo de bienes.

---

<sup>21</sup> Manzo Rodríguez, Graciela, *et al*, *Bloque de constitucionalidad en México*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, página 19.

La interdependencia y la indivisibilidad de los derechos significa que su disfrute debe darse de forma conjunta. Por lo que la violación de un tipo de derechos supone la violación o el grave condicionamiento del disfrute de los demás.

Además, la indivisibilidad de los derechos busca subrayar que no hay “derechos de primera” y “derechos de segunda”, sino que la categoría de los derechos es única, con independencia de la forma en que deban ser cumplidos o realizados, o del tipo de obligaciones que desplieguen frente a las autoridades o frente a los particulares.

Al respecto, es importante tomar en consideración que en la corriente neoconstitucionalista se ha señalado que *“El derecho constitucional, es un conjunto de materiales de construcción, pero el edificio concreto no es obra de la Constitución en cuanto tal, sino de una política constitucional, que versa sobre las posibles combinaciones de esos materiales.”*<sup>22</sup>

Por lo que esta corriente ya no se puede ver a la Constitución simplemente como un documento en el que se establecen graduaciones y jerarquías, sino que también contiene valores y principios que deben ser analizados a la luz de la política constitucional.

En esa medida, se les asigna a las constituciones no solamente la tarea de establecer directamente un proyecto de vida en común, sino la de establecer y generar las condiciones de posibilidad de esta.

Por lo que la constitución en el neoconstitucionalismo, va a hacer una distinción entre la ley y los derechos, al mismo tiempo que impone la elaboración de un marco jurídico que armoniza la primera con los segundos y en la que se reconocen lo intrínseco de cada uno de ellos.

Sin embargo, es de señalar que los principios constitucionales han sido criticados ampliamente o en su caso se les ha negado valor normativo por su carácter ambiguo, que puede dar lugar a una interpretación o aplicación desmedida por parte de los jueces.

Aplicación desmedida de la que ya daban un acercamiento Schmitt y Kelsen, en donde terminan coincidiendo en que los principios resultan muy peligrosos ya que podrían dar lugar a que los legisladores utilizaran los principios como directivas en el contenido de las leyes.

De igual forma es necesario señalar que en la teoría del discurso y los derechos humanos, los principios de los derechos humanos, son los de

---

<sup>22</sup> Zagrebelsky, Gustavo, *El derecho dúctil*, Madrid, Trotta, 2011, página 13.

universalidad, progresividad, indivisibilidad e interdependencia, mismos que se encuentran en el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

De esta manera el principio de universalidad refiere que todas las personas, en cuanto seres racionales o semejantes, tienen determinados derechos.

Por otra parte, el principio de autonomía obra en dos direcciones, el de la autonomía privada y el de la autonomía pública. La privada trata de la elección individual acertada y la realización de una concepción personal del bien. El objeto de la autonomía pública es la elección común con otros y la realización de una concepción política de lo justo y lo bueno.<sup>23</sup>

De esta manera, es necesario saber cuando una norma es o no de derecho fundamental, Robert Alexy plantea que basta con que sea expresada mediante disposiciones que se encuentren contenidos en el texto de la ley fundamental. Sostiene, además de que los derechos constitucionales han alcanzado una influencia que va más allá de la relación entre el ciudadano y el Estado, que ha dado como resultado la omnipresencia de los derechos constitucionales.

Consideraciones anteriores que van en el mismo sentido que lo sustentado por Gustavo Zagrebelsky, quien en su derecho dúctil considera que la Constitución ya no debe ser considerada únicamente como un límite a los poderes del Estado sino que se debe entender que la finalidad de la Constitución es poner las reglas para que los gobernados estén en posibilidad de desarrollar sus derechos fundamentales.

Así, llegamos a los principales criterios que se utilizan para diferenciar entre reglas y principios, mismos que son los siguientes:

La cualidad de “todo o nada”, que se observa en las reglas, mientras que del lado de los principios tenemos el peso o la importancia relativa, por lo que, si una regla es aplicable, resuelve el caso, mientras que, si no es aplicable, no resulta en modo alguno aplicable; mientras que los principios ofrecen pautas u orientaciones no concluyentes.

El carácter cerrado o restringido de las normas en contraposición del carácter abierto de los principios, es decir, la ausencia en estos últimos de un supuesto de hecho, así, en las reglas se puede conocer de antemano los casos en que procede

---

<sup>23</sup> Alexy, Robert, *Teoría del discurso y derechos humanos*, Colombia, Universidad Externado de Colombia, 2001.

su aplicación y por tanto, también sus excepciones, circunstancias anteriores que resultan impensables tratándose de un principio.

La idea de que las reglas solo admiten un cumplimiento pleno, mientras que los principios son mandatos de optimización que ordenan que se realice algo en la mayor medida posible, así, mientras que el criterio de las reglas se puede sintetizar en un verdadero-falso o todo-nada, el criterio de los principios es una progresión cuantitativa.

Por último, la distinción con base en la cual el conflicto entre reglas se resuelve o bien mediante la declaración de invalidez de una de ellas, o bien concibiendo a una como excepción de la otra, mientras que en un conflicto de principios se requiere de un ejercicio de ponderación, lo que supone el triunfo de uno de ellos, pero sólo para el caso concreto.<sup>24</sup>

En esa medida, sólo las reglas pueden ser observadas y aplicadas mecánica y pasivamente, por lo que, si el derecho sólo estuviese compuesto de reglas, podríamos llegar a pensar en la automatización en la aplicación del derecho.

De esta manera, el neoconstitucionalismo, como modelo de organización jurídica política quiere representar un perfeccionamiento del Estado de Derecho, considerando que el modelo de Constitución planteado en esta corriente comprende no solo cualquier expresión de poder, sino también al órgano legislador, lo cual implica también una apertura al judicialismo.

Por lo que esta teoría implica una argumentación por parte de los juzgadores capaz de garantizar la racionalidad y de suscitar el consenso en torno a las decisiones judiciales.

En esa medida, la ponderación rectamente entendida tiene como finalidad lo anterior, es decir, buscar el legalismo o judicialismo como modelos predominantes, con la finalidad de buscar un equilibrio para las decisiones legislativas.<sup>25</sup>

### **3.1. Juicio de ponderación**

Por principio, es de señalar que la mejor acepción del verbo ponderar y del sustantivo ponderación que se adecúa para fines de nuestro trabajo, es aquella que señala la acción de considerar imparcialmente los aspectos contrapuestos de una cuestión o el equilibrio entre el peso de dos cosas.

---

<sup>24</sup> Zagrebelsky, Gustavo, *El derecho dúctil, cit.*, páginas 109 - 129.

<sup>25</sup> Prieto Sanchís, Luis, *Neoconstitucionalismo y ponderación judicial*, [http://afduam.es/wp-content/uploads/pdf/5/6900111\(201-228\).pdf](http://afduam.es/wp-content/uploads/pdf/5/6900111(201-228).pdf)

Así en la ponderación siempre hay razones en pugna, intereses o bienes en conflicto, es decir, normas que suministran justificaciones diferentes a la hora de adoptar una decisión.

Sin embargo, el resultado del juicio de proporcionalidad no es necesariamente el equilibrio entre los principios en pugna, sino que da el triunfo a alguno de ellos en el caso concreto.

Por lo que podemos decir que ponderar es buscar la mejor decisión cuando en la argumentación concurren razones de justificación conflictivas y del mismo valor.

Es de señalar que en la actualidad el juicio de ponderación ha alcanzado un nivel de relevancia de tal magnitud que ha estado presente en la resolución de conflictos de índole nacional e internacional.

Lo anterior es así tomando en consideración que el juicio de ponderación goza de una estructura de principios jurídicos que permite determinar el grado de afectación de los derechos, de ahí que su justificación y la aplicación del principio de proporcionalidad en sentido estricto, lo ha convertido en un método práctico y eficaz a la hora de resolver el conflicto de principios.<sup>26</sup>

Por eso, la ponderación da lugar a una exigencia de proporcionalidad que implica establecer un orden de preferencia relativo al caso concreto, es decir, lo característico de la ponderación es que no se logra una respuesta válida para todo supuestos sometido a su consideración.

Ahora bien, a efecto de poder entrar al análisis y estudio de lo que se conoce bajo el concepto de ponderación, por principio hay que definir a los principios, ya que son estos los que van a entrar en conflicto y van a tener que ser ponderados a efecto de dilucidar cuál de dichos principios va a prevalecer.

Para lo anterior, me basaré en el jurista Alemán Robert Alexy, quien es uno de los estudiosos que más se ha especializado en el tema, para este autor los principios se pueden concebir, en su término más amplio, como normas.

En esa medida, es de recordar que se trata de una distinción de las clases de normas como género, y para realizar dicha diferenciación, el autor señala que existen criterios de distinción, para diferenciar a los principios de las reglas, mismos que son los siguientes:

---

<sup>26</sup> Bernal Pulido, Carlos, *Estructura y límites de la ponderación*, Madrid, Doxa, páginas 225 – 238.

- a) La generalidad como criterio de distinción.

Atendiendo a este criterio, vamos a tener que los principios son normas de un grado de generalidad relativamente alto, mientras que, por otra parte, las reglas son normas de un grado relativamente bajo.

- b) Los criterios de distinción de Dworkin.

Dworkin, por una parte, señala que las reglas son aplicables en todo o nada "*all-or-nothing-fashion*"; sin embargo, con los principios no acontece lo mismo, ya que los principios, aun cuando sean aplicables al caso, no determinan necesariamente la decisión, sino que solamente proporcionar argumentos a favor de una u otra decisión.

Por otra parte, Dworkin señala que los principios tienen una dimensión de peso, característica esencial que nos va a servir para dilucidar el caso en que lleguen a colisionarse dos principios. Mientras que las reglas carecen de esta característica.

Al respecto, en caso de que dichos principios lleguen a colisionar entre si, a uno de ellos se le dará un mayor peso para la hipótesis planteada, sin que de esta forma se deje invalidado el principio al que se le otorgó menor peso; mientras que tratándose de reglas, en caso de conflicto de las mismas, al menos una de ellas, invariablemente, será declarada inválida para el caso en concreto.

- c) Conflictos de reglas y colisiones de principios como puntos de apoyo para la obtención de criterios de distinción adecuados.

El factor o elemento que va a ser decisivo se encuentra en el principio al que le corresponda un mayor peso en cada caso concreto. Al principio contra el que colisiona, no se le declara inválido, sino que únicamente se le hace retroceder.

- d) El núcleo de la diferencia entre reglas y principios.

En este apartado, Robert Alexy define a los principios de la siguiente manera: "*mandatos de optimización que se caracterizan porque pueden ser cumplidos en diversos grados y porque la medida ordenada de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades fácticas, sino también de las posibilidades jurídicas*"; lo anterior, a efecto de distinguirlos de las reglas a las que define como: "*...normas que exigen un cumplimiento pleno y, en esa medida, puede siempre ser sólo o cumplidas o incumplidas...*".

Sin embargo, Ferrajoli plantea tres tipos de crítica a la distinción señalada en líneas que preceden, mismas que se pueden enumerar de la siguiente manera:

- a) Escaso alcance empírico;
- b) Escasa fuerza explicativa; y,
- c) Consecuencias prácticas nefastas de la distinción.

De igual forma, plantea una distinción entre “principios directivos” y “principios regulativos”, señalando que los primeros son directrices para el legislador futuro, mientras que los segundos son inmediatamente vinculantes y se aplican por medio de la subsunción.

Asimismo, este autor señala que la distinción entre reglas y principios, tiene que versar únicamente respecto de una diferencia de “*estilo*”, en la formulación de las respectivas disposiciones, para quedar de la siguiente manera: “...*los principios son normas formuladas con referencia a su respeto y no a su violación y a su consiguiente aplicación*”.

De esta forma, señala que reglas y principios “*son dos caras de la misma moneda*”, ya que un principio se convierte en una regla cuando es violado.<sup>27</sup>

Una vez que tenemos claro el concepto de principio y como lo podemos distinguir de las reglas, estamos en aptitud de entrar al análisis de lo que es la ponderación.

Es de señalar que la teoría que más ha influido en el tema de ponderación es la del jurista alemán Robert Alexy, quien considera a la ponderación como una racionalización del manejo del principio de proporcionalidad por parte de los tribunales y, en concreto, de los tribunales constitucionales europeos.

El citado autor, señala que cuando se producen conflictos entre principios, este conflicto debe resolverse aplicando un test de proporcionalidad, es decir, aplicando el principio de proporcionalidad stricto sensu que, para Robert Alexy, viene a ser una especie de meta-principio, o el principio último del ordenamiento jurídico.

Así, para que la ponderación de principios sea considerada racional en la óptica de Robert Alexy, la medida de satisfacción, de no satisfacción, o de afectación de uno de los principios, depende del grado de importancia de la satisfacción del otro.

---

<sup>27</sup> Pino Giorgio, *Principios, Ponderación, y la separación entre derecho y moral. Sobre el neoconstitucionalismo y sus críticos*, DOXA, Cuadernos de Filosofía del Derecho, páginas 201 - 228.

De esta manera, como hemos venido señalando, la ponderación no se trata de una cuestión de todo o nada, sino de una tarea de optimización en la mayor medida de lo posible de los principios que se encuentran en conflicto.

Una vez señalado lo anterior, es de señalar que la estructura de la ponderación consta de tres elementos: la ley de la ponderación, la fórmula del peso y las reglas sobre la carga de la argumentación, elementos que se explican de la siguiente manera:

I. La ley de la ponderación, se formula así: cuanto mayor es el grado de la no satisfacción o de afectación de uno de los principios, tanto mayor debe ser la importancia de la satisfacción del otro; importancia que se concreta a través de tres variables en la fórmula del peso; variables que son:

- a) El grado de afectación de los principios en el caso concreto,
- b) El peso abstracto de los principios relevantes;
- c) La seguridad de las apreciaciones empíricas.

Asimismo, este autor atribuye un determinado valor numérico a las variables previamente señaladas, en cuanto a la afectación de los principios y al peso abstracto, según que la afectación o el peso sea: leve, medio o intenso. En los casos en lo que existiera un empate, es decir, el peso de los dos principios en cuestión es idéntico, entrarían en juego reglas sobre la carga de la argumentación, por ejemplo, la que estable una prioridad a favor de la igualdad, o a favor de la constitucionalidad de una ley.

II. La fórmula del peso, en relación con este elemento de la estructura de la ponderación, el cual constituye el núcleo de la teoría, Alexy ha expuesto en su ponencia: *“Legal Principles and the Construction of Constitutional Rights”*, lo siguiente:

Señala que son posibles los juicios racionales acerca de la intensidad de interferencia y de los grados de afectación, haciendo referencia a la ley de la ponderación, para lo cual se basa en una decisión del Tribunal Constitucional Federal de Alemania sobre advertencias sanitarias. Menciona que dicho Tribunal caracteriza la obligación de los fabricantes de tabaco de colocar en sus productos las advertencias sanitarias en relación con los peligros del tabaco como una interferencia leve o menor con respecto a la libertad de ejercicio de una profesión; en contraste con ello, una prohibición total en relación con todos los productos del tabaco contaría como una interferencia intensa.

Asimismo, señala que entre estos casos de interferencia leve e intensa se encontrarían otros de intensidad media, con lo cual puede construirse una escala

con los grados de leve, medio e intenso. Señala que su ejemplo, puede medirse con esta escala de tres niveles.

Otro ejemplo que señala este autor alemán es el que se dio es el del juicio sobre la revista "Titanic". Esta revista describió a un oficial de la reserva parapléjico, primero como nacido asesino, y después como tarado; un tribunal alemán dictó una resolución contra Titanic y ordenó dicha revista, indemnizar al oficial con la cantidad de 12.000 marcos alemanes. Titanic en contra de dicho fallo, entabló una acción constitucional, en donde el Tribunal Constitucional Federal llevó a cabo una ponderación sobre un caso específico entre la libertad de expresión de la revista y el derecho general a la personalidad del oficial.

Robert Alexy señala que, en este caso, también se puede aplicar su escala de tres niveles, es decir, interferencia leve, media o intensa.

Sin embargo, esta escala no es por sí misma suficiente para demostrar que la ponderación es racional, a efecto de exponer dicha aseveración, se requiere que sea posible incluir tales clasificaciones un sistema inferencial que se entiende está implícito en la ponderación y que, a su vez, está intrínsecamente conectado con el concepto de autocorrección. En el caso de la subsunción bajo una regla, tal sistema inferencial puede expresarse por medio de un esquema deductivo llamado justificación interna, que está construido con la ayuda de la lógica proposicional, de predicados y deóntica, y se integra en la teoría del discurso jurídico. Es de gran importancia, tanto para la teoría del discurso jurídico como para la teoría de los derechos constitucionales, que en el caso de la ponderación exista una contrapartida a este esquema deductivo. Tal contrapartida es la fórmula del peso.

Asimismo, señala que el modelo tríadico no agota las posibilidades de graduación. Ponderar es imposible sólo si todo tiene el mismo valor. Además, hay numerosas posibilidades para refinar la escala.

De igual forma, señala que la racionalidad de una estructura inferencial depende esencialmente del hecho de que conecte premisas las cuales, a su vez, puedan ser justificadas.

En esta fórmula, en la fórmula del peso, las premisas se representan con números que indican juicios.

Un ejemplo de ello es el juicio de que una descripción pública de una persona con graves minusvalías como tarada es una interferencia intensa con el derecho a la personalidad de esa persona. Este juicio hace surgir una pretensión de corrección que puede ser justificada en un discurso.

III. Las reglas sobre la carga de la argumentación, estas son reglas que ordenan la discusión, para que las anteriores no constituyan un impedimento para el desarrollo de la discusión, estableciendo de esta forma igualdad para todos los participantes en el discurso, reglas que a saber son las siguientes:

a) Quien pretende tratar a una persona A de manera distinta que a una persona B, está obligado a fundamentarlo.

b) Quien ataca una proposición o una norma que no es objeto de la discusión, debe dar una razón para ello.

c) Quien ha aducido un argumento sólo está obligado a dar más argumentos, únicamente en caso de contraargumentos.

d) Quien introduce en el discurso una afirmación o manifestación sobre sus opiniones, que no se refiera como argumento a una afirmación previamente sostenida, tiene, en caso de que se le solicite, fundamentar por que introdujo dicha afirmación.

Ahora bien, es de señalar que a efecto que sea necesaria la ponderación, se necesita como presupuesto indispensable, un conflicto entre principios. Cuestión que es más común de lo que se puede pensar, incluso existen autores que afirman que todo principio se encuentra en conflicto con otros principios, señalando que es una característica indispensable de los principios.

Tomando en cuenta lo anterior, se puede formular la siguiente aseveración: *“...en toda controversia en la que sea aplicable un primer principio P1 existirá siempre al menos un segundo principio P2 que será igualmente aplicable y que resulta incompatible con P1”*, siendo características esenciales de estos conflictos de principios, las siguientes:

a) Se trata de un conflicto entre normas, que emanan en el mismo momento.

b) Se trata de un principio entre normas que tienen el mismo estatuto formal, es decir, la misma posición en la jerarquía de las fuentes del Derecho.

c) Se trata de un conflicto en concreto; y,

d) Se trata de un conflicto parcial bilateral.

Asimismo, es de señalar que los conflictos entre principios constitucionales, no pueden ser resueltos atendiendo a los criterios de solución que son utilizados para resolver conflictos entre normas, ya que no se puede utilizar el criterio *“lex posterior”*, en virtud de que ambos principios son concurrentes; no se puede emplear el criterio *“lex superior”*, toda vez que los dos principios tienen la misma posición en la jerarquía de las fuentes; así como tampoco se puede utilizar el criterio *“lex*

*specialis*”, dado que las dos clases de hechos regulados por los principios se intersectan.<sup>28</sup>

Respecto de la ponderación como herramienta metodológica, se ha dicho que se trata de un aspecto indispensable en una sociedad democrática, pues justifica la afectación a un derecho fundamental.

De acuerdo con lo establecido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis número 1a. CCCXII/2013 (10a.), de rubro “**INTENSIDAD DEL ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD Y USO DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD. SU APLICACIÓN EN RELACIÓN CON LOS DERECHOS HUMANOS.**”, este principio irradia y aplica sobre la totalidad de los derechos humanos, ello con fundamento en el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

De igual modo, nuestro más Alto Tribunal ha interpretado que la proporcionalidad en materia de derechos fundamentales analiza una relación entre principios, de manera que se constituye como una especie de meta-principio o principio último del ordenamiento jurídico, al igual que lo señaló Robert Alexy, tal y como consta en líneas previas.

Este principio, el de proporcionalidad consta de tres sub-principios: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto o ponderación<sup>29</sup>.

#### I. Idoneidad

De acuerdo con este subprincipio, es necesario que exista una conexión racional entre el medio y el fin a obtener, de manera que la norma sea adecuada para cumplir con su objetivo<sup>30</sup>.

---

<sup>28</sup> Guastini Ricardo, *Ponderación: un análisis de los conflictos entre principios constitucionales*, Palestra del Tribunal Constitucional. Año 2, No. 08, agosto 2007, Lima Perú.

<sup>29</sup> Tesis, 1a. CCCIX/2014, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: “**PROPORCIONALIDAD DE LAS PENAS. SUS DIFERENCIAS CON EL TEST DE PROPORCIONALIDAD EN DERECHOS FUNDAMENTALES.**”

<sup>30</sup> Uprimny, Rodrigo y Mathieu, Bertrand, *A preliminary appraisal of the use of proportionality analysis in Chile*, VIII World Congress of the international Association of Constitutional Law, Constitutions and Principles, Workshop No. 9: Proportionality as a principle, <http://www.juridicas.unam.mx/wccl/ponencias/9/156.pdf>., página 13.

En relación con este subprincipio, hay quienes distinguen aspectos de carácter procedimental, objetivo y subjetivo, y los cuales constan de lo siguiente:

a) Respecto del primero, se dice que la idoneidad existe donde la limitación a un derecho fundamental debe ser declarada por una autoridad pública a través de un acto motivado;

b) Por lo que hace al aspecto objetivo éste se cumple cuando la medida adoptada para limitar el derecho es capaz de cumplir el objetivo por sí misma y el último aspecto; y

c) El subjetivo, requiere que las personas afectadas por la medida, estén directamente relacionadas con ella para concluir que la medida es necesaria para cumplir con el objetivo de la acción del Estado<sup>31</sup>

## II. Necesidad

De acuerdo con este subprincipio, la medida debe afectar en el menor grado posible el derecho fundamental al que, de conformidad con la teoría de los pesos, se le asignará un valor menor, para lo cual es necesario examinar el objetivo de la medida para evaluar la situación concreta y cuál es la opción más razonable para afectar en un menor grado el derecho en cuestión<sup>32</sup>.

Los dos primeros de los tres subprincipios se refieren a la optimización en relación con las posibilidades fácticas. Esto significa que una medida, es decir, una ley, una sentencia o algún otro acto de autoridad en el que se pueda llegar a afectar un principio de los consagrados en la Constitución de considerable importancia para satisfacer otro, debe ser idónea para obtener esa finalidad y debe ser necesaria, es decir, no debe ocurrir que la misma finalidad pudiera alcanzarse con un costo menor.

## III. Proporcionalidad *stricto sensu*

El tercer sub-principio, por el contrario, tiene que ver con la optimización en relación con las posibilidades normativas. En cambio, en el caso de la proporcionalidad de penas, regularmente se analiza una regla (el tipo penal de que se trate) frente a un principio constitucional (el principio de proporcionalidad establecido en el artículo 22 constitucional), con la finalidad de determinar si aquella -la regla- satisface o no la exigencia del principio constitucional; concretamente, si

---

<sup>31</sup> Uprimny, Rodrigo y Mathieu, Bertrand. *A preliminary appraisal of the use of proportionality analysis in Chile, cit.*, página 14.

<sup>32</sup> Uprimny, Rodrigo y Mathieu, Bertrand. *A preliminary appraisal of the use of proportionality analysis in Chile, cit.*, página 15.

la pena es acorde o no en relación con el bien jurídico afectado. En estos casos, es posible adoptar cualquier metodología encaminada a la justificación exigida por el artículo 22, dejando fuera, naturalmente, un análisis de proporcionalidad en materia de derechos fundamentales, dado que en este tipo de casos no se está ante la colisión de dos principios.

Asimismo, hay que señalar que el principio de proporcionalidad en sentido estricto señala lo que significa la optimización relativa a las posibilidades jurídicas, que es idéntico a la *“ley de ponderación”* que señala:

*“Como alto sea el grado de incumplimiento o perjuicio de un principio, tanto tiene que ser la importancia de la realización del otro”*

La anterior *“ley de ponderación”*, se integra por las siguientes etapas:

En la primera, debe constatarse el grado de incumplimiento o perjuicio de un principio. En la segunda etapa se debe comprobar la realización del principio contrario y por último, debe analizarse si la importancia de la realización del principio contrario, justifica el perjuicio o incumplimiento del otro principio en la balanza.

Asimismo, es importante señalar que los dos principios que regulan una medida de discriminación inversa, son los siguientes:

1. La utilización de una medida de discriminación inversa sólo está justificada si:

a. Resulta razonablemente eficaz y eficiente para alcanzar el objetivo perseguido, es decir, puede presumirse que se logrará el objetivo perseguido y sin un coste excesivo;

b. Se trata de un objetivo socialmente importante.

c. No existe ninguna otra medida alternativa para alcanzar ese objetivo y que afecte en menor grado a otros derechos fundamentales de los demás individuos de la sociedad.

2. Quien pretende justificar y por ende hacer uso de una medida de discriminación inversa, tiene la carga de la argumentación; es decir, es él quien debe acreditar que se dan las circunstancias a), b) y c) del punto 1.<sup>33</sup>

---

<sup>33</sup> Atienza, Manuel, *Un comentario al Caso Kalanke*, [https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/10466/1/doxa19\\_06.pdf](https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/10466/1/doxa19_06.pdf), páginas 119 – 120.

Ahora bien, en el Sistema Jurídico Mexicano, el juicio de proporcionalidad tiene su fundamento en los artículos 1º y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

De dichos numerales constitucionales se desprende que todas las autoridades en el ámbito de sus competencias se encuentran obligadas a promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, y que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Por lo que el fundamento del test de proporcionalidad, se encuentra en los dos artículos Constitucionales previamente transcritos, toda vez que en dichos artículos se señala que la autoridad tiene que promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos; y asimismo cualquier acto de molestia debe estar debidamente fundado y emitido por la autoridad competente. Y en aras de garantizar los derechos humanos, la autoridad se encuentra obligada a realizar el test de proporcionalidad en cada caso en que se encuentren en conflicto dos derechos humanos.

En ese sentido se ha pronunciado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al emitir la Jurisprudencia 130/2007, de rubro: ***“GARANTÍAS INDIVIDUALES. EL DESARROLLO DE SUS LÍMITES Y LA REGULACIÓN DE SUS POSIBLES CONFLICTOS POR PARTE DEL LEGISLADOR DEBE RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE RAZONABILIDAD Y PROPORCIONALIDAD JURÍDICA”***

De la jurisprudencia anteriormente transcrita, se desprende que atendiendo al principio de proporcionalidad, el legislador al fijar el alcance de una garantía individual debe:

- a) Perseguir una finalidad constitucionalmente legítima;
- b) Ser adecuada, idónea, apta y susceptible de alcanzar el fin perseguido;
- c) Ser necesaria, es decir, suficiente para lograr dicha finalidad; y,
- d) Estar justificada en razones constitucionales.

Por ende y llegado el caso en el que dicha garantía entre en conflicto con otro principio, para que el juzgador deje de aplicar un derecho fundamental, debe realizar el test de proporcionalidad entre los derechos fundamentales que se encuentran en conflicto, tal y como lo ha señalado la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 1a. CCCIX/2014 (10a.), cuyo rubro y texto, dada la importancia y trascendencia de ésta, me permito transcribir a continuación:

**PROPORCIONALIDAD DE LAS PENAS. SUS DIFERENCIAS CON EL TEST DE PROPORCIONALIDAD EN DERECHOS FUNDAMENTALES.**<sup>34</sup> El término "proporcionalidad" es ambiguo, ya que puede predicarse del test de proporcionalidad en materia de derechos fundamentales, o de las penas, en términos del artículo 22 constitucional. Así, en el primer caso, lo que se analiza es una relación entre principios, entendidos como mandatos de optimización que ordenan que algo debe realizarse en la mayor medida posible (de acuerdo con las posibilidades fácticas y normativas existentes). **Los conflictos entre principios (o entre derechos así concebidos) deben resolverse aplicando un test de proporcionalidad, que viene a ser una especie de meta-principio o, si se quiere, el principio último del ordenamiento jurídico. Ese principio consta, a su vez, de tres sub-principios: el de idoneidad, el de necesidad y el de proporcionalidad en sentido estricto o ponderación. Los dos primeros se refieren a la optimización en relación con las posibilidades fácticas. Significa que una medida, esto es, una ley o una sentencia, etcétera, que limita un derecho o un bien constitucional de considerable importancia para satisfacer otro, debe ser idónea para obtener esa finalidad y necesaria, o sea, no debe ocurrir que la misma finalidad pudiera alcanzarse con un costo menor. El tercer sub-principio, por el contrario, tiene que ver con la optimización en relación con las posibilidades normativas.** En cambio, en el caso de la proporcionalidad de penas, regularmente se analiza una regla (el tipo penal de que se trate) frente a un principio constitucional (el principio de proporcionalidad establecido en el artículo 22 constitucional), con la finalidad de determinar si aquella -la regla- satisface o no la exigencia del principio constitucional; concretamente, si la pena es acorde o no en relación con el bien jurídico afectado. En estos casos, es posible adoptar cualquier metodología encaminada a la justificación exigida por el artículo 22, dejando fuera, naturalmente, un análisis de proporcionalidad en materia de derechos fundamentales, dado que en este tipo de casos no se está ante la colisión de dos principios.<sup>35</sup>

(Resaltado propio)

De conformidad con la anterior tesis, se desprende que los conflictos entre principios deben resolverse aplicando un test de proporcionalidad, principio que consta de tres sub-principios a saber:

---

<sup>34</sup> Época: Décima Época; Registro: 2007342; Instancia: Primera Sala; Tipo de Tesis: Aislada; Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación; Libro 10, septiembre de 2014, Tomo I; Materia(s): Constitucional; Tesis: 1a. CCCIX/2014 (10a.), página: 590.

<sup>35</sup> Ejecutoria dictada en el amparo directo en revisión 85/2014 en sesión de 4 de junio de 2014, emitida por unanimidad de cuatro votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ausente: Jorge Mario Pardo Rebolledo. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Roberto Lara Chagoyán.

- a) Idoneidad;
- b) Necesidad; y,
- c) Proporcionalidad en sentido estricto o ponderación.

Estos principios son explicados en la tesis previamente referida y al respecto señal que los dos primeros hablan acerca de la optimización en relación con las posibilidades fácticas, esto es, que cualquier medida, (una ley o una sentencia, etcétera) que limita un derecho o un bien constitucional de considerable importancia para satisfacer otro, debe ser idónea para obtener esa finalidad y necesaria, es decir, no se debe ocurrir que la misma finalidad pudiera alcanzarse con un costo menor.

Asimismo, señala que el tercer sub-principio, tiene que ver con la optimización en relación con las posibilidades normativas, es decir, interpretar la norma o dejar de aplicar la que entra en conflicto en mayor medida con el principio en cuestión, a efecto de que la misma no vulnere el derecho fundamental que estamos tratando de proteger.

De todo lo anterior, podemos concluir que el conflicto entre principios o entre derechos fundamentales se traduce en una exigencia que encierra y tiene como finalidad en todos sus aspectos un auténtico rechazo a la aplicación mecánica del derecho, o de una subsunción simplista.

Lo que da lugar también a la oposición al discrecionalismo judicial, optando por una teoría del razonamiento judicial. Sin que lo anterior implique un Juez Hércules, sino un juez que debe actuar con cautela a fin de no invadir la esfera del legislativo y de evitar la soberbia de suponer que su respuesta es la única posible.

De esta forma, no es que los principios se traduzcan necesariamente en valores morales correctos, sino que su desarrollo en el proceso interpretativo hace nacer en la argumentación jurídica una argumentación moral, lo que va mas allá de una exigencia de fundamentación racional de la decisión más allá del esquema automático de las reglas.

Sin embargo, la posición del juez llamado a solucionar un conflicto entre principios, no es muy distinta a la del juez llamado a resolver ese mismo conflicto, tan solo cabe mencionar que la argumentación del juez se muestra mas formalizada y dotada de restricciones institucionales.

Lo que representa una superación del positivismo teórico, pero no del positivismo metodológico que nada señala respecto de los modelos de argumentación.

### **3.4. Principio de igualdad**

Una vez precisado lo anterior y a efecto de estar en posibilidad de realizar un juicio de ponderación del “*Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa*”, respecto del principio de igualdad, es necesario señalar el contenido y alcance del referido derecho fundamental.

En esa medida, es de señalar que el referido derecho fundamental se encuentra previsto en el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que en esencia señala que todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte.

Así, la igualdad en nuestro texto constitucional constituye un principio complejo que no sólo otorga a las personas la garantía de que serán iguales ante la ley (en su condición de destinatarios de las normas y de usuarios del sistema de administración de justicia), sino también en la ley (en relación con su contenido).

Por lo que el principio de igualdad debe entenderse como la exigencia constitucional de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, de ahí que en algunas ocasiones hacer distinciones estará vedado, mientras que en otras estará permitido o, incluso, constitucionalmente exigido.

Para ello es necesario determinar, en primer lugar, si la distinción legislativa obedece a una finalidad objetiva y constitucionalmente válida: el legislador no puede introducir tratos desiguales de manera arbitraria, sino que debe hacerlo con el fin de avanzar en la consecución de objetivos admisibles dentro de los límites marcados por las previsiones constitucionales, o expresamente incluidos en ellas.

Posteriormente, es necesario examinar la racionalidad o adecuación de la distinción hecha por el legislador: es necesario que la introducción de una distinción constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido.

En tercer lugar, debe cumplirse con el requisito de la proporcionalidad: el legislador no puede tratar de alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional, de manera que el juzgador debe determinar si la distinción legislativa se encuentra dentro del abanico de tratamientos que pueden considerarse proporcionales, habida cuenta de la situación de hecho, la finalidad de la ley y los bienes y derechos constitucionales afectados por ella; la persecución de

un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos.

Por último, es de gran importancia determinar en cada caso respecto de qué se está predicando con la igualdad, porque esta última constituye un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se predica siempre de algo, y este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de las leyes.<sup>36</sup>

Así, en materia fiscal el derecho de igualdad implica otorgar el mismo trato a todos los contribuyentes, pero cuando el trato deba ser distinto atendiendo a una cuestión particular, debe sustentarse en un criterio razonable y objetivo, como se reconoce por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, pues se busca que los Estados Partes se obliguen a eliminar de su ordenamiento jurídico regulaciones discriminatorias y asegurar la efectiva igualdad ante la ley de todas las personas.

De igual forma, debe señalarse que para llevar a cabo un juicio de igualdad o equidad tributaria es necesario contar con un término de comparación, es decir, con algún parámetro que permita medir a las personas, objetos o magnitudes entre las cuales se afirma existe un trato desigual, en razón de que el derecho a la igualdad es fundamentalmente instrumental y siempre se predica respecto de algo.

No hay que pasar por alto el criterio de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación contenido en la jurisprudencia 1a./J. 97/2006, de rubro: ***“EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD.”***

Lo anterior es así toda vez que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en dicha jurisprudencia determinó que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé diferentes facetas de la igualdad y se refiere a ella tanto en un plano general como en el contexto de un ámbito material específico, sin establecer casos de excepción en su aplicación.

Delimitando que el artículo 31, fracción IV, constitucional proyecta las exigencias del principio de igualdad sobre el ámbito impositivo, es decir, la garantía de equidad tributaria es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal,

---

<sup>36</sup> Ejecutoria dictada en el Amparo Directo en Revisión 537/2006, por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la sesión de 28 de junio de 2006.

por lo que no tiene menor o mayor valor que la igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales.

Por otra parte, la referida jurisprudencia señala que se ha delimitado el contenido de la garantía de equidad tributaria, precisando que ésta radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen.

En ese sentido, tratándose de disposiciones legales que no corresponden al ámbito específico de aplicación de la garantía de equidad tributaria -es decir, que no se refieren a contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias, así como en los casos de normas que tengan repercusión fiscal y sean emitidas por el Poder Ejecutivo- los argumentos que reclaman la existencia de un trato diferenciado o discriminatorio entre dos personas o grupos deben analizarse en el contexto más amplio, esto es, a la luz de la garantía de igualdad.

En esa medida y tomando en consideración que el beneficio establecido en el *“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, no versa respecto de la estructura, diseño o el monto de un impuesto, la violación a los derechos fundamentales se deberá hacer desde la óptica del principio de igualdad y no del de equidad tributaria.

Lo anterior tal y como lo resolvió Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al dictar la ejecutoria en el amparo en revisión 776/2015 en sesión de 1 de marzo de 2017.

### **3.4. Ponderación del *“Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa”***

Una vez precisado lo anterior y a efecto de determinar si el *“Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa”*, es acorde al principio de igualdad, es necesario realizar un ejercicio de ponderación.

Para lo anterior, en primer lugar, es necesario resaltar que la ejecutoria analizada en el presente caso, es decir, la dictada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en sesión de 8 de marzo de 2017, al resolver el amparo en revisión 761/2015, fue omisa en realizar el ejercicio de ponderación.

Ya que de su contenido únicamente se advierte que dicho órgano colegiado considera que el beneficio fiscal establecido en la fracción I del artículo Séptimo Transitorio 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, obedece a objetivos legítimos y constitucionalmente válidos y su expedición encuentra justificación en fines extrafiscales que atienden a razones de política económica. Y con dicha argumentación llega a la conclusión de que no se vulnera el principio de igualdad jurídica.

Así, es de recordar que el 26 de diciembre de 2013, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, el cual, en su artículo Séptimo transitorio, se otorgaron para los contribuyentes que opten por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal, los siguientes estímulos a partir del 1 de enero 2014.

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

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

Lo anterior siempre y cuando no trasladen al adquirente de los bienes, al receptor de los servicios, servicios independientes o a quien se otorgue el uso o goce temporal de bienes muebles, cantidad alguna por concepto del impuesto al valor agregado o impuesto especial sobre producción y servicios respectivamente, y que no realicen acreditamiento alguno del impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.

Siendo que el Titular del poder ejecutivo al emitir el referido decreto consideró que uno de los ejes de la reforma social y hacendaria presentada por el Ejecutivo Federal, es reducir las barreras que las personas y empresas enfrentan para ingresar a la formalidad, a fin de integrarlos a la economía formal y garantizar su acceso a los servicios de seguridad social y por lo tanto incrementar su productividad.

Que, con el fin de crear incentivos para evitar la informalidad, en la forma social y hacendaria se propuso realizar modificaciones compensadas al subsidio del empleo y a las cuotas de seguridad social, para lograr un fuerte impulso a la formalidad sin afectar el ingreso disponible del trabajador.

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 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 de 2014, un estímulo fiscal consistente en una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado y del impuesto especial sobre producción y servicios, que deba trasladarse en la enajenación de bienes o prestación de servicios, que se efectúen con el público en general, el cual será acreditable contra el impuesto al valor agregado o el impuesto especial sobre producción y servicios, según se trate que se deba pagar por dichas operaciones; estímulo que está condicionado a que no se traslade al adquirente de los bienes o servicios cantidad alguna 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.

Así, una vez precisado lo anterior y a efecto de realizar el juicio de ponderación, es necesario recordar que en el juicio de ponderación se analizan los siguientes elementos:

#### I. Idoneidad

Recordando que de acuerdo con este subprincipio es necesario que exista una conexión racional entre el medio y el fin a obtener, de manera que la norma sea adecuada para cumplir con su objetivo.

Por lo que recordando que el estímulo fiscal contenido en el artículo Séptimo Transitorio 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, consiste en otorgar una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado que deba pagarse por la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, el cual será acreditable contra el impuesto al valor agregado que deban pagar los contribuyentes por las citadas actividades.

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

Al respecto es de recordar que el traslado y el acreditamiento, los cuales, si bien no forman parte de los elementos esenciales de dicho tributo, lo cierto es que inciden directamente en la mecánica de tributación de los referidos impuestos.

En esa medida, el traslado de los impuestos es el cobro o cargo en cuenta que el contribuyente hace a las personas, no del impuesto, sino de un monto equivalente al mismo, en adición y por separado del precio.

Así, es de recordar que esta es la característica que le da la naturaleza de contribución indirecta, puesto que es el consumidor final el que soporta la carga económica del impuesto, tanto del impuesto al valor agregado, como del impuesto especial sobre producción y servicios.

Por otra parte, el traslado consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la Ley, la tasa que corresponda según sea el caso.

Por lo que por impuesto acreditable el que haya sido traslado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.

Mientras que el fin que se pretende lograr con el referido estímulo fiscal es acelerar la formalización de la economía, particularmente fomentar la formalidad de las personas físicas con actividad empresarial con capacidad administrativa limitada.

Por lo que no se observa la conexión racional entre el medio y el fin a obtener, ya que si lo que se busca es la formalización de la economía y se ha determinado que un gran obstáculo es la complejidad en el pago de los impuestos y la cantidad de obligaciones que tienen que cubrir los contribuyentes; los acreditamientos que tienen su origen en los estímulos contenidos en el artículo Séptimo transitorio 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, no tienen como consecuencia una disminución en las obligaciones ni en la complejidad en el pago de los impuestos que tienen que soportar los contribuyentes.

No es óbice que los referidos estímulos se refieran únicamente a los contribuyentes que hayan optado por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal a que se refiere la Sección II, del Capítulo II, del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 2014, ya que es a través de dicho Régimen de Incorporación Fiscal en el que verdaderamente se disminuyen las obligaciones a cargo de los contribuyentes y se simplifica la forma de pago de las contribuciones.

Sin que dicho Régimen se vea modificado o incluso mejorado con los estímulos fiscales contenidos en el artículo Séptimo transitorio 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.

En esa medida, se puede concluir que el artículo Séptimo transitorio 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, no supera el primer subprincipio del juicio de ponderación, a saber, el de idoneidad.

## II. Necesidad

Con la finalidad de analizar el artículo Séptimo transitorio 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, a la luz de este subprincipio de necesidad es necesario recordar lo siguiente:

De acuerdo con este subprincipio, la medida tomada por el legislador debe afectar en el menor grado posible el derecho fundamental que está en controversia, como en este caso lo es el derecho fundamental de igualdad.

En esa medida, es de recordar que la finalidad que se busca con el estímulo fiscal contenido en el artículo Séptimo Transitorio 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, es atender a la simplificación administrativa como factor clave para acelerar la formalización de la economía, particularmente fomentar la formalidad de las personas físicas con actividad empresarial con capacidad administrativa limitada.

Así, con la medida tomada por el legislador al emitir el referido Decreto se afecta de manera sustantiva el derecho fundamental de igualdad.

Lo anterior es así ya que con el referido estímulo consistente en otorgar únicamente a los contribuyentes que opten y que estén en posibilidad de ubicarse

dentro del 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 una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado que deba pagarse por la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, el cual será acreditable contra el impuesto al valor agregado que deban pagar los contribuyentes por las citadas actividades.

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

Se les niega la posibilidad a los contribuyentes que se ubican fuera del Régimen de Incorporación Fiscal de aplicar los referidos estímulos.

A pesar de que estos modifican la cantidad de impuesto, ya sea de impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios, que tendrán que enterar los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal.

Generando como consecuencia una afectación al derecho fundamental de igualdad.

Lo anterior es así, ya que como se recordará tanto el impuesto al valor agregado como el impuesto especial sobre producción y servicios se tratan de impuestos indirectos, con los cuales se grava el consumo.

En esa medida, no se puede sostener que el estímulo fiscal contenido en el artículo Séptimo Transitorio 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, atiende a las particularidades de los contribuyentes que pueden optar por tributar dentro del Régimen de Incorporación Fiscal, ya que la cantidad de impuesto al valor agregado o de impuesto especial sobre producción y servicios que tienen que pagar los contribuyentes es proporcional a las operaciones que realicen y que se encuentren gravados por los referidos tributos.

De ahí que por la propia naturaleza del impuesto al valor agregado y del impuesto especial sobre producción y servicios se afecte en mayor o menor medida a los contribuyentes sujetos de los referidos impuestos, y como consecuencia sea elemento indispensable para la determinación de la base, la capacidad contributiva de los contribuyentes.

Por lo que se puede concluir que se afecta en mayor medida de lo posible el derecho fundamental de igualdad.

### III. Proporcionalidad *stricto sensu*

Así, a efecto de estar en posibilidad de realizar el análisis del artículo Séptimo Transitorio 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, en relación con el subprincipio de proporcionalidad *stricto sensu*, a la luz del derecho fundamental de igualdad, es necesario precisar lo siguiente.

Por principio es de recordar que de el tercer sub-principio, tiene que ver con la optimización en relación con las posibilidades normativas.

Así, el derecho fundamental de igualdad se ve trastocado de una manera desproporcional, con el beneficio establecido en el artículo Séptimo Transitorio 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, toda vez que se afecta en una mayor medida el derecho fundamental de igualdad que el nivel en que se logra la finalidad buscada con los referidos beneficios, a saber, acelerar la formalización de la economía.

## **Conclusiones**

I. Como primera conclusión podemos señalar los objetivos y finalidades de los tributos han evolucionado a lo largo del tiempo, toda vez que mientras que en el derecho romano, la única finalidad de los tributos era contribuir a la hacienda pública con la finalidad de sostener a los órganos del Estado, posteriormente se introdujo como finalidad de los tributos el dirigir la economía y la redistribución de las rentas y los patrimonios, tal y como se puede apreciar en la actualidad a través de programas de ayuda social.

Mientras que el último objetivo de las contribuciones es que el Estado se encuentra con la facultad de utilizarlas con la finalidad de orientar las conductas de los particulares, a través de la imposición de tributos con fines extrafiscales.

II. El beneficio establecido en el artículo Séptimo Transitorio 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, se estableció con la finalidad de acelerar la simplificación administrativa, para fomentar la formalidad de las personas físicas con actividad empresarial con capacidad administrativa limitada.

A través de la eliminación de la complejidad en el pago de impuestos, lo cual resulta particularmente onerosa para las empresas mas pequeñas.

III. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver los amparos en revisión 776/2015 y 761/2015, en sesiones de 1 de marzo de 2017 y 8 de marzo de 2017, respectivamente, fue omisa en realizar un juicio de ponderación para determinar si el 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, se es acorde a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, particularmente respecto del derecho fundamental de igualdad.

IV. En el artículo Séptimo Transitorio 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, establece un beneficio consistente en otorgar a los contribuyentes que opten por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal, los siguientes estímulos a partir del 1 de enero 2014.

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

acreditable contra el impuesto al valor agregado que deban pagar por las citadas actividades.

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

Lo anterior siempre y cuando no trasladen al adquirente de los bienes, al receptor de los servicios, servicios independientes o a quien se otorgue el uso o goce temporal de bienes muebles, cantidad alguna por concepto del impuesto al valor agregado o impuesto especial sobre producción y servicios respectivamente, y que no realicen acreditamiento alguno del impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.

Así, y después de realizar un juicio de ponderación de dicho estímulo fiscal, se llega a la conclusión de que éste no supera el test de proporcionalidad a la luz del derecho fundamental de igualdad.

## Bibliografía

Alexy, Robert, *Teoría del discurso y derechos humanos*, Colombia, Universidad externado de Colombia, 2001.

Aramayo Velarde, María Silvia, *Beneficios y minoraciones en derecho tributario*, Madrid, Mariscal Pons, 1997.

Asorey, Ruben O., “*Introducción a la política fiscal*”, México, [https://app.vlex.com/#MX.fiscal/search/basicSearchAll:1+content\\_type:4/ruben+o.+asorey+pol%C3%ADtica+fiscal/MX.fiscal/vid/515952550](https://app.vlex.com/#MX.fiscal/search/basicSearchAll:1+content_type:4/ruben+o.+asorey+pol%C3%ADtica+fiscal/MX.fiscal/vid/515952550).

Atienza, Manuel, *Un comentario al Caso Kalanke*, [https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/10466/1/doxa19\\_06.pdf](https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/10466/1/doxa19_06.pdf).

Bernal Pulido, Carlos, *Estructura y límites de la ponderación*, Madrid, Doxa.

Cámara de Diputados, *Informe del Régimen de Incorporación Fiscal*, del Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, recuperado en Julio de 2018, del Centro de Estudios de las Finanzas Públicas: <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/documento/2015/mayo/cefp0102015.pdf>, página 1.

Carbonell, Miguel, *Los derechos fundamentales en México*, 3a. ed., México, Porrúa.

Delgadillo, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 5a. ed., México, Limusa, 2015.

Ferrajoli, Luigi, *Derecho y Razón. Teoría del garantismo penal*, Madrid, Trotta.

Guastini Ricardo, *Ponderación: un análisis de los conflictos entre principios constitucionales*, Palestra del Tribunal Constitucional. Año 2, No. 08, agosto 2007, Lima Perú.

Leston Carretero, José Luis, *Los tributos municipales con fines no fiscales*, Madrid, IEAL, 1987, página 97 y 98.

Manzo Rodríguez, Graciela, et al, *Bloque de constitucionalidad en México*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Matul-Ortega, Yebra, *Tratado de derecho tributario*, Bogotá, Temis, 2001.

Pino Giorgio, *Principios, Ponderación, y la separación entre derecho y moral. Sobre el neoconstitucionalismo y sus críticos*, Madrid, DOXA, Cuadernos de Filosofía del Derecho.

Prieto Sanchís, Luis, *Neoconstitucionalismo y ponderación judicial*, [http://afduam.es/wp-content/uploads/pdf/5/6900111\(201-228\).pdf](http://afduam.es/wp-content/uploads/pdf/5/6900111(201-228).pdf).

Rozo Gutiérrez, Carolina, *Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano*, Ecuador, 2003.

Serra Rojas, Andrés, *Derecho Administrativo*, 8a. ed., México, Porrúa, 1977.

Tipke, Claus, *La ordenanza tributaria alemán de 1977*, Madrid, Civitas.

Uprimny, Rodrigo y Mathieu, Bertrand, A preliminary appraisal of the use of proportionality analysis in Chile, VIII World Congress of the international Association of Constitutional Law, Constitutions and Principles, Workshop No. 9: Proportionality as a principle, <http://www.juridicas.unam.mx/wccl/ponencias/9/156.pdf>.

Valdés Villareal, Miguel, *Principios constitucionales que regulan las contribuciones*, en Estudios de derecho público contemporáneo, UNAM, FCE, México, 1972.

Zagrebelsky, Gustavo, *El derecho dúctil*, Madrid, Trotta, 2011.