



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo

acuerdo número 974181 de fecha 15 de Julio de 1997

**“EL ESTÍMULO FISCAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 9o., ÚLTIMO PÁRRAFO,
DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE
2013, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA”**

(A.R. 256/2014)

Tesis que para obtener el grado de

Maestra en Derecho Fiscal

Presenta el

Lic. Laura Cecilia Figueroa Gutiérrez

Director de Tesis

Dr. Carlos Espinosa Berecochea

A Ana María, mi inspiración de vida.

AGRADECIMIENTOS

Quiero manifestar en ésta página mi profundo agradecimiento a la Universidad Panamericana, por permitirme desarrollarme académicamente.

A mis papás les agradezco todo el apoyo y amor que me han brindado, a ustedes le debo todo lo que soy, porque con su ejemplo me han enseñado a ser una mejor persona día a día.

A mi hermana por ser mi compañera de vida, mi gran ejemplo de fortaleza y disciplina.

A Adrián por su apoyo y amor incondicional.

A Ana María por iluminar con tu sonrisa todo mi mundo.

ÍNDICE

<u>Introducción</u>	5
<u>Capítulo I</u>	6
<u>Análisis descriptivo de la ejecutoria</u>	
<u>1.1 Antecedentes</u>	
<u>1.1.1 Pretensión de las quejas</u>	
<u>1.1.2 Itinerario procesal</u>	7
<u>1.1.3 Agravios del Amparo en Revisión</u>	13
<u>1.1.4 Fijación de la litis</u>	14
<u>1.2 Decisión judicial</u>	15
<u>1.2.1 Resolución</u>	
<u>1.2.2 Ratio decidendi</u>	16
<u>1.2.3. Criterio que deriva de la ejecutoria y su importancia en el ámbito jurídico</u>	21
<u>Capítulo II</u>	25
<u>Análisis crítico de la ejecutoria</u>	
<u>2.1 Estudio integral de la ejecutoria</u>	
<u>2.2 Relevancia, trascendencia y repercusiones jurídicas y de hecho</u>	31
<u>Capítulo III</u>	32
<u>Análisis del estímulo fiscal a la luz del principio de equidad tributaria</u>	
<u>3.1 Alcances del principio de equidad tributaria</u>	
<u>3.2 La retención</u>	39
<u>3.3 Estímulo fiscal</u>	46
<u>3.3.1 Mecánica del estímulo fiscal</u>	47
<u>3.4 Falta de justificación objetiva y razonable del estímulo fiscal</u>	59
<u>3.5 Análisis de la norma impugnada al amparo del principio de equidad tributaria</u>	65
<u>Conclusiones</u>	73
<u>Bibliografía</u>	75

INTRODUCCIÓN

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, como el órgano máximo de control constitucional, tiene en sus manos, la resolución de los problemas jurídicos de gran importancia y trascendencia para el sistema jurídico mexicano.

Las resoluciones constituyen una de las fuentes más importantes de nuestro sistema jurídico, pues es a través de éstas se aplica el derecho en su expresión interpretativa apegada al saber constitucional.

El presente trabajo, tiene como finalidad el análisis de una de las ejecutorias de la Segunda Sala en la que se fundamentó el criterio jurisprudencial ***ESTÍMULO FISCAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 9o., ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2013. NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.***

En tal virtud, el estudio comienza con una descripción objetiva de los elementos de la ejecutoria, en el que se pueden observar los hechos, pretensión y litis, así como la decisión judicial y las motivaciones jurídicas de la misma.

Se pasa en seguida al planteamiento del problema y a la valoración respecto al criterio jurisprudencial emitido con relación a la ejecutoria en análisis.

A través del estudio de la sentencia, se tiene la convicción que la Sala incorrectamente resolvió que el estímulo fiscal no se podía analizar frente al principio de equidad tributaria, razón por la cual se ocupa el tercer capítulo para resolver si existe violación constitucional.

1. ANÁLISIS DESCRIPTIVO DE LA EJECUTORIA

1.1 Antecedentes

Para comprender y contextualizar la decisión judicial en lo general y el criterio en lo particular, es importante realizar una breve exposición del origen, fundamento y pretensión del juicio de amparo, el desarrollo de las etapas procesales, así como la litis planteada.

No se pretende hacer un desarrollo pormenorizado del juicio de amparo y el posterior amparo en revisión, sino de identificar los rasgos principales que nos ayuden a concebir el contexto de la ejecutoria en análisis.

1.1.1 Pretensión de las quejas

De la demanda de amparo y el recurso de amparo en revisión se desprende que las quejas aducen que el artículo 9 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2013, en relación con la fracción II del Artículo Segundo del Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia del impuesto sobre la renta, de derechos y aprovechamientos, publicado el 05 de diciembre de 2008, vulnera el principio de equidad tributaria.

Establece que existe una distinción injustificada entre los organismos descentralizados y municipios frente al resto de los contribuyentes, al otorgar a los primeros el beneficio fiscal de reducir los pagos provisionales que tienen a cargo por concepto de impuesto sobre la renta retenido a sus trabajadores, pese a encontrarse en la misma situación jurídica de contar con trabajadores a su cargo y por ende tener la obligación de enterar el impuesto sobre la renta retenido.

Derivado de lo anterior, se desprende que la pretensión de los quejosos es que el beneficio fiscal de referencia, sea aplicado a todos los contribuyentes que retengan impuesto sobre la renta a sus trabajadores.

Como se anotó, las personas morales públicas resultan favorecidas con el beneficio sin que exista, en concepto de la parte quejosa, una razón que justifique tal situación del hecho, más allá de su naturaleza pública.

1.1.2 Itinerario procesal

a) Origen de la norma impugnada

El Presidente de la República, en ejercicio de las facultades que establece el artículo 89, fracción I de la Constitución Federal, 39 fracción III del Código Fiscal de la Federación y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal; emitió el Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia del impuesto sobre la renta, derechos y aprovechamientos, publicado el 05 de diciembre de 2008, en el Diario Oficial de la Federación, el cual establece:

“ARTÍCULO SEGUNDO.- *Las entidades federativas y municipios que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo tercero de este Decreto gozarán de los beneficios fiscales siguientes:*

II. Un estímulo fiscal para los ejercicios fiscales de 2009, 2010 y 2011, que se aplicará de manera mensual y se determinará para cada uno de los meses de dichos ejercicios aplicando el por ciento señalado en la siguiente tabla al excedente que resulte de comparar el promedio mensual del total del impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores efectivamente enterado, correspondiente al ejercicio fiscal de 2007, y el impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores que efectivamente corresponda enterar en el mes de que se trate, de los ejercicios fiscales de 2009, 2010 y 2011, siempre que este último monto sea mayor. El resultado obtenido será el monto del estímulo que podrán acreditar en el pago del mes de que se trate, contra el impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores que deban enterar en dicho mes.

<i>Año</i>	<i>Estímulo %</i>
2009	60
2010	30
2011	10

En caso de que en alguno de los meses de los ejercicios fiscales de 2009, 2010 y 2011 no se haya aplicado el estímulo a que se refiere el primer párrafo de esta fracción, el mismo se podrá aplicar a cualquiera de los meses siguientes, siempre y cuando se trate del mismo ejercicio fiscal.

III. A partir de 2009 y hasta 2012, por cada ejercicio fiscal concluido en que, una vez acreditado el estímulo fiscal a que se refiere la fracción anterior, las entidades federativas o municipios realicen el entero total del impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores, obtendrán la condonación total de sus adeudos por ese mismo concepto, incluyendo sus accesorios, relativos al ejercicio fiscal que corresponda conforme a la tabla siguiente:

<i>Ejercicio fiscal por el que se realizó correctamente el entero del impuesto sobre la renta retenido a sus trabajadores</i>	<i>Ejercicio fiscal por el que se obtiene la condonación de adeudos</i>	<i>Ejercicio fiscal en el que surte efectos la condonación</i>
2009	2006	2010
2010	2007	2011
2011	2008	2012

En caso de que una entidad federativa o un municipio, realice el entero por concepto del impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores, correspondiente al ejercicio fiscal de 2008, de un monto anual menor al enterado para el ejercicio fiscal de 2007, sólo podrá obtener la condonación de sus adeudos por ese mismo concepto por el citado ejercicio fiscal 2008, en los términos de esta fracción, si la referida reducción deriva de una disminución en el número de trabajadores que prestan servicios a la entidad federativa o municipio de que se trate o de la disminución en el monto de las percepciones de sus trabajadores originada por ajustes presupuestales o programas de austeridad, que se realice de conformidad con las disposiciones legales aplicables. Para los efectos de lo anterior, la entidad federativa o municipio de que se trate deberá

acreditar ante el Servicio de Administración Tributaria que dicha disminución se originó por alguno de los supuestos a que se refiere este párrafo.”

Por otra parte, el 1º de enero de 2013, entró en vigor la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2013, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 17 de diciembre de 2012, misma que señala:

“ARTÍCULO 9.- ...

Las entidades federativas, municipios y demarcaciones territoriales del Distrito Federal, incluyendo sus organismos descentralizados y autónomos que se hubieran adherido al "Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia del impuesto sobre la renta, de derechos y aprovechamientos", publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de diciembre de 2008, se les extenderá el beneficio referido en el artículo segundo, fracción I de dicho Decreto, hasta el ejercicio fiscal de 2012 y anteriores, siempre y cuando se encuentren al corriente en los enteros correspondientes al mes de diciembre de 2012. Dichos órdenes de gobierno, en lugar de aplicar los porcentajes establecidos en el artículo segundo, fracción II del mencionado Decreto, podrán aplicar el 60 por ciento para el año 2013 y el 30 por ciento para el año 2014.”

b) Amparo Indirecto

La quejosa, en cumplimiento de las disposiciones fiscales, en fechas 18 y 28 de febrero y 8 de marzo de 2013, presentó la declaración provisional de impuesto sobre la renta correspondiente a enero del año en cita, por concepto de retenciones por salario de sus trabajadores.

Una vez presentada la declaración provisional del mes de enero de 2013, y considerando que el artículo 9, segundo párrafo de la Ley de Ingresos de la Federación, vulnera el principio de equidad tributaria, mediante escrito presentado el 11 de marzo de 2013, promovió amparo indirecto, cuyos conceptos de violación en lo esencial establecen:

- Violación a la garantía de igualdad consagrada en el artículo 1º Constitucional, ya que a sujetos que se encuentran en igualdad de circunstancias se les da un trato diverso, pues a los organismos descentralizados y autónomos de las entidades federativas se les otorga el estímulo fiscal y el resto de los contribuyentes no.
- Violación al principio de equidad tributaria establecida en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, porque permiten la reducción de los pagos provisionales por concepto de ISR sólo a los patrones organismos descentralizados y municipios, reducción que no es permitida a los patrones particulares.

c) Sentencia del Juez del Distrito

El juicio de amparo fue admitido y el 20 de agosto de 2013, el Juez Decimosexto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal (ahora Ciudad de México), declaró abierta la audiencia constitucional.

Se dictó sentencia en el sentido de negar la protección de la justicia federal, considerando fundamentalmente lo siguiente:

- La quejosa no tiene el carácter de sujeto pasivo del gravamen citado, quien no cuenta con el carácter de contribuyente, sólo se trata de un simple auxiliar del Fisco Federal en la recaudación tributaria.
- Los organismos descentralizados y las personas morales se encuentran en un plano de desigualdad, por lo que pueden recibir un trato distinto por el creador de la norma, lo anterior debido a marcadas diferencias.
- A fin de lograr una solución definitiva e integral respecto a los adeudos y poder preservar el equilibrio de las finanzas públicas de esos órdenes de gobierno, así como generar incentivos para el cumplimiento oportuno del entero del impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores, el Ejecutivo

Federal otorgó diversos beneficios a los entes públicos aludidos, lo que enmarca la justificación del beneficio fiscal.

- Las disposiciones reclamadas no son contrarias al principio de igualdad, en tanto que la distinción que establecen entre particulares y entes públicos, descansa en una base objetiva y razonable, habida cuenta que la afectación que pudiera producirse recae en los ingresos que corresponde recibir a la Federación por los pagos que dichos entes debían enterar por el concepto aludido.

d) Amparo en Revisión

Inconforme con la sentencia emitida por el Juzgado de Distrito, las quejas interpusieron recurso de revisión el cual correspondió conocer al Decimoctavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, y por auto de fecha 23 de septiembre de 2013, lo admitió a trámite, radicándolo con el número de expediente R.A. 279/2013.

En sesión de 28 de marzo de 2014, el Decimoctavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, resolvió no sobreseer el juicio de amparo y remitió los autos a la Suprema Corte de Justicia de la Nación bajo las siguientes consideraciones:

“ ...

SEXO. Se reserva jurisdicción a la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Este Tribunal Colegiado estima que el asunto debe remitirse al Alto Tribunal de la Nación para que resuelva el presente recurso de revisión (...)

(...) constitucionalidad planteado respecto del artículo 9, párrafo cuarto, de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio

*Fiscal de dos mil trece, publicada en el Diario Oficial de la Federación el diecisiete de diciembre de dos mil doce, en relación con el **Artículo Segundo, fracción II**, del “Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia del impuesto sobre la renta, de derechos y aprovechamientos”, publicado el cinco de diciembre de dos mil ocho en el mismo órgano de difusión; y **no existir sobre el tema jurisprudencia, ni tres precedentes** emitidos por el Pleno o las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en forma ininterrumpida y en el mismo sentido...; entonces, como se adelantó, debe reservarse jurisdicción al Máximo Tribunal del País para que resuelva lo conducente.*

*Así, se surte la competencia originaria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para conocer del asunto, toda vez que no se está en alguno de los supuestos de competencia delegada establecido en el numeral Cuarto, fracción I, incisos **C)** y **D)**, del referido Acuerdo General.*

*En consecuencia, procede remitir el presente toca de revisión **R. A. 279/2013** a ese Alto Tribunal para los efectos legales a que haya lugar, así como los autos del juicio de amparo indirecto número **180/2013**, del índice del Juzgado Decimosexto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal...”*

e) Amparo en Revisión Suprema Corte de Justicia de la Nación

Mediante acuerdo de 13 de abril de 2014, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, formó y registró el amparo en revisión 256/2014 y turnó el expediente para su estudio a la Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos.

En sesión de 13 de agosto de 2014, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolvió confirmar la sentencia recurrida y negar el amparo solicitado por los quejosos.

1.1.3 Agravios del Amparo en Revisión

Antes de realizar la fijación de la litis del presente asunto, procedemos a desglosar los agravios hechos valer en el Recurso de Revisión:

- Que contrario a lo resuelto por el Juzgado, el artículo 9 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2013, en relación con la fracción II del Artículo Segundo del Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de impuesto sobre la renta, de derechos y aprovechamientos, publicado el 05 de diciembre de 2008, contraviene el **principio de equidad tributario**.
- Que los numerales impugnados, sí pueden ser analizados a la luz del citado principio, toda vez que **la inequidad del estímulo otorgado en los numerales impugnados, no se controvierte a la luz de la obligación de enterar o no el impuesto retenido a los trabajadores, sino la distinción injustificada entre los organismos descentralizados y municipios y el resto de los contribuyentes, en cuanto a la reducción de los pagos provisionales por concepto de impuesto sobre la renta**, pese a encontrarse en la misma situación al tener trabajadores a su cargo.
- Que el ámbito de aplicación del principio de equidad opera respecto de la obligación de pago de una contribución, y no está referido sólo a los elementos esenciales de la contribución.
- Que contrario a lo resuelto por el Juzgado en la sentencia recurrida, los numerales impugnados sí contravienen el **derecho de igualdad, en virtud de que los organismos descentralizados y los particulares se encuentran en un plano de igualdad en lo que se refiere a su carácter de**

patrones retenedores, máxime que las relaciones laborales entre los organismos descentralizados y sus trabajadores, se deben ajustar, al igual que los particulares, al apartado A del artículo 123 de la Constitución Federal, sin que tenga relevancia alguna si se persiguen o no fines de lucro.

- Que debió ponderarse que las razones en las que se fundamenta y justifica el Ejecutivo para otorgar los estímulos contenidos en el Decreto reclamado, consistentes en corregir la situación fiscal de los organismos descentralizados estatales y municipales y la búsqueda del equilibrio de las finanzas públicas, **no van dirigidas a un área en específico que se considere de alto interés nacional (área prioritaria) y que por razones económicas, sociales o de urgencia requieran de una atención especial para el desarrollo nacional.**

1.1.4 Fijación de la litis

La litis planteada consiste en el análisis constitucional del estímulo fiscal establecido en los artículos 9 de la Ley de Ingresos de la Federación en relación con el Decreto, a la luz del principio de equidad tributaria, al permitir la reducción de los pagos provisionales por concepto de ISR sólo a los patrones organismos descentralizados y municipios, reducción que no es permitida a los patrones particulares.

Asimismo, el estudio de la constitucionalidad desde la perspectiva de la garantía de igualdad, en virtud de que sólo los organismos descentralizados en su carácter de patrones retenedores, pueden enterar un porcentaje del total del impuesto retenido a sus trabajadores, lo cual no es aplicable para los patrones particulares.

1.2 Decisión judicial

Para el estudio de la ejecutoria, dividiremos el análisis en las siguientes clasificaciones: determinación judicial, justificación y argumentación de la sentencia y la importancia del criterio en el ámbito jurídico.

1.2.1 Resolución

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolvió confirmar la sentencia y negar el amparo y protección de la justicia federal, al establecer que las normas tildadas de inconstitucionales, por una parte no pueden analizarse a la luz del principio de equidad tributaria y por otro, que no vulneran el principio de igualdad, toda vez que el trato diferenciado se encuentra plenamente justificado.

En relación al agravio correspondiente al principio de equidad tributaria, concluye que el beneficio fiscal está dirigido a retenedores del impuesto y no a los sujetos pasivos de la relación tributaria, por lo que **se trata de una obligación formal** (enterar el impuesto sobre la renta retenido a sus trabajadores a la autoridad fiscal correspondiente), **que no incide en los elementos de la contribución**, y por ello, no es posible analizarla desde la óptica del principio en análisis, consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

En relación al principio de igualdad, establece que para que se justifique la constitucionalidad de las normas, será necesario determinar si la distinción entre patrones retenedores de organismos descentralizados y municipios y los patrones contribuyentes, tiene una finalidad objetiva y razonable.

Al respecto, resuelve que si bien los patrones retenedores, como tales, se encuentran en la misma situación jurídica, y al respecto la ley no distingue entre

particulares y entes públicos para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo cierto es que el estímulo fiscal otorgado en la ley y decreto combatidos se expidieron **con un objetivo determinado y bien definido, que es, el fortalecer las haciendas de las entidades federativas y municipios, para lograr la regularización de sus adeudos con la Federación.**

Así pues, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó, que el estímulo fiscal se encuentra plenamente justificado, por lo que la medida adoptada respeta el derecho de igualdad.

1.2.2 *Ratio decidendi* (La razón de la decisión)

Las conclusiones anteriormente descritas, se sustentaron en las justificaciones y argumentaciones siguientes:

a) Principio de Equidad Tributaria

- **El estímulo fiscal se otorgó en cuanto a la retención del impuesto sobre la renta** de los trabajadores a cargo de las entidades federativas, municipios y demarcaciones territoriales del Distrito Federal, incluyendo organismos descentralizados y autónomos en su carácter de patrones retenedores, **en relación con su obligación formal de retener y enterar a la autoridad federal, dicho impuesto.**
- De los preceptos **no se advierte que se altere ni modifique el impuesto sobre la renta a cargo de los trabajadores de esos entes públicos, sino únicamente los ingresos que por ese concepto deben enterar a la Federación.**
- El artículo 25 del Código Fiscal de la Federación, regula la forma en la que se realiza el acreditamiento de los denominados “estímulos fiscales”,

contra las cantidades que están obligados a pagar los destinatarios de éstos.

- El denominado **“estímulo”** es una cantidad que no se toma en cuenta en las cantidades que deben ser ingresadas al erario, es decir, se trata de una **disminución del importe de la obligación tributaria surgida de la realización del hecho imponible de un determinado tributo.**

- **El acreditamiento reduce directamente la cantidad a pagar por contribuciones causadas,** a diferencia de lo que ocurre con las deducciones, que reducen la cantidad a pagar de manera indirecta, esto es, en función de la tasa, motivo por el cual no influyen según su valor nominal.

- La **exención es una reducción frente al impuesto que se hubiere causado,** con lo cual no queda margen de duda sobre el hecho de que los destinatarios del estímulo no fueron eliminados de la regla general de causación, atendiendo a la “exención objetiva”.

- Existe una estrecha vinculación entre la exención en el pago de un tributo y cierta clase de beneficios que se otorgan a actividades prioritarias que llevan a cabo las empresas públicas o aquéllas en las que participan los sectores social y privado, a fin de estimular y no desalentar el crecimiento de cierta categoría de contribuyentes o sector productivo de la economía nacional.

- Las denominadas “áreas prioritarias” no sólo son las que expresamente señala la ley fundamental, sino aquéllas que, por razones de política económica y social, el Estado considera relevantes para el interés nacional y satisfacción de las necesidades colectivas y que, por virtud de su naturaleza, debe otorgarles una cierta preferencia dentro del contexto

general ante las consecuencias que implicarían no atenderlas en el momento oportuno.

- De conformidad con lo establecido en los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Federal, la actividad financiera del Estado tratándose de “áreas prioritarias”, en las que puede concurrir la participación de los sectores público, social y privado, tendrá como premisas esenciales los fines de la organización estatal y ésta decidirá económicamente sus acciones, que se caracterizarán por cotejar recursos, gastos y grado de beneficio a favor del interés general, que contribuyen a la estabilización de la economía, además de incentivar y estimular ciertas actividades que se encuentren incluidas dentro de algún área que se considere de prioridad nacional.

- La actividad financiera del Estado en el rubro de referencia, puede ser utilizada como un instrumento de política de desarrollo y estabilización que propicie un crecimiento mayor desde el punto de vista económico, cultural y social, de aquél que se obtendría sin su intervención, por lo que en ese aspecto determina que, por razones de interés general, es conveniente estimular a ciertas categorías de contribuyentes o sectores económicos que lleven a cabo las actividades de mérito, bien sea proporcionando ayudas económicas o sacrificando, en cierta medida, recursos que tendría derecho a recaudar, mediante subsidios que pueden implicar para el Estado:
 - a. Un gasto: que consistirá en aportar o invertir recursos a una actividad, que se considera instrumento de producción de un bien o servicio;

 - b. Una disminución de ingresos: que se configuran como técnicas desgravatorias que afectan la cuantificación de recursos mediante

exenciones totales o parciales, deducciones de la cuota, acreditamiento de contribuciones, reducciones de la base imponible y otras.

- En el rubro relativo a los subsidios como disminución de ingresos públicos, es en el que pueden observarse elementos comunes entre las exenciones y los estímulos fiscales, en tanto que ambos se traducen en que el gobernado no cubrirá el tributo correspondiente, aunque se actualice mediante una exclusión de la regla de causación en las exenciones, afectando la configuración normativa de los elementos esenciales del tributo, y a través del acreditamiento de una cantidad equivalente al impuesto causado en el estímulo fiscal, sin que trascienda a los referidos elementos esenciales.
- En materia de subsidios que se conceden para fomentar el desarrollo de “áreas prioritarias”, la Constitución Federal prevé que se podrán otorgar subsidios a actividades prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten sustancialmente las finanzas de la Nación.
- Los patrones, sean particulares o entes públicos, en el caso específico de su obligación formal como retenedores del impuesto sobre la renta, tienen una función que para efectos de estudio y análisis, se entiende referido a dos aspectos: 1) Cuando esa obligación de retenedores lleva implícita su calidad de responsables solidarios del sujeto pasivo de la contribución; 2) Cuando en su calidad de retenedores, tienen la obligación de enterar a la autoridad fiscal, el impuesto sobre la renta que retuvieron en los términos y plazos que señala la ley de la materia (auxiliares de la administración pública).
- Es en este segundo aspecto, en el que la ley y decreto reclamados, pudiera provocar un trato distinto entre patrones retenedores que se encuentren en igual situación jurídica, respecto a su obligación formal de

enterar a la autoridad fiscal correspondiente, el impuesto retenido de sus trabajadores, obligación formal que evidentemente no incide en las normas sustantivas que rigen el impuesto sobre la renta.

- Se trata de una obligación formal (enterar el impuesto sobre la renta a la autoridad fiscal correspondiente), que no incide en los elementos de la contribución, y por ello, no es posible analizarla desde la óptica del principio de equidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

b) Principio de Igualdad

- Los entes públicos, tratándose de su obligación o carga fiscal de **retener y enterar** el impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores, se despojan de su imperio frente a los gobernados, y se ubican en el mismo plano de los particulares, pues obedece a su relación patronal; por tanto, **el estímulo fiscal contenido en la Ley de Ingresos de la Federación y en el Decreto reclamados por la ahora recurrente, les fue otorgado en su carácter de patrones retenedores solidarios del impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores, esto es, ubicándose en el mismo plano de los patrones particulares que también tienen esa carga fiscal.**
- El objetivo perseguido con la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2013, que extendió el beneficio contemplado en el Decreto reformado que impugna la quejosa, surgió para el fortalecimiento de las haciendas de las entidades federativas y de los municipios, para mejorar la distribución racional de sus fuentes de ingresos, en relación al problema relacionado con el pago de la retención del impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores (esto es en su carácter de patrones retenedores), para corregir su situación fiscal, mediante la

instrumentación de un esquema de estímulos fiscales, que aliviara sus finanzas públicas, al tiempo de permitir que no se afectaran los salarios de sus trabajadores.

- El motivo perseguido con la ley y decreto reclamados, que establece una distinción entre patrones retenedores que son entes públicos, y patrones retenedores que son particulares, **sí tiene una finalidad objetiva y constitucionalmente válida, que busca avanzar en la consecución de objetivos admisibles dentro de los límites marcados por las previsiones constitucionales, como lo es el fortalecimiento de las haciendas de las entidades federativas, Distrito Federal, municipios y organismos descentralizados**, mediante un estímulo fiscal que recae en su obligación de pagar o enterar a la Federación, el impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores.

1.2.3 Criterio que deriva de la ejecutoria y su importancia en el ámbito jurídico

La ejecutoria motivo del presente estudio, derivó en el criterio jurisprudencial siguiente:

“ESTÍMULO FISCAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 9o., ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2013. NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. El artículo citado establece que a las entidades federativas, Municipios y demarcaciones territoriales del Distrito Federal, incluyendo sus organismos descentralizados y autónomos, que se hubieran adherido al "Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de impuesto sobre la renta, de

*derechos y aprovechamientos", publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de diciembre de 2008, y que estén al corriente en los enteros correspondientes al mes de diciembre de 2012, se les extenderá hasta 2014 el beneficio fiscal consistente en **acreditar sólo determinado porcentaje del impuesto sobre la renta retenido a sus trabajadores**. Esto es, el estímulo fiscal se otorga a las entidades públicas mencionadas, en su carácter de patrones retenedores, **en relación con la obligación formal de retener y enterar el impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores, sin que se altere ni modifique el impuesto, sino únicamente los ingresos que se deben enterar al fisco. En consecuencia, al beneficio fiscal contenido en el artículo 9o., último párrafo, de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2013, no le son aplicables los principios tributarios de **proporcionalidad y equidad previstos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tanto que el estímulo no incide en los elementos de la contribución.*****"

En síntesis, el criterio establece que el estímulo fiscal no incide en los elementos de la contribución, al estar referido a la obligación formal de retener y enterar el impuesto sobre la renta a cargo de los trabajadores.

Al respecto, se considera que el criterio adoptado es por una parte incorrecto y por otra, impreciso.

Lo anterior, pues como se desarrollará en el Capítulo 3 del presente trabajo, se considera que el estímulo sí puede analizarse a la luz del principio de equidad tributaria.

Toda vez que la Sala omitió tomar en consideración los criterios sostenidos por la propia Corte, **en los cuales ha determinado que el principio de equidad**

tributaria no se relaciona únicamente con la obligación sustantiva de los sujetos pasivos respecto al pago del impuesto.

Por el contrario, **ha considerado que el citado principio es aplicable en todas aquellas relaciones de naturaleza adjetiva o sustantiva que se generen con motivo de la potestad tributaria del Estado.**

En esa tesitura, es que se considera que el **estímulo fiscal concedido a los patrones del sector público, sí puede ser analizado a la luz del principio de equidad tributaria**, porque tiene que ver con la obligación de los mismos, de retener y enterar el impuesto pagado por sus trabajadores.

Lo cual influye tanto en sus relaciones con los sujetos directos del impuesto (trabajadores), al obligarse a cumplir con la obligación de pago de éstos, como garantes de la misma, y a la vez asegura el cumplimiento de la función recaudadora de la hacienda pública, al actuar como auxiliar de la administración.

En ese supuesto, es en el que precisamente existe un trato inequitativo, en virtud de que los patrones del sector privado no pueden gozar del estímulo de referencia, aún cuando se encuentran en igualdad de circunstancias con los entes públicos, en lo referente a sus obligaciones como patrones y sujetos obligados a la retención y entero del impuesto de sus trabajadores.

De todo lo anterior, se **desprende que el criterio adoptado en el presente caso trasciende no sólo en la resolución de la problemática específica, sino que ocasiona distorsiones y concepciones contradictorias con respecto a los alcances y concepción del principio de equidad tributaria.**

Por otra parte, se afirma que existe una imprecisión, toda vez que en la jurisprudencia se menciona el principio de proporcionalidad, el cual no fue motivo de análisis en la ejecutoria.

Aunado a que, no fue analizado en la ejecutoria el principio de proporcionalidad, en virtud de que no forma parte de la litis planteada por la quejosa.

Por lo que, la afirmación de que no le es aplicable el principio de proporcionalidad tributaria, también puede generar confusiones en relación a su naturaleza y alcances, más aún si no fue un tema analizado en la ejecutoria.

2. ANÁLISIS CRÍTICO DE LA EJECUTORIA

Este capítulo tiene como finalidad estudiar la sentencia en su integridad; la fijación de la litis, el análisis de los agravios, así como la línea argumentativa que sustenta las consideraciones y fundamentos de la decisión judicial.

Asimismo, se abordará la relevancia, trascendencia y repercusiones jurídicas de los criterios emitidos a través de la resolución.

2.1. Estudio integral de la ejecutoria

a) Itinerario procesal

La ejecutoria en análisis, realiza a través de los resultandos, una narración de la secuela procesal del asunto por resolverse, por lo que este elemento se encuentra desarrollado correctamente.

b) Litis

En relación a la fijación de la litis, se considera que se encuentra establecida correctamente, es decir, el punto a resolver consiste en determinar si el estímulo fiscal impugnado es violatorio de los principios de equidad tributaria y de igualdad.

c) Análisis sistemático de los agravios

De la ejecutoria se desprende que se analizaron de manera muy general los agravios planteados en el recurso de revisión.

Sin embargo, no se pronunció con asertividad respecto al análisis de la naturaleza jurídica de los retenedores del impuesto sobre la renta, lo que tuvo

como consecuencia que la argumentación respecto al principio de igualdad fuera pobre y reiterativo, sin abordar los puntos centrales del mismo.

Por otra parte, no realizó la ponderación de las razones en las que se fundamenta y justifica el Ejecutivo para otorgar los estímulos contenidos en el Decreto reclamado, consistentes en corregir la situación fiscal de los organismos descentralizados estatales y municipales y la búsqueda del equilibrio de las finanzas públicas.

d) Desarrollo y fundamentos de la decisión judicial

La Segunda Sala realizó un indebido análisis respecto a la naturaleza y alcances del estímulo fiscal tildado de inconstitucional, toda vez que, por una parte, determinó que no se podía analizar a la luz del principio de equidad tributaria y por otra, que el trato desigual estaba justificado en la regularización de los adeudos que tuvieran los niveles de gobierno referidos.

➤ Principio de equidad tributaria

En relación al principio de equidad tributaria, indebidamente concluye, que no es posible analizar el beneficio fiscal desde la óptica de éste principio, al considerar que está dirigido a retenedores del impuesto y no a los sujetos pasivos de la relación tributaria, por tratarse **de una obligación formal** (enterar el impuesto sobre la renta retenido a sus trabajadores a la autoridad fiscal correspondiente), **que no incide en los elementos de la contribución.**

Es incorrecta la resolución, ya que dejó de considerar criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en lo que se ha determinado que el alcance del principio de equidad tributaria constituye todas aquellas relaciones de naturaleza adjetiva o sustantiva que se generen con motivo de la potestad tributaria.

En este sentido, derivado de su incorrecta interpretación, fue omisa de analizar el beneficio fiscal a la luz del principio de equidad tributaria y en consecuencia resolver sobre su constitucionalidad.

➤ **Principio de igualdad**

En el análisis del principio de igualdad, la sentencia es reiterativa y sin coherencia argumentativa, desarrollando como única justificación que se trata de un estímulo tendiente a corregir la situación fiscal de las entidades federativas y los municipios en relación con el entero del impuesto retenido a sus trabajadores.

No desarrolla los elementos ni realiza un estudio sistemático del beneficio mismo y de sus implicaciones, sin que pueda determinarse la existencia de una justificación objetiva, razonable y constitucional.

La Sala fue omisa en analizar el “estímulo fiscal” como mecanismo para otorgar recursos adicionales a los asignados en el presupuesto.

Lo anterior, en contravención al artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, que establece la obligación de contribuir al gasto público, el cual deberá ser redistribuido de conformidad con los procedimientos y formalidades establecidas en la misma Constitución.

En este punto, vale la pena reflexionar sobre la motivo que en criterio de la Sala es perseguido con la norma reclamada, en el que se establece que la distinción entre patrones retenedores que son entes públicos, y patrones retenedores que son particulares, sí tiene una finalidad objetiva y constitucionalmente válida, que busca avanzar en la consecución de objetivos

admisibles dentro de los límites marcados por las previsiones constitucionales, como lo es el fortalecimiento de las haciendas de las entidades federativas, Distrito Federal, municipios y organismos descentralizados, mediante un estímulo fiscal que recae en su obligación de pagar o enterar a la Federación, el impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores.

Al respecto, más allá de la procedencia de establecer un beneficio que conlleve el acreditamiento y condonación respecto a enterar contribuciones en favor a los sujetos no causantes de las mismas (patrones retenedores que son entes públicos), situación cuestionable pero que no forma parte de la Litis constitucional planteada, resulta incorrecto desde una perspectiva organizacional del Estado, justificar la desigualdad del trato en la disposición bajo el argumento que persigue el fortalecimiento de las haciendas de las entidades federativas, Distrito Federal, municipios y organismos descentralizados.

Ello es así, considerando que nuestra Norma Fundamental prevé precisamente los mecanismos para el fortalecimiento de las haciendas de las entidades federativas, Distrito Federal, municipios y organismos descentralizados, lo anterior a través de los presupuestos de egresos correspondientes, conforme lo consagran los artículos 116 y 122 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en la parte conducente a que continuación se transcriben:

Artículo 116. *El poder público de los estados se dividirá, para su ejercicio, en Ejecutivo, Legislativo y Judicial, y no podrán reunirse dos o más de estos poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el legislativo en un solo individuo.*

Los poderes de los Estados se organizarán conforme a la Constitución de cada uno de ellos, con sujeción a las siguientes normas:

...

II...

Corresponde a las legislaturas de los Estados la aprobación anual del presupuesto de egresos correspondiente. Al señalar las remuneraciones de servidores públicos deberán sujetarse a las bases previstas en el artículo 127 de esta Constitución.

Los poderes estatales Legislativo, Ejecutivo y Judicial, así como los organismos con autonomía reconocida en sus constituciones locales, deberán incluir dentro de sus proyectos de presupuestos, los tabuladores desglosados de las remuneraciones que se propone perciban sus servidores públicos. Estas propuestas deberán observar el procedimiento que para la aprobación de los presupuestos de egresos de los Estados, establezcan las disposiciones constitucionales y legales aplicables.

Artículo 122¹. *La Ciudad de México es una entidad federativa que goza de autonomía en todo lo concerniente a su régimen interior y a su organización política y administrativa.*

...

Corresponde a la Legislatura la aprobación anual del presupuesto de egresos correspondiente. Al señalar las remuneraciones de servidores públicos deberán sujetarse a las bases previstas en el artículo 127 de esta Constitución.

Los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, así como los organismos con autonomía constitucional, deberán incluir dentro de sus proyectos de presupuestos, los tabuladores desglosados de las remuneraciones que se propone perciban sus servidores públicos. Estas propuestas deberán observar el procedimiento que para la aprobación del presupuesto de egresos establezcan la Constitución Política de la Ciudad de México y las leyes locales.

Como puede advertirse de ambos dispositivos constitucionales, el presupuesto de egresos correspondiente debe incluir, los tabuladores desglosados de las remuneraciones que se propone perciban sus servidores públicos, dentro de lo cual, desde luego, debe señalarse la cantidad que por concepto de Impuesto Sobre la Renta se les retendrá a sus trabajadores.

Lo anterior, significa en primer término que existe un mecanismo de fortalecimiento de las haciendas públicas de cada entidad, consistente en prever lo montos que deberá retenerse a los servidores con motivo de sus ingresos por las prestaciones de servicios personales subordinados, para posteriormente enterarse al Fisco Federal.

¹ La parte relativa se encontraba vigente en la BASE PRIMERA del artículo 122 de la Constitución Federal previo al **DECRETO por el que se declaran reformadas y derogadas diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de la reforma política de la Ciudad de México.** Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de enero de 2016

En segundo lugar, en caso de que se hay incumplido con tal obligación formal de enterar el impuesto retenido, existe el mecanismo de prever el pago del mismo en el presupuesto correspondiente, previa asignación de recursos por parte de la Federación, o cualquier otra fuente de fondeo prevista en la ley.

Así, el reconocer el incumplimiento de obligaciones elevadas a rango constitucional por las entidades federativas y tratar de regularizarlas mediante la norma reclamada, no puede considerarse un mecanismo que fortalezca las haciendas públicas, pues, por el contrario, como se anotó, debilita las instituciones previstas para el sostenimiento de las mismas.

Por otro lado, la Cámara de Diputados es la única que cuenta con la facultad de distribuir los recursos públicos a través de la aprobación anual del Presupuesto de Egresos y no el Ejecutivo Federal.

Por tanto, fue omisa en fundamentar las atribuciones del Ejecutivo Federal para la asignación de recursos fiscales provenientes de contribuciones que corresponden a sujetos pasivos diversos (trabajadores).

En otras palabras, el gasto por mandato Constitucional, debe ser destinado al interés general y no privados o individuales; situación que no se cumple en el caso concreto, debido a que el estímulo fiscal tiene como fundamento resarcir los adeudos injustificados de los entes públicos.

Por otra parte, resuelve de una manera poco asertiva el hecho de que los adeudos de los entes públicos revelan la “capacidad contributiva”, por lo que el tratamiento puede considerarse proporcional.

La utilización de fuentes jurídicas fue escasa y limitada, sin que existiera una congruencia argumentativa en el desarrollo de los puntos conclusivos.

Por último, la ejecutoria no expresa con claridad los efectos y alcances de los criterios emitidos.

2.2. Relevancia, trascendencia y repercusiones jurídicas y de hecho

Se permite a los patrones del sector público no enterar un porcentaje de los impuestos que retienen a sus trabajadores, lo que implica la autorización para incumplir con sus obligaciones de retenedores en términos de la legislación aplicable.

El monto de los impuestos retenidos y no enterados, no cumple con el fin de destinarse al gasto público, toda vez que los sujetos obligados cubren el monto de su obligación tributaria; sin embargo, ésta no ingresa a la Hacienda Pública para que determine su destino en beneficio de la colectividad.

Si bien el decreto señala que la finalidad del estímulo fiscal otorgado a los patrones del sector público es para preservar el equilibrio de las finanzas públicas, no se encuentra justificado de qué manera se cumple con esa finalidad, aunado a que el impuesto que no enteran los estados, municipios y organismos descentralizados es cubierto por sus trabajadores, siendo ellos quienes tienen la carga tributaria.

Se justifica el incumplimiento de los entes públicos, consintiendo que no enteren los impuestos correspondientes, sin que se justifique el destino de esas cantidades, generando solo que mantengan su endeudamiento y sus conductas omisas.

El alcance del principio de equidad tributaria estará limitado únicamente a la obligación sustantiva de los sujetos pasivos respecto al pago del impuesto.

3. ANÁLISIS DEL BENEFICIO FISCAL A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA

3.1. Alcances del principio de equidad tributaria

Tal como lo dispone el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, es obligación de los mexicanos **contribuir** al gasto público, de la manera proporcional y **equitativa** que dispongan las leyes, lo cual se advierte de la siguiente transcripción:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. ”

Como lo pronuncia Ernesto Flores Zavala, el contenido de este artículo se puede desglosar en los siguientes elementos:

1. Establece la obligación, para todo mexicano, de contribuir a los gastos públicos.
2. Reconoce que las entidades que tiene derecho de percibir impuestos son: la Federación, el Distrito Federal, el Estado y el Municipio. Que el Estado y Municipio que pueden gravar son los de residencia de la persona.
3. Que los impuestos que se deben gravar son los de residencia de la persona.
4. Que los impuestos se deben establecer por medio de leyes.
5. Que se deben establecer para cubrir los gastos públicos.

6. Que deben ser equitativos y proporcionales.²

En el caso particular, se abordará únicamente lo referente al principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV Constitucional, el que consiste, a palabras del Maestro Ignacio Burgoa, “en la obligación de dictar leyes fiscales que resulten equitativas, entendiendo por tal concepto, una igualdad en sentido jurídico que se manifiesta en un tratamiento normativo desigual para desiguales e igual para los iguales en el mundo de la realidad socioeconómica.”³

La H. Suprema Corte de Justicia de la Nación ha estimado en diversas tesis de jurisprudencia que **la garantía de equidad exige que los contribuyentes que se encuentran en una misma hipótesis de causación deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que los regula**, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben de tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa.

Apoya lo expresado la Jurisprudencia P. / J. 24/2000, emitida por el Pleno de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XI, marzo de 2000, página 35, de rubro y texto:

“IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

*De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, **en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que***

² Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal Constitucional*, 5ª e., México, ed. Oxford University Press, 2010, pág. 161 y 162.

³ BURGOA, Ignacio; *Derecho Constitucional Mexicano*, 17ª edición. Editorial Porrúa. México. 2005; pág. 122.

se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.”

Así, consiste en un criterio óptimo legitimador del tributo por virtud del cual los contribuyentes tienen la certeza de que no se establecerán distinciones con el fin de favorecer arbitrariamente a personas o clases de personas.

En este sentido, el principio de equidad tributaria debe alinearse a los principios de generalidad e igualdad, entendiendo por el primero que el “impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones”⁴ y por el segundo en tratar de manera igual a todos aquellos que se encuentren en igualdad de circunstancias.

De este modo, el principio de equidad se ha considerado que proyecta las exigencias del principio de igualdad sobre el ámbito impositivo, señalando que se ha delimitado el contenido de la garantía de equidad tributaria.

⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. 34ª edición. Editorial Porrúa. México 2004.

Lo anterior, ha sido analizado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis aislada 1a. CXXXVI/2005, de la Novena Época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXII, correspondiente a Noviembre de 2005, de rubro: "EQUIDAD TRIBUTARIA. ÁMBITO ESPECÍFICO DE SU APLICACIÓN".

Por otra parte, la Jurisprudencia 183 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Apéndice al tomo XXI del Seminario Judicial de la federación, noviembre de 2004, página 541, considera que el principio de equidad tributaria está dirigido a todos los elementos fiscales vinculados directamente con la causación, exención, devolución, entre otras figuras fiscales que inciden en la obligación sustantiva relativa al pago de la contribución, como lo son los medios de control en la recaudación, ya que están estrechamente ligadas con el núcleo del tributo "pago":

“EQUIDAD TRIBUTARIA. ESTE PRINCIPIO RIGE EN OBLIGACIONES SUSTANTIVAS Y FORMALES, PERO EN ESTA ÚLTIMA HIPÓTESIS ES BÁSICO QUE INCIDA DIRECTAMENTE SOBRE LAS PRIMERAS.

El cumplimiento de la obligación prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal tiene un contenido económico que se traduce en el pago en dinero de las sumas que el poder público legislativamente determina por medio de una contribución, cuya cuantía impone al causante. En ese tenor, el principio de equidad tributaria previsto en la citada Norma Suprema está dirigido a todos los elementos fiscales vinculados directamente con la causación, exención, devolución, entre otras figuras fiscales que inciden en la obligación sustantiva relativa al pago de la contribución, es decir, no sólo los referidos al sujeto, objeto, tasa y base, trascienden a la

obligación esencial de pago, sino también algunas obligaciones formales, que no son simples medios de control en la recaudación a cargo de la autoridad administrativa, ya que están estrechamente vinculadas con el núcleo del tributo (pago), siendo que en este supuesto igualmente rige a plenitud el citado principio de justicia fiscal.”

Criterio por el cual debemos considerar que para que una norma cumpla con el principio de equidad tributaria, no sólo debe existir un trato igual en lo que se refiere a los elementos esenciales de la contribución, sino incluso debe existir un trato igual en todos los elementos fiscales que **inciden con la obligación del pago de la contribución.**

Asimismo, ha referido que la garantía de equidad tributaria, a través de un texto formal y materialmente legislativo, resulta aplicable al establecimiento de las contribuciones, de las exenciones previstas con motivo de éstas, así como de las **obligaciones materialmente recaudatorias vinculadas a la potestad tributaria.**

En ese sentido, se ha determinado que la garantía de equidad contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Mexicana, **no debe entenderse constreñida únicamente a la obligación sustantiva de pago de las contribuciones, pues rige, en lo conducente, para todas aquellas relaciones de índole adjetiva o sustantiva que nazcan como consecuencia o con motivo de la potestad tributaria,** en la medida en que ésta es el soporte fundamental de las relaciones jurídicas que pueden establecerse entre el fisco y los particulares.

Confirma lo anterior, la Tesis Aislada P. XI/2001, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de

la Federación y su Gaceta, de la Novena Época, Tomo XIV, de Julio de 2001, página 9, cuyo rubro y texto señalan:

“PAGO INDEBIDO DE CONTRIBUCIONES. LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA QUE RIGEN LAS RELACIONES JURÍDICAS QUE SURGEN POR TAL MOTIVO, EXIGEN QUE EL LEGISLADOR ESTABLEZCA LOS MECANISMOS PARA QUE EL FISCO EFECTÚE LA DEVOLUCIÓN RESPECTIVA.

*Si se toma en consideración que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido reiteradamente el criterio de que la eficacia tutelar de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos **no debe entenderse constreñida únicamente a la obligación sustantiva de pago de las contribuciones, pues rige, en lo conducente, para todas aquellas relaciones de índole adjetiva o sustantiva que nazcan como consecuencia o con motivo de la potestad tributaria, en la medida en que ésta es el soporte fundamental de las relaciones jurídicas que pueden establecerse entre el fisco y los particulares, resulta inconcuso que entre las relaciones jurídicas regidas por el citado precepto constitucional se encuentra aquella que surge cuando el particular tiene derecho a obtener la devolución, por parte del fisco, de las sumas de dinero entregadas por aquél, en virtud de un acto de autodeterminación o de una resolución administrativa, cuando tales enteros hayan sido anulados por ilicitud en términos de una resolución firme recaída a un medio ordinario de defensa intentado por el contribuyente, o simplemente no hayan procedido. Sin embargo, en este tipo de relación generada por el pago indebido de sumas de dinero al fisco, tales principios adquieren un matiz distinto***

al que usualmente se les atribuye cuando se analiza la validez de las contribuciones, pues la proporcionalidad no sólo se manifiesta de manera positiva obligando al particular a contribuir en la medida de su capacidad, sino también de manera negativa, es decir, prohibiendo a la autoridad hacendaria recaudar cantidades superiores a las debidas y obligándola a reintegrar al particular las sumas obtenidas injustificadamente, y la equidad actúa, no solamente exigiendo que los particulares que se encuentran en una misma posición frente al hecho imponible entreguen cantidad igual de dinero, sino obligando al Estado a reparar la desigualdad que nace cuando una persona entrega una cantidad superior a la debida, reintegrándole el quebranto patrimonial sufrido injustificadamente. Esto es, tratándose de cantidades enteradas indebidamente al fisco, los aludidos principios exigen que el legislador establezca los mecanismos para devolver íntegramente al contribuyente las sumas indebidamente percibidas”.

(Énfasis añadido)

De ahí, que pueda considerarse que el principio de equidad tributaria no es aplicable únicamente a normas jurídicas que tengan alguna relación con los elementos esenciales del tributo, y específicamente, con los sujetos pasivos del impuesto, toda vez que conforme a la determinación del Máximo Tribunal, se advierte que el análisis de constitucionalidad de una norma puede realizarse desde del ámbito de aplicación del principio de equidad tributaria, siempre y cuando se trate de cualquier relación adjetiva o sustantiva que se origine con motivo de la potestad tributaria del Estado, y con la cual se regulen relaciones entre éste y los particulares.

3.2. La retención

Es una obligación general de todos los mexicanos, contribuir al gasto público, así, en el artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación, el legislador estableció cuáles son los sujetos pasivos de la relación tributaria, tal como se advierte de su transcripción:

“Artículo 1o. Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.”

El numeral transcrito, establece que las personas físicas y morales tienen obligación de contribuir al gasto público de conformidad con las leyes aplicables, siendo evidente que se refiere al sujeto pasivo de la obligación tributaria, que, al ubicarse en el hecho generador del tributo, tiene la obligación del pago del mismo, en los términos y condiciones que refiera la Ley.

Asimismo, el artículo mencionado regula que aquellas personas que de conformidad con las leyes fiscales no tengan la obligación de pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.

Respecto a las personas antes citadas, la Segunda Sala de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la Contradicción de tesis 417/2010, señaló que existe un tipo de sujeto pasivo que, sin haber realizado el hecho generador, por disposición de la ley se encuentra obligado al pago del tributo, porque **a través de él, el fisco asegura de mejor manera el cumplimiento de su función recaudadora y, además, simplifica, hasta donde esto puede decirse, la actividad de recaudación.**

Por tanto, estos diversos deudores soportan la obligación de pago de la deuda tributaria no a título de cumplimiento del deber constitucional de contribuir para los gastos públicos, que sólo corresponde al titular de la capacidad contributiva, **sino a título de garantía en su más amplia acepción del pago de la deuda tributaria.**

De tal manera, que entre los sujetos que tienen como finalidad coadyuvar con la administración pública se encuentra a los sujetos exentos del pago de contribuciones, a los terceros obligados, a los **retenedores** o responsables solidarios.

Por tanto, tratándose de los retenedores, como su nombre lo indica tienen la obligación de retener el impuesto causado por una diversa persona e ingresar a favor del fisco la cantidad retenida o la que debió retenerse a más tardar el día diecisiete del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, por lo cual al realizar dichas actuaciones se convierte en sustituto del contribuyente.

Se confirma lo anterior, con el contenido del artículo 6°, fracción I, del Código Fiscal de la Federación:

“Artículo 6.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

(...)

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

*I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en Ley en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, **retenedores** o a las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enteraran a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación respectivamente.*

(...)

*En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, **el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.***

(...)”

(Énfasis añadido)

A efecto de reforzar lo anterior, se transcribe la parte que interesa de la ejecutoria dictada en el amparo directo en revisión número 8/2012, por la Segunda Sala de esa H. Suprema Corte de Justicia de la Nación:

*“...Para tal efecto debe contextualizarse que para apoyarse en la liquidación y recaudación de los tributos, **el sujeto activo de la relación tributaria puede acudir a terceros extraños que actúan como auxiliares de la administración. La retención es entonces, un mecanismo establecido por la hacienda pública cuyo fundamento son los principios de seguridad y economía en la percepción de las contribuciones.***

La retención se traduce, por una parte, en coadyuvar a la administración pública a gestionar y recaudar el tributo pero por otra parte, convierte al retenedor en sustituto del contribuyente, porque en él recae la obligación de retener el impuesto e ingresarlo a la hacienda pública.

Por ello, el párrafo quinto del artículo 6º del Código Fiscal de la Federación prevé:

“Artículo 6o.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

[...]

En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aún cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

[...]”

Este deber de colaboración con la administración pública, establecida como relación jurídica tributaria, tiene carácter autónomo ya que tiene como origen un presupuesto de hecho distinto al presupuesto de hecho contenido en el hecho imponible de un

tributo; sin embargo, al retenedor se le atribuye responsabilidad solidaria y, en esta medida, por imperio de la ley, tiene el deber de cumplir con las obligaciones del sujeto principal...

(Énfasis añadido)

En ese sentido, si bien es cierto, la relación jurídica que se crea con el retenedor no deriva de la generación del hecho imponible del impuesto, sí se generan obligaciones a su cargo derivado de su relación con el obligado principal, por lo cual incluso se le atribuye el carácter de responsable solidario frente al Fisco Federal, a efecto de que pueda cumplir con el pago de la deuda tributaria.

Por tanto, si bien, la obligación del retenedor de enterar el impuesto respectivo a la autoridad fiscal, no incide directamente en los elementos del tributo, ello no implica que la función que desarrollan dentro de la relación tributaria con el sujeto pasivo directo (contribuyente) y con el sujeto activo (fisco federal), como sujeto sustituto del contribuyente para realizar el pago de la deuda fiscal, y en su caso, como auxiliar de la administración, respectivamente; no pueda ser analizada bajo el principio de equidad tributaria, en virtud de que ya se ha señalado que el citado principio rige para todas las relaciones adjetivas o sustantivas que se generen con motivo de la potestad tributaria del Estado, siendo específicamente, las **obligaciones de retener y enterar el impuesto generadas a cargo de los retenedores, como garantes del cumplimiento de la retención y pago del tributo cuándo así lo determine la Ley.**

Tesis: 1a. CXVII/2013 (10a.)

Primera Sala

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Libro XIX, Abril de 2013, Tomo 1

Décima Época

2003415

1 de 108

Pag. 974

Tesis Aislada (Administrativa)

“SUJETO PASIVO DEL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO Y SUJETO PASIVO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. SUS DIFERENCIAS.

El primero de los sujetos se refiere a la persona física o jurídica que soporta su ejercicio en el más amplio sentido del término. Éste es un concepto amplio que va más allá de la obligación material de pago del tributo incluyendo un cúmulo de obligaciones y deberes formales (hacer, no hacer, soportar, entre otras) y que también implica situaciones subjetivas distintas del sujeto pasivo que realiza el hecho imponible -que por lo regular se denomina contribuyente-, esto es, de terceros como obligados tributarios -en donde se incardinan las figuras de la responsabilidad (solidaria o subsidiaria) y la sustitución tributaria-. Por el contrario, el sujeto pasivo de la obligación tributaria -denominado contribuyente- es la persona física o jurídica que tiene la obligación de pago del tributo por haber realizado el hecho imponible demostrativo, en su caso, de capacidad contributiva, soportando dicha carga en su patrimonio. En la legislación tributaria mexicana no existe una disposición legal en la que se establezca expresamente quién es el sujeto pasivo de la obligación tributaria y los distintos obligados tributarios. Lo que sí existe es una disposición que prevé

quiénes son los responsables solidarios con los contribuyentes, esto es, el artículo [26 del Código Fiscal de la Federación](#). Por ello, las principales diferencias entre el sujeto de la obligación tributaria de pago (contribuyente) y el sujeto pasivo del poder tributario (retenedor) son las siguientes: a) conducta realizada: el primero realiza el hecho imponible, por lo que ostenta su titularidad y, por regla general, la capacidad contributiva que el hecho imponible refleja; **el segundo no, pues se trata de un tercero que realiza un supuesto normativo que se interrelaciona con ese hecho, que la mayoría de las veces no es demostrativo de capacidad contributiva, aunque al realizarse se subroga en la titularidad del hecho imponible.** b) fundamento normativo: el primero tiene la obligación de pago del impuesto por haber realizado el hecho imponible previsto en la ley respectiva (disposición normativa primaria); **el segundo tiene la misma obligación de pago pero no por actualizar el hecho imponible, sino por un mandato legal diverso a éste, que es por no retener el impuesto (disposición normativa secundaria).** c) posición jurídica: el primero tiene el lugar principal en el cumplimiento de la obligación tributaria de pago; **el segundo está obligado por ley al pago del impuesto en lugar de aquél, sustituyéndolo, siendo el único y verdadero sujeto obligado al pago.** Por ello se ha dicho que en la sustitución tributaria existe una desviación sustancial total o parcial del normal proceso de imputación normativa de la obligación fiscal. En vez del sujeto pasivo, otro sujeto queda obligado al pago del tributo. d) naturaleza: el primero es el que satisface por regla general y en condiciones de normalidad la obligación tributaria de pago; **el segundo es un garante personal de la obligación tributaria de pago no satisfecha por aquél, que facilita y simplifica la actividad recaudatoria de la autoridad fiscal actuando a título de auxiliar y coadyuvante de ésta, por lo que se establece como un especial mecanismo impositivo.**

Amparo en revisión 674/2012. Electrodo Infra, S.A. de C.V. 6 de febrero de 2013. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.”

(Énfasis añadido)

3.3 Estímulo fiscal

El estímulo fiscal, es la herramienta del Estado a través de la cual busca que los contribuyentes realicen determinadas conductas que considera necesarias para el sistema fiscal.

En principio, atendiendo a la justificación y naturaleza de los beneficios fiscales, el Estado busca favorecer las condiciones tributarias, que inciden en el comportamiento de los contribuyentes.

El Diccionario de la Lengua Española, define al estímulo como “el incitamiento para obrar o funcionar”⁵.

En lo específico, el estímulo fiscal es el “beneficio de carácter económico concebido por la ley fiscal al sujeto pasivo de un impuesto con el objeto de obtener de él ciertos fines de carácter parafiscal”.⁶

En este sentido, cuenta con las siguientes características:

- La existencia de un tributo a cargo del beneficiario del estímulo.
- Situación especial para la configuración de la hipótesis normativa del estímulo fiscal.

⁵ Diccionario de la Lengua Española. Tomo II. H-Z. 21ª Edición. Madrid 1992.

⁶ Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo D-H. 2ª Edición. Editorial Porrúa- UNAM, México 1987, pág. 1339.

- Un objetivo parafiscal.

Pueden establecerse en la ley o en decretos expedidos por el Presidente de la República de conformidad con el artículo 39 fracción III del Código Fiscal de la Federación.

En este sentido, debe considerarse que el estímulo fiscal de referencia, sí tiene una implicación y beneficio económico para los organismos retenedores, por lo que al ver incidido el pago del impuesto, constituyen un elemento fundamental de análisis frente al principio de equidad tributaria.

3.3.1 Mecánica del estímulo fiscal

Decreto que concede el estímulo fiscal impugnado

El 21 de diciembre de 2007, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y abrogan diversas disposiciones de la Ley de Coordinación Fiscal, de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos y de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, el cual en su artículo segundo de las disposiciones transitorias de la Ley de Coordinación Fiscal estableció lo siguiente:

“ARTÍCULO SEGUNDO.- Para los efectos de las modificaciones a la Ley de Coordinación Fiscal previstas en el artículo anterior se estará a lo siguiente:

(...)

IV. El Ejecutivo Federal deberá diseñar un programa para la regularización de los adeudos que tengan con la Federación, las entidades federativas, municipios y demarcaciones territoriales en el caso del Distrito Federal, incluyendo sus

organismos descentralizados, por concepto de impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores.

Dicho programa deberá incluir la regularización de los adeudos que tenga la Federación con las entidades federativas y sus municipios, incluyendo sus organismos descentralizados.

El programa deberá considerar un finiquito de adeudo entre los 3 niveles de gobierno referidos.”

(Énfasis añadido)

Del artículo anterior, se advierte que en el Decreto de reformas a la Ley de Coordinación Fiscal, que entró en vigor el día 1° de enero de 2008, se confirió al Ejecutivo Federal la facultad para diseñar un programa de regularización de adeudos que tienen con la Federación, las entidades federativas, municipios, demarcaciones territoriales en el caso del Distrito Federal y organismos descentralizados, por concepto de impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores.

Asimismo, se señaló que el programa mencionado debe incluir la regularización de adeudos que la Federación tiene con los citados entes de gobierno y debe considerarse un finiquito de adeudo entre los 3 niveles de gobierno.

A efecto de dar cumplimiento al Decreto referido, el 05 de diciembre de 2008 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia del impuesto sobre la renta, de derechos y de aprovechamientos, que en sus considerandos se refiere lo siguiente:

“DECRETO por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia del impuesto sobre la renta, de derechos y de aprovechamientos.

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.- Presidencia de la República.

FELIPE DE JESÚS CALDERÓN HINOJOSA, Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, en ejercicio de la facultad que me confiere el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con fundamento en los artículos 39, fracción III, del Código Fiscal de la Federación; Segundo, fracción V del "Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y abrogan diversas disposiciones de la Ley de Coordinación Fiscal, de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos y de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios", publicado en el Diario Oficial de la Federación el 21 de diciembre de 2007, y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, y

CONSIDERANDO

Que de acuerdo con el Plan Nacional de Desarrollo 2007-2012, el fortalecimiento del federalismo fiscal constituye una de las principales estrategias trazadas por esta Administración para sentar las bases de un crecimiento equilibrado que se traduzca en metas de desarrollo social que permitan alcanzar una mejor calidad de vida y combatir la pobreza y la marginación que existen en el país;

Que como una medida tendiente a corregir la situación fiscal de las entidades federativas y los municipios en relación con el entero del impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores, en el artículo Segundo, fracción V del "Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y abrogan diversas disposiciones de la Ley de Coordinación Fiscal, de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos y de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios", publicado en el Diario Oficial de la Federación el 21 de diciembre de 2007, el Congreso de la Unión estableció que el Ejecutivo Federal a mi cargo debe diseñar un programa para la regularización de adeudos que

tengan con la Federación, las entidades federativas, los municipios y las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, incluyendo a sus organismos descentralizados, por concepto de impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores; dicho programa debe incluir la regularización de los adeudos que tenga la Federación con los citados entes para lo cual se debe considerar un finiquito de adeudo entre los tres niveles de gobierno referidos;

Que en cumplimiento de la disposición señalada y con el fin de lograr una solución definitiva e integral de la problemática en cuestión, se estima necesario otorgar diversos beneficios fiscales a las entidades federativas, los municipios y las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, incluyendo a sus organismos descentralizados, que permitan preservar el equilibrio de las finanzas públicas de esos órdenes de gobierno y generar incentivos para el futuro cumplimiento oportuno en el entero del impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores;

(...)

(Énfasis añadido)

Por tanto, la creación del Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia del impuesto sobre la renta, de derechos y de aprovechamientos, tiene como finalidad dar cumplimiento a lo ordenado por el Congreso de la Unión en el diverso Decreto de reformas a la Ley de Coordinación Fiscal.

Así el Ejecutivo Federal, para dar una solución definitiva e integral a la regularización de adeudos que tienen las entidades federativas, municipios y organismos descentralizados, determinó otorgarles diversos beneficios fiscales, con los cuales consideró se preserva el equilibrio de las finanzas públicas de

esos órdenes de gobierno y se generan incentivos para el futuro cumplimiento oportuno en el entero del impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores.

Los beneficios fiscales concedidos a las entidades federativas, municipios y organismos descentralizados, quedaron señalados en el artículo segundo transitorio del Decreto, que a la letra dispone:

“ARTÍCULO SEGUNDO.- Las entidades federativas y municipios que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo tercero de este Decreto gozarán de los **beneficios fiscales siguientes:**

I. Condonación del total de los adeudos, incluyendo sus accesorios, que tengan por la omisión total o parcial del entero del impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores, correspondientes a los ejercicios fiscales de 2005 y anteriores.

II. Un estímulo fiscal para los ejercicios fiscales de 2009, 2010 y 2011, que se aplicará de manera mensual y se determinará para cada uno de los meses de dichos ejercicios aplicando el por ciento señalado en la siguiente tabla al excedente que resulte de comparar el promedio mensual del total del impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores efectivamente enterado, correspondiente al ejercicio fiscal de 2007, y el impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores que efectivamente corresponda enterar en el mes de que se trate, de los ejercicios fiscales de 2009, 2010 y 2011, siempre que este último monto sea mayor. El resultado obtenido será el monto del estímulo que podrán acreditar en el pago del mes de que se trate, contra el impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores que deban enterar en dicho mes.

Año	Estímulo %
2009	60

2010	30
2011	10

En caso de que en alguno de los meses de los ejercicios fiscales de 2009, 2010 y 2011 no se haya aplicado el estímulo a que se refiere el primer párrafo de esta fracción, el mismo se podrá aplicar a cualquiera de los meses siguientes, siempre y cuando se trate del mismo ejercicio fiscal.

III. *A partir de 2009 y hasta 2012, por cada ejercicio fiscal concluido en que, una vez acreditado el estímulo fiscal a que se refiere la fracción anterior, las entidades federativas o municipios realicen el entero total del impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores, obtendrán la condonación total de sus adeudos por ese mismo concepto, incluyendo sus accesorios, relativos al ejercicio fiscal que corresponda conforme a la tabla siguiente:*

<i>Ejercicio fiscal por el que se realizó correctamente el entero del impuesto sobre la renta retenido a sus trabajadores</i>	<i>Ejercicio fiscal por el que se obtiene la condonación de adeudos</i>	<i>Ejercicio fiscal en el que surte efectos la condonación</i>
2009	2006	2010
2010	2007	2011
2011	2008	2012

En caso de que una entidad federativa o un municipio, realice el entero por concepto del impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores, correspondiente al ejercicio fiscal de 2008, de un monto

anual menor al enterado para el ejercicio fiscal de 2007, sólo podrá obtener la condonación de sus adeudos por ese mismo concepto por el citado ejercicio fiscal 2008, en los términos de esta fracción, si la referida reducción deriva de una disminución en el número de trabajadores que prestan servicios a la entidad federativa o municipio de que se trate o de la disminución en el monto de las percepciones de sus trabajadores originada por ajustes presupuestales o programas de austeridad, que se realice de conformidad con las disposiciones legales aplicables. Para los efectos de lo anterior, la entidad federativa o municipio de que se trate deberá acreditar ante el Servicio de Administración Tributaria que dicha disminución se originó por alguno de los supuestos a que se refiere este párrafo.”

De lo anterior, se advierte que el Ejecutivo Federal concedió tres beneficios fiscales a las entidades federativas y municipios, siempre y cuando cumplieran con los requisitos establecidos en el numeral Tercero Transitorio del Decreto en estudio, a saber los beneficios consisten en:

1. La **condonación** del total de los adeudos y sus accesorios, que tengan por la **omisión total o parcial del entero del impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores** en los ejercicios fiscales de 2005 y anteriores.
2. Un **estímulo fiscal** para los ejercicios fiscales de 2009, 2010 y 2011, que se aplicará de manera mensual y se determinará para cada uno de los meses de esos ejercicios.

Para calcular el monto mensual del estímulo fiscal que se aplicará de acuerdo al porcentaje que corresponda a cada ejercicio; en primer término, se debe comparar el promedio mensual del total del ISR a cargo de sus trabajadores **efectivamente enterado** en el ejercicio 2007, y el

ISR a cargo de sus trabajadores que efectivamente **corresponda enterar** en el mes de que se trate, de los ejercicios fiscales de 2009, 2010 y 2011, siempre que este último monto sea mayor.

Al excedente que resulte de la comparación anterior, se le aplicará el porcentaje que corresponda al ejercicio 2009 (60%), 2010 (30%) y 2011 (10%).

El resultado obtenido será el monto del estímulo que podrán acreditar en el pago del mes de que se trate, contra el impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores que deban enterar en dicho mes.

3. La **condonación** total de los adeudos y sus accesorios del ISR a cargo de sus trabajadores en los ejercicios 2006, 2007 y 2008, siempre que a partir de 2009 y hasta 2012, una vez acreditado el estímulo fiscal a que se refiere la fracción II, las entidades federativas o municipios realicen el entero total del impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores.

Tal como se desprende del numeral transcrito, los beneficios concedidos a las entidades federativas y municipios consisten en condonación de adeudos correspondientes a ejercicios fiscales anteriores a 2009 y un estímulo fiscal que les permite conservar para sí, una parte de la suma total que retenga a sus trabajadores por concepto de ISR en los ejercicios 2009, 2010 y 2011.

Si bien, el artículo segundo transitorio únicamente menciona a las entidades federativas y municipios como sujetos beneficiados con el estímulo fiscal, también lo es que el artículo tercero además de regular los requisitos que se deben cumplir para acogerse al Decreto, establece que los organismos descentralizados pueden gozar de los citados beneficios siempre que la entidad federativa o municipio al que pertenezcan manifieste su conformidad para que en caso de que dichos organismos incumplan con su obligación de entero del

impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores, proceda a realizarse la compensación del adeudo contra las participaciones federales de la entidad federativa o municipio que corresponda:

“ARTÍCULO TERCERO.- *Las entidades federativas y los municipios que deseen acogerse a los beneficios fiscales a que se refiere el artículo segundo de este Decreto deberán:*

(...)

Los organismos descentralizados sólo podrán gozar de los beneficios fiscales a que se refiere el artículo segundo de este Decreto cuando la entidad federativa o municipio al que pertenezcan manifieste su conformidad para que en caso de que dichos organismos incumplan con su obligación de entero del impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores, proceda a realizarse la compensación del adeudo contra las participaciones federales de la entidad federativa o municipio, según se trate, en los términos del primer párrafo de esta fracción.

(...)”

(Énfasis añadido)

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2013

De la Exposición de motivos de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2013, se advierte que fue decisión del legislador continuar aplicando el programa de regularización de adeudos de las entidades federativas, municipios y organismos descentralizados en materia de entero de retenciones del ISR de sus trabajadores, así lo demuestra la siguiente transcripción:

“PROCESOS LEGISLATIVOS

EXPOSICION DE MOTIVOS

CAMARA DE ORIGEN: DIPUTADOS

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

México, D.F. viernes 7 de diciembre de 2012.

INICIATIVA DEL EJECUTIVO

Gaceta Parlamentaria No. 3662-A

*Con el objeto de continuar con el programa de regularización de las entidades federativas, municipios y demarcaciones territoriales del Distrito Federal en materia de entero de retenciones del ISR de sus trabajadores, **se propone prorrogar los porcentajes de estímulo que se puede acreditar contra el entero de las retenciones del ISR previstos en el último párrafo del artículo 9 de la Ley de Ingresos de la Federación vigente, por lo que se propone a esa Soberanía que durante el ejercicio fiscal de 2013 se aplique el 60 por ciento y durante el ejercicio fiscal de 2014 el porcentaje aplicable sea del 30 por ciento.***

(...)”

(Énfasis añadido)

“PROCESOS LEGISLATIVOS

DICTAMEN/ORIGEN

DIPUTADOS

DICTAMEN

México, D.F. miércoles 12 de diciembre de 2012-12.

Gaceta Parlamentaria No. 3665-V

(...)

El Ejecutivo Federal en la iniciativa que se dictamina, con el objeto de continuar con el programa de regularización de las entidades

federativas, municipios y demarcaciones territoriales del Distrito Federal en materia de entero de retenciones del impuesto sobre la renta (ISR) de sus trabajadores, propone prorrogar los porcentajes de reducción en el entero de las retenciones del ISR previstos en el último párrafo del artículo 9o. de la Ley de Ingresos de la Federación vigente, por lo que se propone que durante el ejercicio fiscal de 2013 aplique el 60 por ciento y durante el ejercicio fiscal de 2014 el porcentaje aplicable sea del 30 por ciento.

(...)

La que dictamina estima pertinente conservar la disposición que propone el Ejecutivo Federal de que las entidades federativas, municipios y demarcaciones territoriales del Distrito Federal en materia de entero de retenciones del ISR de sus trabajadores, puedan aplicar las reducciones a dicho entero en un porcentaje del 60 por ciento durante el ejercicio fiscal de 2013 y 30 por ciento durante el ejercicio fiscal de 2014. No obstante, esta Comisión dictaminadora, con la finalidad de fortalecer las finanzas públicas de Estados y Municipios, considera que es conveniente extender el beneficio referido en el artículo segundo, fracción I del “Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de impuesto sobre la renta, de derecho y aprovechamientos, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de diciembre de 2008, hasta el ejercicio fiscal de 2012 y anteriores, siempre y cuando se encuentren al corriente en los enteros correspondientes al mes de diciembre de 2012.

Para estos efectos, se propone efectuar la modificación del artículo 9o. último párrafo de la iniciativa sujeta a dictamen como sigue:

“Artículo 9o.- (...)

Las entidades federativas, municipios y demarcaciones territoriales del Distrito Federal, incluyendo sus organismos descentralizados y autónomos que se hubieran adherido al "Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia del impuesto sobre la renta, de derechos y aprovechamientos", publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de diciembre de 2008, se les extenderá el beneficio referido en el artículo segundo, fracción I de dicho Decreto, hasta el ejercicio fiscal de 2012 y anteriores, siempre y cuando se encuentren al corriente en los enteros correspondientes al mes de diciembre de 2012. Dichos órdenes de gobierno, en lugar de aplicar los porcentajes establecidos en el artículo segundo, fracción II del mencionado Decreto, podrán aplicar el 60 por ciento para el año 2013 y el 30 por ciento para el año 2014."

"PROCESOS LEGISLATIVOS

DISCUSION/ORIGEN

DIPUTADOS

DISCUSIÓN

México, D.F. miércoles 12 de diciembre de 2012.

Versión Estenográfica

(...)

También se logró un estímulo fiscal de ISR a las entidades federativas. Consideramos importante que las entidades federativas dispongan de un mecanismo similar al establecido para el ejercicio fiscal 2011, en donde se extendió el estímulo fiscal y se estipuló la condonación total de los adeudos de ISR de dicho año y de los anteriores.

La aprobación de este estímulo es fundamental para apoyar la recuperación y la estabilidad de las finanzas de las entidades federativas.

(...)"

(Énfasis añadido)

Así, del proceso legislativo de la Ley de Ingresos de la Federación, se concluye que fue intención del legislador prorrogar en el último párrafo del artículo 9, de la citada legislación, la condonación de adeudos y estímulos fiscales contemplados en las fracciones I y II, del artículo segundo transitorio del Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia del impuesto sobre la renta, de derechos y de aprovechamientos publicado en el Diario Oficial de la Federación el 05 de diciembre de 2008.

Lo anterior, tal como se refiere en el proceso legislativo, con el objeto de continuar con el programa de regularización de las entidades federativas, municipios y demarcaciones territoriales del Distrito Federal en materia de entero de retenciones del impuesto sobre la renta de sus trabajadores, lo cual consideró como fundamental para apoyar la recuperación y la estabilidad de las finanzas de las entidades federativas.

3.4 Falta de justificación objetiva y razonable del estímulo fiscal

La Ley del Impuesto sobre la Renta, grava entre otros ingresos, los obtenidos por los trabajadores a raíz de su trabajo, específicamente el Título IV De las personas físicas, Capítulo I De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

En lo específico, el artículo 110, prevé que debe pagarse ese tributo particularmente por los ingresos obtenidos por salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral.

Asimismo, el artículo 113 en relación con el diverso 118, de la Ley mencionada establecen que **las personas que hagan pagos por concepto de salarios, tienen la obligación de realizar las retenciones y enteros mensuales correspondientes, los cuales tienen el carácter de pagos provisionales** a cuenta del impuesto anual de las personas que les hayan prestado un servicio subordinado.

Tal como se aprecia, las disposiciones legales vinculan a los patrones respecto de la obligación tributaria a cargo de sus trabajadores de realizar el pago del impuesto derivado de los ingresos que obtienen por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

Sin embargo, el vínculo que se genera es en su carácter de ente retenedor del impuesto, para garantizar el debido cumplimiento de la obligación de pago a cargo de los trabajadores.

En ese sentido, el retenedor tiene la obligación de recaudar el impuesto generado por quien le presta un trabajo o un servicio personal subordinado y, el deber de ingresar al fisco la cantidad retenida a quienes perciban los ingresos o la que en su momento debió retenerse, en los términos y plazos establecidos en la legislación.

Sin que sea óbice a lo anterior, que **la norma no hace distinción entre patrones entes públicos o patrones particulares, y se aplica de manera general a todas las personas (patrones) que realicen el pago a sus trabajadores por la prestación de un servicio personal**, teniendo la obligación de retener el impuesto correspondiente por los ingresos que obtienen los trabajadores, y posteriormente, enterarlo a la autoridad hacendaria.

Confirma lo anterior, lo resuelto por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria analizada, que a la letra refiere:

“...En efecto, los entes públicos, tratándose de su obligación o carga fiscal de retener y enterar el impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores, se despojan de su imperio frente a los gobernados, y se ubican en el mismo plano de los particulares, pues obedece a su relación patronal; por tanto, el estímulo fiscal contenido en la Ley de Ingresos de la Federación y en el Decreto reclamados por la ahora recurrente, les fue otorgado en su carácter de patrones retenedores solidarios del impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores, esto es, ubicándose en el mismo plano de los patrones particulares que también tienen esa carga fiscal...”

(Énfasis añadido)

Asimismo, la Sala consideró que el estímulo fiscal concedido a las entidades federativas, municipios y demarcaciones territoriales del Distrito Federal, incluyendo sus organismos descentralizados y autónomos, en la Ley de Ingresos de la Federación en relación con el Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de impuesto sobre la renta, de derechos y aprovechamientos, se hizo en su carácter de patrones retenedores solidarios del impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores, lo cual los ubica en el mismo plano que los patrones particulares, quienes también tienen esa carga fiscal.

A efecto de comprobar si los numerales impugnados por las quejas, son aplicables únicamente a los entes públicos en su carácter de patrones retenedores del impuesto sobre la renta, se transcribe el artículo 9, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2013:

“Artículo 9o. ...

Las entidades federativas, municipios y demarcaciones territoriales del Distrito Federal, incluyendo sus organismos descentralizados y autónomos que se hubieran adherido al "Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia del impuesto sobre la renta, de derechos y aprovechamientos", publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de diciembre de 2008, se les extenderá el beneficio referido en el artículo segundo, fracción I de dicho Decreto, hasta el ejercicio fiscal de 2012 y anteriores, siempre y cuando se encuentren al corriente en los enteros correspondientes al mes de diciembre de 2012. Dichos órdenes de gobierno, en lugar de aplicar los porcentajes establecidos en el artículo segundo, fracción II del mencionado Decreto, podrán aplicar el 60 por ciento para el año 2013 y el 30 por ciento para el año 2014.”

Por su parte, el Artículo Segundo del Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de impuesto sobre la renta, de derechos y aprovechamientos, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 05 de diciembre de 2008, regula lo siguiente:

“Artículo Segundo.- Las entidades federativas y municipios que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo tercero de este Decreto gozarán de los beneficios fiscales siguientes:

I. Condonación del total de los adeudos, incluyendo sus accesorios, que tengan por la omisión total o parcial del entero del impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores, correspondientes a los ejercicios fiscales de 2005 y anteriores.

II. Un estímulo fiscal para los ejercicios fiscales de 2009, 2010 y 2011, que se aplicará de manera mensual y se determinará para cada uno de los meses de dichos ejercicios aplicando el por ciento señalado en la siguiente tabla al excedente que resulte de comparar el promedio mensual del total del impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores efectivamente enterado, correspondiente al ejercicio fiscal de 2007, y el impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores que efectivamente corresponda enterar en el mes de que se trate, de los ejercicios fiscales de 2009, 2010 y 2011, siempre que este último monto sea mayor. El resultado obtenido será el monto del estímulo que podrán acreditar en el pago del mes de que se trate, contra el impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores que deban enterar en dicho mes.

<i>Año</i>	<i>Estímulo %</i>
<i>2009</i>	<i>60</i>
<i>2010</i>	<i>30</i>
<i>2011</i>	<i>10</i>

En caso de que en alguno de los meses de los ejercicios fiscales de 2009, 2010 y 2011 no se haya aplicado el estímulo a que se refiere el primer párrafo de esta fracción, el mismo se podrá aplicar a cualquiera de los meses siguientes, siempre y cuando se trate del mismo ejercicio fiscal.

(...)”.

De los numerales antes transcritos se desprende que el legislador determinó establecer en la Ley de Ingresos de la Federación que las entidades federativas, municipios y demarcaciones territoriales del Distrito Federal, incluyendo sus organismos descentralizados y autónomos que se hubieran adherido al "Decreto

por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia del impuesto sobre la renta, de derechos y aprovechamientos", publicado en el Diario Oficial de la Federación el 05 de diciembre de 2008, se les haría extensivo el beneficio referido en el artículo segundo, fracción I de dicho Decreto, hasta el ejercicio fiscal de 2012 y anteriores, siempre y cuando se encuentren al corriente en los enteros correspondientes al mes de diciembre de 2012.

Asimismo, señaló que dichos órdenes de gobierno, en lugar de aplicar los porcentajes establecidos en el artículo segundo, fracción II del mencionado Decreto, podrán aplicar el 60 por ciento para el año 2013 y el 30 por ciento para el año 2014.

En esa tesitura, el artículo segundo, fracción II, del multicitado Decreto, regula que las entidades federativas y municipios que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo tercero del Decreto gozarán de un estímulo fiscal para los ejercicios fiscales de 2009, 2010 y 2011, el cual en términos de la Ley de Ingresos de la Federación se hizo extensivo hasta el ejercicio fiscal de 2014, **consistente en pagar solo determinado porcentaje del impuesto sobre la renta retenido a sus trabajadores en el mes de que se trate.**

Por tanto, puede concluirse que el artículo 9° de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2013 y el artículo segundo, fracción II, del Decreto mencionada, **regula un estímulo fiscal únicamente a favor de los Estados, municipios y demarcaciones territoriales del Distrito Federal, incluyendo sus organismos descentralizados y autónomos, en su carácter de retenedores del impuesto sobre la renta causado por los trabajadores a su cargo.**

Una vez analizadas las normas controvertidas, debe considerarse que en el caso particular se puede realizar el análisis de constitucionalidad, desde la óptica del principio de equidad tributaria, porque tal como se ha referido, la

citada garantía es aplicable cuándo se trata de relaciones de recaudación derivadas de la potestad tributaria, como en el caso lo son las obligaciones a cargo de los sujetos retenedores, de enterar y retener los impuestos que correspondan.

3.5 Análisis de la norma impugnada al amparo del principio de equidad tributaria

Ahora bien, teniendo el panorama completo del contenido de las disposiciones antes analizadas; así como, la finalidad que persiguen en conjunto, de crear básicamente, diversos beneficios fiscales a favor de las entidades federativas, municipios y organismos descentralizados, siendo el que tiene especial interés por ser el analizado en la ejecutoria dictada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el AR 256/2014, aquel que concede un estímulo fiscal a favor de los entes públicos citados, en su carácter de patronos, para que no enteren la totalidad del impuesto sobre la renta que retengan a sus trabajadores en los ejercicios fiscales de 2013 y 2014.

Por tal motivo, atendiendo a que el estímulo fiscal que se analiza, tiene relación con la obligación a cargo de los entes públicos, de retener y enterar el impuesto sobre la renta que deben cubrir sus trabajadores (como sujetos principales de la obligación tributaria al generar el hecho imponible establecido en la norma), y ya en párrafos anteriores se ha hecho alusión a las razones por las cuales se considera que el principio de equidad tributaria sí es aplicable para los sujetos retenedores, derivado de que se convierten en sustitutos del sujeto pasivo, únicamente por lo que hace a su obligación de pago del impuesto que debe enterar al fisco federal, y a la vez se convierte en una auxiliar de la administración pública, con lo que se evidencia que su labor está ligada a las relaciones que el Estado debe tener derivado de su potestad tributaria.

En ese sentido, es necesario realizar algunas precisiones de la garantía de equidad tributaria para determinar si en el caso particular el artículo 9° de la Ley de Ingresos de la Federación en relación con el segundo transitorio, fracción II, del Decreto citado, son acordes o no a ese principio constitucional.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha determinado que el principio de equidad tributaria contiene los rasgos esenciales que a continuación se resumen:

a) No toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción al artículo 31, fracción IV, de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales, y que carece de una justificación objetiva y razonable.

b) El principio de igualdad tributaria exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional.

c) El principio de igualdad no prohíbe al legislador tributario cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados.

d) Por último, para que la diferenciación tributaria resulte constitucionalmente lícita, no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable, además, que las consecuencias jurídicas que resultan de tal disposición sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que **la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin**

pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

De acuerdo con todas las consideraciones y criterios anteriores, el principio de equidad no requiere que en todos los supuestos se conceda un mismo trato a los sujetos, sino que es necesario que se dé un trato igual a los iguales y desigual o los desiguales, por tal motivo solo se considera que existe una transgresión a ese principio si la norma establece una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que no se basen en una justificación objetiva y razonable.

Asimismo, es necesario que la medida establecida resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin.

De ahí, que la Sala debió realizar un verdadero análisis de la norma para determinar que efectivamente existe una violación al principio de equidad tributaria.

Lo anterior, en primer término, porque se otorga un trato distinto a sujetos que se encuentran en una situación semejante, toda vez que tanto los particulares como los entes públicos se encuentran en un plano de igualdad ante la ley, cuando actúan como auxiliares de la administración pública para realizar la retención y entero del impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores, aunado a que la Ley del tributo en cuestión, no hace distinciones, sino que de manera general establece las mismas obligaciones para los sujetos retenedores, porque su función sean entes del sector público o privado, tiene la misma finalidad y consecuencias legales ante su cumplimiento, que es enterar los impuestos retenidos a sus trabajadores, para que éstos sean aplicados en el gasto público y se logre la consecución de los objetivos estatales en beneficio de la colectividad.

De tal manera, que al conceder estímulos fiscales a los Estados, municipios y organismos descentralizados en los que se les permite enterar un monto menor al retenido a sus trabajadores por la prestación del servicio personal subordinado que realizan, deja en evidencia el trato desigual que se presenta frente a los patrones del sector privado, toda vez que éstos en cumplimiento de las disposiciones fiscales tienen la obligación de enterar la totalidad del impuesto que retengan a sus trabajadores.

No obstante, en este tema no se omite lo resuelto por la Sala en el sentido de que justo en el entero del impuesto retenido los entes públicos y privados, supuestamente ya no se ubican en un plano de igual, porque la obligación de los patrones retenedores particulares se rige únicamente por la Ley del Impuesto sobre la Renta, mientras que la obligación de los patrones retenedores que son entes públicos, está además regida por la Ley de Coordinación Fiscal, su reglamento, convenios entre la Federación y los estados o municipios, entre otras disposiciones legales, porque conforman la administración pública, y participan de las contribuciones recaudadas, según la distribución, forma y requisitos establecidos en los citados ordenamientos.

Sin embargo, contrario a lo que aduce la Sala en la ejecutoria analizada, de la Ley del Coordinación Fiscal no se advierte la regulación de los entes públicos en sus funciones de retenedores de impuestos federales.

Aunado a que el artículo 1° de esa Ley establece que su objeto es coordinar el sistema fiscal de la Federación, con los Estados, Municipios y Distrito Federal, estableciendo la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales; constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.

Asimismo, el artículo 2° de la Ley de Coordinación Fiscal establece que se constituye un Fondo General de Participaciones con el 20% de la recaudación federal participable que obtenga la federación en un ejercicio, señalando que **esa recaudación será la que obtenga la federación por todos sus impuestos.**

Tomando en consideración que la base del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal consiste en que los estados aceptan ceder parte de sus poderes tributarios a la Federación, mediante un convenio de adhesión al sistema celebrado con el gobierno federal, a cambio de tener derecho a obtener una participación en los fondos federales.⁷

Además, para obtener participaciones federales debe ajustarse a un procedimiento y cálculo señalado en la propia ley, lo cual no implica que de manera arbitraria pueda quedarse con los impuestos que retiene a sus trabajadores, por el hecho de que forman parte de la administración pública y realizan actividades prioritarias, en virtud de que los ingresos que obtienen de la Federación deben estar justificados y correctamente documentados con los gastos que realizaran en función de las actividades que les corresponde realizar en beneficio de los gobernados.

Lo que demuestra que lo relativo al tema de Coordinación Fiscal, no regula nada referente a las obligaciones de los estados y municipios en su carácter de retenedores del impuesto sobre la renta, ni justifica el estímulo que les conceden la Ley de Ingresos de la Federación de 2013 y el Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia del impuesto sobre la renta, de derechos y de aprovechamientos, para enterar cantidades menores del impuesto que retienen a sus trabajadores.

⁷ SERNA DE LA GARZA, José María. LAS CONVENCIONES NACIONALES FISCALES, página 23 y 24.

En segundo término, la Sala debió analizar si efectivamente el estímulo otorgado a los entes públicos, tiene una justificación objetiva y razonable, en virtud de que si bien, determinó la constitucionalidad del beneficio concedido en cuanto a la manera en que los estados, municipios y órganos descentralizados debían cubrir sus adeudos, para fortalecer sus haciendas públicas en beneficio de todos los gobernados que delegaron su soberanía en el Estado, encargado de la administración de los recursos públicos, para solventar las necesidades colectivas y prestar los servicios encomendados.

De los decretos antes transcritos se advierte la necesidad de crear un programa para la regularización de los adeudos que tengan con la Federación, las entidades federativas, municipios, demarcaciones territoriales en el caso del Distrito Federal y organismos descentralizados, por concepto de impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores.

Y precisamente, el Ejecutivo Federal consideró que el otorgamiento de diversos beneficios, permitirían cumplir con la finalidad citada, y preservar el equilibrio de las finanzas públicas de esos órdenes de gobierno y generar incentivos para el futuro cumplimiento oportuno en el entero del impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores.

Sin embargo, no se ha valorado si verdaderamente el otorgamiento de condonaciones de adeudos o estímulos fiscales, consistentes en realizar pagos menores de impuestos recaudados, son los conductos para lograr los fines marcados.

Se argumenta lo anterior, porque precisamente condonar adeudos a los estados, municipios y organismos descentralizados, derivado de su incumplimiento en el entero del impuesto retenido a sus trabajadores, no significa que se logre equilibrar sus finanzas, y menos que realmente se esté generando el

cumplimiento oportuno en el entero de contribuciones pagadas por sus trabajadores, porque eso se demuestra precisamente cuando el legislador decide seguir prorrogando esos beneficios para los ejercicios fiscales de 2013 y 2014, lo que permite evidenciar que no se logra el objetivo buscado, y consecuentemente, estamos ante normas inconstitucionales que otorgan beneficios fiscales a determinado grupo sin bases objetivas y razonables.

Normas que incluso, les permiten seguir omitiendo el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y los ubican en una situación de favoritismo injustificado, frente a los patrones particulares, quienes deben enterar la totalidad de los impuestos que retienen a sus trabajadores.

En este sentido, la sentencia analizada la Sala resolvió de forma incorrecta, al considerar que los artículos 9° de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2013 y el artículo segundo, fracción II, del Decreto que concedió el estímulo fiscal, no pueden analizarse bajo la luz del principio de equidad.

Lo anterior, porque no tomó en cuenta que dicha garantía no solo es aplicable a las normas que regulan lo referente a los elementos del tributo, sino que existen otras cuestiones que también pueden generar trato inequitativo entre los destinatarios de la norma, como en el caso lo es permitir únicamente a los patrones del sector público enterar solo una parte del impuesto retenido a sus trabajadores.

El beneficio fiscal a favor de los estados, municipios y organismos descentralizados, que les permite acreditar un porcentaje de la totalidad del impuesto retenido a sus trabajadores, no tiene una justificación objetiva y razonable, por tal motivo los numerales que lo regulan son violatorios de la garantía de equidad tributaria, al conceder ese beneficio

solo a los entes públicos en su carácter de patrones retenedores, excluyendo a los patrones particulares.

Por otra parte, debe considerarse que el causante de la contribución retenida es la persona física que presta un servicio profesional subordinado, la cual tanto en las personas morales públicas como en las privadas son los sujetos pasivos; respecto de los **cuáles no debería existir distinción respecto al entero de los impuestos que le son retenidos**, con independencia de que éstos sean usados por las personas morales públicas, pues en todo caso esto debe manejarse desde el ámbito presupuestal, de ahí que no se logre de manera clara y transparente la distribución de la riqueza como uno de los fines establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En el mundo fáctico la falta de justificación del beneficio podría incentivar el uso discrecional de los recursos públicos, lo cual no está permitido para personas morales privadas ni para las públicas, cuyo ejercicio del presupuesto debe estar alineado con el presupuesto y programas previamente establecidos, sin que debiera considerarse una fuente de fondeo los impuestos retenidos a sus trabajadores.

También podría traducirse en un esquema fallido de asignación de recursos a las entidades o dependencias de los Gobierno Federal, Estatal o Municipal.

CONCLUSIONES

- La Segunda Sala resolvió que el beneficio fiscal consistente en pagar solo determinado porcentaje del total del impuesto sobre la renta retenido a los trabajadores de las entidades federativas, municipios u organismos descentralizados, no puede analizarse a la luz del principio de equidad tributaria, al considerar que el estímulo se otorgó en cuanto a la obligación formal de retener y enterar a la autoridad el impuesto correspondiente; y no se trata de normas sustantivas, ni de una obligación formal que incida en alguno de los elementos del tributo.
- La decisión judicial dejó de atender criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación; lo que tuvo como consecuencia una fallida resolución.
- Se considera que el beneficio fiscal en estudio sí podía analizarse a la luz del principio de equidad tributaria, toda vez que analizando los criterios sostenidos por el Máximo Tribunal ha considerado que la garantía de equidad no está limitada solo a los elementos del tributo, sino que también debe exigirse su observancia en todas aquellas obligaciones materialmente recaudatorias vinculadas a la potestad tributaria.
- El principio de equidad tributaria rige en todas las relaciones de índole adjetiva o sustantiva originadas con motivo de la potestad tributaria.
- Al no realizar el análisis correspondiente, no observó que las obligaciones a cargo de los sujetos retenedores del impuesto, sí están relacionadas con la sustitución que realiza del sujeto pasivo del impuesto, al tener la obligación de enterar el tributo al fisco federal, y también con la relación que genera con éste al convertirse en auxiliar de la administración pública y simplificar su actividad recaudatoria, por lo que sí podía analizarse a la luz del éste principio.

- El estímulo fiscal si vulnera el principio de equidad tributaria, ya que no existe justificación objetiva y razonable para el trato diferenciado entre organismos públicos y los contribuyentes en su calidad de retenedores.
- En lo referente al principio de igualdad señaló que el objetivo de fortalecer y lograr equilibrio en las haciendas de las entidades federativas, municipios y organismos descentralizados, justifica el trato diferente que se otorga a entes públicos y particulares.
- La Sala realizó un análisis superficial del beneficio, omitiendo analizar si la justificación dada por el legislador para otorgar el estímulo fiscal, es objetiva y razonable, elementos indispensables para emitir un juicio de igualdad.
- No observó que el trato diferenciado otorgado a través del estímulo, vulnera disposiciones constitucionales y legales en relación al presupuesto, destino y gasto de los recursos públicos.

BIBLIOGRAFÍA

- BURGOA, Ignacio; Derecho Constitucional Mexicano, 17ª edición; Editorial Porrúa; México; 2005.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo; Derecho Fiscal Constitucional, 5ª edición, Editorial Oxford University Press, México, 2010.
- FLORES ZAVALA, Ernesto; Finanzas Públicas Mexicanas; 34ª edición; Editorial Porrúa; México 2004.
- SERNA DE LA GARZA, José María. Las Convenciones Nacionales Fiscales; UNAM- Instituto de Investigaciones Jurídicas; México, 2004.
- Diccionario de la Lengua Española. Tomo II. H-Z. 21ª Edición. Madrid 1992.
- Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo D-H. 2ª Edición. Editorial Porrúa-UNAM, México 1987.