



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

APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

TRIBUTARIA A LOS ESTÍMULOS FISCALES

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta

Héctor Miguel Sterling Carrillo

Director de Tesis

Dr. Carlos Espinosa Berecochea

Índice

I. Introducción.....	3
II. Identificación.	4
a) Razones estructurales y no estructurales conforme al criterio adoptado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.	4
b) Estímulo fiscal para las personas físicas del régimen de incorporación fiscal.....	7
c) Razonamientos contenidos en la jurisprudencia 1a./J. 69/2017.....	10
III. Análisis doctrinal.	13
a) Alcance del artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal en relación con los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.....	13
a.i) Equidad tributaria.	15
a.ii) Proporcionalidad tributaria.....	20
b) Principio pro persona.....	24
c) Estímulos fiscales.....	29
c.i) Naturaleza jurídica de los estímulos fiscales.....	29
c.ii) Criterios jurisdiccionales sobre la aplicación de los principios de justicia tributaria a los estímulos fiscales.	37
IV. Análisis sentencia.....	40
V. Conclusiones.	50
VI. Bibliografía.	52

I. Introducción.

En el presente trabajo, se analizará la jurisprudencia emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de rubro: “ESTÍMULOS FISCALES. AL ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO, FRACCIÓN I, DEL DECRETO QUE COMPILA DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES Y ESTABLECE MEDIDAS DE SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2014, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”.

Específicamente, se analizará aquella parte en que nuestro Máximo Tribunal consideró que los principios de proporcionalidad y equidad tributaria no resultaban aplicables al estímulo fiscal analizado, al sostener que no existe una afectación directa a los elementos esenciales o al mecanismo que incide en el aspecto sustancial de la obligación fiscal que genera dicha contribución.

Desde mi punto de vista, nuestro Máximo Tribunal realiza una interpretación restrictiva de lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, en virtud de que reduce sustancialmente los casos en que los gobernados pueden impugnar los estímulos fiscales a la luz de dichos principios, lo que se traduce en una limitación a su derecho fundamental de acceso a la justicia.

Lo anterior, ya que a mi juicio el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal atiende a todos los elementos que inciden en la obligación sustancial de pago de las contribuciones por parte de los contribuyentes, como pudiera ser cuando se incida de manera directa o indirecta en los elementos esenciales de la contribución (sujeto, objeto, base gravable, tasa o época de pago), o bien, otros elementos que incidan en dicha obligación como exenciones o estímulos fiscales.

En esos términos, considero que en nuestro ordenamiento jurídico resulta indispensable la aplicación de los mencionados principios a los estímulos fiscales, como un medio de control que le permita a los gobernados evitar que el Estado otorgue los mismos sin una justificación objetiva, o bien, de manera arbitraria o caprichosa.

II. Identificación.

En el presente apartado, se identificarán los razonamientos vertidos en la jurisprudencia que se analiza en la presente, a través de la cual la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró que los principios de proporcionalidad y equidad tributaria no resultan aplicables al estímulo fiscal para personas físicas del régimen de incorporación fiscal.

Para arribar a tales razonamientos, es importante mencionar que nuestro Máximo Tribunal parte de ciertos criterios que ha adoptado en otros precedentes, como lo son las razones estructurales y no estructurales, por lo que, se considera necesario analizar dichos criterios y aquellos razonamientos que sirvieron de sustento en la jurisprudencia que nos ocupa.

De conformidad con lo anterior, a continuación se desarrolla: a) las razones estructurales y no estructurales conforme al criterio adoptado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; b) el estímulo fiscal para las personas físicas del régimen de incorporación fiscal y; c) los razonamientos que dieron origen a la mencionada jurisprudencia.

a) Razones estructurales y no estructurales conforme al criterio adoptado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

El Pleno de nuestro Máximo Tribunal en la jurisprudencia P.J. 3/2016 (10.a) que se originó al resolver la contradicción de tesis 275/2015, se pronunció en cuanto a si las normas que rigen la condonación de deudas tributarias se rigen por los principios de justicia fiscal establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.¹

Para tales efectos, nuestro Máximo Tribunal se pronunció sobre el criterio que debía prevalecer entre los criterios sostenidos por la Primera Sala al resolver el amparo en revisión 282/2014 y la Segunda Sala al resolver los amparos en revisión 156/2008, 966/2008, 1248/2008, 82/2009 y 169/2009, los cuales se describen brevemente a continuación.

¹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Primera Sala. Jurisprudencia. Tomo XXX, Diciembre de 2009. Tesis 1a./J. 103/2009.

Por una parte, la Primera Sala de nuestro Máximo Tribunal sostuvo que la condonación de deudas fiscales pertenece a los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución y, por consiguiente, deben considerarse como “gastos fiscales”.

Señalando que dichos gastos, se originan por la extinción o disminución de tributos, lo que implica la no obtención de un ingreso público con motivo de la concesión de beneficios fiscales que son otorgados para lograr una política económica o social en una determinada época.

A partir de ello, la Primera Sala consideró que el beneficio consignado en la mencionada condonación no se encuentra sujeto a los principios de justicia tributaria, ya que el Estado de manera excepcional renuncia a hacer efectiva una deuda fiscal por no exigir el pago correspondiente, con el fin de incentivar ciertas actividades o conductas que le permitan cumplir con su obligación constitucional de rectoría económica.

Por otra parte, la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal consideró que si bien la condonación de deudas fiscales deriva de un acto voluntario y unilateral por el que el Estado exime al contribuyente de una obligación adquirida, lo cierto es que incide directamente sobre la obligación material de pago de la contribución y, en consecuencia, resultan aplicables los principios de justicia tributaria.

Lo anterior, al sostener que la condonación de deudas fiscales debe encontrarse sujeta al principio de reserva de ley, en tanto que el legislador es quien debe regular sus aspectos esenciales y requisitos para su procedencia, situación que incide en la desaparición real de la capacidad contributiva del gobernado.

Es importante tomar en cuenta que la Segunda Sala considera que resultan aplicables los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, con la finalidad de evitar un trato discriminatorio o injustificado a los sujetos obligados.

Ahora bien, a continuación se señalan las consideraciones vertidas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la referida contradicción, a partir de las cuales consideró que los principios de justicia tributaria tienen una aplicación estricta en la actividad estatal ya que no cualquier aspecto financiero

tiene que observarlos, sino solamente aquellos que se encuentren referidos a la obligación sustantiva de pago de las contribuciones.

Para tal efecto, el Pleno señaló que los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución derivan de una sanción positiva prevista por una norma de carácter promocional, los cuales han sido considerados como “gastos fiscales” que se originan por la extinción o disminución de tributos, en virtud de que el Estado no obtiene un ingreso público derivado de la concesión de beneficios fiscales para lograr una política económica o social en una época determinada.²

En esos términos, el Pleno consideró que no resultan aplicables los principios de justicia tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, a partir de considerar que la condonación no resulta un ajuste a la estructura, diseño o monto de un impuesto, sino que corresponde a una acción unilateral del Estado para no hacer efectiva la deuda fiscal exigible por renunciar al pago correspondiente.

Cabe mencionar que el Pleno señaló que su otorgamiento no obedece a razones de justicia tributaria, ni *“al ajuste que corresponde para que el gravamen se determine conforme a la capacidad contributiva que dio lugar al establecimiento del tributo”*.

Así, el Pleno de nuestro Máximo Tribunal consideró que debía prevalecer con carácter de jurisprudencia el criterio sostenido por la Primera Sala bajo el rubro de: **“CONDONACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS. LAS NORMAS QUE LA PREVÉN 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.”**³

² Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Primera Sala. Tesis Aislada. Tomo XXXII, Septiembre de 2010. Tesis CVII/2010.

³ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Pleno. Jurisprudencia. Libro 33, Agosto de 2016, Tomo I. Tesis: P./J. 3/2016.

b) Estímulo fiscal para las personas físicas del régimen de incorporación fiscal.

Previo a analizar el contenido del estímulo fiscal que nos ocupa, se considera conveniente analizar de manera breve el régimen fiscal de incorporación fiscal del cual deriva.

El 1° de enero de 2014, se incorporó la Sección II denominada “Régimen de Incorporación Fiscal” ubicada dentro del Título IV “De las Personas Físicas” a la Ley del Impuesto sobre la Renta, a través del cual se modificó el régimen fiscal aplicable a las personas físicas cuyos ingresos deriven de actividades profesionales y empresariales, con el objeto de incentivar la incorporación de ciertos contribuyentes al sistema tributario.

En la exposición de motivos⁴ que dio origen a dicho régimen, se señaló lo siguiente:

- Que se buscaba erradicar la informalidad ocasionada por la facilidad o dificultad en el cumplimiento de pago de contribuciones, mediante la sustitución de los regímenes fiscales intermedios y de pequeños contribuyentes por el de incorporación fiscal, a efecto de que los contribuyentes que se ubiquen en el mismo inicien el cumplimiento de sus obligaciones fiscales con facilidad y, posteriormente, se incorporen al régimen general.
- Que para promover la incorporación a dicho régimen, se otorgarían diversos beneficios a los contribuyentes, como pudieran ser descuentos para efectos del impuesto sobre la renta.
- Que se establecen ciertas condiciones y requisitos que permiten evitar abusos de aquellos contribuyentes que estando en la formalidad trasladen sus unidades de negocio al régimen simplificado, con el ánimo de gozar dichos beneficios.

⁴ Véase la Exposición de Motivos del “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 abroga la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, vigente a partir del 1° de enero de 2014.

En esos términos, en el primer párrafo del artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta⁵, se estableció que las personas físicas que realicen solamente actividades empresariales, enajenen bienes o presten servicios por los que no requieran título profesional, tienen la posibilidad de pagar el impuesto sobre la renta conforme al mencionado régimen, siempre y cuando los ingresos propios de su actividad obtenidos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de dos millones de pesos.

Como fue señalado en la referida exposición de motivos, nuestros legisladores consideraron necesario otorgar diversos beneficios a los contribuyentes, a efecto de facilitar y promover su incorporación al mencionado régimen.

Derivado de lo anterior, 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”, mediante el cual se estableció el artículo Séptimo Transitorio, fracción I que señala textualmente lo siguiente:

“DECRETO QUE COMPILA DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES Y ESTABLECE MEDIDAS DE SIMPLIFICACIÓN

(...)

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

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

Los contribuyentes mencionados en este artículo podrán optar por aplicar el estímulo fiscal a que se refiere esta fracción, siempre que no trasladen al adquirente de los bienes, el receptor de los servicios independientes o a quien se otorgue el uso o goce temporal de bienes

⁵ Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 111.

muebles, cantidad alguna por concepto del impuesto al valor agregado y que no realicen acreditamiento alguno del impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.

(...)"

Del referido artículo, es posible apreciar el estímulo fiscal que fue materia de pronunciamiento en la jurisprudencia que se analiza en la presente, el cual establece lo siguiente:

- Que solamente puede ser utilizado por aquellos contribuyentes que sean personas físicas y realicen actos o actividades con el público general, así como que opten por tributar conforme al régimen de incorporación fiscal en términos de la Sección II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- Que los mencionados contribuyentes podrán optar por aplicar un estímulo fiscal que consiste en una cantidad equivalente al cien por ciento del impuesto al valor agregado que deban pagar con motivo de la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, mismo que será acreditable contra el impuesto al valor agregado que deban pagar por dichas actividades.

Lo anterior, en la medida que dichos contribuyentes: i) no trasladen cantidad alguna por concepto del impuesto al valor agregado al adquirente de los bienes, al receptor de los servicios o a quien se otorgue el uso o goce temporal de bienes muebles y; ii) no realicen algún acreditamiento del impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado en virtud de la importación de bienes o servicios.

Así, en términos generales es posible apreciar que el mencionado estímulo se otorgó a los contribuyentes que sean personas físicas y optaran por tributar bajo el régimen de incorporación fiscal establecido en la Sección II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, consistente en una cantidad equivalente al cien por ciento del impuesto al valor agregado que deba trasladarse en la enajenación de bienes o prestación de servicios, el cual será acreditable contra el mismo impuesto que se deba pagar por tales operaciones, siempre y cuando se cumplan los mencionados requisitos.

c) Razonamientos contenidos en la jurisprudencia 1a./J. 69/2017.

En el presente apartado, se señalan las consideraciones vertidas por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 1a./J. 69/2017 (10a.)⁶, las cuales son materia de análisis de la presente.

A continuación, se transcribe la mencionada jurisprudencia para su pronta referencia:

“Época: Décima Época
Registro: 2015020
Instancia: Primera Sala
Tipo de Tesis: Jurisprudencia
Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación
Libro 46, Septiembre de 2017, Tomo I
Materia(s): Constitucional
Tesis: 1a./J. 69/2017 (10a.)
Página: 87

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

⁶ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Primera Sala. Jurisprudencia. Libro 46, Septiembre de 2017, Tomo I. Tesis: 1a./J. 69/2017 (10a.)

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

Amparo en revisión 776/2015. Corporativo de Servicios El Cid, S.A. de C.V. y otras. 1 de marzo de 2017. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Norma Lucía Piña Hernández. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Monserrat Cid Cabello, Dolores Rueda Aguilar y Víctor Manuel Rocha Mercado.

Amparo en revisión 1028/2015. Merza Administración, S.A. de C.V. 1 de marzo de 2017. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Norma Lucía Piña Hernández. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Monserrat Cid Cabello, Dolores Rueda Aguilar y Víctor Manuel Rocha Mercado.

Amparo en revisión 1031/2015. Abarrotera del Duero, S.A. de C.V. 1 de marzo de 2017. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Norma Lucía Piña Hernández. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Monserrat Cid Cabello, Dolores Rueda Aguilar y Víctor Manuel Rocha Mercado.

Amparo en revisión 1096/2015. Programas Especializados Oceánica, S.A. de C.V. 1 de marzo de 2017. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Norma Lucía Piña Hernández. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Monserrat Cid Cabello, Dolores Rueda Aguilar y Víctor Manuel Rocha Mercado.

Amparo en revisión 761/2015. Nuempresas, S.A. de C.V. 8 de marzo de 2017. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Norma Lucía Piña Hernández. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Monserrat Cid Cabello, Dolores Rueda Aguilar y Víctor Manuel Rocha Mercado.

Tesis de jurisprudencia 69/2017 (10a.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veintitrés de agosto de dos mil diecisiete.

Esta tesis se publicó el viernes 01 de septiembre de 2017 a las 10:10 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 04 de septiembre de 2017, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.”⁷

De la jurisprudencia transcrita y, en la parte que nos interesa, es posible advertir que la Primera Sala de nuestro Máximo Tribunal consideró que los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución derivan de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional.

Tales beneficios pueden ubicarse en los denominados “gastos fiscales”, los cuales se originan por la extinción y disminución de tributos que se traducen en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de su otorgamiento, a efecto de lograr una política económica o social en una época determinada.

Partiendo de lo anterior, la referida Primera Sala consideró que no constituye un ajuste a la estructura, diseño o monto del impuesto al valor agregado el estímulo fiscal descrito en el apartado inmediato anterior, pues a su juicio no afecta

⁷ *Idem.*

directamente a sus elementos esenciales ni al mecanismo que incide en el aspecto sustancial de la obligación fiscal que genera dicho impuesto.

Sin que se óbice para concluir lo anterior, el hecho de que el referido estímulo haga referencia a un acreditamiento, puesto que se otorga a manera de un crédito con el objetivo de que los sujetos del beneficio no paguen el tributo correspondiente durante el ejercicio fiscal de 2014.

De conformidad con lo anterior, la Primera Sala de nuestro Máximo Tribunal consideró que al estímulo fiscal que nos ocupa no le resultan aplicables los principios tributarios de proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

III. Análisis doctrinal.

Para crear mayor claridad sobre la postura que se sostiene en la presente, se considera oportuno analizar lo siguiente: a) alcance del artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal en relación con los principios de proporcionalidad y equidad tributaria; b) principio pro persona y; c) naturaleza jurídica de los estímulos fiscales.

a) Alcance del artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal en relación con los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.

El artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal establece que son obligaciones de los mexicanos “*contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes*”.⁸

Para crear mayor claridad sobre el alcance y contenido de dicha norma constitucional, específicamente, en cuanto a lo que se entiende por el vocablo “contribuir”, se considera conveniente traer a colación lo señalado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México:

“El significado de la palabra “contribuir” empleada en la fracción IV del artículo que es materia de esta nota, es el de cubrir los impuestos

⁸ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 31, fracción IV.

federales, estatales y municipales que fijen las leyes (artículo 2º, fracción I, del Código Fiscal de la Federación). La contribución es la aportación en dinero o en especie que deben al Estado las personas físicas o morales que la ley establece a su cargo. Contribuir vale tanto como pagar conjuntamente con otros sujetos, el tributo que la ley determina, para sufragar los gastos necesarios para el desarrollo adecuado de las funciones que incumben al Estado.

La fracción IV dispone que es deber del mexicano contribuir para el gasto público que demande el cumplimiento de las funciones encomendadas al Estado.”⁹

De la anterior transcripción, es posible advertir que el cumplimiento de la obligación de “contribuir” por parte de los gobernados, goza de un contenido económico que se traduce en el pago en dinero de aquellos montos que sean determinados por nuestros legisladores a través de una contribución.

Ahora bien, Arrijo Vizcaíno señala que del mencionado precepto constitucional, se desprenden los principios en materia tributaria que representan las guías supremas de todo el orden jurídico fiscal, debido a que las normas que integran dicho orden deben reflejarlos y respetarlos en todo momento, de lo contrario, tendría como consecuencia su inconstitucionalidad y, por ende, no contarían con validez jurídica.¹⁰

Los referidos principios consisten en: i) generalidad; ii) obligatoriedad; iii) vinculación con el gasto público; iv) proporcionalidad y equidad y; v) legalidad¹¹; sin embargo, se considera conveniente solamente analizar los principios de proporcionalidad y equidad tributaria para efectos de la presente, a partir de lo siguiente:

⁹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada y concordada por el Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Nacional Autónoma de México. Editorial Porrúa, México 2003, pp. 19-20.

¹⁰ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Vigésimo Primera Edición. Editorial Themis, México, 2012, p. 265.

¹¹ *Ibidem*, pp. 267 y 268.

a.i) Equidad tributaria.

Como fue mencionado, el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal establece diversos principios en materia de justicia tributaria, entre los cuales, se encuentra equidad.

Andrés Serra Rojas considera que la equidad consiste en *“una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o de la conciencia, más que por los mandatos de la justicia o de la ley”*.¹²

Por su parte, Emilio Margáin Manautou señala que una contribución tiene el carácter de equitativo cuando su impacto económico *“sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación”*.¹³

Adicionalmente, José Rivera Pérez Campos señala que *“el elemento de equidad mira fundamentalmente a la generalidad de la obligación. En estos términos, cuando la ley no es general, ya sólo por ello es inequitativa. Por ser general, ya se podrá admitir que goza de caracteres de justicia, precisamente porque no hay excepción ni privilegio. Y este aspecto no encierra problema ajeno a las funciones del juez; pues única y exclusivamente puede examinarse jurídicamente.”*¹⁴

A efecto de complementar lo anterior, resulta conveniente traer a colación lo señalado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en distintas jurisprudencias, a través de las cuales sostiene que el mencionado derecho, implica necesariamente que la distinción en el trato de los contribuyentes esté soportada en una razón objetiva y válida que así lo justifique, de lo contrario, evidenciará la inequidad de la ley.¹⁵

¹² Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, Sexta Edición, Editorial Porrúa, México, 1974, pp. 773 y 774.

¹³ Margáin Manautou, Emilio. La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, pp. 109. San Luis Potosí, S.L.P., 1967.

¹⁴ Rivera Pérez Campos, José. Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, No. 51, Marzo de 1970, pp. 71 a 90.

¹⁵ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Segunda Sala. Jurisprudencia. Tomo XX, Noviembre de 2004. Tesis 2a./J 150/2004. y Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Primera Sala. Jurisprudencia. Tomo XXVI, Julio de 2007. Tesis 1a./J. 102/2007.

Ello, a partir de considerar que un trato diferenciado entre contribuyentes debe contener un motivo razonable e imparcial y, por consiguiente, la distinción en el trato de los contribuyentes debe estar soportada en una razón objetiva y válida que así lo convalide.

En caso de que exista una distinción en el trato de contribuyentes, debe encontrarse soportada en una razón objetiva y válida que así lo justifique, sin que represente una interpretación arbitraria, como ha sido señalado en las jurisprudencias anteriormente mencionadas.

En relación con lo anterior, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en las jurisprudencias 46/2005¹⁶ y 28/2007¹⁷, que si las causas que justifiquen un trato desigual se plasman en fines extrafiscales, éstos deben ser reflejados en la ley o en los documentos legislativos que le originaron.

Por su parte, el Pleno de nuestro Máximo Tribunal al resolver la contradicción de tesis 32/2006-PL que dio origen a la tesis P. XXXIII/2007, consideró que los fines extrafiscales, como justificación del trato desigual entre contribuyentes, deben identificarse fácilmente, así como desprenderse con claridad del propio texto legal, con independencia que no exista un pronunciamiento en el proceso legislativo que dio origen a la norma.¹⁸

De conformidad con dichos criterios, es posible advertir que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ya sea funcionando en Pleno o en Sales, ha concluido que los fines extrafiscales, pueden derivarse de la exposición de motivos, del proceso legislativo, o de una interpretación no complicada del propio precepto legal.

Sin embargo, el tratamiento desigual entre contribuyentes siempre debe atender a una razón objetiva y contundente que debe estar orientada a que los fines extrafiscales sean considerados útiles para el desarrollo armónico del país.

¹⁶ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Primera Sala. Jurisprudencia. Tomo XXI, Mayo de 2005. Tesis 1a./J 46/2005.

¹⁷ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Primera Sala. Jurisprudencia. Tomo XXV, Mayo de 2007. Tesis 1a./J 28/2007.

¹⁸ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Pleno. Tesis Aislada. Tomo XXVI, Diciembre de 2007. Tesis P. XXXIII/2007.

Para tales efectos, es importante tomar en consideración lo señalado por el Pleno de nuestro Máximo Tribunal en el criterio de rubro: **“CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.”**¹⁹, en donde considera que la existencia de un fin extrafiscal como “justificante” de un trato discriminatorio, debe respetar el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

De lo hasta aquí expuesto, es posible concluir que tanto en la doctrina como en los mencionados criterios, se considera que el principio de equidad tributaria, implica esencialmente la igualdad de trato de la disposición fiscal a los sujetos pasivos que se encuentran en las mismas circunstancias, así como que la ley impositiva trate desigualmente a quienes guarden una situación desigual.

Lo anterior, se traduce en que a iguales presupuestos de hecho deban corresponder las mismas consecuencias jurídicas, a efecto de evitar un trato discriminatorio entre situaciones de la misma naturaleza, sin que se puedan establecer desigualdades y, en caso de que exista una distinción en el trato de contribuyentes, debe encontrarse soportada en una razón objetiva y válida que lo justifique.

De igual manera, es posible concluir que cuando exista una distinción en el tratamiento fiscal de contribuyentes ubicados en igualdad de circunstancias frente al supuesto legal, debe estar contenido en la norma legal conducente, en las exposiciones de motivos, o bien, cualquier etapa del procedimiento de su formación, con la finalidad de generar seguridad jurídica a los contribuyentes que reciben un trato desigual.

Ahora bien, en virtud de que los impuestos tienen una naturaleza jurídica distinta a los estímulos fiscales, sin que se pierda de vista que estos últimos pueden incidir en los primeros, resulta conveniente analizar las consideraciones vertidas por nuestro Máximo Tribunal en algunos criterios que considero relevantes, a partir de los cuales se analizan dichos estímulos a la luz del principio de equidad tributaria.

¹⁹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Pleno. Tesis Aislada. Tomo X, Diciembre de 1999. Tesis P. CIV/99.

Al respecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 1a. CLIX/2012 (10a.) consideró que el estímulo fiscal denominado “Del fomento al primer empleo” regulado por los artículos 229 a 238 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, debe analizarse conforme al principio de equidad tributaria.²⁰

Lo anterior, en virtud de que opera a través de la deducción que el patrón podrá efectuar sobre sus ingresos gravables cuando cumpla con los requisitos legales correspondientes, por lo que resulta una figura sustractiva auxiliar en la configuración de la base gravable del impuesto sobre la renta, al incidir en su cálculo y determinación.

En relación con dicho estímulo, la referida Primera Sala emitió la tesis 1a. CLX/2012 (10a.), a través de la cual consideró que el hecho de que el referido estímulo establezca un tratamiento diferenciado a sujetos que se ubican en una misma situación de hecho no resulta violatorio del mencionado principio.²¹

Ello, a partir de considerar que la distinción entre patrones que pueden acceder a la deducción y aquellos que no tienen derecho a ese beneficio, es justificada de manera objetiva y razonable, en atención a que los fines extrafiscales de la norma tienen como finalidad crear nuevos empleos y al primer empleo, así como incorporar al mercado formal a ciertos trabajadores, por lo que no se puede aplicar dicho beneficio a los contribuyentes que no lleven a cabo tales incentivos de política pública.

Es importante tomar en consideración que nuestro Máximo Tribunal construyó sus razonamientos, a partir de considerar que el legislador se encuentra facultado y obligado a crear categorías o clasificaciones de contribuyentes que no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, sino que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el trato diferenciado entre ambas categorías y, que respondan a fines económicos, sociales, de política fiscal o incluso extrafiscales.

²⁰ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Primera Sala. Tesis Aislada. Libro XI, Agosto de 2012, Tomo 1. Página 483. Tesis 1a. CLIX/2012.

²¹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Primera Sala. Tesis Aislada. Libro XI, Agosto de 2012, Tomo I. Página 484. Tesis 1a. CLIX/2012.

Por otra parte, la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal mediante jurisprudencia 2a./J. 60/2018 (10a.) consideró que el estímulo fiscal otorgado a las empresas maquiladoras consistentes en una “deducción adicional” de los pagos realizados que, a su vez constituyan ingresos exentos al trabajador, no resulta violatorio al principio de equidad tributaria.²²

Lo anterior, al sostener que no se genera un trato diferenciado e injustificado entre contribuyentes que llevan a cabo operaciones de maquila conforme a un régimen especial de la Ley del Impuesto sobre la Renta respecto aquellos que las realizan conforme al régimen general de personas morales, al no ser sujetos comparables por existir diferencias sustantivas en la forma de tributar y calcular la utilidad fiscal.

Por otra parte, la Primera Sala mediante jurisprudencia 1a./J. 20/2018 (10a.) señaló que el beneficio de deducción inmediata de la inversión de bienes nuevos de activo fijo otorgado a las empresas de menor escala y quienes inviertan en la creación y ampliación y en equipo utilizado en el sector energético, en relación con los demás contribuyentes que hayan adquirido dichos bienes, no contraviene el principio de equidad tributaria.²³

Ello, al considerar que no requiere una motivación forzada dicho trato diferenciado, sino que el estudio distintivo debe ser laxo respecto a las razones expuestas por el legislador para el otorgamiento del referido beneficio, con el objetivo de respetar su libertad de configuración legislativa.

En esos términos, nuestro Máximo Tribunal sostuvo que el legislador en uso de sus facultades otorgadas por los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Federal, se encuentra en posibilidad de establecer de forma restringida en cuanto al tiempo y a ciertos sectores el mencionado beneficio y, por consiguiente, resulta una justificación válida.

²² Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Segunda Sala. Jurisprudencia. Libro 55, Junio de 2018, Tomo II. Tesis 2a./J. 60/2018.

²³ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Primera Sala. Jurisprudencia. Libro 52, Marzo de 2018, Tomo I. Tesis 1a. /J. 20/2018.

Así, es posible apreciar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya se ha pronunciado sobre distintos estímulos fiscales a la luz del principio de equidad tributaria, consagrado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

a.ii) Proporcionalidad tributaria.

Como fue señalado, el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal establece diversos principios en justicia tributaria, entre los cuales, se encuentra el de proporcionalidad.

En relación con el mencionado principio, Adam Smith citado por Arrijoa Vizcaíno señala que *“los vasallos de cualquier Estado (...) deben contribuir al sostenimiento del Gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sean la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición”*.²⁴

Por su parte, Sánchez Gil considera que el principio de proporcionalidad consiste: *“en que toda providencia de autoridad restrinja el alcance de derecho fundamental –u otro principio constitucional. Sólo en la medida estrictamente indispensable para alcanzar un fin constitucionalmente lícito, de conformidad con la prohibición de exceso en el ejercicio del poder, inherente al Estado constitucional; así que es un criterio que sirve para determinar si la intervención legislativa en un derecho fundamental es legítima o no”*.²⁵

Por otra parte, Cárdenas Gracia señala que el principio de proporcionalidad *“se refiere al examen de la relación entre los medios y los fines del acto normativo”*.²⁶

En el derecho alemán, Mariano Sapag señala que los Tribunales Federales lo han considerado como un *“principio constitucional en virtud del cual la intervención pública ha de ser ‘susceptible’ de alcanzar la finalidad perseguida, ‘necesaria’ o*

²⁴ Smith, Adam. Investigación de la Naturaleza y causas de la Riqueza de las Naciones. Libro V, Tomo II, página 411. Publicaciones Cruz O. México, 1978, p. 409. Citado por Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Vigésimo Primera Edición. Editorial Themis, México, 2012, p. 231.

²⁵ Sánchez Gil, Rubén: El principio de proporcionalidad, Universidad Autónoma de México, México, 2007, pp. 13 y 14.

²⁶ Cárdenas Gracia, Jaime. La argumentación como derecho. Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2006. p. 218.

*imprescindible al no haber otra medida menos restrictiva de la esfera de libertad de los ciudadanos (es decir, por ser el medio más suave y moderado entre todos los posibles –ley del mínimo intervencionismo-) y ‘proporcional’ en sentido estricto, es decir, ‘ponderada’ o equilibrada por derivarse de aquellas más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes, valores o bienes en conflicto, en particular sobre los derechos y libertades”.*²⁷

Incluso, Gloria P. Lopera Mesa ha señalado que el principio de proporcionalidad tiene una función argumentativa que permite interpretar los derechos humanos en un caso concreto, ya que: *“los Tribunales Constitucionales suelen emplear una estructura argumentativa que se conoce como el principio de proporcionalidad, en virtud del cual la intervención del legislador en derechos fundamentales podrá considerarse válida siempre y cuando: 1) persiga un fin constitucionalmente legítimo; 2) constituya un medio idóneo para alcanzarlo; 3) sea necesaria, al no existir otro medio menos lesivo e igualmente apto para alcanzar la misma finalidad; 4) exista proporcionalidad entre los sacrificios y los beneficios que se obtienen con la medida legislativa.”*²⁸

Adicionalmente, Neurmark considera que el principio de proporcionalidad *“contempla la situación tributaria de las personas, bien entendido que exclusivamente de las personas físicas, y se da por supuesto que por el hecho de imponer a cada sujeto pasivo individual unas cargas fiscales en proporción a su capacidad de pago, se ha garantizado simultáneamente que también la distribución interindividual del gravamen tributario cumple nuestro postulado”*.²⁹

Continúa señalando que *“admitido esto, cabe decir que el principio de determinación y distribución de las cargas fiscales según la capacidad individual de pago de los sujetos pasivos exige que las cargas fiscales imputables en conjunto al individuo se estructuren de manera tal que, después de tener en cuenta todos los factores*

²⁷ Sapag, Mariano A. El principio de proporcionalidad y de razonabilidad como límite constitucional al poder del Estado: un estudio comparado. Diakón. Universidad de la Sabana, Colombia. Vol. 22, núm. 17. Diciembre, 2008, p. 162.

²⁸ Lopera Mesa, Gloria Patricia. Principio de proporcionalidad y control de constitucionalidad de las leyes penales” en Carbonell, Miguel, El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Ecuador, 2008, p.272.

²⁹ Neumark, Fritsz. Principios de la imposición. Segunda Edición. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994, p.150.

*personales de importancia para los indicadores de la capacidad impositiva, reflejan la relación existente entre las capacidades individuales de pago y, en consecuencia, que las pérdidas ocasionadas al individuo por la imposición, en cuanto a sus disponibilidades económicas-financieras, puedan ser consideradas como igualmente onerosas en términos relativos.”*³⁰

Para complementar lo anterior, resulta conveniente traer a colación lo señalado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, quien ha establecido que el principio de proporcionalidad tributaria consiste en que los sujetos pasivos contribuyan al gasto público de acuerdo a su capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.³¹

De igual manera, el referido Pleno ha reconocido que a fin de analizar la proporcionalidad de una contribución, es necesario atender a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, particularmente la relacionada con el objeto del impuesto.³²

De lo hasta aquí expuesto, es posible apreciar que el principio de proporcionalidad tributaria constituye una salvaguarda para los contribuyentes y, a su vez, un límite al legislador en el establecimiento de las contribuciones, es decir, para un contribuyente la proporcionalidad consiste en que la ley le permita contribuir a los gastos públicos acorde con su capacidad para hacerlo.

Es decir, el derecho fundamental de proporcionalidad persigue que las contribuciones deban ser enteradas a elementos objetivos y reales que provoquen que se tribute justamente.

Ahora bien, en virtud de que los impuestos tienen una naturaleza jurídica distinta a los estímulos fiscales, sin que se pierda de vista que estos últimos pueden incidir en los primeros, resulta conveniente analizar las consideraciones emitidas por nuestro

³⁰ *Idem*, p.151.

³¹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Pleno. Jurisprudencia. Volumen 199-204, Primera Parte. Página 144.

³² Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Pleno. Jurisprudencia. Tomo X, Noviembre de 1999. Página 22.

Máximo Tribunal en algunos criterios, en donde se analizan dichos estímulos a la luz del principio de proporcionalidad tributaria.

A ese respecto, la Primera Sala de nuestro Máximo Tribunal en la tesis 1a. CLXXXIII/2011 analizó un subsidio fiscal que se integraba en la tarifa del impuesto sobre la renta conforme al principio de proporcionalidad tributaria.³³

En dicho criterio, la referida Primera Sala consideró que el hecho de que se haya unificado la proporción para el subsidio fiscal en una sola proporción global aplicable a todas las categorías de trabajadores, sin atender al monto de ingresos gravados y exentos por previsión social percibidos por ellos, no resultaba violatorio al mencionado principio.

Lo anterior, al considerar que, por una parte, la capacidad contributiva de cada trabajador se determina por los ingresos que percibe, gravados o exentos, al representar una afectación positiva en su patrimonio, sin que el referido subsidio perjudique la misma ya que es un beneficio otorgado a éste por razones de políticas económicas y, por otra, la naturaleza del referido subsidio no constituye una contribución a cargo de los patrones o trabajadores, sino que consiste en un estímulo fiscal soportado por el Estado.

Por otra parte, la referida Primera Sala en la tesis 1a. CCXIV/2005 analizó la mecánica para el cálculo de un subsidio acreditable, a través de la cual se permitía aplicar éste contra el impuesto sobre la renta a cargo de los trabajadores, a la luz del principio de proporcionalidad tributaria.³⁴

La mencionada mecánica implicaba que se tomaban en cuenta los gastos efectuados por el patrón respecto a los servicios de comedor, comida y transporte, al repercutir materialmente en la base gravable del referido impuesto, en la medida en que se traducen en un ingreso para el trabajador que disfrutó de esos beneficios, teniendo como consecuencia que esa proporción del ingreso deba disminuirse del subsidio.

³³ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Primera Sala. Tesis Aislada. Libro I, Octubre de 2011, Tomo 2. Tesis: 1a. CLXXXIII/2011 (9a.).

³⁴ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Primera Sala. Tesis Aislada. Tomo XXIII, Enero de 2006. Tesis Tesis: 1a. CCXIV/2005.

Sobre el particular, la Primera Sala de nuestro Máximo Tribunal consideró que no se contraviene el principio de proporcionalidad, pues en todo caso cada trabajador debe pagar el tributo tomando como base el ingreso realmente percibido, motivo por el cual se concedió el estímulo a los trabajadores asalariados, en virtud de su nivel de ingreso pero tomando en cuenta las prestaciones que reciban de sus patrones.

En ese sentido, la referida Primera Sala señala que la intención del legislador no fue favorecer a todos los trabajadores en la misma proporción, sino que el beneficio del subsidio fuera proporcionalmente mayor para los trabajadores con menos ingresos y, en consecuencia, menor para aquellos trabajadores con mayores ingresos.

Así, es posible apreciar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya se ha pronunciado sobre distintos estímulos fiscales a la luz del principio de proporcionalidad tributaria, consagrado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

b) Principio pro persona.

Con motivo de la entrada en vigor de la reforma constitucional de derechos humanos en 2011, el Estado mexicano puso como uno de sus objetivos principales la protección y garantía de los referidos derechos reconocidos en nuestra Constitución Federal y Tratados Internacionales suscritos por nuestro país.

Derivado de ello, se incorporó a nuestro ordenamiento constitucional el principio pro persona, a través del cual se establecen ciertas bases que dieron lugar a un replanteamiento del ordenamiento jurídico mexicano al concebir de una nueva manera los derechos humanos.

En relación con el mencionado principio, resulta conveniente traer a colación lo señalado por Rodolfo E. Piza Escalante en uno de sus votos como juez de la Corte Interamericana sobre Derechos Humanos, en donde consideró que: *“un criterio fundamental que (...) impone la naturaleza misma de los derechos humanos, la cual*

*obliga a interpretar extensivamente las normas que los consagran o amplían y restrictivamente las que los limitan o restringen”.*³⁵

Por su parte, Mónica Pinto considera que el principio pro persona consiste en “*un criterio hermenéutico que informa todo el derecho de los derechos humanos, en virtud del cual se debe acudir a la norma más amplia, o a la interpretación extensiva, cuando se trata de reconocer derechos protegidos e, inversamente, a la norma o a la interpretación más restringida cuando se trata de establecer restricciones permanentes al ejercicio de los derechos o su suspensión extraordinaria. Este principio coincide con el rango fundamental del derecho de los derechos humanos, esto es, estar siempre a favor del hombre*”.³⁶

A ese respecto, el artículo 1° de la Constitución Federal establece que “*las normas de derechos humanos deberán interpretarse de conformidad con esta Constitución y los tratados internacionales en la materia, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia*”.

Adicionalmente, nuestro Máximo Tribunal y Tribunales Colegiados en distintos criterios han señalado que para determinar la correcta interpretación de las normas, cuando éstas puedan tener una o varias interpretaciones, se debe determinar aquella que no violentaría los derechos fundamentales de los contribuyentes.³⁷

³⁵ “Opinión Separada del Juez Rodolfo E. Piza Escalante”, en Corte Interamericana sobre Derechos Humanos, Exigibilidad del Derecho de Rectificación o Respuesta (arts. 14.1, 1.1 y 2 Convención Americana sobre Derechos Humanos). Opinión Consultiva oc-7/86 del 29 de agosto de 1986, seria A, núm. 7, párr. 36.

³⁶ Pinto, Mónica. “El principio pro homine. Criterios de hermenéutica y pautas para la regulación de los derechos humanos”, citado por Martín Abregú y Christian Courtis (comps.). La aplicación de los tratados sobre derechos humanos por los tribunales locales. Buenos Aires. Centro de Estudios Legales y Sociales/Editores del Puerto. 1997.

³⁷ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Segunda Sala. Jurisprudencia. Tomo XXXII, Diciembre de 2010. Tesis: 2a./J. 176/2010.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Primera Sala. Tesis Aislada. Tomo XXVIII, Noviembre de 2008. Tesis: 1a. LXX/2008.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Pleno. Tesis Aislada. Tomo XXVII, Febrero de 2008. Tesis: P. IV/2008.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tribunales Colegiados de Circuito. Tesis Aislada. Tomo XXII, Agosto de 2005. Tesis: I.4o.A. J/41.

En relación con lo anterior, es posible apreciar que la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal consideró que, a efecto de salvaguardar la supremacía constitucional y el orden jurídico, los órganos jurisdiccionales deben optar por aquella interpretación de la que derive un resultado acorde con la Constitución Federal, por lo que en caso de que la norma secundaria admita dos o más entendimientos posibles, se debe optar por aquella interpretación mediante la cual sea factible preservar la constitucionalidad de la norma.

En este sentido, se puede apreciar que tanto nuestro Máximo Tribunal como nuestros Tribunales Federales, han sostenido que a efecto de garantizar la eficacia jurídica de la Constitución, todos aquellos asuntos sometidos a su conocimiento deben ser resueltos tomando en consideración la fuerza normativa superior de que gozan las previsiones de la Constitución Federal, debiendo atender a la interpretación que debe prevalecer tomando como base el contenido de los imperativos constitucionales.

Asimismo, se desprende que nuestros Tribunales Federales han sostenido el criterio fijado por ese Máximo Tribunal en el sentido de que cuando una ley admita dos o más interpretaciones que sean diferentes u opuestas, debe recurrirse a la “interpretación conforme” a la Constitución Federal, misma que debe prevalecer como la interpretación válida, eficaz y funcional, es decir, de entre varias interpretaciones posibles siempre debe prevalecer la que mejor se ajuste a las exigencias constitucionales dado que es la normatividad de mayor jerarquía y que debe regir sobre todo el sistema normativo del país.

Cabe señalar que a partir de la reforma constitucional al artículo 1° Constitucional, los jueces están obligados a preferir entre las diversas interpretaciones que puedan suscitarse respecto de una norma fiscal, aquella que sea acorde o conforme con la Constitución y en los Tratados Internacionales en materia de derechos humanos, y que sea más benéfica al gobernado, principio pro persona.

En ese sentido, es posible advertir que todas las autoridades del país deberán estarse a aquella interpretación que sea acorde con la Constitución y Tratados Internacionales que otorgue el beneficio más amplio al gobernado, principio denominado pro persona.

Estos mandatos contenidos en el artículo 1º Constitucional deben leerse junto con lo establecido por el diverso artículo 133 de la Constitución Federal para determinar el marco dentro del que debe realizarse este control de constitucionalidad, lo cual claramente será distinto al control concentrado que tradicionalmente operaba en nuestro sistema jurídico.³⁸

Así las cosas, en la función jurisdiccional, como está indicado en la última parte del artículo 133, en relación con el artículo 1º, los jueces están obligados a preferir los derechos humanos contenidos en la Constitución Federal y en los Tratados Internacionales, aún a pesar de las disposiciones en contrario establecidas en cualquier norma inferior, circunstancia que ha sido corroborada por nuestro Máximo Tribunal.³⁹

Al respecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluyó que este tipo de interpretación por parte de los jueces del país presupone realizar tres pasos⁴⁰, mismos que consisten en los siguientes:

a) *Interpretación conforme en sentido amplio*: se traduce en que los jueces del país y todas las autoridades del Estado mexicano, deben interpretar el orden jurídico a la luz y conforme a los derechos humanos establecidos en la Constitución Federal y en los Tratados Internacionales suscritos por nuestro país, de tal manera que se favorezca en todo momento a las personas la protección más amplia.

b) *Interpretación conforme en sentido estricto*: se traduce en que cuando existan varias interpretaciones jurídicamente válidas, los jueces deben preferir aquélla que hace a la ley acorde a los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los Tratados Internacionales suscritos por nuestro país, a efecto de evitar incidir o vulnerar dichos derechos.

c) *Inaplicación de la ley cuando las alternativas anteriores no son posibles*.

³⁸ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 133.

³⁹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Pleno. Tesis Aislada. Libro III, Diciembre de 2011, Tomo 1. Tesis: P. LXVII/2011(9a.).

⁴⁰ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Pleno. Tesis Aislada. Libro III, Diciembre de 2011, Tomo 1. Tesis: P. LXIX/2011 (9a.).

En relación con el mencionado criterio, los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación señalaron que no se afecta o rompe con la lógica de los principios de división de poderes y federalismo, sino que fortalece el papel de los jueces al ser el último recurso para asegurar la primacía y aplicación efectiva de los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los Tratados Internacionales suscritos por nuestro país.

Para ejemplificar lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver un amparo directo en revisión, realizó un análisis *ex officio* en el que constató que no obstante existían dos interpretaciones de una norma fiscal, debía prevalecer aquella que otorgaba un mayor beneficio al contribuyente (principio pro persona) y que era acorde con las garantías fundamentales consagradas en nuestra Constitución Federal, resolviendo otorgar el amparo y protección de la Justicia Federal solicitado por el quejoso.

En efecto, la Primera Sala de nuestro Máximo Tribunal en sesión de 7 de marzo de 2012, al resolver el amparo directo en revisión 2293/2011, en relación a un supuesto consentimiento en el momento procesal de impugnación de cantidades susceptibles de devolución, con motivo de haber recurrido la resolución administrativa por virtud de la cual el fisco Federal señalaba los motivos y razones por las que procedía su devolución parcial sin actualización e intereses.

Ello, ya que a criterio de la Sala y de un Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito era a partir del depósito de cantidades parcialmente devueltas al quejoso que debía computarse el plazo para su impugnación, y no así hasta la emisión de la resolución administrativa por escrito en la que la autoridad fiscal fundamentaba y motivaba su proceder.

En este sentido, la Primera Sala de nuestro Máximo Tribunal resolvió que, aun suponiendo que un depósito bancario pudiese considerarse un acto administrativo susceptible de impugnación, como lo sostuvo el Tribunal Colegiado, lo cierto es que dicha interpretación es la menos favorable para el contribuyente y, por lo tanto, contraviene el artículo 1º constitucional vigente que dispone que todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Asimismo, la Primera Sala resolvió que bajo el principio de interpretación conforme establecida en el artículo 1° de la Constitución Federal, la interpretación realizada por el Tribunal Colegiado no puede ser la adecuada, porque restringe irrazonablemente el derecho del contribuyente para interponer los medios de defensa que correspondan, debiendo prevalecer aquella interpretación pro persona, es decir, aquella interpretación que favorezca a la persona con la protección más amplia.

De lo hasta aquí expuesto, es posible apreciar que tanto nuestro Máximo Tribunal como Tribunales Federales han señalado que al momento de interpretar las normas legales, se deberá realizar conforme a los derechos fundamentales establecidos en la Constitución y en los Tratados Internacionales, otorgando a los gobernados la protección más amplia, y en caso de existir diferentes interpretaciones, se deberá preferir la que vaya acorde a los derechos humanos y que sea más beneficiosa para la persona.

c) Estímulos fiscales.

En el presente apartado, se desarrollará lo siguiente: i) naturaleza jurídica de los estímulos fiscales y; ii) criterios sobre la aplicación de los principios de justicia tributaria a los estímulos fiscales.

c.i) Naturaleza jurídica de los estímulos fiscales.

El artículo 25 de la Constitución Federal otorga al Estado la rectoría del desarrollo nacional para que éste sea integral y sustentable, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, que permitan el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales.⁴¹

La referida norma constitucional continúa señalando que el Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general, así como que al desarrollo económico nacional concurrirán, con responsabilidad social, el

⁴¹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 25.

sector público, el sector social y el sector privado, para impulsar y organizar las áreas prioritarias del desarrollo.

De igual manera, en dicha disposición se señala que bajo criterios de equidad social, productividad y sustentabilidad se apoyará e impulsará a las empresas de los sectores social y privado, sujetándolos a las modalidades que dicte el interés público y al uso, en beneficio general, de los recursos productivos, así como que ley alentará y protegerá la actividad económica que realicen los particulares, proveyendo lo necesario para su desarrollo.

En esos términos, es posible apreciar que el referido artículo 25, constituye el fundamento constitucional para que los legisladores lleven a cabo la implementación de diversos instrumentos jurídicos, ya sean administrativos o financieros, que les permitan alentar la actividad económica del Estado, como pudieran ser los estímulos fiscales.

Por otra parte, resulta relevante para efectos de los estímulos fiscales lo dispuesto por el artículo 28 de la Constitución Federal, a través del cual se establece que en el Estado Mexicano se encuentran prohibidas las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que dispongan las leyes.

La referida norma constitucional señala que se podrán otorgar subsidios a actividades prioritarias, en la medida en que sean generales, de carácter temporal y no afecten de manera sustancial las finanzas del Estado Mexicano, para lo cual este último vigilará su aplicación y evaluará sus resultados.

Por lo que hace a la prohibición de exenciones, Carrasco Iriarte señala que fue interpretada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el sentido de que: *“los términos y condiciones que fijan las leyes sólo puede referirse a los casos en los cuales se trata de favorecer los intereses de determinadas personas; además, establece un verdadero privilegio no cuando, por razones de interés social o económico, se exceptúa de pagar impuestos a una categoría de personas por medio de leyes que tienen un carácter general”*.⁴²

⁴² Carrasco Iriarte, Hugo, Derecho Fiscal Constitucional, México, Oxford University Press, 2007, p.139.

Es importante resaltar que en dicha norma, se establecen las características esenciales que deben seguir los subsidios, a saber: a) la posibilidad de que sean otorgados a actividades prioritarias; b) deben ser generales y temporales, por lo que no pueden ser permanentes; c) no deben representar una carga onerosa para el Estado y; d) este último debe vigilar su aplicación y llevar a cabo evaluaciones sobre los resultados obtenidos con motivo de su implementación.

De conformidad con lo anterior, es posible advertir que la normatividad constitucional, asemeja los estímulos fiscales a los subsidios, ya que los lineamientos constitucionales coinciden con las características doctrinales que se señalan a continuación.

Para tales efectos, se considera necesario realizar un análisis de las exenciones en el pago de las contribuciones y de los subsidios, al ser el primero el género y el segundo su especie, con el objeto de apreciar la naturaleza jurídica de los estímulos fiscales de conformidad con los postulados doctrinales.

A ese respecto, Margáin Manautou citado por Arrijo Vizcaíno señala que *“la exención en el pago de los tributos o contribuciones se define como aquella figura jurídico-tributaria por virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones gravables por razones de equidad, de conveniencia o de política económica”*.⁴³

Los elementos que se desprenden de la mencionada definición son analizados por Arrijo Vizcaíno de la siguiente manera:

- La exención consiste en una figura jurídica tributaria, lo que tiene como consecuencia que se presentan dentro del marco de la relación tributaria, esta última entendiéndose como el vínculo en el que un sujeto pasivo (contribuyente) se encuentra obligado a cubrir determinadas prestaciones pecuniarias a favor del sujeto activo (fisco Federal).

⁴³ Margáin Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. p. 315. Citado por Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Vigésimo Primera Edición. Editorial Themis, México, 2012, p. 593.

Asimismo, se señala que solamente pueden existir cuando sea creada de manera previa y expresamente establecida en una disposición legal al derivar de la mencionada relación.

- La exención tiene como principal efecto que se lleve a cabo la eliminación de la regla general de causación de ciertos hechos o situaciones que de otra manera resultarían gravables.

- El fin que persigue la exención, consiste en otorgar a determinadas personas algún beneficio económico, lo que tiene como consecuencia que se ubiquen en una situación de privilegio.⁴⁴

Por otra parte, Giannini citado por Sergio F. De la Garza señala que distintos motivos pueden originar que el legislador declare exentos ciertos hechos imponible de los impuestos “*dada la delimitación del presupuesto que la ley señala como normal, quedarían sometidos a aquél*”, los cuales son conocidos como exenciones objetivas.⁴⁵

Según Jarach las mencionadas exenciones son “*hechos que entran en la definición legal del supuesto de la imposición, o sea, del hecho imponible, y que el legislador excluye de la imposición*”.⁴⁶

A partir de ello, Sergio F. de la Garza considera que las exenciones objetivas pueden configurarse de la siguiente manera: a) cuando la magnitud o el valor del hecho imponible se encuentran debajo de cierto límite que produce una insignificancia económica; b) cuando se pretenda lograr una aplicación más equitativa del impuesto y; c) cuando el legislador desea excluir de la imposición ciertas circunstancias.⁴⁷

⁴⁴ *Ibidem*, pp. 594-595.

⁴⁵ Giannini A.E. Elementi Di Diritto Finanziario, p.50. Citado por De la Garza, Sergio F. Derecho Financiero Mexicano, Décimo Octava Edición, Editorial Porrúa, México, 2000, p. 446.

⁴⁶ Jarach, D. Curso. p. 205. Citado por De la Garza, Sergio F. Derecho Financiero Mexicano, Décimo Octava Edición, Editorial Porrúa, México, 2000, p. 446.

⁴⁷ *Ibidem*, p. 446.

De lo hasta aquí expuesto, es posible concluir que el legislador otorga las exenciones fiscales a determinadas personas, como un privilegio económico a su favor, a efecto de que no se encuentren ubicadas en ciertos hechos generadores de la obligación tributaria que conlleven a la causación de un impuesto, ya sea por razones de equidad, de conveniencia o política económica.

Es decir, las mencionadas exenciones tienen la intención de promocionar o incentivar conductas encaminadas a la protección de algún bien constitucional por parte del Estado, siendo necesario para su aplicación que, al supuesto normativo contemplado en una disposición legal y a sus efectos nacidos de la realización del hecho generador de la obligación tributaria, se contrarresten por virtud de otra disposición legal en la que se restrinja su carga tributaria.

Ahora bien, Arrijoa Vizcaíno señala que los subsidios se encuentran dentro de las exenciones, al ser los primeros una variación de estas últimas, en virtud de que ambas figuras jurídicas se encuentran encaminadas a eliminar la regla general de causación de ciertas contribuciones a favor de determinadas personas.⁴⁸

El mencionado autor considera que las exenciones se caracterizan por: i) constituir una excepción a la regla general de causación y; ii) proporcionar a sus beneficiarios la eliminación total de la carga o gravamen económico que pudiera originarse de los tributos que se les está exceptuando.⁴⁹

Por lo que hace a los subsidios, Arrijoa Vizcaíno señala que *“la eliminación de la regla general de causación es solamente parcial. Dicho en otras palabras, se reduce la carga tributaria pero no se elimina en su totalidad”*.⁵⁰

En relación con las figuras jurídicas de exenciones y subsidios, Margáin Manautou citado por Arrijoa Vizcaíno⁵¹ señala los criterios más importantes para su clasificación, los cuales se describen a continuación:

⁴⁸ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Vigésimo Primera Edición. Editorial Themis, México, 2012, p. 598-599.

⁴⁹ *Ibidem*, p. 598.

⁵⁰ *Ibidem*, p. 599.

⁵¹ *Ibidem*, pp. 599-601.

- Objetivos y subjetivos: Los primeros se establecen en función de ciertas cualidades y características de la actividad económica, mientras que los segundos atienden a ciertas cualidades y características del sujeto beneficiado.

- Permanentes y transitorios: Los primeros están en vigor por tiempo indefinido o subsisten mientras no son modificados por la disposición legal que los otorgue y en los segundos se señala la duración que tendrán en la disposición legal.

- Absolutos y relativos: Los primeros serían las exenciones al eliminar de manera total la carga o gravamen económico que pudiera originarse de los tributos, mientras que los segundos serían los subsidios al eliminar parcialmente dicha carga o gravamen.

Una vez señalada la diferencia entre exenciones y subsidios, a continuación se analizará la figura jurídica de los estímulos fiscales, a efecto de determinar si se ubica en alguna de ellas.

El Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México señala que el estímulo fiscal consiste en: *“el beneficio de carácter económico concedido por la ley fiscal al sujeto pasivo de un impuesto con el objeto de obtener de él ciertos fines de carácter parafiscal”*.

Por su parte, el Diccionario de la Academia de la Lengua Española señala que fiscal es *“un adjetivo perteneciente o relativo al fisco, o al oficio de fiscal”* y por *“fisco”* se entiende como *“el conjunto de los organismos públicos que se ocupan de la recaudación de impuesto”*.

Ahora bien, el citado Diccionario Jurídico Mexicano establece como elementos del estímulo fiscal los siguientes:

“1. La existencia de un tributo o contribución a cargo del beneficiario del estímulo.

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 a su favor.

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

En esos términos, es posible apreciar que el estímulo fiscal es considerado como un incentivo que otorga el Estado a ciertos sujetos pasivos de un impuesto, con el fin de lograr ciertas metas que no necesariamente coinciden con un ánimo recaudador o de contribución al gasto público, sino más bien, con un ánimo de subvención del desarrollo de ciertos fines parafiscales.

Asimismo, es posible apreciar que los estímulos fiscales cuentan con los siguientes elementos: i) la existencia de un impuesto; ii) el beneficiario del estímulo sea sujeto pasivo del impuesto; iii) situación especial del beneficiario y; iv) persigue un fin de carácter parafiscal.

De lo hasta aquí expuesto, es posible apreciar que los estímulos fiscales tienen la naturaleza de un subsidio, en virtud de que eliminan parcialmente la carga o gravamen económico que pudiera originarse de los tributos de conformidad con lo dispuesto en nuestra Constitución Federal.

Se refuerza lo anterior, si tomamos en consideración las características que tienen los estímulos fiscales conforme a nuestra legislación secundaria, las cuales se describen brevemente a continuación.

A ese respecto, el artículo 25 del Código Fiscal de la Federación establece diversos requisitos a los que se encuentra sujeto el beneficio consignado en los estímulos fiscales, como las reglas para llevar a cabo su acreditamiento y los plazos correspondientes.⁵²

⁵² Código Fiscal de la Federación, en su artículo 25.

De dicha disposición legal, es posible apreciar que la materia del beneficio consiste en “*acreditar el importe de los estímulos (...) contra las cantidades que están obligados a pagar*”.⁵³

Por su parte, el artículo 25-A del referido Código señala que las personas que reciban indebidamente subsidios, deberán reintegrar la cantidad indebidamente recibida, con la actualización correspondiente y el pago de recargos respectivos, así como las consecuencias legales cuando se lleve a cabo un acreditamiento improcedente o indebido de los estímulos o subsidios.⁵⁴

En adición a lo anterior, el artículo 39 del mencionado Código⁵⁵ establece que el Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá conceder subsidios o estímulos fiscales.

Continúa señalando la referida disposición legal que en dichas resoluciones, se deberán de señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se traten de estímulos fiscales, así como el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y requisitos legales que deban cumplirse por el beneficiario.

Por otra parte, en el Capítulo II denominado “De las facultades Administrativas y Beneficios Fiscales” de la Ley de Ingresos de la Federación, en el artículo 16 se establecen distintos estímulos fiscales y exenciones que son otorgados a los contribuyentes, de los cuales llama la atención que se encuentren regulados en apartados distintos.⁵⁶

Adicionalmente, en el Título VII denominado “De los Estímulos Fiscales” de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establecen diversos estímulos fiscales para aquellos sujetos del impuesto sobre la renta, por medio de los cuales se obtienen beneficios que permiten reducir la carga fiscal.⁵⁷

⁵³ *Idem.*

⁵⁴ Código Fiscal de la Federación, en su artículo 25-A.

⁵⁵ Código Fiscal de la Federación, en su artículo 39.

⁵⁶ Ley de Ingresos de la Federación, en su artículo 16.

⁵⁷ Ley del Impuesto sobre la Renta, en sus artículos 185 al 204.

De las referidas disposiciones, es posible apreciar que en algunas de ellas se realiza una diferenciación entre estímulos fiscales y subsidios; sin embargo, en ningún momento se definen los mismos.

Ante la falta de la definición legal respecto a lo que debe entenderse por estímulos fiscales, se considera oportuno traer a colación lo señalado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el amparo en revisión 50/2010.

En dicho precedente, la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal consideró que *“los estímulos fiscales son prestaciones económicas concedidas a una persona, que puede hacer valer a su favor respecto de un tributo a su cargo, con el objeto de obtener a través de ese beneficio un fin parafiscal o extrafiscal”*.

Adicionalmente, la Segunda Sala señaló que los elementos de los mencionados estímulos son los siguientes: i) el beneficiario debe ser contribuyente del impuesto, siendo éste elemento fundamental porque el mismo solamente se origina en virtud de las cargas tributarias que pesan sobre él y; ii) debe existir en la disposición legal una situación especial del sujeto beneficiado establecida en abstracto y, que al concretarse, se origine el derecho del contribuyente para exigir el otorgamiento del mismo en su favor.

De conformidad con lo anterior, es posible apreciar que el estímulo fiscal que nos ocupa puede ser considerado como subsidio fiscal, siendo este último una especie de las exenciones, en virtud de que eliminan parcialmente la carga o gravamen económico que pudiera originarse de los tributos de conformidad con lo señalado en nuestro ordenamiento jurídico y la doctrina.

c.ii) Criterios jurisdiccionales sobre la aplicación de los principios de justicia tributaria a los estímulos fiscales.

Ahora bien, es importante señalar que se han emitido distintos criterios jurisdiccionales, a partir de los cuales se desprende que a los estímulos fiscales les resultan aplicables los principios en materia tributaria, consagrados en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, los cuales analizaremos a continuación al ser parte fundamental de la presente tesis.

La Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal en la jurisprudencia 2a./J 183/2004, consideró que el principio de equidad tributaria se encuentra dirigido a todos los elementos fiscales vinculados directamente con la causación, exención, devolución, entre otras figuras fiscales, que inciden en la obligación sustantiva respecto al pago de la contribución.⁵⁸

Es decir, la Segunda Sala señaló expresamente que *“no sólo los referidos al sujeto, objeto, tasa y base, trascienden a la obligación esencial de pago, sino también algunas obligaciones formales, que no son simples medios de control en la recaudación a cargo de la autoridad administrativa, ya que están estrechamente vinculadas con el núcleo del tributo (pago), siendo que en este supuesto igualmente rige a plenitud el citado principio de justicia fiscal.”*

Adicionalmente, la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal mediante el criterio de rubro: **“ESTÍMULOS FISCALES. DEBEN RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL QUE LES SEAN APLICABLES, CUANDO INCIDAN DIRECTA O INDIRECTAMENTE EN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN”**, señaló que si bien los estímulos fiscales, además de ser beneficios para el sujeto pasivo, sirven como instrumentos de política financiera, económica y social, a efecto de que el Estado se encuentre en posibilidad de realizar las actividades que le corresponden, en la medida que la finalidad que persigan sea objetiva y no arbitraria ni caprichosa.⁵⁹

Para lograr lo anterior, la referida Segunda Sala señaló que los mencionados estímulos deben respetar los principios de justicia fiscal que les sean aplicables, cuando incidan de manera directa o indirecta en los elementos esenciales de la contribución, lo que, de igual manera, se advierte a foja 26 del amparo en revisión 249/2005 que dio origen a dicho criterio.

Por otra parte, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 1a./J. 56/2006, consideró que la obligación de llevar los controles volumétricos como parte de la contabilidad en términos del artículo 28, fracción V

⁵⁸ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Segunda Sala. Jurisprudencia. Tomo XXI, Enero de 2005. Tesis 2a./J. 183/2004.

⁵⁹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Segunda Sala. Tesis Aislada. Tomo XXI, Mayo de 2005. Tesis 2a. L/2005.

del Código Fiscal de la Federación, consiste en una obligación formal al tener como objetivo que la autoridad hacendaria lleve una adecuada vigilancia y compruebe el cumplimiento de requisitos por parte de los gobernados para que contribuyan al gasto público.⁶⁰

A partir de lo anterior, la Primera Sala señaló que no le resultaba aplicable el principio de proporcionalidad tributaria, al considerar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que dicho principio está dirigido a las contribuciones en sí mismas, es decir a sus elementos esenciales, tales como sujeto, objeto, base y tasa o tarifa, y a los elementos que trascienden a la obligación esencial de pago, sin que resulte extensivo a las obligaciones formales.

Adicionalmente, la Primera Sala de nuestro Máximo Tribunal mediante la tesis 1a. XCIX/2006 consideró que el principio de proporcionalidad tributaria se encuentra dirigido a las contribuciones, en cuanto a sus elementos esenciales, como sujeto, objeto, base y tarifa o tasa, y a los elementos que trascienden a la obligación esencial de pago.⁶¹

Ello, sin que resulte procedente hacer extensivo el mencionado principio a las obligaciones formales de los contribuyentes que constituyan simples medios de control que faciliten la recaudación por parte de las autoridades fiscales.

De conformidad con los criterios descritos en el presente apartado, es posible concluir que las actuaciones legislativas que generen consecuencias jurídicas y, a su vez, incidan directa o indirectamente en el aspecto sustantivo de la obligación tributaria, les resultan aplicables los principios de justicia tributaria.

Ello, en la medida en que conlleven una modificación o delimitación de manera conceptual o cuantitativa a los elementos esenciales de la contribución, pudiendo ser mediante obligaciones formales que se encuentren vinculadas con la determinación de la deuda tributaria, o bien, a través del establecimiento de alguna

⁶⁰ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Primera Sala. Jurisprudencia. Tomo XXIV, Septiembre de 2006. Tesis 1a./J. 56/2006.

⁶¹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Primera Sala. Tesis Aislada. Tomo XXIII, Junio de 2006. Tesis 1a. XCIX/2006.

medida que modifique la cantidad que hubiere correspondido pagar por concepto de contribuciones.

En estos términos, es posible concluir que cuando los estímulos fiscales incidan de alguna manera en la obligación tributaria sustantiva respecto al pago de contribuciones, resultan aplicables los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, consagrados en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

IV. Análisis sentencia.

La Primera Sala de nuestro Máximo Tribunal consideró que el estímulo fiscal contenido en el Artículo Séptimo Transitorio, fracción I del mencionado Decreto no le resultan aplicables los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, consagrados en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo anterior, a partir de considerar que no constituye un ajuste a la estructura, diseño o monto del impuesto al valor agregado, ya que no afecta directamente a sus elementos esenciales ni al mecanismo que incide en el aspecto sustancial de la obligación fiscal que genera dicho impuesto.

Asimismo, la Primera Sala señaló que no es un impedimento para llegar a su conclusión, el hecho de que el mencionado estímulo haga referencia a un acreditamiento, pues a su juicio se otorga a manera de un crédito con el objetivo de que los sujetos del beneficio no paguen el tributo correspondiente durante el ejercicio fiscal de 2014.

Sin embargo, desde mi punto de vista resulta incorrecto el análisis efectuado por nuestro Máximo Tribunal, en virtud de que los mencionados principios resultan aplicables a todos los elementos que incidan en la obligación del pago de la contribución, como pudieran ser los estímulos fiscales, sin que sea necesario que éstos tengan una afectación directa a los elementos esenciales de la contribución, en términos del artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

Para sostener lo anterior, resulta conveniente traer a colación lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV del mencionado ordenamiento constitucional, a través del cual se establece que son obligaciones de los mexicanos “*contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del*

Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

A efecto de desentrañar el sentido y alcance del referido precepto constitucional, resulta conveniente traer a colación lo que se entiende por “contribuir” y “contribución”, con el objeto de contar con aquellos elementos que nos permitan advertir la intención del constituyente.

En ese sentido, el Diccionario de la Real Academia Española señala que la palabra “contribuir” tiene las siguientes definiciones:

“1. intr. Dicho de una persona: Dar o pagar la cuota que le cabe por un impuesto o repartimiento. Era u. t. c. tr.

2. intr. Concurrir voluntariamente con una cantidad para determinado fin. Era u. t. c. tr.

3. intr. Ayudar y concurrir con otros al logro de algún fin. Era u. t. c. tr.”

De las referidas definiciones, es posible apreciar que una de ellas se encuentra relacionada con el pago de las cantidades derivadas de contribuciones, sin perder de vista que las demás acepciones implican una obligación de dar o hacer para lograr cierto fin.

Adicionalmente, el citado Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México señala que el significado de la palabra “contribuir” empleada en el mencionado precepto constitucional, consiste en cubrir los impuestos federales, estatales y municipales que señalen las disposiciones legales aplicables.

Para complementar lo anterior, resulta conveniente traer a colación lo señalado por la Primera Sala de nuestro Máximo Tribunal en la tesis de rubro: “**OBLIGACIÓN DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS Y OBLIGACIÓN FISCAL. SUS DIFERENCIAS.**”, en donde señala que la obligación de contribuir goza de distintas características, entre las cuales, que se configura como un mandato al legislador,

así como una obligación fundamental de los contribuyentes y se justifica directamente con la solidaridad social de los integrantes del Estado.⁶²

Por lo que hace a la palabra “contribución”, el citado Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México señala que es la aportación en dinero o especie que las personas físicas o morales deben al Estado conforme a las disposiciones legales aplicables.

En relación con lo anterior, Emilio Margáin Manautou señala que *“el tributo, contribución o ingreso tributario es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie”*.⁶³

Por su parte, Arrijoa Vizcaíno considera que *“el tributo o contribución en su aspecto económico, estriba en el cumplimiento o pago (recuérdese que desde el punto de vista jurídico, pago equivale a cumplimiento de una obligación) de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie”*.⁶⁴

Ahora bien, en nuestra legislación secundaria, específicamente, en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación se establece que *“Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales durante el lapso en que ocurran”*.

Asimismo, el artículo 2 del referido Código señala que *“Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos (...)”*.

De lo hasta aquí expuesto, es posible concluir que cuando el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal señala que los mexicanos tienen la obligación de contribuir al gasto público, se traduce en aquel sujeto que se encuentra obligado a pagar la contribución establecida en las disposiciones legales conducentes, con el

⁶² Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Primera Sala. Tesis Aislada. Libro VIII, Mayo de 2012, Tomo 1. Tesis: 1a. CII/2012.

⁶³ Margáin Manautou, Emilio. Op. Cit. p.253.

⁶⁴ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Vigésimo Primera Edición. Editorial Themis, México, 2012, p. 141.

objeto de sufragar los gastos necesarios para el desarrollo de las actividades del Estado.

Esto es, la obligación prevista en el referido precepto constitucional tiene un contenido económico, consistente en la obligación sustantiva de pago de aquellas cantidades establecidas por nuestros legisladores a través de las contribuciones correspondientes.

Para tales efectos, resulta conveniente precisar que las obligaciones sustantivas consisten en *“el vínculo legal que constriñe la voluntad particular mandando entregar al Estado una suma de dinero. Esa obligación se hace exigible al contribuyente o al responsable, a partir del momento en que se produce el acto o el hecho previsto en ella y que le sea imputable”*.⁶⁵

Así, es posible advertir que aquellas normas tributarias que afectan en forma relevante el patrimonio del contribuyente son las que regulan los elementos de una contribución, éstos entendidos en un sentido amplio como pudiera ser sujeto, hecho imponible, tasa, no sujeciones, exenciones, estímulos fiscales, entre otras figuras fiscales, que incidan en su pago.

Desde mi punto de vista, lo anterior tiene como consecuencia que los principios de equidad y proporcionalidad tributaria se encuentren dirigidos a todos los elementos que se relacionan directamente con cualquier figura jurídico tributaria que incida en la obligación sustantiva del pago de la contribución.

Lo anterior, tal y como ha sido reconocido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia de rubro: **“EQUIDAD TRIBUTARIA. ESTE PRINCIPIO RIGE EN OBLIGACIONES SUSTANTIVAS Y FORMALES, PERO EN ESTA ÚLTIMA HIPÓTESIS ES BÁSICO QUE INCIDA DIRECTAMENTE SOBRE LAS PRIMERAS.”**, a través de la cual consideró que el cumplimiento de la obligación prevista por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, tiene un contenido económico que se traduce en el pago en dinero de las sumas que el poder público legislativamente determina por medio de una contribución, cuya cuantía impone al causante.

⁶⁵ Luqi, Juan Carlos. La Obligación Tributaria. Editorial Depalma. 1990.

En dicha jurisprudencia, la Segunda Sala consideró que el principio de equidad tributaria está dirigido a todos los elementos fiscales vinculados directamente con la causación, exención, devolución, entre otras figuras fiscales, que inciden en la obligación sustantiva relativa al pago de contribución.

Ahora bien, a efecto de advertir si los estímulos fiscales pueden incidir en los elementos fiscales que se encuentren vinculados con la obligación sustantiva relativa al pago de las contribuciones, se considera oportuno analizar a continuación la naturaleza jurídica de los estímulos fiscales.

Como fue señalado, los estímulos fiscales en la doctrina son considerados como un incentivo que otorga el Estado a ciertos sujetos pasivos de un impuesto, con el fin de lograr ciertas metas que no necesariamente coinciden con un ánimo recaudador o de contribución al gasto público, sino más bien, con un ánimo de subvención del desarrollo de ciertos fines parafiscales.

De igual manera, es posible apreciar que los estímulos fiscales gozan de los siguientes elementos: i) la existencia de un impuesto; ii) el beneficiario del estímulo sea sujeto pasivo del impuesto; iii) situación especial del beneficiario y; iv) persigue un fin de carácter parafiscal.

Ello, tal y como ha sido reconocido por la Segunda Sala al resolver el citado amparo en revisión 50/2010, en donde consideró que *“los estímulos fiscales son prestaciones económicas concedidas a una persona, que puede hacer valer a su favor respecto de un tributo a su cargo, con el objeto de obtener a través de ese beneficio un fin parafiscal o extrafiscal”*.

Asimismo, en el apartado correspondiente de estímulos fiscales, se llegó a la conclusión que los estímulos fiscales pueden ser considerados como subsidios fiscales, siendo estos últimos una especie de las exenciones, en virtud de que eliminan parcialmente la carga o gravamen económico que pudiera originarse de los tributos.

A ese respecto, es importante tomar en consideración que el legislador otorga las exenciones fiscales a determinadas personas, como un privilegio económico a su favor, a efecto de que no se encuentren ubicadas en ciertos hechos generadores

de la obligación tributaria que conlleven a la causación de un impuesto, ya sea por razones de equidad, de conveniencia o política económica.

Esto es, el hecho de que se otorguen los estímulos fiscales a ciertos contribuyentes, implica que se siga valorando su capacidad contributiva, no obstante que el Estado decida no recaudar una parte del monto que le corresponde pagar a éstos, lo que tiene como consecuencia que deban analizarse a la luz de los principios de equidad y proporcionalidad tributaria.

En ese sentido, la aplicación de los mencionados principios sirve como medio de control para los gobernados, a efecto de que la finalidad perseguida por el Estado sea realmente objetiva y no arbitraria ni caprichosa, como se advierte a continuación.

Como fue señalado, el principio de equidad tributaria implica esencialmente la igualdad de trato de la disposición fiscal a los sujetos pasivos que se encuentran en las mismas circunstancias, así como que la ley impositiva trate desigualmente a quienes guarden una situación desigual.

Ello, se traduce en que a iguales presupuestos de hecho deban corresponder las mismas consecuencias jurídicas, a efecto de evitar un trato discriminatorio entre situaciones de la misma naturaleza, sin que se puedan establecer desigualdades y, en caso de que exista una distinción en el trato de contribuyentes, debe encontrarse soportada en una razón objetiva y válida que lo justifique.

De igual manera, es posible concluir que cuando exista una distinción en el tratamiento fiscal de contribuyentes ubicados en igualdad de circunstancias frente al supuesto legal, debe estar contenido en la norma legal conducente, en las exposiciones de motivos, o bien, cualquier etapa del procedimiento de su formación, con la finalidad de generar seguridad jurídica a los contribuyentes que reciben un trato desigual.

Por otra parte, es posible apreciar que el principio de proporcionalidad tributaria constituye una salvaguarda para los contribuyentes y, a su vez, un límite al legislador en el establecimiento de las contribuciones, es decir, para un contribuyente la proporcionalidad consiste en que la ley le permita contribuir a los gastos públicos acorde con su capacidad para hacerlo.

Es decir, el derecho fundamental de proporcionalidad persigue que las contribuciones deban ser enteradas a elementos objetivos y reales que provoquen que se tribute justamente.

De conformidad con lo anterior, es posible advertir que los principios de equidad y proporcionalidad tributaria sirven como medios de control para los gobernados, a efecto de evitar que el Estado otorgue estímulos fiscales sin razón justificada o de manera caprichosa o arbitraria.

En caso de que el Estado incurra en abusos indiscriminados al otorgar los estímulos fiscales, provocaría por un lado la desconfianza en la figura de los beneficios fiscales, porque evidentemente pone en desventaja a los contribuyentes, dando origen a una competencia desleal en la que se favorece a unos cuantos.

En esos términos, si bien los estímulos fiscales consisten en un beneficio fiscal otorgado por el Estado, como instrumento de política financiera, económica y social para incentivar ciertas actividades de los contribuyentes, desde mi punto de vista deben encontrarse sujetos a los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.

Ello, en la medida en que incidan en todos los elementos fiscales que correspondan a la obligación sustantiva de pago de la contribución, como pudiera ser cuando se incida de manera directa o indirecta en los elementos esenciales de la contribución (sujetos, objeto, base gravable, tasa o tarifa y época de pago), o bien, otros elementos como la causación, devolución, exenciones o estímulos fiscales.

No es óbice para concluir lo anterior, el hecho de que nuestro Máximo Tribunal considere que no resulten aplicables los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, a partir de considerar que el estímulo fiscal se otorga a manera de un crédito con el fin de que los sujetos del beneficio no paguen el tributo de que se trate en el ejercicio fiscal correspondiente.

Lo anterior, en virtud de que si bien los estímulos fiscales pueden servir como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales para el desarrollo del país, lo cierto es que deben de respetar los principios de justicia tributaria.

Con el objetivo de que tales estímulos no sean otorgados de manera caprichosa o arbitraria, así como sin razones objetivas que justifiquen su otorgamiento, de tal manera que solamente se favorezcan a unos cuantos gobernados de manera privilegiada, sin tomar en consideración que otros contribuyentes se encuentran en igualdad de circunstancias.

Sobre el particular, es importante señalar que nuestro Máximo Tribunal ha reconocido que los principios de justicia tributaria deben ser respetados en las contribuciones que persigan fines extrafiscales, a través de los criterios de rubro: **“CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES”** y **“CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.”**.

Si bien es cierto que los mencionados criterios atienden a las contribuciones, se considera que, de igual manera, resultan aplicables a los estímulos fiscales, en la medida en que estos últimos incidan en las primeras, en cuanto a su obligación sustantiva de pago de conformidad con lo expuesto con anterioridad.

Se refuerza lo anterior, si tomamos en consideración la reforma constitucional de derechos humanos en 2011, a través de la cual el Estado mexicano puso como uno de sus objetivos principales la protección y garantía de tales derechos en nuestra Constitución Federal y Tratados Internacionales suscritos por nuestro país.

En ese sentido, nuestro Máximo Tribunal y Tribunales Colegiados en distintos criterios han señalado que para determinar la correcta interpretación de las normas, cuando éstas puedan tener una o varias interpretaciones, se debe determinar aquella que no violentaría los derechos fundamentales de los contribuyentes, lo que en nuestro ordenamiento jurídico ha sido denominado como principio pro persona.

De igual manera, como fue mencionado la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal consideró que, a efecto de salvaguardar la supremacía constitucional y el orden jurídico, los órganos jurisdiccionales deben optar por aquella interpretación de la que derive un resultado acorde con la Constitución Federal, por lo que en caso de que la norma secundaria admita dos o más entendimientos posibles, se debe optar por aquella interpretación mediante la cual sea factible preservar la

constitucionalidad de la norma.

Así, se puede apreciar que tanto nuestro Máximo Tribunal como nuestros Tribunales Federales, han sostenido que a efecto de garantizar la eficacia jurídica de la Constitución, todos aquellos asuntos sometidos a su conocimiento deben ser resueltos tomando en consideración la fuerza normativa superior de que gozan las previsiones de la Constitución Federal, debiendo atender a la interpretación que debe prevalecer tomando como base el contenido de los imperativos constitucionales.

En esos términos y, derivado de la reforma al artículo 1° Constitucional, los jueces están obligados a preferir entre las diversas interpretaciones que puedan suscitarse respecto de una norma fiscal, aquella que sea acorde o conforme con la Constitución y en los Tratados Internacionales en materia de derechos humanos, y que sea más benéfica al gobernado, lo que se traduce en el principio pro persona.

A partir de lo anterior, se considera que nuestros Tribunales a efecto de respetar el principio pro persona, cuando las autoridades emitan un acto de autoridad que los gobernados consideren que vulneran sus derechos fundamentales de proporcionalidad y equidad tributaria, consagrados en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, desde mi punto de vista deberán de considerar que resulta procedente el análisis de dichos principios, en la medida en que los estímulos fiscales incidan en la obligación sustancial del pago de contribuciones conforme a lo mencionado anteriormente.

En caso contrario tendría como consecuencia que se contravenga el derecho fundamental de los gobernados de expedita y eficaz administración de justicia, consagrado en el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con el diverso 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

El artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el artículo 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (“Pacto de San José Costa Rica”), prevén el derecho fundamental y humano de acceso a la justicia, conforme a la cual toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial.

Esto es, el derecho fundamental consagrado en el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, garantiza a todos los gobernados la administración de justicia a cargo de órganos jurisdiccionales competentes e independientes, que resuelvan las controversias respectivas de manera pronta, completa e imparcial, en los plazos y términos que fijen las leyes; criterio que ha sido sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante jurisprudencia 2a./J. 192/2007.⁶⁶

En esos términos, el derecho fundamental de acceso a la justicia, ha sido abordado e interpretado por nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación, y se entiende fundamentalmente como la posibilidad o prerrogativa de los gobernados de promover la actividad jurisdiccional y ser parte dentro de un proceso en que, una vez satisfechos los requisitos procesales previstos por el legislador ordinario, permita obtener una decisión en la que se resuelva de manera efectiva sobre las pretensiones deducidas, observando siempre la satisfacción de los principios que integran este derecho, como lo son de justicia: i) pronta; ii) completa; iii) imparcial; y iv) gratuita.

Así las cosas, en caso de que a los gobernados no se les permita impugnar los estímulos fiscales a la luz de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, tendría como consecuencia que se contravenga su derecho fundamental de acceso a la justicia, al no encontrarse en posibilidad de hacer valer sus derechos de manera efectiva, puesto que se encontrarían limitados.

Sin que sea óbice para concluir lo anterior, el hecho de que nuestro Máximo Tribunal considere que los estímulos fiscales pueden ser impugnados a través del principio de no discriminación, en virtud de que los principios mencionados les permiten obtener una mayor protección constitucional, por lo que de sostener su postura resultaría restrictiva a sus derechos.

⁶⁶ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVI, Octubre de 2007, Novena Época, materia constitucional, página 209, registro 171257.

V. Conclusiones.

Desde mi punto de vista, se considera desafortunada la interpretación realizada por nuestro Máximo Tribunal, en cuanto a que no resultan aplicables los principios de proporcionalidad y equidad tributaria a los estímulos fiscales, cuando no exista una incidencia directa en los elementos esenciales de la contribución o mecanismo que incide en el aspecto sustancial de la obligación fiscal que genera dicha contribución.

Lo anterior, ya que a mi juicio constituye una interpretación restrictiva de lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, puesto que los mencionados principios se encuentran dirigidos a todos los elementos que se relacionan directamente con cualquier figura jurídico tributaria que incida en la obligación sustantiva del pago de la contribución.

Esto es, en la medida en que los estímulos fiscales incidan en alguno de los elementos fiscales que correspondan a la obligación sustantiva de pago de la contribución, como pudiera ser cuando se incida de manera directa o indirecta en los elementos esenciales de la contribución (sujetos, objeto, base gravable, tasa o época de pago), o bien, otros elementos como causación, devolución, exenciones o estímulos fiscales.

No es óbice para concluir lo anterior, el hecho que nuestro Máximo Tribunal considere que no resulten aplicables los mencionados principios a los estímulos fiscales, a partir de considerar que son otorgados a manera de un crédito con el fin de que los sujetos del beneficio no paguen el tributo de que se trate en el ejercicio correspondiente.

Ello, en virtud de que si bien los estímulos fiscales pueden servir como instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según considere útiles o no, para el desarrollo armónico del país, lo cierto es que deben de respetar los principios de justicia tributaria.

Lo anterior, con el objetivo de que los mismos no sean otorgados de manera caprichosa o arbitraria, así como sin razones objetivas que justifiquen su otorgamiento, de tal manera que solamente se favorezcan a unos cuantos

governados de manera privilegiada, sin tomar en consideración que otros contribuyentes se encuentran en igualdad de circunstancias.

Así, a efecto de que nuestros Tribunales respeten el principio pro persona, cuando las autoridades emitan un acto de autoridad que los gobernados consideren que vulneran sus derechos fundamentales de proporcionalidad y equidad tributaria, consagrados en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, desde mi punto de vista deberán de considerar que resulta procedente su análisis, en la medida en que los estímulos fiscales incidan en la obligación sustancial del pago de contribuciones conforme a lo mencionado anteriormente.

En caso de que a los gobernados no se les permita impugnar los estímulos fiscales a la luz de los mencionados principios, tendría como consecuencia que se contravenga su derecho fundamental de acceso a la justicia, al no encontrarse en posibilidad de hacer valer sus derechos de manera efectiva, puesto que se encontrarían limitados.

VI. Bibliografía.

- Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Vigésimo Primera Edición. Editorial Themis, México, 2012.
- Cárdenas Gracia, Jaime. La argumentación como derecho. Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2006.
- Carrasco Iriarte, Hugo, Derecho Fiscal Constitucional, México, Oxford University Press, 2007.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 31, fracción IV.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada y concordada por el Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Nacional Autónoma de México. Editorial Porrúa, México 2003.
- Código Fiscal de la Federación.
- Exposición de Motivos del “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 abroga la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, vigente a partir del 1º de enero de 2014.
- Giannini A.E. Elementi Di Diritto Finanziario, p.50. Citado por De la Garza, Sergio F. Derecho Financiero Mexicano, Décimo Octava Edición, Editorial Porrúa, México, 2000.
- Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 111.
- Ley de Ingresos de la Federación, en su artículo 16.

- Lopera Mesa, Gloria Patricia. Principio de proporcionalidad y control de constitucionalidad de las leyes penales” en Carbonell, Miguel, El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Ecuador, 2008.
- Luqi, Juan Carlos. La Obligación Tributaria. Editorial Depalma. 1990.
- Jarach, D. Curso. p. 205. Citado por De la Garza, Sergio F. Derecho Financiero Mexicano, Décimo Octava Edición, Editorial Porrúa, México, 2000, p. 446.
- Neumark, Fritsz. Principios de la imposición. Segunda Edición. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994.
- Margáin Manautou, Emilio. La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, pp. 109. San Luis Potosí, S.L.P., 1967.
- Margáin Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. p. 315. Citado por Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Vigésimo Primera Edición. Editorial Themis, México, 2012.
- “Opinión Separada del Juez Rodolfo E. Piza Escalante”, en Corte Interamericana sobre Derechos Humanos, Exigibilidad del Derecho de Rectificación o Respuesta (arts. 14.1, 1.1 y 2 Convención Americana sobre Derechos Humanos). Opinión Consultiva oc-7/86 del 29 de agosto de 1986.
- Pinto, Mónica. “El principio pro homine. Criterios de hermenéutica y pautas para la regulación de los derechos humanos”, citado por Martín Abregú y Christian Courtis (comps.). La aplicación de los tratados sobre derechos humanos por los tribunales locales. Buenos Aires. Centro de Estudios Legales y Sociales/Editores del Puerto. 1997.
- Rivera Pérez Campos, José. Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, No. 51, Marzo de 1970.

- Sánchez Gil, Rubén: El principio de proporcionalidad, Universidad Autónoma de México, México, 2007.
- Sapag, Mariano A. El principio de proporcionalidad y de razonabilidad como límite constitucional al poder del Estado: un estudio comparado. Diakón. Universidad de la Sabana, Colombia. Vol. 22, núm. 17. Diciembre, 2008.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.
- Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, Sexta Edición, Editorial Porrúa, México, 1974.
- Smith, Adam. Investigación de la Naturaleza y causas de la Riqueza de las Naciones. Libro V, Tomo II, página 411. Publicaciones Cruz O. México, 1978, p. 409. Citado por Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Vigésimo Primera Edición. Editorial Themis, México, 2012.