



# 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

---

Consideraciones sobre la validez de los estímulos fiscales al amparo del  
principio de igualdad

Tesis que para obtener el grado de

**Maestro en Derecho Fiscal**

Presenta el

**Mtro. Bernardo Tadeo Iberri de la Garza**

Director de Tesis

**Mtro. Juan Antonio Casanovas Esquivel**

*Para mis padres, Palmira y Rodolfo, por su inagotable capacidad de creer en mi.*

## Índice

<b>I. Introducción</b>	<b>6</b>
<b>II. Principios y disposiciones legales aplicables a la ejecutoria</b>	<b>7</b>
i) <a href="#">Facultad del Estado para imponer contribuciones</a>	
ii) <a href="#">Principio de igualdad</a>	
iii) <a href="#">Principios de equidad y proporcionalidad tributaria</a>	
iv) <a href="#">Facultad del Estado para otorgar estímulos fiscales</a>	
v) <a href="#">Régimen de incorporación fiscal</a>	
vi) <a href="#">Reglas generales aplicables al valor agregado</a>	
<b>III. Doctrina aplicable</b>	<b>25</b>
i) <a href="#">Igualdad jurídica</a>	
ii) <a href="#">Principios de equidad y proporcionalidad tributaria</a>	
iii) <a href="#">Estímulos fiscales</a>	
iv) <a href="#">Fines extra fiscales de los estímulos fiscales</a>	
v) <a href="#">Régimen de incorporación</a>	
<b>IV. Aplicación de las disposiciones legales al resolver el juicio</b>	<b>39</b>
<b>V. Conclusiones</b>	<b>51</b>

## Introducción

El 11 de diciembre de 2013, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos; se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”.

Derivado de la publicación del Decreto antes mencionado, a partir del 1º de enero de 2014 entró en vigor una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta. En consecuencia, en los términos de las disposiciones transitorias de dicho ordenamiento legal, las obligaciones y derechos derivados de la ley abrogada que hubiesen nacido durante su vigencia, por la realización de situaciones jurídicas o de hecho previstas por dicha ley, deben cumplirse en las formas y plazos establecidos por la misma y conforme a las disposiciones, resoluciones, consultas, interpretaciones, autorizaciones o permisos de carácter general que se hubieran agregado a título particular.

A partir de la entrada en vigor de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, quedaron sin efecto las disposiciones legales, reglamentarias, administrativas, resoluciones generales o particulares, que contravinieran o se opusieran a lo establecido en la Ley en vigor a partir del 1º de enero de 2014.

Como parte de las modificaciones que se realizaron a la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir del 1º de enero de 2014 respecto de lo que establecía el ordenamiento que se abrogó mediante el decreto publicado en el Diario oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, se modificaron diversas disposiciones previstas en el Título IV (“De las personas físicas”) aplicables a personas físicas. En particular, en la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir del 1º de enero de 2014 se eliminaron los regímenes que conforme a la ley abrogada resultaban aplicables a ciertas personas físicas con actividades empresariales y profesionales. De la misma forma se incluyó dentro del nuevo ordenamiento un régimen denominado de “incorporación fiscal” a efecto de sustituir los regímenes que fueron abrogados en los términos antes apuntados.

De conformidad con lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta ahora en vigor, las personas físicas que únicamente realicen actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por lo que no se requiera para su realización título profesional alguno, con ingresos anuales de hasta 2 millones de pesos, pueden optar por tributar bajo el referido régimen de incorporación fiscal.

Mediante la inclusión del régimen de incorporación fiscal se pretendió facilitar a las personas físicas con actividades empresariales y que presten servicios, iniciar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo.

Para ello, y buscando incentivar a personas que se encuentren en la informalidad a incorporarse a este régimen, dentro de las mismas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a manera de incentivo, se establecieron diversos beneficios en materia del impuesto sobre la renta. En consecuencia, las personas físicas que opten por tributar bajo este régimen pueden gozar de diversos beneficios tendientes a facilitar su inserción dentro del marco fiscal y por ende dentro de la economía formal de nuestro país.

En línea con este propósito, el veintiséis de diciembre de dos mil trece, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el “Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa”, el cual entró en vigor el 1º de enero 2014.

La fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto mencionado en el párrafo anterior estableció un estímulo fiscal para las personas físicas que optaran por tributar en el régimen de incorporación fiscal previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta que conforme a lo antes señalado entró en vigor a partir del 1º de enero de 2014.

En relación con el Decreto antes mencionado, diversos contribuyentes personas morales promovieron juicios de amparo reclamando la inconstitucionalidad de la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del propio Decreto, así como los preceptos que establecen la mecánica de tributación del impuesto al valor agregado previstos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Los contribuyentes que interpusieron las referidas demandas de amparo adujeron que con la entrada en vigor del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013 la mecánica de causación del impuesto al valor agregado se tornó inconstitucional.

Dentro de los conceptos de violación que hicieron valer los contribuyentes que interpusieron demandas de amparo en contra de lo establecido en la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del “Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de dos mil trece, se argumentó que la referida fracción I y consecuentemente los artículos 1, 2-A, 3, 4 y 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en vigor a partir de dicha fecha son inconstitucionales, pues transgreden tanto los principios de equidad y proporcionalidad tributarios contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, así como las garantías de legalidad y seguridad jurídica previstas en los artículos 14 y 16 constitucionales.

En la ejecutoria de la sentencia emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el 1º de marzo de 2017, los ministros de nuestro máximo tribunal encargados de resolver el asunto planteado consideraron que determinados beneficios otorgados a los contribuyentes mediante el

otorgamiento de estímulos fiscales, no deben regirse por los principios de justicia fiscal consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

No obstante, nuestro máximo tribunal consideró que las normas que establezcan este tipo de beneficios si bien no deben cumplir con los principios de justicia fiscal establecidos en la fracción IV del artículo 31 constitucional, sí deben estar sujetos al control de constitucionalidad, ya que la delimitación de quienes pueden gozar de los beneficios que se otorgan a través de los citados estímulos aunque no sea analizado a la luz de los principios de equidad y proporción puede analizarse a la luz del principio de igualdad y no al de equidad tributaria

Considerando lo anterior, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que el beneficio que fue otorgado a determinados contribuyentes conforme a lo señalado en la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013 no viola el principio de igualdad establecido en el artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

A la luz de lo anterior, el objeto del presente documento es analizar los argumentos bajo los cuales a la luz de las garantías constitucionales la Primera Sala de la Corte de Justicia de la Nación determinó que el alcance de los estímulos fiscales debe ser analizado únicamente a efecto de determinar si dichos estímulos respetan el principio de igualdad previsto en nuestra Constitución, de manera tal que dicho alcance no puede ser juzgado bajo los principios de equidad y proporcionalidad tributaria establecidos en la fracción IV del artículo 31 Constitucional y, en consecuencia, el otorgamiento de tal clase de beneficios no resulta violatorio de las garantías establecidas en nuestra Carta Magna.

## II. Principios y reglas aplicables a la ejecutoria

### *i) Facultad del Estado para imponer contribuciones*

El artículo 27 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece los distintos tipos de propiedad que son reconocidos en México. De la lectura de dicha disposición, se advierte que la misma reconoce la existencia tanto de la propiedad pública, como de la propiedad privada. Entre otros aspectos relativos a la propiedad, dicho artículo también establece las modalidades y limitaciones que existen para ejercer el derecho de propiedad.

En específico, en su primer párrafo, el referido artículo 27 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que la propiedad de las tierras y aguas comprendidas dentro de los límites del territorio nacional, corresponde originariamente a la Nación, la cual ha tenido y tiene el derecho de transmitir el dominio de ellas a los particulares, constituyendo la propiedad privada. Al señalar lo anterior, el artículo 27 constitucional da lugar al reconocimiento de la propiedad denominada como “propiedad originaria”.

El citado artículo 27 continúa señalando en su tercer párrafo, que la nación tendrá en todo tiempo el derecho de imponer a la propiedad privada las modalidades que dicte el interés público, así como el de regular, en beneficio social, el aprovechamiento de los elementos naturales susceptibles de apropiación, con objeto de hacer una distribución equitativa de la riqueza pública, cuidar de su conservación, lograr el desarrollo equilibrado del país y el mejoramiento de las condiciones de vida de la población rural y urbana. En consecuencia, se dictarán las medidas necesarias para ordenar los asentamientos humanos y establecer adecuadas provisiones, usos, reservas y destinos de tierras, aguas y bosques, a efecto de ejecutar obras públicas y de planear y regular la fundación, conservación, mejoramiento y crecimiento de los centros de población; para preservar y restaurar el equilibrio ecológico; para el fraccionamiento de los latifundios; para disponer, en los términos de la ley reglamentaria, la organización y explotación colectiva de los ejidos y comunidades; para el desarrollo de la pequeña propiedad rural; para el fomento de la agricultura, de la ganadería, de la silvicultura y de las demás actividades económicas en el medio rural, y para evitar la destrucción de los elementos naturales y los daños que la propiedad pueda sufrir en perjuicio de la sociedad. Como se puede observar, el tercer párrafo del referido artículo 27 establece los distintos tipos de propiedad que son reconocidos en nuestra carta magna en los términos que ya fueron señalados.

Considerando lo anterior, de lo señalado en el artículo 27 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es posible advertir que en nuestra carta magna el Estado es reconocido como el único ente facultado para controlar los recursos que forman parte de la Nación y, como podrá observarse, conforme a lo establecido en el artículo 73 de la Constitución Política de los

Estados Unidos Mexicanos que se analiza a continuación, para ejercer dicha facultad, el Estado tiene el derecho a establecer impuestos.

En efecto, la fracción VI del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala que el Congreso tiene la facultad “para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto”. Por ello es posible afirmar que si bien el Congreso está facultado para imponer contribuciones, las mismas deben tener como finalidad satisfacer las necesidades presupuestales del país. Esto, permite concluir que las contribuciones que el Estado, a través del Congreso, establezca mediante el proceso legislativo aplicable, serán válidas y se encontrarán encuadradas dentro del marco constitucional en la medida en que las mismas estén destinadas a sufragar el gasto público. Al respecto, es posible afirmar que la fracción VI del artículo 73 constitucional consagra el principio de *destino al gasto público* al que diversos autores tanto clásicos como contemporáneos en materia fiscal se han referido como uno de los principios esenciales de los impuestos.

Ahora bien, más adelante, en su fracción XXIX, el artículo 73 de nuestra Constitución establece que el Congreso está facultado para establecer contribuciones sobre las siguientes cosas:

1. Sobre el comercio exterior;
2. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27;
3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
4. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y
5. Especiales sobre:
  - a) Energía eléctrica;
  - b) Producción y consumo de tabacos labrados;
  - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
  - d) Cerillos y fósforos;
  - e) Aguamiel y productos de su fermentación; y
  - f) Explotación forestal
  - g) Producción y consumo de cerveza.

Dicha fracción XXIX continúa señalando que las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.

De lo señalado hasta aquí, se desprende que la fracción XXIX del artículo 73 constitucional referida anteriormente, señala facultades cuyo ejercicio corresponde únicamente a la Federación. De igual forma, dicha fracción prevé la facultad también de la Federación de imponer contribuciones de carácter “especial” sobre los conceptos siguientes: energía eléctrica, producción y consumo de cigarros labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, exploración forestal, y producción y consumo de cerveza.

Tales contribuciones especiales tienen la característica que las entidades federativas pueden participar de su rendimiento. Luego entonces, en ausencia de acuerdos de coordinación fiscal, la Federación tiene la obligación de participar de los ingresos que obtenga y que se deriven de los bienes respecto de los cuales establezca contribuciones especiales a que se refiere el numeral 5 de la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por lo que se refiere al ámbito tributario, de acuerdo con lo señalado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es posible afirmar que en el sistema tributario mexicano se reconocen tres sujetos activos, a saber:

- i) La Federación, de la cual también es posible afirmar que es la división del Estado que mayor capacidad tiene para imponer gravámenes y para finalmente beneficiarse del cobro de los mismos;
- ii) Los estados; mismos que se encuentran en un segundo plano en lo que respecta a la capacidad de imponer contribuciones a sus habitantes y a la capacidad de beneficiarse del cobro de dichas contribuciones, esto por detrás de la Federación; y
- iii) Los municipios; sobre éstos, es necesario considerar que si bien en diversos supuestos los municipios efectivamente son sujetos activos en la relación tributaria, por sí mismos los municipios no gozan de la facultad para imponer contribuciones a sus habitantes. Por el contrario, únicamente los estados están facultados para establecer el cobro de contribuciones a los habitantes de los municipios que componen su territorio. Por lo anterior, de los municipios es posible aseverar que se encuentran en un tercer y último nivel de jerarquía en lo que se refiere a la capacidad de imponer contribuciones y que si bien carecen de dicha facultad en los términos antes apuntados, los mismos sí tienen la

capacidad de beneficiarse del cobro de los impuestos que se realicen a sus habitantes derivados de impuestos establecidos ya sea por la Federación o por el estado en el que se ubiquen.

En relación con las disposiciones de nuestra Constitución referidas anteriormente, es posible desprender que es a la luz de las mismas que el Estado en todo momento es el único ente facultado para ejercer la rectoría económica y de desarrollo nacional. Para ello, conforme a lo antes señalado, el Estado está facultado para gestionar los bienes que forman parte de la Nación, así como para establecer impuestos que le permitan a llegarse de recursos.

ii) *Principio de igualdad*

El diccionario de la lengua española de la Real Academia de la Lengua, entre las acepciones que otorga al vocablo igualdad, y que resulta relevante para efectos del presente análisis, lo define como “principio que reconoce la equiparación de todos los ciudadanos en derechos y obligaciones”<sup>1</sup>.

El principio de igualdad en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos está previsto en diversos artículos.

Al respecto, el artículo 4 de nuestra Constitución Política establece la igualdad entre el hombre y la mujer al señalar que el varón y la mujer son iguales ante la ley. Por su parte, el artículo 12 Constitucional prevé la igualdad de nacimiento al establecer que en los Estados Unidos Mexicanos no se concederán títulos de nobleza, ni prerrogativas y honores hereditarios, ni se dará efecto alguno a los otorgados por cualquier otro país. En tanto, el artículo 13 Constitucional establece también el principio de igualdad por lo que se refiere a la abolición de fueros y privilegios. De forma específica, el referido artículo 13 establece que nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales. Dicho artículo continúa señalando que ninguna persona o corporación pueden tener fuero, ni gozar más emolumentos que los que sean compensación de servicios públicos y estén fijados por la ley.

Si bien es posible advertir que los tres artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos aludidos en el párrafo anterior contienen referencias claras al concepto de igualdad, es también posible aseverar que no existe referencia más clara a dicho concepto que la contenida en el quinto párrafo del artículo 1 de nuestra Carta Magna y que a la letra señala lo siguiente:

*“Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la*

---

<sup>1</sup> Real Academia de la Lengua. (2001). *Diccionario de la Lengua Española Tomo II*. Madrid: Editorial Espasa Calpe.

*dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.”*

De la transcripción anterior es posible advertir que la referencia del principio de igualdad que hace el quinto párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se refiere a una prohibición a discriminar. Por ello, de dicha disposición se desprende que debe entenderse por igualdad el que las distinciones o diferencias de trato no pueden estar motivadas por criterios tales como raza, religión, sexo o preferencias sexuales, entre otros. Considerando lo anterior, es posible aseverar que en dicho artículo constitucional el principio de igualdad implica la exclusión de todo trato desigual que no sea posible justificar constitucionalmente.<sup>2</sup>

*iii) Principios de equidad y proporcionalidad tributaria*

El artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece las siguientes obligaciones a cargo de los mexicanos:

- I. Hacer que sus hijos o pupilos concurren a las escuelas públicas o privadas, para obtener la educación preescolar, primaria, secundaria, media superior y reciban la militar, en los términos que establezca la ley.
- II. Asistir en los días y horas designados por el Ayuntamiento del lugar en que residan, para recibir instrucción cívica y militar que los mantenga aptos en el ejercicio de los derechos de ciudadano, diestros en el manejo de las armas, y conocedores de la disciplina militar.
- III. Alistarse y servir en la Guardia Nacional, conforme a la ley orgánica respectiva, para asegurar y defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de la Patria, así como la tranquilidad y el orden interior; y
- IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Como se puede observar, es precisamente la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución la que establece la obligación a cargo de los mexicanos (personas físicas y morales) de contribuir al gasto público atendiendo para ello a los principios de proporcionalidad y equidad que más adelante se discuten.

---

<sup>2</sup> Fix-Fierro, Héctor. (2003). *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada y concordada*. México: UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas.

iv) *Facultad del Estado para otorgar estímulos fiscales*

En adición a la obligación antes mencionada que la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece a cargo de los mexicanos, al artículo 1 del Código Fiscal de la Federación establece que 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.

De lo establecido en el artículo 1 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que el mismo, regula la obligación que tienen las personas físicas y morales mexicanas a contribuir al gasto público en términos de lo señalado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos referido anteriormente. Para tal efecto, dicho artículo 1 señala de forma específica que las personas físicas y morales (distinción que no se realiza en el artículo 31 de nuestra Constitución) deberán atender a lo que dispongan las leyes fiscales respectivas.

Por su parte, el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación establece que el Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

- I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias. Sin que las facultades otorgadas en esta fracción puedan entenderse referidas a los casos en que la afectación o posible afectación a una determinada rama de la industria obedezca a lo dispuesto en una Ley Tributaria Federal o Tratado Internacional.
- II. Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes

fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes. III. Conceder subsidios o estímulos fiscales. Las resoluciones que conforme a este Artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como, el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados.

v) *Régimen de incorporación fiscal*

Derivado de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a partir del 1° de enero de 2014 se creó el régimen de incorporación fiscal. Conforme a lo señalado en el referido ordenamiento legal, este régimen resulta aplicable a las personas físicas que se ubiquen en los siguientes supuestos:

- i) Únicamente realicen actividades empresariales
- vi) Enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización de título profesional.
- vii) Que los ingresos propios de su actividad empresarial obtenido en el ejercicio inmediato anterior, no hubiera excedido de \$2'000,000.00.

Los contribuyentes que inicien actividades, podrán optar por tributar en este régimen cuando cumplan con los requisitos señalados en los incisos i) y ii) anteriores y estimen que sus ingresos en el ejercicio de inicio de actividades no excederán de \$2'000,000.00.

A manera de antecedente de este régimen, es necesario señalar que el mismo sustituyó al régimen que hasta 2014 resultaba aplicable a las personas físicas con actividades empresariales con ingresos anuales de hasta \$4'000,000.00, esto es, el régimen intermedio a las referidas actividades, así como el régimen de pequeños contribuyentes (REPECOS).

De acuerdo con lo señalado en la Ley del Impuesto sobre la Renta, las principales características del régimen de incorporación fiscal son las siguientes:

- a) Los contribuyentes que elijan tributar en este régimen fiscal, solo podrán permanecer en el mismo por un plazo máximo de 10 ejercicios fiscales consecutivos. Una vez concluido dicho periodo, esto es, a partir del décimo primer ejercicio fiscal, deberán tributar conforme al régimen general de las

personas físicas con actividades empresariales previsto en la Sección I del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- b) Para determinar el impuesto sobre la renta a su cargo, los contribuyentes que elijan tributar en este régimen deberán acumular los ingresos por actividades empresariales que deriven de las operaciones que realice cuando éstos se cobren efectivamente, ya sea en efectivo, en bienes o en servicios. Asimismo, para que se puedan efectuar las deducciones autorizadas, las erogaciones deberán estar efectivamente pagadas.

Cuando los ingresos percibidos resulten inferiores a las deducciones del bimestre que corresponda, los contribuyentes deberán considerar la diferencia que resulte entre ambos conceptos como deducible en los bimestres subsecuentes.

- c) Se deberá llevar un registro electrónico de ingresos, egresos, inversiones y deducciones del ejercicio. Los contribuyentes deben llevar este registro a través de la aplicación electrónica del Servicio de Administración Tributaria denominada "Mis cuentas".
- d) Los contribuyentes deberán entregar a sus clientes comprobantes fiscales. Tales comprobantes podrán emitirse utilizando la herramienta electrónica de servicios de generación gratuita de comprobante fiscales digitales por internet del Servicio de Administración Tributaria. Alternativamente, los comprobantes pueden ser emitidos a través de la aplicación de "Mis cuentas".
- e) Se deberán presentar declaraciones bimestrales de pagos definitivos de impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado a través de los sistemas dispuestos por el Servicio de Administración Tributaria.

No obstante lo anterior, a partir del ejercicio de 2017 los contribuyentes que opten por tributar en el régimen de incorporación fiscal tienen la posibilidad de calcular sus pagos bimestrales de impuesto sobre la renta mediante la aplicación de un coeficiente de utilidad. Cuando los contribuyentes ejercen esta opción, los pagos bimestrales que realicen tendrán el carácter de provisionales. En consecuencia, dichos contribuyentes estarán obligados a presentar declaración anual.

- f) Los contribuyentes podrán disminuir el impuesto sobre la renta determinado conforme a ciertos porcentajes y de acuerdo al número de años que lleven tributando en el régimen de incorporación fiscal.
- g) De manera bimestral, se deberá presentar al Servicio de Administración Tributaria en la declaración de pago definitivo de impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado, los datos de ingresos obtenidos, erogaciones realizadas, incluyendo inversiones, así como la información de las

operaciones con proveedores correspondiente al bimestre inmediato anterior.

La estructura de operación del régimen de incorporación fiscal está establecida en los artículos 111, 112 y 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mismos que están ubicados dentro de la Sección II “Régimen de Incorporación Fiscal” del Capítulo II “De los Ingresos por Actividades Empresariales y Profesionales” del Título IV “De las Personas Físicas” de dicho ordenamiento.

Adicionalmente, desde que dicho régimen se incorporó en la Ley del Impuesto sobre la Renta a partir el ejercicio de 2013, se han publicado diversos decretos que complementan el marco normativo de dicho régimen. Entre tales decretos, cabe mencionar el “Decreto por el que se otorgan estímulos fiscales para promover la incorporación a la seguridad social” que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 8 de abril de 2014; el “Decreto por el que se otorgan beneficios fiscales a quienes tributen en el Régimen de Incorporación Fiscal” que fue publicado el 10 de septiembre de 2014; y el “Decreto por el que se amplían los beneficios fiscales a los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de marzo de 2015.

En particular, conforme a este último decreto, entre otros aspectos, se señaló que con objeto de continuar el impulso a la incorporación de los negocios pequeños a la formalidad, fomentar la misma, fortalecer la facilidad en la determinación y el pago de tributos, así como promover el crecimiento empresarial, se consideró oportuno que los descuentos que reciben los contribuyentes que se incorporaron en el ejercicio de 2015 en el régimen de incorporación fiscal en sus pagos de impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado, permanecieran en 100% en su segundo año de tributación (i.e.2015) en lugar de 90% que se consideró originalmente en las disposiciones aplicables.

En relación con el régimen de incorporación fiscal, es necesario recordar el marco normativo en el que está encuadrado. Al respecto, el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

- I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
- III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

En relación con lo anterior, es necesario señalar que el título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta (“De las personas físicas”) establece las disposiciones específicas bajo las cuales las personas físicas residentes en México se encuentran sujetas al pago del impuesto sobre la renta. Cabe precisar que dicho capítulo prevé disposiciones generales que resultan aplicables a todas aquellas personas físicas residentes en México que obtengan ingresos por los que se encuentren obligadas a pagar el impuesto sobre la renta sin importar la clase de ingreso de que se trate. Adicionalmente, el referido Título IV de la ley contiene disposiciones específicas a las cuales las personas físicas residentes en México deben atender para determinar el impuesto sobre la renta a su cargo derivado de los ingresos que obtengan en función de la clase de ingresos que obtengan, tal como es el caso de ingresos por sueldos, ingreso por la realización de actividades empresariales, ingresos por arrendamiento, entre otros.

El primer párrafo del artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que están obligadas al pago del impuesto establecido en el Título IV de dicha ley, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de ese Título señale, en crédito, en servicios en los casos que señale dicha Ley, o de cualquier otro tipo. También están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes, en el país, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éste.

El Capítulo II del referido Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mismo que se denomina “De los ingresos por actividades empresariales y profesionales” establece el marco normativo al cual se encuentran sujetas las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos derivado de la realización de actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales.

A su vez, la sección II “Régimen de incorporación fiscal” del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece disposiciones aplicables de forma específica a aquellas personas físicas que únicamente realicen actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de 2 millones de pesos.

En específico, el artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que los contribuyentes personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de la cantidad de dos millones de pesos.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior que inicien actividades, podrán optar por pagar el impuesto conforme a lo establecido en este artículo, cuando estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán del límite a que se refiere el mismo. Cuando en el ejercicio citado realicen operaciones por un periodo menor de doce meses, para determinar el monto a que se refiere el párrafo anterior, dividirán los ingresos manifestados entre el número de días que comprende el periodo y el resultado se multiplicará por 365 días; si la cantidad obtenida excede del importe del monto citado, en el ejercicio siguiente no se podrá tributar conforme a esta Sección. También podrán aplicar la opción establecida en este artículo, las personas físicas que realicen actividades empresariales mediante copropiedad, siempre que la suma de los ingresos de todos los copropietarios por las actividades empresariales que realicen a través de la copropiedad, sin deducción alguna, no excedan en el ejercicio inmediato anterior de la cantidad establecida en el primer párrafo de este artículo y que el ingreso que en lo individual le corresponda a cada copropietario por dicha copropiedad, sin deducción alguna, adicionado de los ingresos derivados de ventas de activos fijos propios de su actividad empresarial del mismo copropietario, en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido del límite a que se refiere el primer párrafo de este artículo. Los contribuyentes que opten por lo dispuesto en este párrafo, podrán nombrar a uno de los copropietarios como representante común para que a nombre de los copropietarios sea el encargado de cumplir con las obligaciones establecidas en esta Sección.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior podrán aplicar lo dispuesto en esta Sección cuando además obtengan ingresos de los señalados en los Capítulos I (De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado), III (De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles) y VI (De los ingresos por intereses) del mencionado Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que el total de los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por las actividades mencionadas, en su conjunto, no excedan de la cantidad a que se refiere el primer párrafo de este artículo.

Adicionalmente, el artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que no podrán pagar el impuesto en términos del régimen de incorporación fiscal, las siguientes personas:

- I. Los socios, accionistas o integrantes de personas morales o cuando sean partes relacionadas en los términos del artículo 90 de esta Ley, o cuando exista vinculación en términos del citado artículo con personas que hubieran tributado en los términos de esta Sección, a excepción de los siguientes:
  - a) Los socios, accionistas o integrantes de las personas morales previstas en el Título III de esta Ley, siempre que no perciban el remanente distribuible a que se refiere el artículo 80 de este ordenamiento.

b) Las personas físicas que sean socios, accionistas o integrantes de las personas morales a que se refiere el artículo 79, fracción XIII de la presente Ley, aún y cuando reciban de dichas personas morales intereses, siempre que el total de los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por intereses y por las actividades a que se refiere el primer párrafo de este artículo, en su conjunto, no excedan de dos millones de pesos.

c) Los socios, accionistas o integrantes de asociaciones deportivas que tributen en términos del Título II de esta Ley, siempre que no perciban ingresos de las personas morales a las que pertenezcan.

Para los efectos de lo anterior, el mismo artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala que se considera que no hay vinculación entre cónyuges o personas con quienes se tenga relación de parentesco en los términos de la legislación civil, siempre que no exista una relación comercial o influencia de negocio que derive en algún beneficio económico.

- II. Los contribuyentes que realicen actividades relacionadas con bienes raíces, capitales inmobiliarios, negocios inmobiliarios o actividades financieras, salvo tratándose de aquéllos que únicamente obtengan ingresos por la realización de actos de promoción o demostración personalizada a clientes personas físicas para la compra venta de casas habitación o vivienda, y dichos clientes también sean personas físicas que no realicen actos de construcción, desarrollo, remodelación, mejora o venta de las casas habitación o vivienda.
- III. Las personas físicas que obtengan ingresos a que se refiere este Capítulo por concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, salvo tratándose de aquellas personas que perciban ingresos por conceptos de mediación o comisión y estos no excedan del 30% de sus ingresos totales. Las retenciones que las personas morales les realicen por la prestación de este servicio, se consideran pagos definitivos para esta Sección.
- IV. Las personas físicas que obtengan ingresos a que se refiere este Capítulo por concepto de espectáculos públicos y franquiciatarios.
- V. Los contribuyentes que realicen actividades a través de fideicomisos o asociación en participación.

Conforme a lo que el mismo artículo de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece los contribuyentes que tributen en el régimen de incorporación fiscal, calcularán y enterarán el impuesto en forma bimestral, el cual tendrá el carácter de pago definitivo, a más tardar el día 17 de los meses de marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y enero del año siguiente, mediante declaración que

presentarán a través de los sistemas que disponga el Servicio de Administración Tributaria en su página de Internet. Para estos efectos, la utilidad fiscal del bimestre de que se trate se determinará restando de la totalidad de los ingresos a que se refiere este artículo obtenidos en dicho bimestre en efectivo, en bienes o en servicios, las deducciones autorizadas en la Ley que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos a que se refiere esta Sección, así como las erogaciones efectivamente realizadas en el mismo periodo para la adquisición de activos, gastos y cargos diferidos y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El artículo 111 continúa señalando que cuando los ingresos percibidos, sean inferiores a las deducciones del periodo que corresponda, los contribuyentes deberán considerar la diferencia que resulte entre ambos conceptos como deducibles en los periodos siguientes. Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, en términos de esta Sección, la renta gravable a que se refieren los artículos 123, fracción IX, inciso e) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 120 y 127, fracción III de la Ley Federal del Trabajo, será la utilidad fiscal que resulte de la suma de las utilidades fiscales obtenidas en cada bimestre del ejercicio. Para efectos del artículo 122 de la Ley Federal del Trabajo, el plazo para el reparto de las utilidades entre los trabajadores deberá efectuarse dentro de los sesenta días siguientes a la fecha en que deba presentarse en los términos del artículo 112 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la declaración correspondiente al sexto bimestre del ejercicio de que se trate.

Para la determinación de la renta gravable en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, los contribuyentes deberán disminuir de los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles en los términos de la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Conforme a lo también señalado en el artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para determinar el impuesto, los contribuyentes que tributen en el régimen de incorporación fiscal considerarán los ingresos cuando se cobren efectivamente y deducirán las erogaciones efectivamente realizadas en el ejercicio para la adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos.

A la utilidad fiscal que se obtenga conforme al sexto párrafo de este artículo, se le aplicará la siguiente:

**TARIFA BIMESTRAL**

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	992.14	0.00	1.92%
992.15	8,420.82	19.04	6.40%
8,420.83	14,798.84	494.48	10.88%
14,798.85	17,203.00	1,188.42	16.00%
17,203.01	20,596.70	1,573.08	17.92%
20,596.71	41,540.58	2,181.22	21.36%
41,540.59	65,473.66	6,654.84	23.52%
65,473.67	125,000.00	12,283.90	30.00%
125,000.01	166,666.67	30,141.80	32.00%
166,666.68	500,000.00	43,475.14	34.00%
500,000.01	En adelante	156,808.46	35.00%

Esta tarifa se actualizará en los términos y condiciones que establece el artículo 152, último párrafo de esta Ley.

El impuesto que se determine se podrá disminuir conforme a los porcentajes y de acuerdo al número de años que tengan tributando en el régimen previsto en esta Sección, conforme a la siguiente:

TABLA										
Reducción del impuesto sobre la renta a pagar en el Régimen de Incorporación										
Años	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Por la presentación de información de ingresos, erogaciones y proveedores:	100%	90%	80%	70%	60%	50%	40%	30%	20%	10%

Contra el impuesto reducido, no podrá deducirse crédito o rebaja alguno por concepto de exenciones o subsidios.

Los contribuyentes que tributen en el régimen de incorporación fiscal, sólo podrán permanecer en el régimen que prevé la misma ley, durante un máximo de diez ejercicios fiscales consecutivos. Una vez concluido dicho periodo, deberán tributar conforme al régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales a que se refiere la Sección I del Capítulo II del Título IV de la presente Ley.

Para los efectos de este artículo, los contribuyentes podrán optar por determinar los pagos bimestrales aplicando al ingreso acumulable del periodo de que se trate, el coeficiente de utilidad que corresponda en los términos de lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley, considerando la totalidad de sus ingresos en el periodo de pago de que se trate. Los contribuyentes que opten por calcular sus pagos bimestrales utilizando el coeficiente de utilidad mencionado, deberán considerarlos como pagos provisionales y estarán obligados a presentar declaración del ejercicio. Esta opción no se podrá variar en el ejercicio.

Adicionalmente, el artículo 112 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala las obligaciones que deben cumplir las personas que tributen bajo el régimen de incorporación fiscal. En específico, el artículo 112 establece que tales personas deberán cumplir con diversas obligaciones

El artículo 112 de la Ley del Impuesto sobre la Renta continúa señalando que los contribuyentes que habiendo pagado el impuesto conforme a lo previsto para el régimen de incorporación fiscal, cambien de opción, deberán, a partir de la fecha del cambio, cumplir con las obligaciones previstas en el régimen correspondiente. Cuando los ingresos propios de la actividad empresarial obtenidos por el contribuyente en el periodo transcurrido desde el inicio del ejercicio y hasta el mes de que se trate, excedan de la cantidad señalada en el primer párrafo del artículo 111 de la ley o cuando se presente cualquiera de los supuestos a que se refiere el segundo párrafo de la fracción VIII de este artículo, el contribuyente dejará de tributar conforme en el régimen de incorporación fiscal y deberá realizarlo en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta en el régimen correspondiente, a partir del mes siguiente a aquél en que se excedió el monto citado o debió presentarse la declaración a que hace referencia el párrafo sexto del artículo 111 antes referido, según sea el caso.

Más aun, conforme a lo señalado en el mismo artículo 112 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando los contribuyentes dejen de tributar en el régimen de incorporación fiscal, en ningún caso podrán volver a tributar en los términos de mismo. Los contribuyentes que tributen en los términos del régimen de incorporación fiscal, y que tengan su domicilio fiscal en poblaciones o en zonas rurales, sin servicios de Internet, podrán ser liberados de cumplir con la obligación de presentar declaraciones, y realizar el registro de sus operaciones a través de Internet o en medios electrónicos, siempre que cumplan con los requisitos que las autoridades fiscales señalen mediante reglas de carácter general.

Finalmente, por lo que se refiere al régimen de incorporación fiscal, el artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que cuando los contribuyentes enajenen la totalidad de la negociación, activos, gastos y cargos diferidos, el adquirente no podrá tributar en esta Sección, debiendo hacerlo en el régimen que le corresponda conforme a esta Ley.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable cuando el adquirente de la negociación presente ante el Servicio de Administración

Tributaria, dentro de los 15 días siguientes a la fecha de la operación, un aviso en el que señale la fecha de adquisición de la negociación y los años en que el enajenante tributó en el Régimen de Incorporación Fiscal respecto a dicha negociación, conforme a las Reglas de Carácter General que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria. El adquirente de la negociación sólo podrá tributar dentro de esta Sección por el tiempo que le restaba al enajenante para cumplir el plazo establecido en el artículo 111 de esta Ley y aplicará las reducciones que correspondan a dichos años.

El enajenante de la propiedad deberá acumular el ingreso por la enajenación de dichos bienes y pagar el impuesto en los términos del Capítulo IV del Título IV de esta Ley.

*vi) Reglas generales del impuesto al valor agregado*

Como se analizará más adelante, los contribuyentes quienes se inconformaron e interpusieron demanda de amparo en contra del artículo Séptimo Transitorio, fracción I, del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, también reclamaron en consecuencia la inconstitucionalidad de los artículos 1º, 2-A, 3º, 4º y 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en vigor a partir de la fecha antes indicada, por considerar que transgreden los principios de competitividad y desarrollo económico contenidos en los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Federal, así como las garantías de legalidad y seguridad jurídica tuteladas, respectivamente, en los artículos 14 y 16 constitucionales.

En particular, uno de los contribuyente que interpuso demanda de amparo, en la misma argumentó que la concesión de amparo que pudiera determinarse en el caso concreto, no debería ser para el efecto de incluirlo en el régimen de incorporación fiscal, sino para desincorporar de su esfera jurídica la obligación tributaria consistente en el pago y esquema de tributación del impuesto al valor agregado, al encontrarse viciado a partir de la entrada en vigor del artículo Séptimo Transitorio del Decreto reclamado.

Considerando lo anterior, a efecto de conocer con detalle los elementos que la Primera Sala de la Corte de la Justicia de la Nación tomó en consideración para resolver el asunto en cuestión, es necesario analizar el marco normativo aplicable al impuesto al valor agregado.

- Actividades objeto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

El artículo 10 de la Ley del Impuesto al valor Agregado establece que están obligadas al pago del impuesto al valor agregado, las personas físicas y morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades que se mencionan a continuación:

- i) Enajenen bienes
- ii) Presten servicios independientes
- iii) Otorguen el uso o goce temporal de bienes
- iv) Importen bienes o servicios

Asimismo, dicho artículo señala que el impuesto al valor agregado se calculará aplicando la tasa general del 160% sobre los valores que en cada caso señala la ley de la materia, dependiendo del acto o actividad de que se trate.

Los contribuyentes estarán obligados a trasladar el impuesto al valor agregado causado a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios según se trate. Para tales efectos, se entiende por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a las personas que adquieran bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban servicios.

Continúa señalando el artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que el contribuyente deberá pagar la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieren trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que califiquen como acreditables en los términos de la propia Ley. Se entiende por traslado del impuesto el cobro o cargo de un importe equivalente al impuesto causado en la operación de que se trate, que los contribuyentes deban realizar.

De esta forma, el impuesto al valor agregado de un periodo es aquél que resulte de comparar el impuesto a cargo del contribuyente y el que le fue trasladado.

- Periodos de pago

El artículo 5-D de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que el impuesto se calculará por cada mes de calendario. Los contribuyentes efectuarán el pago del impuesto mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

El pago mensual será la diferencia entre el impuesto que corresponda al valor del total de las actividades realizadas en el mes por el que se efectúa el pago y las cantidades por las que proceda el acreditamiento. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto que corresponda al total de sus actividades, el impuesto que se le hubiere retenido.

- Momento de causación

Para efectos de determinar el momento en que se lleva a cabo el cobro de las actividades afectas al impuesto al valor agregado, el artículo 1-B de la Ley del Impuesto al Valor Agregado señala que se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllas correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe, o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones.

Continúa señalando el artículo en comento que cuando el precio o contraprestación pactados por la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes se pague mediante cheque, se considera que el valor de la operación, así como el impuesto al valor agregado trasladado correspondiente, fueron efectivamente pagados en la fecha de cobro del mismo o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.

Como puede observarse, se considera que efectivamente se percibe la contraprestación y el impuesto correspondiente cuando los mismos se cobren, en los términos antes mencionados.

Derivado de lo anterior, el impuesto que debe enterar el contribuyente se calcula restando al impuesto a su cargo el impuesto acreditable del periodo.

- Acreditamiento del impuesto

El artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en dicha Ley la tasa que corresponda según sea el caso.

Para los efectos del párrafo anterior, se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.

De esta forma, el acreditamiento consiste en disminuir del impuesto que haya causado el contribuyente, el impuesto al valor agregado que le hubieran trasladado y el impuesto derivado de la importación de bienes o servicios, en el mes al que correspondan.

Asimismo, dicho artículo señala que el derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes del impuesto al valor agregado y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión.

En el caso de escisión, el acreditamiento del impuesto pendiente de acreditar a la fecha de la escisión sólo lo podrá efectuar la sociedad escidente.

Una vez determinado en qué consiste el acreditamiento, la Ley del Impuesto al Valor Agregado señala reglas para determinar el impuesto acreditable del contribuyente, mismas que a continuación se analizan.

El artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que para que sea acreditable el impuesto al valor agregado trasladado a los contribuyentes, deberán reunirse, entre otros, los siguientes requisitos: i) que el impuesto corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes estrictamente indispensables por los que se deba pagar la tasa general, o bien, la tasa del 0% (para estos efectos, se considera que son estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas que sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto); ii) que el impuesto haya sido trasladado expresamente al contribuyente y conste por separado en los comprobantes respectivos; y iii) que el impuesto haya sido efectivamente pagado.

### **III. Doctrina aplicable**

#### *i) Igualdad jurídica*

El principio de igualdad ha sido una exigencia ética objeto de profundo estudio y análisis por parte de diversas ciencias sociales y disciplinas, tales como la ciencia política, la filosofía política, la dogmática jurídica y la filosofía del derecho.

La idea de la igualdad dentro del ámbito del derecho puede ser considerada en dos aspectos fundamentales: a) como un ideal igualitario y b) como un principio de justicia. Estos dos aspectos de la idea de igualdad aparecen en la noción de “garantía de igualdad”, que típicamente se asocia de forma directa con los principios fundamentales contenidos en nuestra Constitución.

La idea igualitaria está asociada con las instituciones republicanas y democráticas, en las cuales la participación igualitaria es condición indispensable. Así, la idea de igualdad ha sido considerada desde la antigüedad clásica, condición de la democracia y enaltecida como un ideal político del mundo moderno. La igualdad, sin embargo, no es la única exigencia que reclama el ideal democrático. Los problemas afectan particularmente a la organización del Estado. Garantizar la participación igualitaria de los ciudadanos en el gobierno del Estado, el acceso igualitario a la administración de justicia, compensar las desventajas

materiales, determinar las relaciones entre la libertad y la igualdad son problemas que preocupan profundamente a la dogmática constitucional<sup>3</sup>.

La igualdad, es posible afirmar que se considera un elemento fundamental de la justicia en distintos ámbitos, tal como puede ser no únicamente en el legal, sino también en ámbitos tan diversos como el educativo, el económico, el social, el deportivo y por supuesto también en el ámbito fiscal.

Así atendiendo a la noción general de qué debe entenderse por igualdad, es posible aseverar bajo los estándares de nuestra sociedad que una cosa determinada va a ser “justa” en la medida en que tal cosa esté disponible en exactamente las mismas condiciones para personas que son tratadas de la misma manera y en las mismas circunstancias. Extrapolar esta ambivalencia entre justicia e igualdad conlleva a que es un menester intrínseco de cualquier sistema jurídico lidiar con este tipo de problemas de aplicación de dicho principio.

Ahora bien, continuando con el análisis del concepto de igualdad y su aplicación, es necesario señalar que el mismo no significa que todas las personas deban tener exactamente lo mismo. Por el contrario, el requerimiento igualitario de justicia significa que, por un lado, los iguales deben ser tratados iguales, y por otro, los desiguales deben ser tratados teniendo en cuenta sus diferencias. El resultado de la igualdad es la imparcialidad. En efecto, la justicia requiere imparcialidad en el sentido de que la discriminación o el favor en el trato de individuos se realice sólo en virtud de circunstancias relevantes.

Algunos autores han señalado que como una condición adicional para que exista justicia, en adición a la ya señalada imparcialidad, es necesario que existan reglas fijas y con un alto sentido de permanencia, pues su modificación, durante el proceso de valoración de las circunstancias altera dichas circunstancias en perjuicio o en beneficio de alguien. Esto es lo que convierte a las reglas fijas y a la imparcialidad en elementos indispensables para entender los problemas de igualdad jurídica<sup>4</sup>.

A manera de ejemplo, en un proceso litigioso, es posible afirmar que a fin de que al realizar su trabajo de impartición de justicia un determinado juez sea justo, dicho juez en ningún momento deberá emitir un juicio sesgado a favor o en contra de un contribuyente determinado atendiendo a características ajenas a las circunstancias sobre las que verse el litigio, como pudieran ser la religión del contribuyente, su origen socioeconómico, su raza, sus preferencias de comida, por citar algunos ejemplos. La justicia requiere pues del juez que considere a las partes como iguales para fines jurídicos, en el sentido de que las únicas

---

<sup>3</sup> Universidad Nacional Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas. (2002). Enciclopedia Jurídica Mexicana Tomo IV F-L. México: Editorial Porrúa.

<sup>4</sup> Universidad Nacional Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas. (2002). Enciclopedia Jurídica Mexicana Tomo IV F-L. México: Editorial Porrúa.

diferencias que el juez puede considerar son exclusivamente aquellas que el derecho le exige tomar en cuenta.

A la luz de lo anterior, puede afirmarse que si en los casos en que se requiere que exista imparcialidad, las personas son tratadas de forma desigual, ello es en principio injusto; a menos que el trato (el favor o la discriminación) pueda ser justificado con base en argumentos jurídicos.

Un problema fundamental en el entendimiento de la igualdad entonces consiste en definir qué debe entenderse por “trato igual”. Una respuesta a este planteamiento es la aplicación de la que se considere como “la misma regla” a situaciones cuyos elementos fundamentales resulten similares. Ciertamente, el problema de definir cuando los elementos fundamentales de situaciones son similares es una cuestión poco clara y por lo tanto complicada. Poder afirmar cuándo una situación cae bajo la misma regla y cuándo requiere otra puede ser sumamente confuso a la luz de las características particulares de cada caso. Sin embargo, la mayoría de las situaciones que caen dentro del alcance del análisis jurídico permiten construir clases de situaciones de una manera relativamente sencilla. En este sentido, no es posible dejar de considerar que “igual consideración” o “trato igual” significan que a situaciones consideradas iguales les debe ser aplicada exactamente la misma regla.

La igualdad que garantiza el orden jurídico a los hombres no significa que éstos tengan siempre los mismos derechos y facultades. La igualdad así considerada es jurídicamente inconcebible. En efecto, resulta imposible concebir la igualdad jurídica en estos términos. Efectivamente, es prácticamente impensable que a todas las personas le fuesen impuestas las mismas obligaciones y tuvieran los mismos derechos sin hacer distinción alguna entre ellas<sup>5</sup>.

Considerando lo anterior, parece válido aseverar que entonces la igualdad jurídica entonces no es esencialmente diferente de la idea de igualdad como condición de justicia.

Considerando lo antes apuntado, el principio de la igualdad jurídica significa que en las relaciones jurídicas, no deben hacerse diferencias de trato sobre la base de consideraciones bien determinadas. Este es un aspecto sumamente relevante al analizar la noción de igualdad jurídica, si el orden contiene una fórmula que proclama la igualdad de los individuos; pero si no se precisa qué tipo de diferencias no deben hacerse, entonces la fórmula de la igualdad jurídica sería normativamente superflua. Establecer la igualdad jurídica significa que las instituciones que crean y aplican el derecho no pueden tomar en

---

<sup>5</sup> Universidad Nacional Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas. (2002). *Enciclopedia Jurídica Mexicana Tomo IV F-L*. México: Editorial Porrúa.

consideración, en el trato de individuos, diferencias excluidas por el orden jurídico; los órganos de aplicación sólo pueden tomar en consideración las diferencias que sean “válidas” o “aceptadas” de acuerdo con las normas de un orden jurídico.

Al establecer límites en la creación y aplicación del derecho, el orden jurídico garantiza que no existen diferencias de trato en virtud de ciertas diferencias relevantes que no deben ser tomadas en cuenta.

ii) *Principios de equidad y proporcionalidad tributaria*

- *Equidad*

De acuerdo con lo señalado en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española el vocablo “equidad” tiene las siguientes acepciones<sup>6</sup>:

1. f. Igualdad de ánimo.
2. f. Bondadosa templanza habitual, propensión a dejarse guiar, o a fallar, por el sentimiento del deber o de la conciencia, más bien que por las prescripciones rigurosas de la justicia o por el texto terminante de la ley.
3. f. Justicia natural, por oposición a la letra de la ley positiva.
4. f. Moderación en el precio de las cosas o en las condiciones de los contratos.
5. f. Disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo que merece.

Algunos autores han señalado que el antecedente histórico del concepto de equidad se encuentra en Aristóteles, quien habla de la equidad como la prudente adaptación de la ley general, a fin de aplicarla al caso concreto. La equidad era para Aristóteles, en sí, una forma de justicia<sup>7</sup>.

El concepto acuñado por Aristóteles ha perdurado a través del tiempo sin haber sido modificado en sustancia. En la edad media, los estudiosos consideraron la equidad como un correctivo del derecho indispensable para que el derecho no perdiera su fin auténtico.

En la época moderna, la equidad ha sido definida como el juicio atemperado y conveniente que la ley confía al juez. La equidad constituye así el máximo de discrecionalidad que la ley concede al juez en algunos casos, cuando la singularidad de ciertas relaciones se presta mal a una disciplina uniforme.

---

<sup>6</sup> Real Academia de la Lengua. (2001). *Diccionario de la Lengua Española Tomo I*. Madrid: Editorial Espasa Calpe.

<sup>7</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo. (2006). *Derecho Fiscal*. México: Editorial Themis.

En el derecho mexicano, nuestra Constitución da lugar a la aplicación del criterio de equidad en los juicios civiles al permitir que las sentencias de los tribunales se funden ya sea en la ley o en la interpretación jurídica de la ley, la cual puede estar basada en criterios de equidad. A falta de una ley aplicable, nuestra carta magna permite que la sentencia se funde en los denominados principios generales del derecho, con lo que se abre otra posibilidad para la aplicación del criterio de equidad.

- Proporcionalidad

El diccionario de la lengua española emitido por la Real Academia de la lengua define el vocablo proporcionalidad como conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí<sup>8</sup>.

Ahora bien, como ya ha sido apuntado, la fracción IV de artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que al contribuir a los gastos públicos, los obligados a ellos (i.e. los mexicanos) deben hacerlo “de la manera *proporcional* y equitativa que dispongan las leyes”.

Así, de lo señalado en la disposición constitucional antes referida, deviene que para que un impuesto goce de validez constitucional, se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que el impuesto de que se trate sea establecido por la ley; segundo, que el impuesto sea proporcional y equitativo; y tercero, que el impuesto se destine al pago de los gastos públicos.

De acuerdo con este principio, la proporcionalidad radica en que la imposición sea “justa”, para ello debe fijarse de acuerdo con la capacidad económica del sujeto pasivo, de modo tal que las personas que obtengan ingresos elevados, tributen en forma cuantitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Considerando lo anterior, el concepto de proporcionalidad en el ámbito fiscal debe entenderse como un criterio de determinación de un crédito fiscal basado en una cuota uniforme, idéntica para todos los contribuyentes, permaneciendo constante la alícuota proporcionalidad al variar la base imponible, de tal forma que la cuantía de la obligación aumenta en proporción constante al aumentar la base imponible. Los impuestos progresivos, por lo tanto sí toman en cuenta la capacidad de pago de los contribuyentes<sup>9</sup>.

Un impuesto es progresivo cuando se determina mediante la aplicación de una tarifa con cuotas ascendentes, a fin de que el sujeto de un crédito fiscal con mayores recursos económicos, reflejados en el hecho jurídico determinante del impuesto, pague el tributo no solo en una forma cuantitativamente mayor por virtud del mayor volumen de la base imponible, sino

---

<sup>8</sup> Real Academia de la Lengua. (2001). *Diccionario de la Lengua Española Tomo I*. Madrid: Editorial Espasa Calpe.

<sup>9</sup> Universidad Nacional Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas. (2002). *Enciclopedia Jurídica Mexicana Tomo V M-P*. México: Editorial Porrúa.

también por que en cada una de las escalas ascendentes de la tarifa, el porcentaje que corresponde al tributo es un porcentaje mayor.

Un ejemplo claro de un impuesto previsto en el marco normativo fiscal mexicano es el impuesto sobre la renta que las personas físicas residentes en México se encuentran obligadas a pagar en términos de lo señalado en el Título IV (De las personas físicas) de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En particular, el artículo 152 de la referida Ley del impuesto sobre la Renta establece la obligación a cargo de las personas físicas de calcular el impuesto del ejercicio sumando a los ingresos obtenidos conforme a los Capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX del ya mencionado Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, después de efectuar las deducciones autorizadas en dichos capítulos, la utilidad gravable determinada conforme a las Secciones I o II del Capítulo II del mismo Título IV, al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo 151 de esta Ley. A la cantidad que se obtenga se le aplicará la tarifa que el propio artículo 152 prevé para tales efectos.

La tarifa que prevé el artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece distintos porcentajes a las que las personas físicas deben tributar para fines del impuesto sobre la renta determinados de forma progresiva con base en la cuantía de la utilidad fiscal que cada contribuyente genere en el ejercicio de que se trate. Es por ello que la referida tarifa sirve como ejemplo de la aplicación del principio de proporcionalidad a que se refiere la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución.

En relación con los principios de equidad y proporcionalidad referidos anteriormente, han formado parte del sistema tributario mexicano desde hace ya mucho tiempo. Su antecedente directo es la Constitución federal de 1857, la cual en la fracción III del artículo 31, establecía a cargo de los mexicanos la obligación de “contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del estado o municipio en que resida de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. Como se puede observar, la redacción que originalmente se preveía en la Constitución de 1857 fue replicada en su totalidad en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de 1917 actualmente en vigor<sup>10</sup>.

En adición a las referencias al principio de proporcionalidad tributaria contenido en nuestra legislación desde mediados del siglo XIX, es necesario considerar que con anterioridad a esto, el inglés Adam Smith ya había incluido dichos principios fundamentales que debían reunir los impuestos.

En su obra “La riqueza de las naciones” Adam Smith enuncia dicho principio afirmando que todo ciudadano debe contribuir al sostenimiento del

---

<sup>10</sup> Universidad Nacional Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas. (2002). *Enciclopedia Jurídica Mexicana Tomo V M-P*. México: Editorial Porrúa.

Estado bajo cuya soberanía reside, en una proporción lo más cercana posible a su verdadera capacidad económica.<sup>11</sup>

Adam Smith utiliza el término *proporcionalidad* para referirse a que para que un sistema tributario resulte justo y equitativo no basta con que quienes más ganan contribuyan de una forma cuantitativamente mayor que las personas de menores ingresos, sino que es necesario que esa mayor aportación económica se haga en forma cuantitativa.

Es por ello que desde que Adam Smith<sup>12</sup> postuló la proporcionalidad como un principio fundamental de los impuestos, prácticamente se ha reconocido como si fuera un dogma que los impuestos cumplen con el principio de proporcionalidad cuando su base gravable se determina sobre tarifas progresivas, tal como ocurre en el caso del impuesto sobre la renta a que se hizo referencia anteriormente.

Luego entonces, para que un impuesto verdaderamente cumpla con el principio de proporcionalidad, es necesario que el impuesto tenga una afectación desigual en los patrimonios de los contribuyentes en función de sus respectivas capacidades económicas. Esto significa que el impacto fiscal generado por el impuesto deberá ser cualitativamente más fuerte en el caso de los contribuyentes que obtengan ingresos mayores y cualitativamente menor para aquellos contribuyentes con menores recursos.

A la luz de todo lo anterior, es válido aseverar que el principio de proporcionalidad se enfoca en los porcentajes de contribución al exigir una tributación porcentual mayor en el caso de contribuyentes con ganancias altas y porcentualmente menor en el caso de ganancias menores. Por ello es que los impuestos que son determinados mediante la aplicación de una tasa fija y no progresiva, se considera que transgreden el principio de proporcionalidad<sup>13</sup>.

Ahora bien, a fin de concluir con el análisis de lo que en la doctrina se ha considerado como proporcionalidad tributaria, es necesario señalar que hay tratadistas a juicio de quienes el cumplimiento o falta de cumplimiento del principio de proporcionalidad analizado en este apartado, finalmente conlleva a lo que el propio Adam Smith denomina como “igualdad o desigualdad de imposición”. Dichos autores incluso han considerado que los criterios de igualdad y desigualdad deben entenderse de la siguiente forma:

- i) Existirá igualdad en la imposición o tributación cuando a causantes con ingresos distintos se les grave en proporción a su capacidad económica, aplicándoseles tarifas basadas en porcentajes diferenciales.

---

<sup>11</sup> Smith Adam. (2015). *La riqueza de las naciones*. México: Alianza Editorial.

<sup>12</sup> Citado por Arrijo Vizcaíno, Adolfo. (2006). *Derecho Fiscal*. México: Editorial Themis. Pp. 112

<sup>13</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo. (2006). *Derecho Fiscal*. México: Editorial Themis. Pp 112.

- ii) Por el contrario, habrá desigualdad en la tributación cuando a sujetos pasivos que posean diferente capacidad económica se les apliquen tarifas basadas en cuotas, tasas o porcentajes fijos.

Por virtud de lo anterior, algunos autores también han llamado al principio de proporcionalidad como principio de justicia, pues sin el cumplimiento de dicho principio ningún orden jurídico-fiscal podría finalmente ser equitativo<sup>14</sup>.

- iii) *Estímulos fiscales*

De acuerdo con una de las acepciones que el diccionario de la lengua española da a la palabra *estímulo*, dicho vocablo se refiere a una cosa que estimula a obrar o funcionar. En este mismo sentido, el referido diccionario define el verbo *estimular* como hacer que alguien quiera hacer algo o hacerlo en mayor medida<sup>15</sup>.

De las definiciones señaladas en el párrafo anterior es posible inferir entonces que un estímulo se refiere algo tendiente a hacer que alguien quiera hacer algo.

Ahora bien, en el ámbito fiscal, un estímulo es un beneficio de carácter económico concedido por la ley fiscal al sujeto pasivo de un impuesto con el objeto de obtener de él ciertos fines de carácter extra fiscal<sup>16</sup>.

El estímulo fiscal requiere de los siguientes elementos:

1. La existencia de un tributo o contribución a cargo del beneficiario del estímulo. Este elemento resulta necesario, ya que el estímulo fiscal solo se origina y concreta en torno a las cargas tributarias que pesan sobre el contribuyente.

2. Una situación especial del contribuyente, establecida en abstracto por la disposición legal que otorga el estímulo y que, al concretarse, da origen al derecho del contribuyente para exigir el otorgamiento de dicho estímulo fiscal.

3. Un objetivo de carácter parafiscal. Éste es el elemento teleológico del estímulo fiscal y consta de un objetivo directo y un objetivo indirecto. El objetivo directo consiste comúnmente en obtener una actuación

---

<sup>14</sup> Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. (2006). *Derecho Fiscal*. México: Editorial Themis. Pp. 113.

<sup>15</sup> Real Academia de la Lengua. (2001). *Diccionario de la Lengua Española Tomo I*. Madrid: Editorial Espasa Calpe.

<sup>16</sup> Universidad Nacional Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas. (2002). *Enciclopedia Jurídica Mexicana Tomo III -E*. México: Editorial Porrúa.

específica del contribuyente, en tanto que el objetivo indirecto radica en lograr, a través de la conducta del propio contribuyente, efectos que trasciendan de su esfera personal al ámbito social. Así, a manera de ejemplo, tratándose de estímulos fiscales cuyo objetivo sea incentivar la construcción de centros de generación de energía eléctrica mediante el uso de la energía eólica, la finalidad directa perseguida por tales estímulos consiste claramente en generar interés entre las personas dedicadas a la generación de energía eléctrica en la producción de la misma mediante esta fuente natural y, en tanto que el objetivo indirecto de incentivar dicha actividad radica en lograr, a través del incremento en la construcción de fuentes de generación de energía eléctrica mediante una fuente renovable, la consecuente disminución de fuentes fósiles para la generación de energía eléctrica.

En otras ocasiones, la finalidad del estímulo fiscal se limita exclusivamente al objetivo directo, en cuyo caso los efectos del estímulo no trascienden de la esfera de acción del contribuyente. En estos casos, puede considerarse que el estímulo fiscal tiene como objetivo indirecto la aplicación de la idea de justicia tributaria en la carga del impuesto. Este es el caso de los estímulos que son otorgados a contribuyentes para resarcirlos de los efectos negativos que en ellos genera alguna variable macroeconómica como bien pudiera ser la fluctuación del tipo de cambio de peso frente a alguna divisa.

El estímulo fiscal es una prestación de carácter económico que se traduce en un crédito o en una deducción que el beneficiario puede hacer valer respecto de un impuesto a su cargo.

El mecanismo establecido en una ley particular para hacer efectivo el estímulo puede tomar distintas modalidades, como es la siguiente: el contribuyente deberá ubicarse en el supuesto establecido en la ley o en el decreto que cree el estímulo de que se trate, en cuyo caso el interesado deberá acreditar ante la autoridad fiscal correspondiente tal circunstancia. Una vez hecho lo anterior, la autoridad determinará si efectivamente el contribuyente actualizó la hipótesis necesaria para efectivamente tener derecho a recibir los beneficios del estímulo.

En otras ocasiones, como ocurre en el caso del impuesto sobre la renta, un estímulo fiscal puede otorgarse mediante la concesión de una deducción que el contribuyente podrá efectuar sobre sus ingresos gravables.

Ahora bien, los estímulos fiscales pueden ser: generales o específicos. Los generales son aquéllos que se otorgan para hacerse efectivos contra cualquier impuesto a cargo del contribuyente de que se trate. En cambio, los estímulos fiscales son específicos cuando sólo pueden utilizarse respecto de un tributo en específico.

Bajo otra clasificación, los estímulos fiscales pueden clasificarse en federales y locales, atendiendo a que el ámbito de competencia sea federal o local.

Habiendo definido lo que debe entenderse por estímulo y en específico por un estímulo fiscal. Es menester referirnos ahora a algunos estímulos fiscales que se prevén de forma específica en disposiciones legales.

En este sentido, antes es necesario recordar que los estímulos fiscales están establecidos en diversas formas. En efecto, una primera manera de establecer un estímulo es mediante su inclusión en el ordenamiento jurídico en el que se regula el impuesto respecto del cual se desea otorgar el estímulo. Bajo un segundo enfoque, el estímulo deseado se otorga mediante un decreto emitido por el ejecutivo federal. Adicionalmente, en la Ley de Ingresos de la Federación que se emite de forma anual se establecen también diversos estímulos fiscales.

Al respecto, es posible afirmar que el hecho de que un estímulo fiscal esté previsto en un ordenamiento particular o de que se establezca mediante un decreto que emita el ejecutivo federal depende del grado de permanencia que se desee tenga el estímulo fiscal en cuestión. Esto es, los estímulos fiscales previstos en un ordenamiento fiscal particular respecto del impuesto que se regula en dicho ordenamiento habitualmente tienen un carácter de permanencia respecto del impuesto de que se trate. A manera de ejemplo, los diversos estímulos fiscales previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta resultan aplicables en relación con el impuesto que ahí se regula en tanto la ley en se encuentren en vigor los supuestos normativos para que un determinado contribuyente se encuentre en posibilidad de gozar de un determinado estímulo fiscal.

Por otra parte, respecto de los estímulos fiscales que se establecen en mediante un decreto emitido por el Ejecutivo Federal o en de manera anual a través de la Ley de Ingresos de la Federación, es posible afirmar que los mismos tienen un carácter temporal buscando otorgar un beneficio a los contribuyentes a quienes esté dirigido únicamente durante un periodo limitado. De esta forma, es común encontrar estímulos fiscales que tienen una vigencia bien definida y delimitada, como puede ser durante un año específico. Cabe señalar que este es el caso del estímulo fiscal que nos ocupa, el cual estuvo en vigor únicamente en el ejercicio de 2014.

En relación con lo anterior, es necesario señalar que en particular, uno de los siete títulos en los que se divide la Ley del Impuesto sobre la Renta (Título VII) regula de forma exclusiva diversos estímulos en materia de impuesto sobre la renta.

En dicho Título VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, denominado como “De los estímulos fiscales”, se prevén diversos estímulos fiscales de carácter permanente entre los que se encuentran los siguientes:

- i) Deducción para personas físicas de los depósitos en cuentas especiales para el ahorro y de las primas de seguros en planes de pensiones. Este estímulo está previsto en el artículo 185 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- ii) Deducción adicional para el patrón equivalente a 100% del impuesto sobre la renta retenido a sus trabajadores, cuando éstos padezcan alguna discapacidad física. De igual forma se prevé un estímulo fiscal a las personas que contraten adultos mayores, consistente en el equivalente al 25% del salario efectivamente pagado a personas de 65 años de edad en adelante. Estos estímulos están previstos en el artículo 186 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- iii) Por su parte, en los artículos 187 y 188 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se establece a manera de estímulo fiscal, un régimen de beneficio en materia de acumulación de ingresos para los participantes en fideicomisos de inversión en bienes raíces denominados coloquialmente como FIBRAS.
- iv) Posibilidad para desarrolladores inmobiliarios de deducir la adquisición de terrenos en el momento de adquirirlos y no hasta el momento en el que los terrenos sean enajenados. Este estímulo está previsto en el artículo 191 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- v) Otorgamiento de un crédito fiscal equivalente al monto de su aportación a la producción cinematográfica nacional. Este estímulo está previsto en el artículo 189 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- vi) Otorgamiento de un crédito fiscal equivalente al monto de su aportación a la producción teatral nacional. Este estímulo está previsto en el artículo 190 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- vii) Estímulo para aquellos contribuyentes que inviertan en fideicomisos de administración de inversiones de capital de riesgo comúnmente conocidos como FICAPS. Este estímulo está previsto en los artículos 192 y 193 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En relación con lo anterior, es necesario considerar que de acuerdo con lo señalado en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, se considera delito de defraudación fiscal la aplicación de un estímulo fiscal por parte de un contribuyente al que no le corresponde.

En efecto, conforme a lo señalado en la fracción III del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, será sancionado con las mismas penas del delito

de defraudación fiscal quien se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

Es por ello indispensable analizar con sumo detenimiento cuando un determinado contribuyente efectivamente se encuentra en posibilidad de aplicar los beneficios de un determinado estímulo fiscal en los términos previstos para la aplicación del mismo.

iv) *Fines extra fiscales de los estímulos fiscales*

Dada la estrecha relación entre las razones no recaudatorias o también llamados fines extra fiscales que pueden existir para que el gobierno imponga un gravamen determinado y las razones también extra fiscales que pueden existir para que el gobierno decida incentivar u otorgar un estímulo fiscal a cierta clase de contribuyente o respecto de una determinada actividad o sector, es menester profundizar en el análisis de los fines extra fiscales.

Dicho concepto ha sido utilizado con el objeto de justificar la creación de categorías o distinciones entre contribuyentes que *prima facie* pareciesen ubicarse en igualdad de circunstancias o en la misma situación. En otras palabras, es posible aseverar que el concepto del *fin extra fiscal* de un impuesto o bien de un estímulo es utilizado para justificar que la ley no cumpla con los principios de equidad y de proporcionalidad establecidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos a los que ya se ha hecho referencia anteriormente en el presente documento.

Considerando lo anterior, para efectos del presente análisis, es conveniente los pronunciamientos que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha realizado en relación con el concepto y el alcance de un fin extra fiscal<sup>17</sup>:

1. Las contribuciones “pueden servir como instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés impulsar (fines extra fiscales)”, adicionalmente a su “propósito fundamental” [...], el recaudatorio para sufragar el gasto público.
2. El fin extra fiscal, entonces, es válido, “mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos”.
3. En todo caso, el legislador deberá reflejar la voluntad de que cierta contribución cumpla con un fin extra fiscal en el proceso de creación de la

---

<sup>17</sup> Álvarez Alcalá Alil, “Lecciones de derecho fiscal”, México, Editorial Oxford, segunda edición, 2015. Pp. 375.

norma, excepto en “casos excepcionales en que el órgano advierta que la contribución está encaminada a proteger o a ayudar a clases marginales, en cuyo caso el fin extra fiscal es evidente”.

4. En materia de equidad, un fin extra fiscal puede justificar un tratamiento diferenciado entre distintas categorías de contribuyentes. Eso es lo opuesto a la creación de categorías “caprichosas”. Por tanto, una contribución puede considerarse equitativa si sus diferenciaciones se basan en fines extra fiscales
5. Adicionalmente, se ha señalado que la finalidad que genere la diferencia en el trato de individuos o grupos en situaciones comparables “debe ser legítima (objetiva y constitucionalmente válida)” y la distinción debe ser un medio apto y adecuado para lograr el fin u objetivo que el legislado quiera alcanzar. De cumplirse estos requisitos, “se requiere además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos”<sup>18</sup>.

Así, de lo señalado en los párrafos anteriores, es posible desprender que los fines extra fiscales pueden justificar un trato diferenciado de individuos o grupos, en situaciones comparables, siempre que se cumpla con ciertas condiciones, entre ellas, que el trato generado por la legislación fiscal sea un medio apto para conducir al objetivo de políticas públicas deseado por el Estado.

v) Régimen de incorporación fiscal

El régimen de incorporación fiscal, referido coloquialmente como RIF, como se señaló, es un esquema de tributación opcional introducido en la Reforma Fiscal aprobada en 2013 para las personas físicas que realizan actividades empresariales con ingresos menores de dos millones de pesos. Este régimen sustituyó al régimen de pequeños contribuyentes (REPECOS) y al Régimen de Intermedios, lo que hizo que a partir del 1º de enero del 2014, los denominados REPECOS migraran de forma automática al régimen de incorporación fiscal.

Como ya fue señalado en el presente documento, este régimen está dirigido a las personas físicas con actividad empresarial que vendan o presten servicios al público en general, y que para ello no requieran un título profesional.

En la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que está en vigor a partir del 1º de enero de 2014, a la que nos referiremos nuevamente en un apartado posterior de este documento, se estableció como

---

<sup>18</sup> Álvarez Alcalá Alil, “Lecciones de derecho fiscal”, México, Editorial Oxford, segunda edición, 2015. Pp. 376.

justificante de la emisión del régimen de incorporación fiscal, el hecho de que es política de la presente Administración alcanzar un incremento generalizado de la productividad, en el que participen todos los sectores de la población. Ello obedece a que solamente por esa vía será posible incrementar sostenidamente la capacidad de crecimiento de largo plazo de la economía mexicana. A su vez, elevar el potencial de crecimiento económico representa una precondition indispensable para mejorar el bienestar de la población y reducir la pobreza de manera acelerada. Por su parte, la productividad se encuentra estrechamente vinculada con el fenómeno de la informalidad. La facilidad en el cumplimiento del pago de impuestos representa un factor esencial para los negocios que se van creando en una economía, particularmente las de menor escala, se incorporen de inmediato a la formalidad en la esfera tributaria.

La facilidad en el cumplimiento del pago de impuestos representa un factor esencial para los negocios que se van creando en una economía, particularmente las de menor escala, se incorporen de inmediato a la formalidad en la esfera tributaria.

De lo anterior, se desprende que el objetivo del régimen de incorporación fiscal es simplificar y promover la formalidad de las personas físicas que realizan actividades empresariales, con ello, se busca generar mayor productividad en el país e impulsar la sostenibilidad del crecimiento económico. Por ello, el régimen está dirigido sólo a personas físicas que realicen actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, con ingresos anuales hasta de dos millones de pesos.

Derivado de todo lo anterior, se puede advertir que el régimen de incorporación busca otorgar beneficios claros y bien diferenciados a los contribuyentes que estén incorporados al mismo respecto del resto de los contribuyentes que realicen actividades empresariales.

- Resultados del régimen de incorporación fiscal

De acuerdo con lo señalado en el Informe Sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública, que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) envió al Congreso, referente al Primer Trimestre de 2015<sup>19</sup>, esto es, después de que transcurrió un año desde que el régimen de incorporación fiscal entró en vigor, se observó que la recaudación que se obtuvo por el régimen de incorporación fiscal en el primer trimestre de 2015, fue de 1,191 millones de pesos. El referido reporte señala que dicha cifra representó

---

<sup>19</sup> Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2015). *Informe sobre la situación económica. Cuarto trimestre de 2014*. 5 de septiembre de 2015, de Secretaría de Hacienda y Crédito Público Sitio web: [finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas\\_Publicas/docs/congreso/infotrim/201/ivt/01inf/itinse\\_201404.pdf](http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/congreso/infotrim/201/ivt/01inf/itinse_201404.pdf)

el 0.18% de los ingresos tributarios no petroleros registrados para ese mismo periodo<sup>20</sup>.

Ahora bien, para poder evaluar los resultados obtenidos por el régimen de incorporación fiscal, es importante comparar los ingresos que se obtuvieron por éste régimen en relación con los ingresos obtenidos por el extinto Régimen de Pequeños Contribuyentes (REPECOS). De acuerdo a lo publicado por la propia Secretaría de Hacienda y Crédito público, los REPECOS en el primer trimestre de 2013, obtuvieron ingresos por \$897 millones de pesos, mientras que la recaudación alcanzada por el régimen de incorporación fiscal en el primer trimestre de 2015 fue de 1,191 millones de pesos. Dicha cifra representó un incremento del 23.7 %.

Por otro lado, el padrón que integraba a los contribuyentes del régimen de REPECOS según datos del Servicio de Administración tributaria era de 3,886,29410 contribuyentes, comparado con el padrón de 4,356,478 conformado por el régimen de incorporación fiscal tras apenas un año de haber sido incluido en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Dicha cifra implica un incremento del 12.09 %; es decir, 470,184 contribuyentes mensualmente.

- Efectividad del régimen

De acuerdo con lo señalado, la implementación del régimen de incorporación fiscal ha generado certeza jurídica y avanzado en la cultura del pago de las contribuciones. Así a pesar de que los estímulos fiscales que se dieron a este régimen fueron elevados, la recaudación subió en un 23.7% anual, por lo cual es de esperarse considera que cuando los contribuyentes que en los últimos años han optado por incorporarse a la economía formal al elegir tributar en el régimen de incorporación migren al régimen general, el fisco elevará el monto de recaudación.

De igual forma, conforme a lo antes apuntado, resulta aparente que el régimen de incorporación fiscal, cuando menos en su primer año de operación, comenzó a cumplir con sus objetivos principales, que son combatir la informalidad y aumentar la recaudación.

#### **IV. Aplicación de principios al resolver la jurisprudencia**

Habiendo analizado las disposiciones legales que fueron analizadas para dar lugar a la sentencia que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió con fecha 1º de marzo de 2017 procederemos ahora a analizar los razonamiento lógico – jurídicos que a la luz de las disposiciones antes

---

<sup>20</sup> Centro de Estudios de las Finanzas Públicas. (2015). *Régimen de Incorporación Fiscal*. 5 de septiembre de 2018, Centro de Estudios de las Finanzas Públicas Sitio web: [www.cefp.gob.mx/publicaciones/documento/mayo/cepf2015.pdf](http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/documento/mayo/cepf2015.pdf)

referidas, sirvieron a dicho tribunal para resolver la constitucionalidad de la cuestión planteada en el amparo del cual deriva la resolución que nos ocupa.

Para ello, resulta conveniente antes hacer una relatoría cronológica de los hechos que se sucedieron y dieron lugar a la sentencia que se analiza en el presente documento, tal como se muestra a continuación:

1. El 11 de diciembre de 2013, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos; se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”.
2. El 26 de diciembre de 2013, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el “Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa”, el cual entró en vigor el primero de enero dos mil catorce.

En específico, la fracción I del artículo Séptimo Transitorio de dicho decreto establecía un estímulo fiscal para las personas físicas que opten por tributar en el régimen de incorporación fiscal previsto en la Sección II, Capítulo II, Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

3. El 1º de enero de 2014 entró en vigor la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor en cuyos artículos 111, 112 y 113 se prevé el régimen de incorporación fiscal, bajo el cual pueden tributar ciertos contribuyentes personas físicas que realicen actividades empresariales bajo las condiciones que dicho régimen establece de forma particular.
4. Cierta persona moral que por las actividades que realiza de forma habitual se considera contribuyente del impuesto al valor agregado en términos de las disposiciones contenidas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (en adelante el “Contribuyente” o el “Quejoso”) promovió un juicio de amparo en el que reclamó la inconstitucionalidad de la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del “Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de dos mil trece; así como los preceptos que establecen la mecánica de tributación del impuesto al valor agregado, en particular y de manera destacada los artículos 1º, 1º, 2-A, 3º, 4º y 5º de Ley del Impuesto al Valor Agregado, por considerar que con la entrada en vigor del Decreto se tornaron inconstitucionales.

El Quejoso promovió un juicio de amparo indirecto, por escrito presentado el 12 de febrero de dos mil catorce.

El Quejoso consideró que por la sola entrada en vigor de este último Decreto, en específico de la fracción I del artículo Séptimo Transitorio, que estableció un estímulo fiscal para las personas físicas que opten por tributar en el régimen de incorporación fiscal previsto en la Sección II, Capítulo II, Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se tornó inconstitucional toda la mecánica de causación del impuesto al valor agregado, por ello promovió el juicio de amparo que a continuación se señala.

5. El 24 de septiembre de 2014 el Juez Cuarto de Distrito del Centro Auxiliar de la Quinta Región dictó sentencia correspondiente al amparo en revisión 1096/2015 que anteriormente había sido interpuesto por el Quejoso. El Juez de Distrito dictó sentencia en el sentido de sobreseer, en parte, y negar el amparo solicitado en los términos que quedarán precisados.

En contra de dicha decisión, el Quejoso interpuso un recurso de revisión y el Presidente de la República un recurso de revisión adhesiva. El Tribunal Colegiado que previno en el conocimiento del asunto dejó firme el sobreseimiento decretado en el juicio, en la materia de la revisión modificó la sentencia recurrida y sobreseyó en el juicio en relación con el acto reclamado al Presidente de la República. Finalmente, reservó jurisdicción a este Alto Tribunal para que éste llevara a cabo el análisis de la constitucionalidad de la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de dos mil trece, en relación con los artículos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado reclamados.

6. En sesión del 1º de marzo de 2017 la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió sentencia mediante la cual resolvió que a la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, para el ejercicio fiscal de 2014, no le resultan aplicables los principios tributarios de proporcionalidad y equidad, tal como se desprende de lo señalado en la siguiente transcripción:

***“ESTÍMULOS FISCALES. AL ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO, FRACCIÓN I, DEL DECRETO QUE COMPILA DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES Y ESTABLECE MEDIDAS DE SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2014, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.***

*El precepto mencionado en el Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013 establece la posibilidad de que las personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general y que opten por tributar en el régimen de incorporación fiscal previsto en la Ley del*

*Impuesto sobre la Renta, con el respectivo cumplimiento de las obligaciones, apliquen para el referido ejercicio fiscal una cantidad equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto al valor agregado que deban pagar por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independiente o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, el cual será acreditable contra el referido impuesto que deban pagar por dichas operaciones. Ello, siempre que los contribuyentes no trasladen al adquirente de los bienes, al receptor de los servicios independientes o a quien se otorgue el uso o goce temporal de bienes muebles, cantidad alguna por concepto de impuesto al valor agregado y que no realicen acreditamiento alguno del impuesto retenido que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes y servicios. Ahora bien, es criterio de este alto tribunal que los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución, son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden ubicarse entre los denominados “gastos fiscales”, es decir, los originados por la extinción y disminución de tributos traducidos en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social adoptada en una época determinada.*

*En este sentido, el estímulo fiscal de que se trata no constituye a la estructura, diseño o monto del impuesto al valor agregado, ya quien o afecta directamente a sus elementos esenciales ni al mecanismo que incide en el aspecto sustancial de la obligación fiscal que genera dicha contribución, no obstante que dicho estímulo haga referencia a un acreditamiento, pues tal elemento se otorga a manera de un crédito con el fin de que los sujetos del beneficio no paguen el tributo de que se trata en el ejercicio fiscal de 2014. En consecuencia, a dicho estímulo fiscal no le son aplicables los principios tributarios de proporcionalidad y equidad previstos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”.*

*(Énfasis añadido)*

- Supuestos conceptos de violación esgrimidos por la Quejosa

En relación con la sentencia dictada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es necesario acotar que en la demanda de amparo que la Quejosa interpuso en los términos antes apuntados, como primer concepto de violación que la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, y en vía de consecuencia, los artículos 1º, 2-A, 3º, 4º y 5º de la Ley del Impuesto al

Valor Agregado en vigor a partir de la fecha antes indicada, son inconstitucionales, porque transgreden los principios de equidad y proporcionalidad tributarios contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, así como las garantías de legalidad y seguridad jurídica previstas en los artículos 14 y 16 constitucionales.

La Quejosa sostuvo que lo anterior era así, ya que a partir de la entrada en vigor de la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto impugnado, toda la mecánica del impuesto al valor agregado se volvió inconstitucional, en particular, el artículo 1° que establece los elementos esenciales de dicha contribución, toda vez que genera una distinción arbitraria e inequitativa entre los contribuyentes de dicho impuesto al tomar en cuenta un elemento ajeno a la naturaleza del mismo, como lo son los ingresos de una persona.

A la luz de lo anterior, en la demanda de amparo la Quejosa señaló que derivado de la expedición del artículo Séptimo Transitorio, fracción I, del Decreto reclamado, se le otorga un tratamiento desigual por cuanto hace a la mecánica de tributación del impuesto al valor agregado, en relación con el establecimiento de un régimen especial de tributación que dispone exclusivamente para las personas físicas que tributen conforme al régimen de incorporación fiscal previsto en el Título IV, Capítulo II, Sección II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo que vulnera en su perjuicio, no sólo el principio de equidad tributaria, sino que incide directamente en los elementos esenciales del impuesto al valor agregado.

La Quejosa argumentó que a su juicio se genera una inequidad en el pago del impuesto al valor agregado para el resto de los contribuyentes, pues encontrándose en el mismo supuesto de causación, no pueden hacerse acreedores al beneficio establecido en el Decreto reclamado, sin que exista para ello razón alguna que justifique un trato discriminatorio.

En este sentido, la Quejosa argumentó que la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto que reclamó era inconstitucional porque creó un régimen especial de tributación del impuesto al valor agregado, consistente en que ciertos contribuyentes, dependiendo de su nivel de ingresos, aplican un estímulo fiscal por la cantidad equivalente al cien por ciento (100%), el cual será acreditable contra el mismo impuesto a pagar por sus actividades, en lugar de hacerlo en los términos generales que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

La Quejosa también argumentó en su demanda que cuando los elementos esenciales del impuesto al valor agregado se ven modificados por la creación de alguna norma tributaria que remite a un artículo de un ordenamiento legal, ello puede conllevar la inconstitucionalidad del mismo si a través de dicha nueva disposición, se deja de atender a los principios consagrados en los artículos

14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, tal como acontece en el caso concreto.

En este sentido, es necesario precisar que si bien la Quejosa en la demanda de amparo que interpuso señaló un concepto de violación adicional al descrito en los párrafos que anteceden, es en relación con éste que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se pronunció a través de la sentencia transcrita anteriormente y, en consecuencia, el análisis objeto del presente documento se efectúa en torno a dicho concepto de violación. No obstante lo anterior, cabe notar que en la última parte de su demanda de amparo, la quejosa solicitó al Juez de Distrito que conociera del asunto, el ejercicio del control de la constitucionalidad de las normas reclamadas.

Asimismo, la Quejosa en su demanda precisó que la eventual concesión de amparo que pudiera determinarse en el caso concreto, no debería ser para el efecto de incluirla en el régimen de incorporación fiscal, sino para desincorporar de su esfera jurídica la obligación tributaria consistente en el pago y esquema de tributación del impuesto al valor agregado, al encontrarse viciado a partir de la entrada en vigor del artículo Séptimo Transitorio del Decreto reclamado.

- Análisis del Juez de Distrito

Derivado del análisis que efectuó a los argumentos que la Quejosa incluyó en la demanda de amparo que presentó, el Juez Federal correspondiente calificó de infundados los planteamientos de inconstitucionalidad expresados en los dos conceptos de violación hechos valer, con base en diversas consideraciones.

Por las razones antes apuntadas, a continuación se señalan exclusivamente los argumentos hechos por el Juez de Distrito respecto del primer concepto de violación que la Quejosa incluyó en su demanda de amparo.

En relación con el principio de equidad tributaria señaló que se refiere al derecho que tienen todos los gobernados a recibir el mismo trato que le es otorgado a quienes se encuentran en igualdad de circunstancias, sin que ello implique que todos los sujetos lleguen a encontrarse en condiciones de absoluta igualdad en todo momento, pero sí que en términos de ley, las personas gocen de igualdad jurídica.

El Juez de Distrito, señaló que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya ha establecido que los estímulos fiscales son prestaciones económicas concedidas por el Estado a una persona o grupo de ellas, con el objeto de apoyarlas o fomentar su desarrollo económico o social, ante una situación de desventaja o desigualdad, no obstante de que, a pesar de su denominación, no siempre quedan integrados a la estructura del tributo.

Es precisamente a la luz de este último argumento que se vuelve indispensable considerar que el Decreto en contra del cual la Quejosa interpuso demanda de amparo se trata de un estímulo fiscal destinado a beneficiar a ciertos contribuyentes que tributan en un régimen de beneficio (i.e. contribuyentes del régimen de incorporación fiscal de la Ley del Impuesto sobre la Renta) a quienes el Estado, atendiendo a fines extra fiscales, decidió otorgarles la posibilidad de ubicarse en un plano privilegiado respecto de otros contribuyentes. Al respecto, a continuación se transcribe la parte conducente de la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que entró en vigor el 1º de enero de 2014, dentro de la cual se incluyó el régimen de incorporación fiscal:

*“Régimen de Incorporación Fiscal*

*Uno de los objetivos prioritarios de las políticas de la presente Administración consiste en alcanzar un incremento generalizado de la productividad, en el que participen todos los sectores de la población. Ello obedece a que solamente por esa vía será posible incrementar sostenidamente la capacidad de crecimiento de largo plazo de la economía mexicana. A su vez, elevar el potencial de crecimiento económico representa una precondition indispensable para mejorar el bienestar de la población y reducir la pobreza de manera acelerada. Por su parte, la productividad se encuentra estrechamente vinculada con el fenómeno de la informalidad.*

*La facilidad en el cumplimiento del pago de impuestos representa un factor esencial para que los negocios que se van creando en una economía, particularmente los de menor escala, se incorporen de inmediato a la formalidad en la esfera tributaria.*

*Considerando lo anterior, una de las principales medidas que contiene la presente Iniciativa de Reforma Hacendaria es la sustitución de diversos regímenes fiscales aplicables a las personas físicas con actividades empresariales por un solo régimen, el Régimen de Incorporación.*

*A través del Régimen de Incorporación se pretende que las personas físicas con actividades empresariales y que prestan servicios inicien el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en un esquema que les permita cumplir fácilmente con sus obligaciones tributarias. La participación en el Régimen de Incorporación traerá aparejado el acceso a servicios de seguridad social. De esta forma, se creará un punto de entrada para los negocios a la formalidad, tanto en el ámbito fiscal como en el de la seguridad social.*

...

*Para simplificar y promover la formalidad de las personas físicas que realizan actividades empresariales, se propone sustituir el Régimen Intermedio y el REPECO por un Régimen de Incorporación que prepare a las personas físicas para ingresar al régimen general con las siguientes características:*

...

*Para promover la adhesión al régimen se otorgarán los siguientes beneficios:*

...

*Por otra parte, con el régimen propuesto se pretende que la incorporación a la formalidad atraiga esencialmente a quienes hoy ya realizan una actividad empresarial, enajenen mercancías o presten servicios y no cumplen sus obligaciones fiscales. El régimen por su naturaleza es transitorio y al mismo tiempo otorga certeza, es decir, ofrece un tratamiento especial a los contribuyentes que opten por el régimen durante 6 años, pero condiciona sus beneficios graduales al cumplimiento permanente; de tal manera que una vez que el contribuyente en el desarrollo de su actividad económica haya alcanzado la madurez y estabilidad fiscal, transite al régimen general aplicable a todos los contribuyentes.*

...”

De lo anterior se desprende que en sí, el régimen de incorporación fiscal a cuyos participantes iba dirigido el estímulo en materia de impuesto al valor agregado que se discute en este documento, es un régimen de beneficio que se incluyó en la Ley del Impuesto sobre la Renta buscando incentivar y beneficiar a un sector específico de los participantes en la economía del país.

En relación con lo anterior, al analizar la naturaleza y las características de los estímulos fiscales, el Juez de Distrito señaló que algunos estímulos carecen de relevancia impositiva, ya que atienden a factores que no guardan relación con su objeto o con los elementos cuantitativos, ni parecen razonables al diseño de la mecánica tributaria y como no miden o gradúan la capacidad contributiva de los sujetos obligados, pueden surgir en un ejercicio fiscal y desaparecer en otro, sin trascender a la contribución.

Sin embargo, también señaló que otros estímulos con relevancia impositiva cuando forman parte de los elementos esenciales o se adicionan a la mecánica de los tributos, pues con ellos se sigue valorando la capacidad contributiva aunque el Estado decida no recaudar una parte del monto que corresponde pagar al contribuyente.

Así, el Juez de Distrito apuntó que esta diferencia conlleva a que a ciertos estímulos fiscales les sean aplicables los principios de justicia fiscal contenidos en la fracción IV del artículo 31 constitucional, y a otros no, en tanto que si ese beneficio de algún modo refiere a la capacidad contributiva, la constitucionalidad debe estudiarse a la luz de dichos principios.

A la luz de lo anterior, en síntesis, es posible afirmar que el análisis realizado por el Juez de Distrito versó sobre en que al estímulo bajo análisis no le resultaban aplicables los principios de proporcionalidad y equidad tributaria en la medida en que el mismo sí cumpliera con el principio de equidad establecido también en nuestra constitución.

Considerando lo anterior, de la ejecutoria de la sentencia analizada se advierte que el Juez de Distrito analizó la obligatoriedad de sujetar la aplicación del estímulo que se otorgó mediante el Decreto a los principios de equidad y proporcionalidad antes referidos a la luz de los pronunciamientos que anteriormente la Suprema Corte de Justicia de la Nación había realizado en torno a qué debe entenderse por equidad y por proporcionalidad tributaria.<sup>21</sup>

De los precedentes analizados por el Juez de Distrito, éste concluyó que la garantía de equidad tributaria es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal.

- Análisis de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

Tomando como base el análisis que previamente había realizado el Juez de Distrito, dentro de su análisis la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación coincidió con el Juez de Distrito en que no le resultan aplicables los principios consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal a la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del “Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa”. En consecuencia la Primera Sala de nuestro máximo órgano jurisdiccional resolvió que la referida disposición debe examinarse únicamente bajo la perspectiva del principio de igualdad jurídica y no bajo la perspectiva del principio de equidad tributaria.

Para alcanzar la conclusión antes señalada, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación tomó en cuenta los siguientes argumentos:

---

<sup>21</sup> Amparo en revisión 1629/2004. Inmobiliaria Dos Carlos, S.A. de C.V. 24 de agosto de 2005. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.  
Amparo en revisión 985/2005. Ernesto Mendoza Bolaños y otros. 7 de septiembre de 2005. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

- i. Anteriormente, dicha corte ya se había pronunciado en relación a los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución.<sup>22</sup> Respecto de dichos beneficios, nuestro máximo tribunal anteriormente ya había determinado que éstos no se rigen por los principios de justicia fiscal contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, pues su otorgamiento no obedece a razones de esta índole, en tanto que no son ajustes a la estructura, diseño o al monto de un impuesto, sino la acción unilateral del Estado que, como instrumento de índole excepcional, se emplea para no hacer efectiva la deuda fiscal al renunciarse a la recepción del pago de la obligación pecuniaria del contribuyente.

Las normas que establezcan este tipo de beneficios no escapan al control de constitucionalidad, ya que la delimitación de quienes pueden contar con tal beneficio y su implementación, puede analizarse a la luz del principio de igualdad.

- ii. El estímulo contenido en la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del “Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa” implica una renuncia del Estado a su facultad de recaudar el impuesto al valor agregado en la medida en que constituye un beneficio que tiene por objeto la disminución de la carga fiscal del contribuyente, la cual soporta el Estado por razones de política económica que en la exposición de motivos que dio origen a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 2014.
- iii. Al efecto, la emisión del Decreto que contiene el estímulo fiscal de referencia, atendió a la simplificación administrativa como factor clave para acelerar la formalización de la economía, en concreto para fomentar la formalidad de las personas físicas con actividad empresarial con capacidad administrativa limitada.
- iv. A consideración de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el estímulo fiscal establecido en la fracción I de su artículo Séptimo Transitorio obedece a objetivos legítimos y constitucionalmente válidos, los que se desprenden de la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y del Considerando del Decreto de beneficios fiscales en los términos ya referidos.

---

<sup>22</sup> Al resolver la contradicción de tesis 276/2015, en sesión de nueve de mayo de dos mil dieciséis, de la cual derivó la jurisprudencia P./J. 3/2016 (10a.), de rubro: “CONDONACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS. LAS NORMAS QUE LA PREVEN NO SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS”. Visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, décima época, libro 33, tomo I, agosto de 2016, página 9, registro 2012227.

- v. De la interpretación de lo señalado en los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se desprende que el Estado está facultado para organizar y conducir el desarrollo nacional y, por tanto, una de las tareas en la regulación económica que ejerce el legislador es diseñar estímulos fiscales, determinando las áreas de interés general, estratégicas y/o prioritarias que requieren concretamente su intervención exclusiva en esos beneficios tributarios, a fin de atender el interés social o económico nacional.
- vi. La emisión del estímulo impugnado obedece a criterios de distinción fundamentados en elementos objetivos que resultan relevantes para incentivar la creación de empresas en la formalidad y, al mismo tiempo, que los pequeños contribuyentes se incorporen al sistema tributario, lo cual no produce únicamente un beneficio económico, sino beneficios de carácter social. Nuestro máximo tribunal consideró que estos motivos son suficientes para fundar el beneficio otorgado por dicho estímulo, alcanzando una justificación objetiva y razonable.
- vii. Con base en lo antes expuesto, el estímulo fiscal previsto en la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto impugnado no vulnera el principio de igualdad jurídica previsto en el artículo 1º de la Constitución, ya que los contribuyentes que en el ejercicio de 2014 se encontraron en posibilidad de aplicar el beneficio ahí establecido se encontraba en una situación distinta a los contribuyentes que se inconformaron con dicha disposición.
- viii. La fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto impugnado no viola el principio de igualdad y en consecuencia el estímulo establecido en dicha disposición sí respecta los principios de equidad y proporcionalidad tributaria previstos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución.

De lo expuesto por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el asunto que le fue turnado referente a la posible violación de los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad que a juicio de cierto contribuyente generaba el estímulo fiscal previsto en la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto, el análisis de dicho tribunal se centró en determinar si el otorgamiento de un estímulo fiscal durante el ejercicio de 2014 a los contribuyentes que en ese periodo tributaran bajo el régimen de incorporación fiscal previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta se apegaba al principio de igualdad establecido de igualdad establecido en la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos.

Al resolver lo anterior, la Suprema Corte de justicia de la Nación se apegó al criterio sostenido por ella anteriormente en el sentido de que los criterios que pudiesen generar distinciones entre contribuyentes que aparentemente se encuentran en igualdad de condiciones son válidas desde un punto de vista

constitucional en la medida en que dichos criterios se apeguen a distinciones fundadas en elementos objetivos que resulten relevantes para la consecución de un fin extra fiscal que el Estado desee alcanzar.

En el caso que nos ocupa, como se señaló a lo largo del presente documento, el estímulo fiscal previsto en la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto analizado tenía como finalidad incentivar la creación de empresas en la formalidad y, al mismo tiempo, que los pequeños contribuyentes se incorporen al sistema tributario, con lo cual el Ejecutivo Federal pretendía generar beneficios económicos y sociales como parte de los fines generales que el gobierno pretendía alcanzar.

En este sentido, resulta claro que el Ejecutivo Federal al otorgar el estímulo fiscal en cuestión hizo pleno uso de la facultad que le otorga el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, conforme a la cual está facultado a liberar a contribuyentes específicos del pago de un determinado impuesto cuando esto sea considerado necesario por el Ejecutivo Federal derivado de circunstancias especiales y extraordinarias.

Así, al amparo de lo señalado en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación, el Ejecutivo Federal señaló diversos beneficios económicos y sociales que esperaba generaría la inclusión del régimen de incorporación fiscal como justificaciones para incluir el régimen de incorporación fiscal en la Ley del Impuesto sobre la Renta que entró en vigor a partir del 1<sup>a</sup> de enero de 2014.

De la misma forma, el Ejecutivo Federal, al otorgar el estímulo fiscal analizado en el presente documento esgrimió como justificación para ello la necesidad de otorgar tal estímulo como un medio para lograr la consecución de los objetivos que se habían planteado al incluir el régimen de incorporación fiscal en la Ley del Impuesto sobre la Renta

Considerando lo anterior, resulta imposible negar que tanto el régimen de incorporación fiscal, como el Decreto del Ejecutivo va encaminado a beneficiar sólo a un sector específico y en consecuencia la inclusión de las disposiciones relevantes a ambos dentro del marco normativo fiscal mexicano resultan en un trato diferenciado.

Sin embargo, de acuerdo con lo señalado por nuestro máximo tribunal, es permisible tal clase de diferenciaciones al otorgar un estímulo puesto que la finalidad de otorgar un determinado estímulo fiscal siempre atiende a fines extra fiscales que por razones naturales atienden a circunstancias específicas de un determinado grupo de contribuyentes y no a la totalidad de ellos.

De lo anterior se desprende que conforme a la interpretación armónica de las disposiciones contenidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la diferenciación que puede hacerse entre distintos contribuyentes que pudiesen derivar en un trato inequitativo no adquieren tal

carácter en la medida en que dicha diferenciación se realice con la finalidad de discernir entre contribuyentes a los cuales por un fin extra fiscal el Estado haya decidido beneficiar mediante el otorgamiento de un estímulo.

En este sentido, resulta claro que la sentencia dictada el 1° de marzo de 2017 por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante la cual resolvió que el beneficio que fue otorgado a determinados contribuyentes conforme a lo señalado en la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013, si bien en principio pareciera otorgar un trato diferenciado a determinados contribuyentes, no viola el principio de igualdad establecido en el artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, validó la conclusión anterior.

Considerando lo anterior, es posible afirmar que tratándose de estímulos fiscales que el poder Ejecutivo establece utilizando la facultad que le concede el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, el control de constitucionalidad que se realiza para determinar si dicho estímulo respecta los principios consagrados en nuestra Constitución se efectúa exclusivamente respecto del apego que tenga el estímulo de que se trate al principio de igualdad. En este sentido, incluso la Suprema Corte de Justicia anteriormente se ha pronunciado en relación con los controles que deben seguirse para garantizar el apego al principio de igualdad<sup>23</sup>:

*“En primer lugar, se precisa que, a fin de salvaguardar la garantía constitucional de igualdad, la norma que rige la distinción en el tratamiento debe ser fundada y motivada, precisándose las consideraciones por las que su autor efectúa la diferenciación, siendo ésta la materia a través de la cual se ejerce el control de constitucionalidad de las actuaciones de la autoridad.*

*En segundo lugar, el núcleo del principio de igualdad queda establecido en términos de la razón suficiente que justifique el trato desigual. El problema queda concentrado, entonces, en la justificación de éste, misma que se efectúa a través de la debida fundamentación y motivación de la disposición de que se trate.*

*Aunado a lo anterior y con la finalidad de lograr un control constitucional más completo, se estima que la existencia de una justificación debe apreciarse en relación con la finalidad y con los efectos de la medida examinada, sin desconocer los principios que generalmente prevalecen en las sociedades democráticas.”*

---

<sup>23</sup> AMPARO EN REVISIÓN 1629/2004. QUEJOSA: \*\*\*\*\*. PONENTE: MINISTRO José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Con base en lo señalado anteriormente, es posible concluir que resulta valido al amparo de los principios establecidos en nuestra Constitución el otorgar un trato diferenciado a contribuyentes que en principio se encuentran en igualdad de circunstancias en la medida en que dicha diferenciación persiga una finalidad legítima, exista una razonable relación entre los medios empleados y la finalidad perseguida y no derive en una violación del principio de igualdad.

## **V. Conclusiones**

La conclusión alcanzada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el asunto analizado en el presente documento en relación con la posible inconstitucionalidad del artículo Séptimo Transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013, se efectuó en apego a las justificaciones bajo las cuales el Ejecutivo Federal está facultado para otorgar cualquier tipo de estímulo fiscal a efecto de a un sector específico.

Así, al resolver el asunto en cuestión, nuestro máximo órgano jurisdiccional concluyó que el otorgamiento de cualquier clase de estímulo e incluso de regímenes fiscales de tributación (v.g. el régimen de incorporación fiscal) conlleva la necesidad de otorgar un trato diferenciado a los contribuyentes a quienes va dirigido el estímulo o el régimen especial.

En efecto, con base en los argumentos expuestos por nuestro máximo tribunal, es posible concluir que el otorgamiento de todo beneficio fiscal en mayor o menor medida transgrede el principio de igualdad. No obstante, el otorgamiento de dicho trato diferenciado entre contribuyentes resulta en apego a los principios constitucionales en la medida en que derive de la necesidad de atender una circunstancia especial y extraordinaria.

En el caso del estímulo objeto del presente análisis, dichas circunstancias especiales, a consideración del Ejecutivo Federal, radicaban en la necesidad de combatir la informalidad en la que tributan muchas de las personas que forman parte de la economía de nuestro país y su inclusión paulatina a la economía formal.

Conforme a lo anterior, es posible concluir que a Juicio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los fines extra fiscales pueden justificar el otorgamiento de un trato diferenciado de individuos o grupos, en situaciones comparables, siempre que se cumpla con ciertas condiciones, entre ellas, que el trato generado por la legislación fiscal sea un medio apto para conducir al objetivo de políticas públicas deseado por el Estado.

En este sentido, es posible afirmar que si bien el otorgamiento de tratos diferenciados entre contribuyentes quienes aparentemente se ubican en un

plano de igualdad resulta indispensable a fin de garantizar la facultad del Ejecutivo Federal a otorgar estímulos fiscales que se consideren necesarios para alcanzar un fin específico o para atender una necesidad específica de un grupo de contribuyentes.

Negar al Ejecutivo Federal la posibilidad de hacer esas diferenciaciones al otorgar un estímulo fiscal, sin duda alguna ocasionaría la imposibilidad por parte de dicho poder de atender situaciones de emergencia y alcanzar objetivos puntuales de política social y económica. A manera de ejemplo, basta suponer que el caso de contribuyentes que hayan sido afectadas de manera directa por un desastre natural como puede ser un huracán. En este supuesto, cuando el Ejecutivo Fiscal pretende otorgar alguna clase de estímulo a estas personas, como pudiera ser la facilidad de no realizar pagos de impuesto sobre la renta por un plazo determinado, a todas luces los contribuyentes afectados requieren ser diferenciados de aquéllos quienes no sufrieron afectación alguna. La imposibilidad de hacer esta diferenciación por parte del Ejecutivo ocasionaría, como ya se señaló, que no fuese posible atender situaciones de emergencia como la planteada anteriormente; otro efecto de esta imposibilidad de diferencias sería que contribuyentes a quienes no se desea otorgar un beneficio, sin requerirlo pudiesen beneficiarse del mismo.

Este último supuesto precisamente cobra relevancia en el caso objeto del estudio realizado en este documento. En efecto, la sentencia dictada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación no solo reconoce el derecho de los contribuyentes del régimen intermedio de beneficiarse del estímulo cuestionado, sino que niega el acceso a dicho beneficio a contribuyentes que por sus circunstancias específicas no requieren de los beneficios del estímulo.

Por ello, es posible prever que el negar al Ejecutivo Federal la posibilidad de hacer diferenciaciones objetivas entre grupos de contribuyentes al momento de decidir otorgar un estímulo pudiese propiciar la interposición de amparos de contribuyentes quienes busquen beneficiarse de estímulos que claramente no van dirigidos a contribuyentes en sus circunstancias, como ocurre en los amparos denominados coloquialmente como “amparo de los envidiosos”.

## **Bibliografía consultada**

Código Fiscal de la Federación.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Constitución de 1857. Con sus Adiciones y Reformas hasta el año 1901

Arrijoa Vizcaino, Adolfo, *Derecho fiscal*, México, Editorial Themis, 2006.

Álvarez Alcalá Alil, *Lecciones de derecho fiscal*, México, Editorial Oxford, 2015.

Pérez Dayán Alberto, *Teoría General del Acto Administrativo*, México, Editorial Porrúa, 2016.

Chevez, Ruíz, Zamarripa y Cía, S.C. "Tópicos fiscales", México, Chevez, Ruíz, Zamarripa y Cía., S.C., 2014.

Durán, Agustín y Flores Paulina, *Estímulos Fiscales y su tratamiento para efectos del impuesto sobre la renta*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2009

Luna

Luna Antonio, *Régimen de incorporación fiscal*, México, Editorial ISEF, 2018.

Ríos, Gabriela, *Notas sobre derecho tributario mexicano*, México, Editorial Porrúa, 2009.

Ríos, Gabriela, *Temas selectos de derecho tributario*, México, Editorial Porrúa, 2008.

Nicolau, Enrique, *Tratado del impuesto sobre la renta*, Editorial Themis, 2013

Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2015). *Informe sobre la situación económica. Cuarto trimestre de 2014*. 5 de septiembre de 2018, de Secretaría de Hacienda y Crédito Público Sitio web: [finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas\\_Publicas/docs/congreso/infotrim/201/ivt/01inf/itinse\\_201404.pdf](http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/congreso/infotrim/201/ivt/01inf/itinse_201404.pdf)

Centro de Estudios de las Finanzas Públicas. (2015). *Régimen de Incorporación Fiscal*. 5 de septiembre de 2018, Centro de Estudios de las Finanzas Públicas Sitio web: [www.cefp.gob.mx/publicaciones/documento/mayo/cepf2015.pdf](http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/documento/mayo/cepf2015.pdf)