



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

“Implicaciones constitucionales y convencionales, así como la colisión entre derechos humanos, principios y garantías individuales; en relación con los beneficios y subsidios contenidos en el DECRETO de estímulos fiscales región fronteriza norte, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2018.”

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta el

Lic. Andrés Noel Sánchez Hernández

Director de Tesis

Dr. Raúl Bolaños Vital

A mi amada Daniela.

La única persona a la que busco
hacer sentir orgullo, día tras día,
al salir de nuestro hogar.

PINTANDO ESTRELLAS

Registro Indautor.

Ven.

Que quiero entregarte mi alma,
verte con paz, siempre con calma.
Y día a día, amaneciendo juntos,
con ese sabor a miel.

Sembrando estrellas,
me mata tu mirada.
Tu olor, mis ganas,
Nos llevarán más allá.

Por eso te juro amor y te prometo,
que tú serás la mujer más feliz.
Te entrego mi corazón,
me impregno de tu alma,
que con tu mano se escribirá el destino.

Eres bella, sonrisa de perlas,
ay que ojitos de canela.
Te estaré pintando estrellas,
Tan solo para estar junto a ti.

Chocolate fluye por tus venas,
me hipnotizan tus maneras,
Te estaré pintando estrellas,
tan solo para estar junto a ti.

Ven.

Que sólo tú llenas de magia,
todos mis días y noches largas.
Siempre esperando por un beso tuyo
que me llene de tu piel.

Prendiendo velas,
cada que llega el alba.
Mi voz y tu alma,
se llenan de esperanza.

A nuestra pequeña Renata.

La única persona capaz de
crear, mover y poseer nuestro
Amor Absoluto.

ENTRA A MIS BRAZOS

Registro Indautor.

Fue un momento eterno,
el que me estremeció.
Y del amor,
el destino se encargó

El poder de tu mirada,
el que se apoderó.
Y el corazón,
a tus manos se entregó.

Se que habrá tantos retos,
tantos como sueños.
Solo dame tu mano
y te llevó hasta el cielo.

Entra a mis brazos
que yo quiero compartir,
tantas estrellas que son
solo para ti.
Y es que cuando te veo.
Y a tu lado me quedó.
Esta escrito que esta historia,
no tiene final.

Entra a mis brazos
para que puedas sentir,
que no habrá miedo
que te pueda perseguir.
Llenas mi vida y,
yo te entrego la mía.
Te prometo que este sueño,
es una realidad.

Y que no tiene final.

Hoy no hay más recuerdo,
que tu dulce voz.
Y una ilusión,
que acaricia mi interior.

Índice

I.	Introducción.....	6
II.	Identificación de reglas y principios.....	8
A.	Reglas.....	9
a.	Jurisprudencia 1a./J.69/2017 (10a.)	9
b.	DECRETO de estímulos fiscales región fronteriza norte....	9
B.	Principios.....	10
c.	Jurisprudencia 1a./J.69/2017 (10a.).....	10
d.	DECRETO de estímulos fiscales región fronteriza norte....	10
III.	Análisis de sentencia.....	11
A.	Contenido del Decreto.....	11
B.	Postura de las partes.....	12
C.	Considerandos de la sentencia	13
IV.	Planteamiento tesis.....	16
V.	Estímulos fiscales.....	17
A.	Naturaleza jurídica.....	17
a.	Marco Constitucional.....	17
b.	Marco legal federal.....	20
B.	Efectos fiscales.....	21
a.	Principio de simetría fiscal.....	22
b.	Estímulos fiscales como derecho constitucional.....	25
C.	Fines extrafiscales.....	27
D.	Aplicabilidad de principios de justicia tributaria.....	31
VI.	DECRETO de estímulos fiscales región fronteriza norte.....	33
A.	Exposición de motivos.....	33
B.	Contenido del estímulo en IVA.....	36
C.	Limitantes para su aplicación.....	37
D.	Análisis del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.....	38
VII.	Implicaciones constitucionales.....	43
A.	Igualdad jurídica.....	43
B.	Seguridad jurídica.....	47
a.	Cumplimiento de un tercero.....	49
b.	Ausencia de directrices.....	50
C.	Justicia Tributaria.....	52
a.	Proporcionalidad tributaria.....	53
b.	Equidad tributaria.....	54
c.	Trasgresión al principio de justicia tributaria.....	55

VIII.	Implicaciones convencionales.....	58
A.	Convencionalidad.....	58
B.	Derecho Humano a Sistemas Impositivos Adecuados y Equitativos.....	58
IX.	Posturas en favor de la Constitucionalidad y Convencionalidad del Decreto.....	60
A.	Régimen de opción.....	60
B.	Resolución Miscelánea fiscal para el ejercicio fiscal de 2019.....	63
X.	Conclusiones.....	65
XI.	Bibliografía.....	69

I. Introducción

El objetivo principal de la presente sustentación es efectuar un análisis a profundidad de las consecuencias constitucionales y convencionales que pueden derivarse, de las distorsiones por la imposición de requisitos excesivos para la aplicación de beneficios contenidos en Decretos que establecen estímulos fiscales.

Partiendo de esa base, la presente disertación buscará responder, entre otros cuestionamientos: ¿Los estímulos fiscales pueden ser objeto de escrutinio constitucional?, ¿Los estímulos fiscales pueden ser condicionados de manera tal, que afecten garantías, principios y derechos humanos?

El tema en cuestión surge como consecuencia del análisis a la ejecutoria del amparo en revisión 761/2015, del cual deriva la jurisprudencia “ESTÍMULOS FISCALES. AL ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO, FRACCIÓN I, DEL DERECHO 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”¹.

El tópico resulta de interés, pues en la actualidad derivado de la polarización política interna y externa, así como de los cambios de gobierno y las relaciones internacionales que se tienen con diversos Estados, entre otros, los Estados Unidos de América, resulta fundamental incentivar el desarrollo del país a través de los medios que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ofrece; uno de ellos, los estímulos fiscales.

Para arribar al resultado deseado, el autor echará mano de criterios judiciales emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de legislación federal, de criterios administrativos emitidos por las autoridades fiscales federales, así como de las directrices marcadas por la doctrina. En razón de lo anterior, la presente disertación se avocará al estudio: (i) de la naturaleza jurídica de los estímulos fiscales, (ii) del DECRETO de estímulos fiscales región frontera norte y, (iii) de los principales derechos humanos contenidos en la Constitución Federal e instrumentos internacionales.

Es importante precisar que, para los efectos del presente análisis, el DECRETO de estímulos fiscales región frontera norte, fungirá como base fundamental, pues el mismo es de reciente emisión y abarca temas sociales, políticos y económicos, respecto de los cuales el Estado mexicano busca un incentivo y desarrollo. Por ello, se profundizará en los requisitos de aplicación y,

¹ La ejecutoria referida deriva de la Tesis 1a./J. 69/2017 (10a.). Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t.I, septiembre de 2017, p. 87; la cual fue asignada al autor y sustentante de la presente tesis, por la Universidad Panamericana, a fin de obtener el grado de Maestro en Derecho Fiscal.

por ende, en las distorsiones de hecho y derecho que pueden suscitarse con motivo de su carácter excesivo o carente de lógica jurídica.

Una vez analizado lo anterior, se efectuará un estudio de los principales derechos humanos en materia tributaria y, se verificará si a criterio del autor existen colisiones entre los principios de justicia tributaria y los derechos humanos en cuestión. En adición a lo anterior, se ofrecerán posturas en contrario, es decir, posturas que ofrecen la idea de no contraposición, ni contravención a los derechos de los contribuyentes.

II. Identificación de reglas y principios

Antes de comenzar con el desarrollo de la ejecutoria emitida al resolverse el amparo en revisión 761/2015², resulta fundamental determinar lo que debe entenderse por reglas y principios en materia jurídica.

Ello, pues el objetivo principal de la presente sustentación es precisamente determinar si con motivo de algunas particularidades de los Decretos que establecen estímulos fiscales en favor de los contribuyentes, pueden existir colisiones a los derechos humanos que se encuentran contenidos en los más relevantes principios tributarios a nivel constitucional y convencional.

Precisado lo anterior, a fin de dar detalle y entendimiento de lo que debe entenderse como reglas y principios en materia jurídica general, conviene citar el Capítulo Tercero “La estructura de las normas de derecho fundamental” de Robert Alexy³.

En relación con el tópico a dilucidar, sostiene Robert Alexy que las normas pueden dividirse en reglas y principios. Por una parte, considerará que las reglas constituyen “*normas que dicen lo que debe ser*”⁴; siendo que los principios deben ser entendidos como “*normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible*”⁵.

Así una gran diferencia entre reglas y principios es que los segundos, constituyen mandatos de optimización, que se encuentran caracterizados por el hecho de que pueden ser cumplidos en diferente grado y, que la medida de su cumplimiento no sólo se desprende de posibilidades reales, sino también de circunstancias jurídicas⁶.

Sentado lo anterior, a continuación se hará una breve semblanza de las reglas y principios: i. que fueron desarrollados en la jurisprudencia 1a./J.69/2017

² Resulta de suma importancia enfatizar que a lo largo de la ejecutoria en análisis, se hace referencia a diversos criterios judiciales y precedentes; sin embargo, los mismos no se enfatizan o relacionan, debido a la falta de conexión con el tópico a disentir.

³ Alexy, Robert, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993. p. 85

⁴ *Idem*.

⁵ *Ibidem*, p. 86

⁶ *Idem*.

(10a.) emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁷ y, ii. en el análisis de constitucional y convencional que se efectuará al contenido del DECRETO de estímulos fiscales región fronteriza norte⁸.

A. Reglas

a. Jurisprudencia 1a./J.69/2017 (10a.)

A grandes rasgos, el criterio en cuestión establece que los contribuyentes podrán aplicar una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado que deban pagar, por la enajenación de bienes, la prestación de servicios personales independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles⁹.

Las reglas en el presente consisten en que para que los contribuyentes se encuentren en posibilidad de aplicar la cantidad señalada deberán cumplir con los siguientes mandatos:

1. Ser personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general y que tributen bajo el régimen de incorporación fiscal;

2. Que los contribuyentes no trasladen al adquirente de los bienes muebles, al receptor de los servicios independientes o a quien se otorgue el uso o goce temporal de bienes muebles, cantidad alguna por concepto del impuesto, y;

3. Que los contribuyentes no realicen el acreditamiento del impuesto que les haya sido trasladado y que hubiesen pagado con motivo de la impositación de bienes y servicios.

b. DECRETO de estímulos fiscales región fronteriza norte

En términos generales, el Decreto en cuestión otorga un crédito equivalente al 50% de la tasa del impuesto, a aquellos contribuyentes que dentro de la zona fronteriza norte, realicen actos o actividades a que se refiere la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con excepción de la importación¹⁰.

⁷ La ejecutoria referida deriva de la Tesis 1a./J. 69/2017 (10a.). Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t.I, septiembre de 2017, p. 87.

⁸ DECRETO de estímulos fiscales región fronteriza norte, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 23 de diciembre de 2018.

⁹ La ejecutoria referida deriva de la Tesis 1a./J. 69/2017 (10a.). *op. cit.*, pp. 25-28.

¹⁰ En aquella parte que refiere: “*Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes, personas físicas y personas morales, que realicen los actos o actividades de enajenación de bienes, de prestación de servicios independientes u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, en los locales o establecimientos ubicados dentro de la región fronteriza norte a que se refiere el*”

Al respecto, a fin de que los contribuyentes se encuentren en posibilidad de aplicar el beneficio fiscal en cuestión, deberán acatar las siguientes reglas:

a. Realizar la entrega material de los bienes o la prestación de los servicios en la región fronteriza norte;

b. Presentar un aviso de aplicación del estímulo fiscal, dentro de los 30 días naturales siguientes a la entrada en vigor del Decreto, y;

c. Entre otros, que no exista una calificación propia o con contribuyentes con quien hubieren celebrado operaciones, en relación con el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

B. Principios

a. Jurisprudencia 1a./J.69/2017 (10a.)

Considerando las particularidades del caso del que deriva la jurisprudencia en cuestión, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación arriba a la conclusión que, al no afectarse directamente los elementos esenciales, ni el mecanismo que incide en la obligación fiscal de dicho tributo; al estímulo en cuestión, no le son aplicables los principios tributarios previstos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

b. DECRETO de estímulos fiscales región fronteriza norte

Derivado del análisis de requisitos que no tienen sustento jurídico, como más adelante será ampliamente detallado, el Decreto en cuestión será sometido al análisis constitucional de los derechos humanos y principios de igualdad jurídica, seguridad jurídica y justicia tributaria.

Adicionalmente, a se hará una ponderación convencional a la luz del principio y derecho humano a sistemas impositivos adecuados y equitativos.

artículo Primero del presente Decreto, consiste en un crédito equivalente al 50% de la tasa del impuesto al valor agregado prevista en el artículo 1o de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.”. DECRETO de estímulos fiscales región fronteriza norte, op. cit.

III. Análisis de sentencia

El tema central a dilucidar en el amparo en revisión 761/2015¹¹ consistió en determinar si la emisión y aplicación de un Decreto que dispone de varios beneficios fiscales (estímulos fiscales) puede colisionar con los derechos humanos contenidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos e instrumentos internacionales. Dicho de manera concreta, si con motivo de la aplicación del Decreto señalado, se puede considerar que el mismo resulta constitucional y convencional.

Precisado lo anterior y, con el objeto de analizar las consideraciones vertidas en el fallo citado, es de suma importancia: i. conocer el contenido del DECRETO que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, ii. desarrollar brevemente los argumentos de la parte quejosa y, finalmente, iii. analizar las consideraciones del Ministro José Ramón Cossío Díaz.

No se dejan de lado las conclusiones relacionadas con el análisis del tema de fondo de la sentencia en estudio; sin embargo, se precisa que la tesis que se sustenta, se encuentra estrechamente vinculada con la *litis* del presente fallo. En este sentido, el análisis técnico de la sentencia servirá únicamente como introducción para el desarrollo del tema de la presente tesis.

Consecuentemente, las conclusiones a las que se arribarán en el apartado correspondiente servirán igualmente de sustento para el caso analizado en el amparo en revisión 761/2015. Dicho lo anterior, el análisis del fallo en cuestión, sentará las bases y directrices para el desarrollo y elaboración del tema principal de la tesis que más adelante se plantea y defiende.

A. Contenido del Decreto

El 26 de diciembre de 2013 se publicó en el Diario Oficial de la Federación¹², el DECRETO que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa.

¹¹ La ejecutoria referida deriva de la Tesis 1a./J. 69/2017 (10a.). *op. cit.*, pp. 1-55.

¹² DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013.

De manera específica, en su Artículo Séptimo Transitorio¹³ señala que por lo que se refiere al 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 Ley del Impuesto sobre la Renta¹⁴ podrán optar por aplicar una serie de estímulos fiscales.

El Decreto en cuestión, establece entre otros estímulos, el de aplicar 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.

Ahora bien, para acceder al estímulo fiscal en cuestión, el precepto en análisis obliga a los contribuyentes a no trasladar al adquirente de los bienes, al receptor de los servicios independientes o a quien se otorgue el uso o goce temporal de bienes muebles, cantidad alguna por concepto del impuesto al valor agregado. De igual manera, el precepto condiciona la aplicación del estímulo en cuestión, a que no se realice acreditamiento alguno del impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.

Así, en palabras llanas, el estímulo fiscal consiste en una permisión de aplicar una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado que se deba pagar como consecuencia de la realización de actos o actividades a que se refiere el artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado¹⁵, con excepción de la importación de bienes.

Hasta este punto, el estímulo fiscal en cuestión se mantiene neutral y de aplicación general. El verdadero “problema” se suscita al momento en que el mismo es acotado y condicionado en cuanto a su aplicación. Para ello, y pasando por alto lo irrelevante que resulta el hecho de que para su aplicación se debe renunciar al traslado y acreditamiento del impuesto, se delimita la aplicación del estímulo fiscal, únicamente a 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 Ley del Impuesto sobre la Renta.

Dicho de otro modo, el DECRETO que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa sólo puede ser aplicado por contribuyentes que tributen bajo el régimen de incorporación fiscal para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta.

¹³ *Idem*, Artículo Séptimo Transitorio.

¹⁴ Artículos 111 y 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

¹⁵ Artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

B. Postura de las partes

Ahora bien, al intentar la instancia de constitucionalidad que da origen a la sentencia en estudio, la parte agraviada sostuvo diversos argumentos tendientes a evidenciar que la fracción I, del Artículo Séptimo Transitorio del DECRETO que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, trasgrede diversos derechos fundamentales consagrados en la constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Específicamente, la parte agraviada sostuvo que el mencionado Decreto trasgrede en perjuicio del gobernado, los principios de proporcionalidad y equidad tributarios, previstos en el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna; así como los derechos humanos y garantías individuales de legalidad y seguridad jurídica previstos en los diversos 14 y 16 del mismo ordenamiento.

Medularmente, se sustenta la inconstitucionalidad del Decreto en el hecho de que se otorga un tratamiento desigual en cuanto hace a la mecánica de tributación del impuesto al valor agregado, en la medida en la que se supedita el acceso al beneficio fiscal, es decir, al estímulo fiscal contenido en el Decreto, al hecho de que los contribuyentes tributen, para efectos del impuesto sobre la renta, con el régimen de incorporación fiscal previsto en el Título IV, Capítulo II, Sección II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En adición a lo anterior, en la instancia de revisión de constitucionalidad se planteó el hecho de que el citado Decreto trasgrede en perjuicio del gobernado, los principios de competitividad y desarrollo económico contenidos en los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Federal, en relación con las garantías y derechos humanos a la legalidad y seguridad jurídicas.

El sustento de lo anterior, tiene su razón en el hecho de que al permitir a algunos contribuyentes el encontrarse en condiciones de acceder a los beneficios fiscales contenidos en el Decreto, especialmente, aquellos relacionados con la determinación del impuesto al valor agregado; aquellos contribuyentes que tributen bajo el régimen de incorporación fiscal se encontrarán facultados para no trasladar el impuesto al valor agregado por los actos o actividades que realicen, con excepción de la importación.

En consecuencia, los costos comerciales en las enajenaciones, prestaciones de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal se verán exponencialmente disminuidos, beneficiando a los adquirentes de bienes y servicios, así como arrendatarios y, por ende, la aplicación del Decreto se vería reflejada en una ventaja competitiva.

C. Considerandos de la sentencia

Al comenzar con el estudio, la Suprema Corte de Justicia de la Nación plantea acertadamente una primera cuestión: “¿El artículo Séptimo Transitorio,

*fracción I, del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, así como los preceptos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado impugnados, trasgrede el principio de igualdad jurídica?*¹⁶.

Previo análisis efectuado al Decreto y, a la mecánica del impuesto al valor agregado, así como a los elementos que integran el tributo, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió declarar infundados los argumentos vertidos por la entonces agraviada en la instancia de revisión de constitucionalidad intentada.

En primer término y de manera acertada, la Primera Sala precisó que el estudio de los argumentos planteados debía ser efectuado desde un punto de vista del derecho humano y garantía de igualdad jurídica. Ello, pues de acuerdo a lo resulto por el Pleno del Máximo Tribunal al pronunciarse en la contradicción de tesis 276/2015¹⁷ se concluyó que, tratándose de beneficios otorgados por razones no estructurales de las contribuciones, no pueden ser regidos por los principios tributarios previstos por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

En este orden ideas, se consideró que no existe un trato diferenciado que derive de la aplicación del Decreto en estudio, pues éste tuvo por objeto atender la simplificación administrativa como factor clave para acelerar la formalización de la economía y, por ende, fomentar la formalidad de las personas físicas con actividad empresarial con capacidad limitada.

En consecuencia, el Decreto retomó algunas de las directrices de la reforma fiscal del ejercicio de 2014, particularmente, el hecho de que se introdujo el régimen de incorporación fiscal. Dicho de otro modo, los motivos del estímulo previsto por el Decreto, obedece a criterios para incentivar la creación de empresas en la formalidad, así como que los entonces llamados pequeños contribuyentes, se incorporen al sistema tributario; *“lo cual no produce únicamente un beneficio económico, sino beneficios de carácter social y razonable cuya finalidad persigue objetivos legítimos y constitucionalmente válidos.”*¹⁸.

Por otra parte, y en un segundo momento, la Primera Sala se plantea una segunda cuestión: *“¿El Artículo Séptimo Transitorio, fracción I, del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, así como los*

¹⁶ La ejecutoria referida deriva de la Tesis 1a./J. 69/2017 (10a.). *op. cit.*, p. 19.

¹⁷ Al resolver la contradicción de tesis 276/2015, en sesión de nueve de mayo de dos mil dieciséis, de la cual derivó la Tesis P./J. 3/2016 (10a.). Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t.I, agosto de 2016, p. 9.

¹⁸ La ejecutoria referida deriva de la Tesis 1a./J. 69/2017 (10a.). *op. cit.*, p. 38.

preceptos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado impugnados son violatorios de los principios de competitividad y desarrollo económico?”¹⁹.

Una vez más los Ministros que integran la Sala consideraron apegado al texto constitucional lo dispuesto por el Decreto en cuestión. La razón de lo anterior, obedece precisamente a fines extrafiscales, a saber, al hecho de estimular a los contribuyentes personas físicas que realicen actos con el público en general, a fin de incorporarse a la formalidad fiscal.

Por consiguiente, los fines fiscales que se materializan en el Decreto, logran *“que más contribuyentes se adhieran al mismo, lo que coadyuva a una mayor competitividad en el mercado.”²⁰.*

Naturalmente, al haberse considerados infundados los argumentos sometidos a consideración de la Primera Sala, ésta decidió negar el amparo y protección de la Justicia Federal. Es decir, se pronunció en el sentido de que no existe trasgresión por parte del Decreto y, por ende, de los estímulos fiscales contenidos en el mismo, a los derechos humanos y garantías individuales contenidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

¹⁹ *Idem*, p.47.

²⁰ *Idem*, p.48.

IV. Planteamiento tesis

Con base en el desarrollo de los razonamientos plasmados por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la sentencia analizada, el sustentante encaminará su estudio a la identificación de las consecuencias jurídicas; ya sean legales, constitucionales o convencionales, que derivan de la emisión y aplicación de estímulos fiscales.

Así, con el objeto de desarrollar tanto las consecuencias en materia de constitucionalidad, el sustentante ofrecerá posturas desde ambas perspectivas; es decir, por una parte analizará los estímulos fiscales por su propia naturaleza, así como las ventajas y beneficios que representan a los contribuyentes y, por otra parte, analizará la posible trasgresión que la aplicación de los mismos pueden generar a los derechos humanos y garantías individuales consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

De igual manera, para efectuar el análisis en cuestión, el estudio se enfocará al desarrollo de los principios, garantías y posibles colisiones entre sí, respecto del DECRETO de estímulos fiscales región frontera norte, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2018.

Dicho lo anterior, el sustentante desarrolla la siguiente tesis:

“Implicaciones constitucionales y convencionales, así como la colisión que se suscita entre los derechos humanos, principios y garantías individuales; en relación con los estímulos fiscales contenidos en el DECRETO de estímulos fiscales región frontera norte, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2018.”

V. Estímulos fiscales

Antes de comenzar con el análisis de las implicaciones legales que pueden derivarse como consecuencia de la aplicación de estímulos fiscales, así como las posibles colisiones con principios constitucionales y convencionales, resulta de suma importancia analizar su naturaleza jurídica.

Al respecto, y previo a arribar a una conclusión personal, echaré mano del marco establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como de los diversos criterios emitidos tanto por Tribunales Federales, como por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ya sea en el contenido de ejecutorias o propiamente con la jurisprudencia emitida.

A. Naturaleza jurídica

En primer término, se analizará el contenido del marco establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el que se establece con claridad la facultad con que cuenta el Estado, para el establecimiento de vehículos, como lo son los estímulos o subsidios, a fin de lograr un mayor desarrollo social y económico y, enfocado a áreas o sectores estratégicos.

Posteriormente, se analizará el escueto marco legal secundario que se ha implementado a fin de establecer las reglas con que cuentan los contribuyentes, a fin de contar con certeza en cuanto a la aplicación de los estímulos fiscales que sean emitidos, así como las posibles limitantes que tendrán en mente las autoridades hacendarias para verificar la procedencia del beneficio en favor de determinados contribuyentes.

a. Marco Constitucional

El artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos²¹ dispone, medularmente, que corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico, entre otros, se permita el pleno ejercicio de la libertad, la dignidad y la seguridad, de individuos, grupos y clases sociales.

Para lograr dicho objetivo, el dispositivo en cuestión prevé que el Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional y, en consecuencia, llevará a cabo el fomento de las actividades que demande el

²¹ Artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

interés general en el marco de las libertades que otorga la propia Constitución Federal.

Al respecto, el artículo 26 de nuestro Máximo ordenamiento²² prevé que el Estado organizará un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la Nación.

Finalmente, el artículo 28, cuarto párrafo de nuestro Máximo ordenamiento²³ dispone que el Estado tendrá áreas estratégicas, manteniendo siempre la propiedad y el control sobre los organismos que en su caso se establezcan. En este sentido, el Estado podrá participar con los sectores social y privado para impulsar las áreas prioritarias del desarrollo.

Los dispositivos en cuestión, establecen el principio de rectoría económica del Estado mexicano, y, por consiguiente, tienen como finalidad cumplir con el propósito de fomentar el crecimiento económico del mismo²⁴. Es decir, el principio de referencia habilita a la legislación secundaria el aliento y protección de la actividad económica que realicen los particulares, proveyendo las condiciones necesarias para el desenvolvimiento del sector privado que contribuya al desarrollo económico nacional²⁵.

En términos de lo anterior, a fin de fomentar el mencionado desarrollo económico del Estado, el mismo no sólo requiere de legislación ya sea formal y materialmente legislativa, sino que debe echar mano de disposiciones incluso provenientes de ámbitos materialmente administrativos y ejecutivos, que le permitan la implementación de beneficios. Así, uno de los vehículos empleados para fomentar e incentivar el desarrollo económico del propio Estado, es el otorgamiento de subsidios a las actividades prioritarias²⁶.

²² *Idem*, Artículo 26.

²³ *Idem*, Artículo 28.

²⁴ Al resolver en sesión del 30 de septiembre de 2011, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el Amparo Directo en Revisión 1037/2011, pp. 51-52. Al referir “*que forman parte del llamado capítulo económico de la Ley Fundamental, establecen la rectoría económica del Estado mexicano, la cual, para el propósito de cumplir con los objetivos que marca el primer párrafo del artículo 25, consigna como mecanismo financiero el “fomento del crecimiento económico”*”.

²⁵ Tesis 1a./J. 105/2011. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t.XXXIV, septiembre de 2011, p. 374.

²⁶ Ejecutoria correspondiente al Amparo Directo en Revisión 1037/2011, *op. cit.* pp. 52-53. Al referir: “*Una de las instituciones dispuestas por la Constitución Federal para fomentar o alentar el desarrollo económico que demande el interés general son los subsidios a actividades prioritarias, en términos del artículo 28 constitucional*”.

En palabras de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los subsidios constitucionalizados “*son aquellos que por razones de política económica y social, el Estado considera relevantes para el interés nacional y la satisfacción de necesidades colectivas, de tal suerte que, por ende, debe atenderlas y regularlas en la ley correspondiente*”²⁷.

En otras palabras, el Estado será el encargado por mandato constitucional, de desarrollar la actividad financiera del mismo, con la finalidad de propiciar un crecimiento mayor desde el punto de vista económico, cultural y social. En este sentido, año con año y ejercicio con ejercicio, el Estado se dará a la tarea de determinar cuáles son las esferas de interés social a las cuales debe enfocarse para lograr su desarrollo²⁸.

Por ello, en estricto apego a la Constitución Federal y por razones de interés general, traslapando dichos beneficios a la materia tributaria, se busca “*estimular a ciertas categorías de contribuyentes o sectores económicos, proporcionando ayudas económicas o sacrificando, en cierta medida, recursos que tendría derecho a recaudar*”²⁹.

Lo anterior se traduce medularmente en gastos que se erogan a fin de aportar recursos en beneficio de algún sector o para la realización de alguna actividad o, la disminución de ingresos³⁰. Ello se aterriza de manera específica con deducciones para personas físicas por depósitos en cuentas de ahorro y primas de seguros, deducción adicional para el patrón, diferimientos de acumulación en sociedades y fideicomisos inmobiliarios, deducción de adquisición de terreno, créditos fiscales en producción cinematográfica y, estímulos para inversores en fideicomisos³¹.

Con base en los elementos Constitucionales, judiciales y doctrinales, en voz del autor, un estímulo fiscal tiene la naturaleza de subsidio, el cual es Constitucionalmente otorgado por el Estado a fin de incentivar sectores públicos o sociales, con el objeto de buscar un mayor desarrollo del propio Estado y, que se

²⁷ *Idem*, Ejecutoria correspondiente al Amparo Directo en Revisión 1037/2011.

²⁸ Tesis 2a. CXXII/99. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t.X, octubre de 1999, p. 591.

²⁹ Ejecutoria correspondiente al Amparo Directo en Revisión 1037/2011, *op. cit.* p. 54.

³⁰ *Ibidem*, al referir: “*que se configuran como técnicas desgravatorias que afectan la cuantificación de recursos mediante exenciones, deducciones de la cuota, acreditamiento de contribuciones, reducciones de la base imponible y otras.*”.

³¹ Álvarez, Alil, *Lecciones de Derecho Fiscal*, 2a. ed., Oxford University Press, México, 2015. p. 326.

ven materializados mediante el otorgamiento de deducciones, diferimientos y estímulos en favor de los contribuyentes que forman parte del sector incentivado.

b. Marco legal federal

Como se mencionó en el apartado introductorio, la regulación secundaria relativa a las reglas temáticas para la aplicación de estímulos fiscales es considerablemente escueta a nivel legislativo. De hecho, en muchas ocasiones a fin de verificar las reglas que probablemente son aplicables a determinados beneficios fiscales, se nos obliga a los contribuyentes, a tener que recurrir a la casuística judicial e, intentar a través de la emisión de criterios y precedentes, desentrañar la verdadera intención legislativa detrás de los mismos.

Dicho lo anterior, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 32-D³², establece la única disposición que de manera especial consagra normas que dispongan reglas para la aplicación de estímulos fiscales. La disposición no se encuentra dirigida a regular los estímulos en cuestión como tal; sin embargo, prevé una limitante para la Administración Pública en general para contratarse con los contribuyentes o particulares.

Entrando en materia, el precepto en cita señala de manera expresa que la Administración Pública Federal, Centralizada y Paraestatal, así como la Procuraduría General de la República, en ningún caso contratarán adquisiciones, arrendamientos, servicios u obra pública. Ahora bien, dicha limitante, se supedita expresamente al hecho de que los contribuyentes o particulares:

1. Tengan a su cargo créditos fiscales firmes.
2. Tengan a su cargo créditos fiscales determinados, firmes o no, que no se encuentren pagados o garantizados.
3. No se encuentren inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes.
4. Habiendo vencido el plazo para presentar alguna declaración, provisional o no, y con independencia de que en la misma resulte o no cantidad a pagar, ésta no haya sido presentada.
5. Que no se cumplimiento a la obligación de reporte de operaciones relevantes a que se refiere el artículo 31-A del propio Código.

Hasta este punto, el precepto en estudio pareciera ser una simple disposición que prevé limitantes de contratación con la Administración Pública Federal. Sin embargo, el mismo cobra relevancia párrafos más adelante, en la que sin mayor detalle, prevé adicionalmente, la inaplicabilidad en perjuicio de los contribuyentes, de los estímulos fiscales que se emitan en su favor, por el hecho

³² Artículo 32-D del Código Fiscal de la Federación.

de incurrir en alguna de las omisiones señaladas. De manera específica, el precepto dispone lo siguiente:

“Los particulares tendrán derecho al otorgamiento de subsidios o estímulos previstos en los ordenamientos aplicables, siempre que no se ubiquen en los supuestos previstos en las fracciones del presente artículo, salvo que tratándose de la fracción III, no tengan obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes.”

Las entidades y dependencias que tengan a su cargo la aplicación de subsidios o estímulos deberán abstenerse de aplicarlos a las personas que se ubiquen en los supuestos previstos en las fracciones del presente artículo, salvo que tratándose de la fracción III, no tengan obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes.

Los particulares que tengan derecho al otorgamiento de subsidio o estímulos y que se ubiquen en los supuestos de las fracciones I y II de este artículo, no se consideran comprendidos en dichos supuestos cuando celebren convenio con las autoridades fiscales en los términos que este Código establece para cubrir a plazos, ya sea como pago diferido o en parcialidades, los adeudos fiscales que tengan a su cargo. Cuando se ubiquen en los supuestos de las fracciones III y IV, los particulares contarán con un plazo de quince días para corregir su situación fiscal, a partir del día siguiente a aquél en que la autoridad les notifique la irregularidad detectada.”

Precisado lo anterior, es evidente que el Código Fiscal de la Federación ha determinado el establecimiento de una limitante que los contribuyentes deben acatar, a fin de colocarse en la hipótesis prevista en cualquier estímulo fiscal.

De manera concreta, los contribuyentes que pretendan beneficiarse de subsidio alguno, invariablemente deberán encontrarse con un historial limpio de créditos fiscales o, en su defecto, cubrirlos, garantizarlos o llegar algún convenio de pago, deberán, en su caso deberán estar inscritos en el Registro y; finalmente, deberán dar cumplimiento a sus obligaciones de presentación de avisos, declaraciones y demás informativas.

B. Efectos fiscales

Una vez precisada la naturaleza jurídica de los estímulos fiscales, conviene analizar las posibles implicaciones fiscales que derivan de su aplicación. Es decir, determinar si los subsidios otorgados crean plenos efectos de derecho en materia tributaria y, por ende, determinar si los beneficios otorgados son acumulables para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta o si pueden considerarse acreditables para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado o, acumulables y acreditables para efectos de Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

El análisis planteado resulta de suma importancia, pues a partir de verificar los impactos jurídicos que derivan de la aplicación de los estímulos fiscales en la esfera de derechos de los contribuyentes, será viable analizar y concluir si los principios tributarios contenidos a nivel Constitucional y Convencional, les resultan aplicables y, por ende, si existe o no colisión de derechos humanos con motivo de su emisión y aplicación.

a. Principio de simetría fiscal

La simetría fiscal es un principio de política tributaria que establece un parámetro de vinculación entre los contribuyentes y de equilibrio entre ingresos y gastos, de manera que si a una persona física o moral le corresponde el reconocimiento de un ingreso que será gravado, a su contraparte que realiza el pago, debe corresponderle una deducción³³.

La importancia del presente principio radica en que como cualquier partida contable, a todo cargo corresponde un abono. En este sentido, tendrá fiscalmente una razón de ser, cualquier operación que implique una afectación por partida doble; es decir, a todo ingreso corresponde un gasto y, por ende, mientras una parte acumula un ingreso, la otra parte efectuará la deducción del mismo.

El principio en cuestión cobra relevancia, si consideramos que de suyo, los estímulos fiscales, por su propia naturaleza no debieran ser sujetos al principio de simetría fiscal, pues lo que buscan precisamente es incentivar el desarrollo del Estado, lo cual se logra mediante la concesión de deducciones, diferimientos y estímulos. Es decir, el legislador concede determinados beneficios a los contribuyentes, sin que necesariamente deba existir una contrapartida que lo equilibre, pues podría verse mermado el beneficio concedido.

Así, el otorgamiento de un beneficio fiscal contenido en un estímulo, en un primer momento rompe con el principio de simetría fiscal, pues por mandato de Ley, un contribuyente se vería en posibilidad de efectuar una deducción o diferir una acumulación, sin que exista realmente la erogación de un gasto que debiera ser acumulado o, en su defecto, que pudiera ser deducido.

La verdadera problemática se suscita cuando nos planteamos si en aras de buscar la simetría fiscal, sería necesario que el legislador buscara la imposición de una carga al contribuyente, como sería la de efectivamente acumular para efectos de la determinación del impuesto a cargo o, incluso la de permitirle efectuar un acreditamiento que pudiera derivar en un saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución.

³³ Tesis P. LXXVII/2010. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t.XXXIII, enero de 2011, p. 67.

La realidad es que es un verdadero problema, pues la búsqueda de la simetría fiscal pudiera caer en el absurdo de mermar el incentivo que se buscaba o, incluso el de conceder un doble beneficio a los contribuyentes.

Con base en lo anterior, es dable concluir que dada la particular naturaleza de los estímulos fiscales, a saber, la de subsidios en aras del desarrollo del Estado, el principio de simetría fiscal no será del todo aplicable. Es decir, dependiendo el estímulo de que se trate, el principio tendrá un propósito dual, a saber: i. no será aplicable la simetría fiscal y, por ende, se permitirá a los contribuyentes aplicar el beneficio del estímulo fiscal, sin que exista mayores cargas en su perjuicio y, ii. resultará aplicable la simetría fiscal a fin de establecer contrapesos y evitar excesos en la aplicación de los beneficios.

Claro ejemplo de la conclusión a la que arriba el autor, son el cúmulo de criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y nuestros Tribunales Federales:

1. Por una parte, la Primera Sala sostuvo mediante la emisión de la Tesis 1a. CCXXX/2011 (9a.)³⁴ de la Décima Época, los estímulos fiscales comparten tanto la naturaleza como el destino de los subsidios, pues su enfoque y aplicación serán en actividades o áreas que, por razones económicas, sociales, culturales o de urgencia, requieran de una atención especial para el desarrollo nacional. Así, concluyó que:

“los estímulos fiscales, como herramienta de fomento económico, no pueden considerarse ingresos gravables para efectos fiscales, pues ello sería incongruente con su propósito de disminuir el monto de los impuestos a cargo del contribuyente; sin embargo, el legislador puede, en ejercicio de su potestad tributaria y con respeto a los principios constitucionales económicos, tributarios y de razonabilidad, establecer expresamente que dichos estímulos se graven y acumulen a los demás ingresos de los contribuyentes. Sólo en ese caso serán ingresos gravables”

2. En el mismo sentido, la misma Primera Sala mediante la emisión de la Tesis 1a. CIX/2010³⁵ en la Novena Época sostuvo que al establecer un trato diferenciado en materia de beneficios fiscales, como lo son los estímulos acreditables que se otorgan con ese carácter, el autor de la norma respectiva

³⁴ Tesis 1a. CCXXX/2011. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. II, noviembre de 2011, p. 200.

³⁵ Tesis 1a. CIX/2010. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXXII, septiembre de 2010, p. 181.

debe proporcionar justificaciones, motivos o razones. En el mismo sentido arribó a la conclusión siguiente:

“Por ello, si algo debe justificar el legislador cuando establece exenciones, o cuando autoriza beneficios y estímulos acreditables, son las razones por las que se siente autorizado a introducirlos en la legislación fiscal, pues se erigen en excepción al programa constitucional, al hacer que determinadas manifestaciones de capacidad, idóneas para contribuir al levantamiento de las cargas públicas, dejen de hacerlo.”

3. Finalmente, nuestros Tribunales Colegiados de Circuito han sostenido mediante la emisión de la Tesis II.2o.T.Aux.29 A³⁶ en la Novena Época que los impuestos son efectivamente pagados cuando el contribuyente los entera al fisco, ya sea en efectivo, mediante cheque certificado o de caja y transferencia electrónica de fondos.

En este tenor continúa señalando que en términos del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes pueden pagar los impuestos a cargo a través del acreditamiento del importe de los estímulos fiscales. Consecuentemente termina concluyendo que:

“En estas condiciones, el acreditamiento de estímulos constituye una forma de pago de impuestos susceptible de generar saldo a favor, lo que hace procedente su compensación en términos del invocado artículo 23.”

Sentado lo anterior, se robustece la conclusión a la que arriba autor, la cual se centra en que la naturaleza de los estímulos fiscales es la de un subsidio, el cual puede o no tener implicaciones fiscales de acumulación y acreditamiento, dependiendo del hecho de que el legislador lo señale expresamente e, incluso, se reconoce al acreditamiento como una forma de extinción de la obligación fiscal, la cual incluso, podría generar un saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución.

De igual manera resulta aplicable lo señalado por el artículo 25 del Código Fiscal de la Federación³⁷, el cual establece que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración periódica podrán acreditar el importe de los estímulos fiscales a que tengan derecho, contra las cantidades que están obligados a pagar, siempre que presenten aviso ante las autoridades competentes en materia de

³⁶ II.2o.T.Aux.29 A. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXXIII, marzo de 2011, p. 2268.

³⁷ Artículo 25 del Código Fiscal de la Federación.

estímulos fiscales y, en su caso, cumplan con los demás requisitos formales que se establezcan en las disposiciones que otorguen los estímulos, inclusive el de presentar certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos.

El precepto en cuestión, continúa señalando que los contribuyentes podrán acreditar el importe de los estímulos a que tengan derecho, a más tardar en un plazo de cinco años contados a partir del último día en que venza el plazo para presentar la declaración del ejercicio en que nació el derecho a obtener el estímulo.

Dicho de otro modo, el principio de simetría fiscal será aplicable en la medida en la que el legislador lo considere o no pertinente, en atención al tipo de estímulo de que se trate.

Como comentario final, es importante señalar que el Servicio de Administración Tributaria en su portal oficial, específicamente, en la sección de preguntas frecuentes sobre estímulos fiscales³⁸, determina, a qué estímulos fiscales deben atribuirse efectos de acumulación, señalando que serán acumulables aquellos que expresamente hayan sido señalados de tal manera por el legislador.

b. Estímulos fiscales como derecho constitucional

Como ha sido analizado, desde un punto de vista de política tributaria, los estímulos fiscales gozan de una especial y particular naturaleza que les permite apegarse o alejarse al principio de simetría fiscal. Ahora bien, partiendo de dicha naturaleza será necesario desarrollar si los mismos pueden ser considerados o no un derecho humano tutelado por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Al respecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en mediante la emisión de ejecutorias³⁹, que a la luz del principio de

³⁸ Portal oficial del Servicio de Administración Tributaria, al referencie a la Sección de preguntas frecuentes relacionadas con estímulos fiscales: http://omawww.sat.gob.mx/informacion_fiscal/preguntas_frecuentes/Paginas/Estimulos_fiscales.aspx. Al referir. "1. ¿En qué casos se debe considerar como ingreso acumulable un estímulo fiscal?"

Todos los estímulos fiscales son acumulables, excepto cuando la disposición en particular lo establezca. Con la finalidad de brindar mayor certeza, a continuación se da a conocer la lista de estímulos que son ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta.

Sin disposición particular respecto a la no acumulación del estímulo fiscal, por lo que debe ser considerado como un ingreso acumulable al aplicar la regla general."

³⁹ Al resolver en sesión del 8 de abril de 2005, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el Amparo en Revisión 249/2005, pp. 36-38.

generalidad tributaria *“lo ordinario no es el otorgamiento de beneficios fiscales, sino el pago de contribuciones por todos los sujetos que cuenten con un nivel económico mínimo, es decir, en atención a su capacidad de contribuir, quedando prohibida la exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva”*, por lo que las exenciones, o bien, en general las formas de liberación de la obligación deben reducirse al mínimo.

En este sentido, en palabras de la Primera Sala, conforme a la luz del principio de generalidad, los sujetos con capacidad económica están obligados constitucionalmente a contribuir; excepcionalmente, los beneficios fiscales como las exenciones, las condonaciones, los estímulos fiscales, los créditos fiscales para disminuir cargas tributarias, entre otros, no constituyen una regla general en nuestro sistema tributario, sino son excepciones aceptadas constitucionalmente, pero restringidas por la necesidad de satisfacer otros objetivos tutelados en la Constitución.

Así, conforme a lo sostenido por nuestro Máximo Tribunal, arribamos a una conclusión preliminar, a saber, que la regla general es que los contribuyentes deberán contribuir al Estado con base en su verdadera capacidad contributiva y; únicamente a manera de excepción podrán aplicarse determinados beneficios, como aquellos contenidos en los estímulos fiscales.

La anterior conclusión resulta de gran importancia, pues establece por primera vez, una base dentro del ambiguo mundo de los estímulos fiscales. En razón de lo anterior, será claro que los estímulos fiscales no le son aplicables al cúmulo absoluto de contribuyentes, sino que se reducirán a un mundo limitado de ellos, mundo que será precisado por el mismo estímulo. Ello, sin que necesariamente implique un trato diferenciado entre contribuyentes, pues como se ha analizado, la finalidad de los mismos es precisamente el incentivar determinados sectores del Estado.

Lo anterior es confirmado por la Primera Sala al pronunciarse en el Amparo en revisión 516/2015 mediante la emisión de tesis⁴⁰. En dicho criterio, se establece que para legislar en materia de beneficios fiscales, la carga argumentativa no debe pesar sobre las razones por las que se limita ese beneficio, *“pues basta que el legislador haya expuesto por qué consideró válido hacer tal limitación, para considerar que la medida fue adecuada dado que los contribuyentes no gozan del derecho constitucional a los estímulos fiscales, sino que éstos se gestan como excepciones a su carga fiscal de contribuir, con la finalidad de incentivar o apoyar determinada área de la economía nacional”*.

Una vez más la particular naturaleza de los estímulos fiscales permiten concluir que al tratarse de un subsidio encaminado a grandes rasgos, al desarrollo de sectores específicos de la sociedad, por sí mismo no constituye un derecho

⁴⁰ 1a. CII/2017. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. I, septiembre de 2017, p. 223.

constitucional que sea garantizado a todos los contribuyentes; los estímulos fiscales únicamente beneficiarán a aquellos contribuyentes respecto de cuya área de desarrollo sean dirigidos.

C. Fines extrafiscales

Al hablar de estímulos fiscales resulta necesario el conocimiento de lo que debe ser entendido por fines extrafiscales. Esto es así, pues los fines extrafiscales constituyen el elemento más importante y determinante en relación con los subsidios.

En efecto, la esencia de los estímulos fiscales es precisamente la finalidad con la que estos son otorgados, pues es precisamente por su naturaleza y propósito que se les permite alejarse, entre otros, del analizado del principio de simetría fiscal. Sin embargo, la naturaleza particular de los estímulos fiscales de igual manera les permite apartarse, si existiere un fin legítimo y válido, de los principios de justicia tributaria⁴¹.

Para arribar a dicha conclusión, es necesario desmenuzar los elementos que integran los estímulos fiscales:

1. El beneficiario debe ser contribuyente del impuesto. Este elemento es fundamental porque el estímulo fiscal sólo se origina y concreta en torno a las cargas tributarias que pesan sobre él.

2. La situación especial del sujeto beneficiado establecida en abstracto en la disposición legal que otorga el estímulo y que, al concretarse, da origen al derecho del contribuyente para exigir el otorgamiento de dicho estímulo en su favor.

3. El objetivo parafiscal o extrafiscal.

Los fines extrafiscales podrían definirse como aquellos objetivos que se apartan del plano fundamentalmente fiscal o de recaudación pero que permiten al

⁴¹ 1a./J. 107/2011. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXXIV, septiembre de 2011, p. 506. Al referir: “Así, puede afirmarse que en materia de propósitos constitucionales, el ámbito fiscal corresponde exclusivamente a algunos de los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos -a los tributarios, en los cuales también pueden concurrir finalidades extrafiscales-, mientras que los ingresos que emanen de éstos -y de los demás que ingresan al erario, aun los financieros o no tributarios-, se encuentran indisolublemente destinados a fines delimitados en la política económica estatal, cuya naturaleza será siempre extrafiscal. Ello, tomando en cuenta que la recaudación en sí no constituye un fin, sino que es un medio para obtener ingresos encaminados a satisfacer las necesidades sociales, dentro del trazo establecido en el texto constitucional, tal como se desprende del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que conmina a contribuir a los gastos públicos, y no a la acumulación de recursos fiscales”.

legislador justificar diferencias entre contribuyentes que se encuentran en condiciones similares, con la finalidad de alcanzar objetivos de política pública o lograr conductas entre los mismos contribuyentes⁴².

Para soportar dicha diferenciación o lograr el cometido parafiscal buscado, la finalidad deberá plasmarse por escrito por el legislador y durante el proceso de creación de las contribuciones⁴³. En palabras de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, si bien es cierto que el propósito fundamental de las contribuciones es el recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios; *“también lo es que puede agregarse otro de similar naturaleza, relativo a que aquéllas pueden servir como instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar (fines extrafiscales)”*⁴⁴.

Es por lo anterior, que mediante jurisprudencia 46/2005 citada en el párrafo que antecede, ha concluido nuestro Máximo Tribunal que tratándose este tipo de fines parafiscales, ineludiblemente será el órgano legislativo el que justifique expresamente, en la exposición de motivos o en los dictámenes o en la misma ley, los mencionados fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con su imposición.

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

De lo dicho por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en los criterios anteriormente señalados, los estímulos fiscales pueden considerarse como

⁴² 1a. V/2001. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XIII, marzo de 2001, p. 102. Al referir: *“Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente 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, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos”*.

⁴³ P. VI/2003. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XVIII, julio de 2003, p. 28.

⁴⁴ 1a./J. 46/2005. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXI, mayo de 2005, p. 157.

finalidades que persiguen una dualidad de objetivos. El primero consiste comúnmente en obtener una actuación específica del sujeto beneficiado, y el segundo, estriba en lograr a través de la conducta del propio contribuyente, efectos que trasciendan de su esfera personal al ámbito social⁴⁵.

En otras palabras, los fines extrafiscales permiten justificar un trato diferenciado entre individuos o grupos de ellos en situaciones comparables, siempre que se cumplan con determinadas condicionantes, entre ellas, que el trato generado por la legislación fiscal sea un medio apto para conducir al objetivo de políticas públicas deseado por el Estado⁴⁶.

Desde un punto de vista plano y de primera intención, parece ser que los fines extrafiscales, constituyen la salvedad o el candado por el que prácticamente, cualquier disposición contenida en un Decreto u ordenamiento diverso siempre será apegado a la Constitución. En efecto, desde el punto de vista del autor, los fines extrafiscales constituyen una vacuna constitucional al hecho de que el legislador efectúe diferencias en tratos y mecánicas a contribuyentes similares.

Particularmente, el autor no está en desacuerdo con la existencia de los propósitos parafiscales; sin embargo, la tendencia de resoluciones nos lleva a concluir tristemente, que lejos de acercarse a la finalidad para la que fueron plasmados, se han convertido en el vehículo por excelencia, para las autoridades y para los juzgadores para dejar de lado la aplicación del derecho y apartarse de la Justicia en un supuesto fin común de política pública.

Resulta por demás triste analizar sentencias y precedentes en los que sin que la disposición de fondo tenga un vínculo de justicia social o interés común que la respalde, los juzgadores sencillamente soslayan el análisis de constitucionalidad y de derechos humanos que se alegan vulnerados y, se avocan a citar supuestos fines extrafiscales dentro de exposiciones de motivos o, dan alcances que no se prevén en los textos de Ley, a fin de soportar una vana conclusión, carente de toda lógica jurídica.

Por ello insisto, por la propia naturaleza de los estímulos fiscales son fundamentales los fines extrafiscales. Sin embargo, deben ser empleados como medios reales de justificación que permita a los legisladores y juzgadores, encontrarse en condiciones de hacer distingos constitucionales a fin de soportar un beneficio mayor y aras del bien común.

Así, me quedo con una breve semblanza desarrollada por la Doctora Álvarez Alcalá en su obra "Lecciones de Derecho Fiscal"⁴⁷, en la que señala

⁴⁵ Ejecutoria correspondiente al Amparo en Revisión 249/2005, *op. cit.* pp. 25-27.

⁴⁶ Álvarez, Alil, *Lecciones de Derecho Fiscal*, *op. cit.* p. 376.

diversos principios basados en criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a fin de delimitar el verdadero contenido de los estímulos fiscales. Al parecer, su intención era buscar una definición, sin embargo, logra justificar los motivos por los que debiera o no darse lectura a los fines extrafiscales, a la luz de los principios de justicia tributaria previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

Dicho lo anterior, los principios son los siguientes:

1. Los fines de los tributos son de manera directa la recaudación, y de manera indirecta se debe de buscar impulsar los fines de política financiera, económica y social del Estado⁴⁸.

2. El fin extrafiscal será válidos siempre y cuando no se trasgreden los principios constitucionales rectores de los tributos, a saber, los contenidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal⁴⁹.

3. El legislador deberá dejar plasmada la voluntad de incorporar un fin extrafiscal, durante el proceso de creación de las normas⁵⁰.

4. Una disposición puede considerarse equitativa, si en sus diferencias, hay límites o bases extrafiscales⁵¹.

5. Que la diferenciación en el trato diferenciado de individuos y grupos en situaciones comparables debe ser objetiva y constitucionalmente válida⁵².

Bajo esa óptica, los estímulos fiscales, además de ser útiles o benéficos para el sujeto pasivo, se emplean como instrumentos de política financiera, económica y social en aras de que el Estado, como rector en el desarrollo nacional, impulse, oriente, encauce, aliente o desaliente una o varias actividades

⁴⁷ *Idem*, pp. 375-376.

⁴⁸ P./J. 18/91. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Octava Época, t. VII, junio de 1991, p. 52.

⁴⁹ P./J. 20/91. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Octava Época, t. VII, junio de 1991, p. 18.

⁵⁰ 1a./J. 46/2005. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXI, mayo de 2005, p. 157.

⁵¹ 1a./J. 57/2005. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXI, junio de 2005, p. 151.

⁵² 2a./J. 31/2007. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXI, marzo de 2007, p. 334.

o usos sociales, con la condición de que sea objetiva la finalidad perseguida con ellos, no arbitraria ni caprichosa, respetando, además, los principios de justicia fiscal que les resulten aplicables cuando incidan directa o indirectamente en alguno de los elementos esenciales del tributo⁵³.

En conclusión, los fines extrafiscales son fundamentales dentro de la estructura de los estímulos fiscales, pues como lo he dicho anteriormente, dotan a éstos últimos de la tan necesaria vacuna de constitucionalidad, en la medida en que se les permite apartarse en cierta medida, objetiva y constitucionalmente de los principios tributarios. Sin embargo, no se debe caer en extremos: ya sea que todo dispositivo sea constitucional o, que no haya dispositivo alguno que amerite la justificación extrafiscal.

D. Aplicabilidad de principios de justicia tributaria

Una vez precisada la naturaleza de los estímulos fiscales, así como que uno de los elementos característicos y fundamentales de los mismos son precisamente los fines extrafiscales, conviene analizar si los mismos pueden ser verdaderamente objeto de escrutinio constitucional y convencional. Lo anterior, pues al aplicar los mismos, verdaderamente enfrenta a los contribuyentes a situaciones que los podrían poner cara a cara con una posible colisión de derechos humanos que afecte su esfera de derechos.

Como ha sido ampliamente desarrollado, la línea entre la posibilidad de que un beneficio fiscal contenido en un estímulo sea constitucional o, incluso goce de un fin parafiscal que le permita alejarse medidamente de la constitución es muy tenue y debe ser analizada con detalle de manera caustica.

Ahora bien, con la finalidad de evitar repeticiones innecesarias es importante tener en mente que los estímulos son beneficios que, por su particular propósito, son de prioridad para la política pública del Estado, por lo que se les permite tener una relación *sui generis* con principios de simetría y de justicia tributaria. Aunado a que dicho propósito debe estar relacionado de manera expresa en algún segmento del proceso legislativo.

Dicho lo anterior, los estímulos fiscales no son principios ni normas absolutas, sino que, por el contrario, constituyen beneficios particulares que deben manejarse dentro de los parámetros de normatividad mínimos de objetividad para que los mismos no sean inconstitucionales. En consecuencia, los estímulos en cuestión, podrán ser objeto de escrutinio constitucional y, por ende, son objeto de cumplimiento de principios tributarios.

⁵³ P. CIV/99. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. X, diciembre de 1999, p. 15. Al referir: “no puede convertirse en un elemento aislado que justifique la violación a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público”.

Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido mediante Jurisprudencia⁵⁴ que los estímulos fiscales, además de ser benéficos para el sujeto pasivo, se emplean como instrumentos de política financiera, económica y social en aras de que el Estado, como rector en el desarrollo nacional, impulse, oriente, encauce, aliente o desaliente algunas actividades o usos sociales, *“con la condición de que la finalidad perseguida con ellos sea objetiva y no arbitraria ni caprichosa, respetando los principios de justicia fiscal que les sean aplicables cuando incidan en los elementos esenciales de la contribución”*.

En adición a lo sostenido por la Segunda Sala, Nuestros Tribunales Colegiados en Materia Administrativa de Circuito, mediante tesis⁵⁵ han abonado en el sentido de que cuando ello se haga por una modificación o delimitación conceptual o cuantitativa en los elementos esenciales de la contribución, mediante obligaciones formales que estén estrechamente vinculadas con la determinación de la deuda tributaria o bien, mediante el establecimiento de cualquier otra medida que modifique la cantidad que hubiere correspondido cubrir por concepto de contribuciones, deben estar sujetas a control constitucional, bajo la óptica de los principios de proporcionalidad y equidad previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En conclusión, los estímulos fiscales pueden y deben ser objeto de escrutinio constitucional y, por ende, de incidir en la obligación sustantiva de pago o, en su defecto, de generar situaciones que se alejan del fin parafiscal objetivo, deben ser objeto de análisis a la luz de los derechos humanos y garantías individuales contenidos a nivel Constitucional o previstos en los diversos instrumentos internacionales de que México sea parte.

⁵⁴ 2a./J. 26/2010. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXXI, marzo de 2010, p. 1032. Al referir: *“aliente o desaliente algunas actividades o usos sociales, con la condición de que la finalidad perseguida con ellos sea objetiva y no arbitraria ni caprichosa, respetando los principios de justicia fiscal que les sean aplicables cuando incidan en los elementos esenciales de la contribución”*.

⁵⁵ V.2o.P.A.15 A. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXVIII, octubre de 2008, p. 2362. Al referir: *“De esta manera, el mencionado Alto Tribunal ha buscado que se otorgue plena vigencia a los indicados principios tributarios, para lo cual no ha circunscrito su eficacia a las disposiciones legales que contienen gravámenes o que definen o modifican alguno de los elementos esenciales de la contribución, en virtud de que la obligación constitucional de concurrir al levantamiento de las cargas públicas tiene un contenido esencialmente económico que implica la disposición de recursos monetarios en favor del Estado por concepto de contribuciones”*.

VI. DECRETO de estímulos fiscales región frontera norte

Una vez precisada la naturaleza jurídica de los estímulos fiscales, así como sus elementos (fines extrafiscales) y, analizada la obligación jurisdiccional de analizarles a la luz de los principios de justicia tributaria previstos a nivel constitucional y Convencional, a continuación se efectuará el análisis del DECRETO de estímulos fiscales región frontera norte, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2018, a fin de evidenciar que el mismo coloca a los contribuyentes en un plano de desventaja y trasgresión de sus derechos humanos.

En efecto, como se desarrollará en el presente apartado, el Decreto en estudio prevé situaciones y condiciones específicas a fin de que los contribuyentes se encuentren en posibilidad de acogerse a sus beneficios, sin embargo, algunos de los requisitos no son responsabilidad del propio contribuyente, sino de actividad de terceros. En este sentido, al supeditarse la aplicabilidad del Decreto a situaciones ajenas de los contribuyentes, el mismo provoca la colisión de derechos humanos en perjuicio de los mismos, los cuales deben ser analizados con detalle.

Dicho lo anterior, entrando en materia, el 31 de diciembre de 2018 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el DECRETO de estímulos fiscales región frontera norte⁵⁶.

A. Exposición de motivos

Retomando algunos apuntes de los apartados anteriores, en el universo de los estímulos fiscales, el establecimiento expreso por parte del legislador, en relación con los fines parafiscales, resulta de vital importancia. Ello, pues como lo ha señalado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los fines en cuestión, aunados al marco constitucional, podrán permitir a los estímulos apartarse de los principios de justicia tributaria, en aras del desarrollo del Estado.

Al respecto, el DECRETO de estímulos fiscales región frontera norte, prevé una serie de beneficios en materia de impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado. Desde este momento, señala el autor que el análisis de colisión de principios y derechos humanos se efectuará desde el punto de vista de aquellos beneficios que fueron otorgados en materia de impuesto al valor agregado.

A manera de anticipo, pues será tratado con detenimiento más adelante, el Decreto en cuestión prevé que los contribuyentes, personas físicas y personas morales, que realicen los actos o actividades de enajenación de bienes, de prestación de servicios independientes u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, en los locales o establecimientos ubicados dentro de la región frontera

⁵⁶ DECRETO de estímulos fiscales región frontera norte, *op. cit.*

norte, podrán aplicar un crédito equivalente al 50% de la tasa del impuesto al valor agregado prevista en el artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ahora bien, por la naturaleza propia del Decreto, es claro que se efectuó un distingo entre determinados contribuyentes. Por una parte, se tiene a los contribuyentes que no realizan actos o actividades a que se refiere la Ley del Impuesto al Valor Agregado dentro de la región fronteriza norte y, por otra parte, encontramos a aquellos contribuyentes que efectivamente los realizan dentro de la zona prevista por el Decreto.

De primera intención, el estímulo fiscal en materia de impuesto al valor agregado prevé una distinción que en un plano de constitucionalidad pura, no debiera soslayarse y, por ende, las consecuencias constitucionales debieran surgir por sí mismas. Sin embargo, recordemos que en términos de los artículos 25 a 28 de la constitución Federal, será el Estado quien podrá otorgar subsidios a determinados sectores de la población, en aras de la búsqueda de su mejor desarrollo.

De igual manera, no se pasa por alto el hecho de que la Suprema corte de Justicia de la Nación y nuestros Tribunales Colegiados en Materia Administrativa de Circuito, han señalado que para que este distingo sea válido, deben converger dos hipótesis: i. que no exista incidencia al momento de efectuar el cálculo y entero del impuesto y ii, que los propósitos supra fiscales que soporten al estímulo fiscal, deberán encontrarse plasmados por escrito dentro de alguna etapa del momento de creación del mismo.

Con base en lo anterior, el Decreto efectuó una serie de manifestaciones a manera de exposición de motivos a fin de dar soporte a las posibles desigualdades que el subsidio en materia de impuesto al valor agregado traería aparejado, así como para evitar un escrutinio constitucional de principios tributarios que pudieran derivar en su inaplicabilidad o aplicabilidad excesiva por parte de los contribuyentes.

Dicho lo anterior, en el texto del Decreto se recogen entre otros, los siguientes fines extrafiscales a fin de soportar el beneficio en materia de impuesto al valor agregado. Es importante mencionar que en apartados posteriores se analizará si efectivamente, dichas justificaciones resultan suficientes para dotar de constitucionalidad y convencionalidad al mismo. Los fines extrafiscales son los siguientes⁵⁷:

- Que el Gobierno Federal considera necesario establecer mecanismos que fortalezcan la economía de los contribuyentes de la frontera norte de nuestro país,

⁵⁷ *Idem, op. cit.*, al referir: “Que el Gobierno Federal considera necesario establecer mecanismos que fortalezcan la economía de los contribuyentes de la frontera norte de nuestro país, con el fin de estimular y acrecentar la inversión, fomentar la productividad y contribuir a la creación de fuentes de empleo”.

con el fin de estimular y acrecentar la inversión, fomentar la productividad y contribuir a la creación de fuentes de empleo;

- Que la frontera con Estados Unidos de América constituye un elemento que por su cercanía de México produce efectos diferenciales entre los contribuyentes que viven en esa región de los del resto del país, condición que afecta el bienestar general y encarece la vida de los que habitan en esa región, desacelerando la actividad comercial y de servicios, así como el desaliento a los visitantes extranjeros;

- Que la frontera del norte de México mantiene una dinámica económica distinta al resto del país, y que derivado de su ubicación geográfica existe competencia directa con estados del sur de los Estados Unidos de América, lo que ha ocasionado una dependencia del dólar como moneda utilizada en esa región como valor de intercambio;

- Que resulta necesario impulsar la competitividad económica, el desarrollo y el bienestar de los habitantes de la región fronteriza norte de México, buscando con ello el crecimiento económico el cual está relacionado con la productividad de las actividades empresariales y el capital disponible para invertir en éstas y, así promover la economía de esa región;

- Que es política del Gobierno Federal establecer mecanismos que fortalezcan el crecimiento de los contribuyentes de la región fronteriza norte de nuestro país, con el fin de evitar la desigualdad con los habitantes del resto del país, y con la firme convicción de acrecentar la inversión y la productividad y con ello crear fuentes de empleo.

- Que los beneficios establecidos en el presente Decreto, buscan mejorar la competitividad frente al mercado de los Estados Unidos de América y así retener al consumidor en el comercio mexicano; reactivar la economía doméstica regional y de esta manera, elevar los ingresos por mayor actividad, generando empleos, mayor bienestar general de la población y por ende, mayor recaudación fiscal, además de atraer al turismo al ofrecer mayor diversidad de atractivos y mejores productos; crear condiciones y medios efectivos para atraer la inversión y con ello generar riqueza y bienestar para la población; dar respuesta a la alta inmigración a la región fronteriza norte desarrollando una nueva política económica para la frontera y el resto del país, con visión de futuro basada en lograr una economía con fundamento en el conocimiento.

- Que el fin extrafiscal trata de incentivar directamente el crecimiento económico de la región fronteriza norte de México, para que resulte integral y sustentable en aras de fortalecer la soberanía nacional como instrumento de crecimiento del país

Con base en lo analizado al momento, en gran medida, el Ejecutivo Federal consideró consistentemente, que lo que hace particular al sector beneficiado,

concretamente la franja fronteriza norte, es precisamente la cercanía que existe con los Estados Unidos de América. Dicha cercanía provoca distorsiones a nivel de relaciones entre los contribuyentes y aquellos que habitan en los estados del sur del país vecino.

Por ello, desde el punto de vista del Ejecutivo Federal, resulta necesario implementar vehículos como lo son en el presente, estímulos fiscales a fin de lograr el desarrollo social y económico de la franja fronteriza norte. Desde el punto de vista del autor, el estímulo por sí mismo no genera distorsión constitucional o, por lo menos, es discutible; el verdadero problema radica y se materializa cuando se hace el examen profundo de los requisitos que deben satisfacerse a fin de aplicar los beneficios previstos en el Decreto.

B. Contenido del estímulo en IVA

Entrando en materia del Decreto, el mismo establece un ámbito de aplicación. De manera específica, el Decreto efectuó una relación de municipios que respecto de los cuales considera que nos encontramos en presencia de la región fronteriza norte, la cual será considerada como tal para efectos de la aplicación de los beneficios contenidos en el Decreto⁵⁸.

Ahora bien, entre otros beneficios fiscales, el Decreto prevé un estímulo fiscal en materia de impuesto al valor agregado:

“Artículo Décimo Primero. Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes, personas físicas y personas morales, que realicen los actos o actividades de enajenación de bienes, de prestación de servicios independientes u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, en los locales o establecimientos ubicados dentro de la región fronteriza norte a que se refiere el artículo Primero del presente Decreto, consiste en un crédito equivalente al 50% de la tasa del impuesto al valor agregado prevista en el artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.”

Como se ve del Artículo Décimo Segundo, el Ejecutivo Federal consideró otorgar un crédito equivalente al 50% de la tasa del impuesto, a aquellos contribuyentes que dentro de la zona fronteriza norte, realicen actos o actividades a que se refiere la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con excepción de la importación.

Una vez más, hasta este punto de análisis, el Decreto por sí sólo resulta viable y ajeno a posibles colisiones con principios de justicia tributaria. Sin embargo, en el siguiente apartado se analizarán algunas de las condicionantes o

⁵⁸ Artículo Primero. DECRETO de estímulos fiscales región fronteriza norte, *op. cit.*

limitantes para su aplicación, las cuales, comienzan a generar problemas y distorsiones en cuanto a la aplicación de principios.

C. Limitantes para su aplicación

En adición al ámbito espacial de aplicación, al emitir el Decreto que contiene los estímulos fiscales, el Ejecutivo Federal estableció una serie de requisitos y limitantes a fin de que los contribuyentes se encontrarán en condiciones de aplicar su contenido.

En primer término, el Artículo Décimo Segundo⁵⁹ establece que los contribuyentes que apliquen el estímulo a que se refiere el artículo Décimo Primero de este Decreto, deberán cumplir los requisitos y los que se establezcan en las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria, para tal efecto.

Dentro de los requisitos en cuestión, se establece que los contribuyentes deben: i. realizar la entrega material de los bienes o la prestación de los servicios en la región fronteriza norte y, ii. presentar un aviso de aplicación del estímulo fiscal, dentro de los 30 días naturales siguientes a la entrada en vigor del Decreto.

Los presentes son requisitos formales desde un punto de vista particular. Es decir, constituyen requisitos que indudablemente deben ser atendidos, pero que por sí mismos no resultan excesivos o carentes de lógica jurídica. Así, los mismos deberán ser atendidos por los contribuyentes que tengan la intención de acogerse a los beneficios fiscales del Decreto, pero lo más importante es que los requisitos y su cumplimiento depende exclusivamente del propio contribuyente.

Ahora bien, de manera completamente desafortunada al criterio del autor, el Decreto establece una serie de limitantes por las cuales, de actualizarse, los contribuyentes no podrán acogerse a los beneficios fiscales del mismo. Al respecto puntualizo lo desafortunado de los requisitos en cuestión, pues los mismos constituyen una serie de situaciones de derechos que son ajenas a los contribuyentes.

Dicho de otro modo, la aplicación de los beneficios fiscales se encuentra supeditada a la realización de conductas ajenas a la voluntad del contribuyente. En este sentido, a diferencia de los requisitos anteriores, los presente sí importarían un riesgo de colisión de principios tributarios y, por ende, tienen como consecuencia que el Decreto sea sujeto de escrutinio constitucional y convencional. Ello, con independencia de que existan o no fines extrafiscales.

⁵⁹ *Idem.* Artículo Décimo Segundo.

Al respecto, el Artículo Décimo Tercero del Decreto⁶⁰ señala que no serán aplicables los estímulos fiscales en beneficio de los contribuyentes, entre otros supuestos, cuando:

“IV. Los contribuyentes que se ubiquen en la presunción establecida en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. Asimismo, tampoco será aplicable a los contribuyentes que tengan un socio o accionista que se encuentre en el supuesto de presunción a que se refiere esta fracción.

Tampoco será aplicable el estímulo fiscal previsto en el artículo Décimo Primero del presente Decreto, a aquéllos contribuyentes que hubieran realizado operaciones con contribuyentes a los que se refiere esta fracción y no hubieran acreditado ante el Servicio de Administración Tributaria que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los comprobantes fiscales digitales correspondientes.

V. Los contribuyentes a los que se les haya aplicado la presunción establecida en el artículo 69-B Bis, del Código Fiscal de la Federación, una vez que se haya publicado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria el listado a que se refiere dicho artículo.”

De la transcripción al Artículo Décimo Tercero, es clara que son desafortunadas las limitantes previstas por el Ejecutivo Federal al acceso a los beneficios fiscales contenidos en el Decreto. Ello es así, pues como se explicará con detalle en el siguiente apartado, la calificativa prevista en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, constituye una revisión de la materialidad de las operaciones que los contribuyentes celebran con terceros.

Sin embargo, en la práctica puede suscitarse el supuesto en el que un contribuyente que se ubique en la zona fronteriza prevista por el Decreto haya celebrado operaciones con proveedores a los que se les haya colocado ya sea indebidamente o con posterioridad en el listado de presunción del artículo 69-B del código Fiscal de la Federación. En consecuencia, el acceso a los beneficios del estímulo se vería en riesgo por un conducto y supuesto de un tercero, es decir, que escapa a las manos del contribuyente propio.

D. Análisis del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación

⁶⁰ *Idem.* Artículo Décimo Tercero.

Como mencioné en el apartado de requisitos y limitantes, el hecho de que para acceder a los beneficios de un estímulo fiscal, se establezcan determinadas directrices, no pone en riesgo derecho humano alguno en perjuicio de los contribuyentes al que va dirigido dicho estímulo. El verdadero problema acontece, cuando nos encontramos en presencia de distorsiones en la aplicación del Decreto de beneficios, derivado de que para su aplicación, se supedita a que sean terceros los que deban o no cumplir con una conducta.

En el caso en particular, los beneficios fiscales en materia de impuesto al valor agregado contenidos en el estímulo fiscal de franja fronteriza norte se encuentran limitados a que los contribuyentes con que los contribuyentes realizan actos o actividades en materia de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no se encuentren sujetos en manera alguna al procedimiento previsto por el Código Fiscal de la Federación, relativo a la verificación de materialidad de operaciones.

Al respecto, el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación⁶¹ señala que cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

De acuerdo con la exposición de motivos de la reforma por la que se adicionó el artículo 69-B al Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013⁶², el legislador centró su atención en los contribuyentes que realizan fraudes tributarios mediante el tráfico de comprobantes fiscales, ya sea al facturar operaciones simuladas o inexistentes, o bien, al deducirlos, con el objetivo de enfrentar y detener este tipo de prácticas evasivas que ocasionan un grave daño a las finanzas públicas y perjudican a quienes sí cumplen con su deber constitucional de contribuir al gasto público.

Sin entrar en mayor detalle, porque simplemente el tema no lo amerita, el precepto en cuestión plantea la posibilidad de que los contribuyentes que se encuentren en dicha situación, será notificado de manera personal a través de su buzón tributario, así como mediante una lista provisional que se publicará en la página del Servicio de Administración Tributaria.

El objeto de dicha publicación es sencillo, pues busca que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho

⁶¹ I.4o.A.151 A (10a.). Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. II, diciembre de 2018, p. 1134.

⁶² Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos.

Al término de un periodo de instrucción y valoración de pruebas, se publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación mencionada.

Lo delicado en el procedimiento de referencia se acentúa en aquella parte en la que el precepto en estudio, se pronuncia en relación a los efectos que los contribuyentes deben otorgar a los comprobantes fiscales recibidos por parte de contribuyentes que no lograron desvirtuar su presunción y, por ende, que se ubican dentro del supuesto de publicación por parte del Servicio de Administración Tributaria, como contribuyentes que celebran operaciones que carecen de materialidad.

De manera específica, el precepto en cita menciona lo que es del tenor literal siguiente:

“Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

(...)

Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.”

Como se advierte de la transcripción efectuada a la parte correspondiente a los efectos fiscales del precepto en cita, el hecho de que un contribuyente sea publicado de manera definitiva en los listados del Diario Oficial de la Federal y del portal del Servicio de Administración Tributaria son los siguientes:

1. Los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente publicado no producirán y producen efecto fiscal alguno.

2. Que aquellos que celebraron operaciones con dichos contribuyentes, cuentan con un término para acreditar la materialidad de la operación o, en su defecto, proceder a su corrección.

El procedimiento en análisis, desde un punto de vista de control de legalidad, tiene sus críticas propias, pero no son parte de la discusión de la presente tesis. El tema en realidad delicado y, que afecta en cierta medida al tema en estudio, que es el de la aplicación del Decreto de beneficios fiscales de la franja fronteriza norte se actualiza en aquella parte en la que se exige que en caso de no demostrar a juicio de las autoridades hacendarias que las operaciones celebradas, efectivamente se materializaron, los efectos fiscales que derivan de las mismas deberán ser revertidos, como si nunca se hubieran suscitado⁶³.

Lo delicado de lo anterior, es que el procedimiento previsto en el precepto 69-B del Código Fiscal de la Federación, impone una obligación a cargo de los contribuyentes, generalmente proveedores, de demostrar que las operaciones que realizan tienen una verdadera sustancia económica y material y, solo en caso de no haberse demostrado, traslada dicha obligación de demostración a aquellas personas que sin tener necesidad de tomar riesgos, contrataron equivocadamente con contribuyentes que fueron publicados de manera definitiva en el listado del precepto.

Con base en lo anterior, el autor no solo subraya algunas de las críticas propias del artículo como lo son la temporalidad, es decir, si existe una publicación en una fecha determinada, por qué habría que dejar sin efectos fiscales a los comprobantes que fueron emitidos con anterioridad a la misma, sino que lo realmente alza la atención es que se pretenda supeditar la aplicación de un Decreto de beneficios fiscales a que un tercero ajeno al beneficiario, haya o no cumplido con alguna obligación fiscal o procedimiento ajeno de igual manera al Decreto.

En efecto, es de suma importancia tener en consideración la presente crítica, pues la misma constituye la base de la tesis que por esta vía se defiende. Por ello, se es sumamente enfático en que el supeditar a la conducta y cumplimiento de requisitos por parte de un tercero, a que los contribuyentes

⁶³ La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 77/2014, consideró que la finalidad del procedimiento relativo a la presunción de inexistencia de operaciones, previsto en el numeral referido es, por un lado, sancionar y neutralizar el esquema de adquisición o tráfico de comprobantes y, por otro, evitar un daño a la colectividad, garantizándole el derecho a estar informada sobre la situación fiscal de los contribuyentes, a fin de que quienes utilizaron en su beneficio los comprobantes fiscales traficados autocorrijan su situación o, en su caso, acrediten que la prestación del servicio o la adquisición de los bienes en realidad aconteció, para que aquéllos puedan surtir efectos fiscales; de ahí que los comprobantes que amparan operaciones inexistentes o simuladas no pueden producir efecto fiscal alguno.

puedan o no acogerse a los beneficios de un Decreto de estímulos fiscales, crea grandes distorsiones y colisiones a los principios tributarios contenidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como de los derechos humanos contenidos en las diversas convenciones internacionales de que México es parte.

Lo anterior es así, pues al impedir que los contribuyentes a quienes esta dirigido el estímulo fiscal en materia de impuesto al valor agregado, puedan acogerse al Decreto, por omisiones y conductas que no dependen de su voluntad, sino de un tercero; provoca que se generen grandes desigualdades entre contribuyentes que se encuentran en situaciones comparables, así como distorsiones desproporcionadas e inequitativas en la manera de tributación de los mismos.

Ello, sin mencionar que por el tipo de estímulo fiscal concedido y el sector y zona al que se encuentra destinado, se generan de igual manera afectaciones serias a la competencia económica prevista por el artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por ello, a continuación se evidenciará como con base en el desafortunado planteamiento del Ejecutivo Federal, específicamente, en aquella parte en la que establece límites en la aplicación del Decreto y, derivado de la distorsión que genera su aplicabilidad a que un tercero cumpla con determinados requisitos; el DECRETO de estímulos fiscales región fronteriza norte resulta violatorio de derechos humanos y garantías consagrados en tanto en la Constitución Federal, como internacionalmente, a nivel Convencional.

VII. Implicaciones constitucionales

Partiendo del hecho de que para la aplicación del Decreto en estudio, se requiere del cumplimiento de determinados requisitos, pero que son ajenos al contribuyente al que va dirigido, a saber, que respecto de las operaciones que haya celebrado, sus contrapartes no se ubiquen dentro de los supuestos a que se refiere el 69-B del CFF; las distorsiones que genera dicha circunstancia rompe con los fines extrafiscales y la intención última del beneficio fiscal plasmado en el mismo y, por ende, obliga al estudio del mismo a través de la óptica de constitucionalidad tributaria.

Dicho lo anterior, el autor se abocará a analizar si las mencionadas distorsiones generan o no un matiz de inconstitucionalidad. Al respecto, se precisa que el escrutinio constitucional se efectuará a la luz de los derechos humanos y garantías consagradas en los artículos 1º, 16 y 31, fracción IV de nuestro Máximo ordenamiento. De manera específica se analizará a la luz de los derechos humanos de igualdad jurídica, seguridad jurídica y, justicia tributaria.

A. Igualdad jurídica

Al hablar de igualdad jurídica, nos referimos al concepto más puro y fundamental de derecho humano. Es decir, la idea de igualdad concibe el reconocimiento de la existencia de una persona o entidad que goza de determinados atributos de la personalidad y, por ende, que requiere de protección por parte del Estado de derecho⁶⁴.

Ahora bien, antes de desentrañar el concepto jurídico de igualdad, es menester que el de la voz se concentre a analizar el concepto *per se*. La palabra “*igualdad*” proviene del latín *aequa-litas, -atis* que significa conformidad de algo con otra cosa en naturaleza, forma, calidad o cantidad⁶⁵; así como “*correspondencia y proporción que resulta de muchas partes que uniformemente componen un todo*”⁶⁶.

Por su parte, Aristóteles formó su propia concepción de igualdad y sostuvo que “*igualdad es lo justo, y lo es, pero no para todos, sino para los iguales. Y lo desigual parece que es justo, y lo es, pero para los desiguales*”⁶⁷.

⁶⁴ Poder Judicial de la Federación, Colección Garantías Individuales, *Las Garantías de Igualdad*. 2a. ed. Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2005. pp. 33-34.

⁶⁵ Álvarez Vignole De Demicheli, Sofía, *Igualdad jurídica de la mujer*, Buenos Aires, Depalma, 1973, pp. 21-22.

⁶⁶ Real Academia Española, *Diccionario de la lengua española*, t. II, 22ª ed., Madrid, Espasa Calpe, 2001, p.1248.

⁶⁷ Aristóteles, *Política*, trad., prólogo y notas de Carlos García Gual y Aurelio Pérez Jiménez, Madrid, alianza Editorial, 1986, pp. 122 y 231.

Aterrizándolo un poco a nuestro orden jurídico doméstico, Ignacio Burgoa ha sostenido que *“la igualdad sólo debe tener lugar como relación comparativa, entre dos o más sujetos pertenecientes a una misma y determinada relación jurídica, la cual se consigna por el orden de derecho mediante diversos cuerpos legales, atendiendo a factores y circunstancias de diferente índole: económicos, sociales, propiamente jurídicos, etc.”*⁶⁸.

En nuestro derecho positivo, el artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos⁶⁹ señala que *“queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas”*.

Dicho en palabras llanas y sencillas, el artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, prevé el derecho humano a la igualdad.

Por su parte, nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido mediante la emisión de jurisprudencia⁷⁰ que el derecho humano a la igualdad, se configura por distintas facetas que, aunque son interdependientes y complementarias entre sí, pueden distinguirse conceptualmente en dos modalidades: 1) la igualdad formal o de derecho; y, 2) la igualdad sustantiva o de hecho.

Señala que la primera es una protección contra distinciones o tratos arbitrarios y se compone a su vez de la igualdad ante la ley, como uniformidad en la aplicación de la norma jurídica por parte de todas las autoridades, e igualdad en la norma jurídica, que va dirigida a la autoridad materialmente legislativa y que consiste en el control del contenido de las normas a fin de evitar diferenciaciones

⁶⁸ Burgoa, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, 39a. ed. Porrúa, México, 2007. pp. 254-256.

⁶⁹ Artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al referir: *“En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.*

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.”

⁷⁰ 1a./J. 126/2017 (10a.). Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. I, diciembre de 2017, p. 119. Al referir: *“pueden distinguirse conceptualmente en dos modalidades: 1) la igualdad formal o de derecho; y, 2) la igualdad sustantiva o de hecho”*.

legislativas sin justificación constitucional o violatorias del principio de proporcionalidad en sentido amplio.

Las violaciones a esta faceta del principio de igualdad jurídica dan lugar a actos discriminatorios directos, cuando la distinción en la aplicación o en la norma obedece explícitamente a un factor prohibido o no justificado constitucionalmente, o a actos discriminatorios indirectos, que se dan cuando la aplicación de la norma o su contenido es aparentemente neutra, pero el efecto o su resultado conlleva a una diferenciación o exclusión desproporcionada de cierto grupo social, sin que exista una justificación objetiva para ello.

Por su parte, la segunda modalidad (igualdad substantiva o de hecho) radica en alcanzar una paridad de oportunidades en el goce y ejercicio real y efectivo de los derechos humanos de todas las personas, lo que conlleva que en algunos casos sea necesario remover y/o disminuir los obstáculos sociales, políticos, culturales, económicos o de cualquier otra índole que impidan a los integrantes de ciertos grupos sociales vulnerables gozar y ejercer tales derechos.

Partiendo de la base anterior, el derecho humano a la igualdad jurídica se traduce simple y sencillamente en el otorgamiento de un trato igual a aquellos que se ubican en igualdad de circunstancias. Dicho lo anterior, con base en los requisitos previstos por el Decreto que establece determinados beneficios en la franja fronteriza norte, existe una trasgresión frontal al derecho humano de igualdad.

Recordemos que, entre otros, el estímulo fiscal en materia de impuesto al valor agregado se traduce en la posibilidad de aplicar un crédito equivalente al 50% de la tasa aplicable, por la realización de actos o actividades gravados con excepción de importación, que se realicen en la zona considerada como franja fronteriza norte. De igual manera, el Decreto que prevé el estímulo en cuestión, supedita su aplicación a que se cumplan una serie de requisitos, entre otros, que las personas con las que el contribuyente hubiera celebrado las actividades gravadas, no se ubiquen en forma alguna dentro de las hipótesis previstas por el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Sentado lo anterior, desde el punto de vista del autor de la presente, existe una franca contravención del Decreto, concretamente, en su Artículo Décimo Tercero. Lo anterior es así, pues claramente el precepto en cuestión otorga un trato desigual a contribuyentes que se ubican en igualdad de circunstancias. Ello, pues establece un requisito que no depende del cumplimiento de los contribuyentes a quienes se dirige el beneficio fiscal y, por ende, que puede tener como consecuencia que los beneficios no se materialicen en su favor.

Pensemos en dos contribuyentes a quienes va dirigido el Decreto en cuestión, a saber, que se ubican dentro de los municipios señalados en la Zona Fronteriza Norte. Ahora bien, ambos contribuyentes tienen como objeto social el de prestar servicios, resultando intrascendente el tipo de servicio prestado. Ahora

bien, para encontrarse en condiciones de prestar el servicio en cuestión, ambos contribuyentes contratan con proveedores quienes los proveen de insumos.

Ahora bien, aquí viene la distorsión que genera la inconstitucionalidad. Uno de los proveedores de uno de los contribuyentes, fue objeto del procedimiento a que se refiere el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación y, por cuestiones inimputables al contribuyente, no logró desvirtuar la presunción en su contra y, por ende, fue publicado en el listado definitivo que para tales efectos se enlista en el Diario Oficial de la Federación y en el portal del Servicio de Administración Tributaria.

Por otra parte, el otro contribuyente continuó su operación de manera habitual y, con la suerte de no tener proveedores que fueran publicados definitivamente como contribuyentes que realizan operaciones inexistentes y sin materia.

Las consecuencias jurídicas de la situación descrita es una franca desigualdad jurídica frente al Estado de Derecho mexicano. Y la razón de lo anterior es sencilla. Ambos contribuyentes se encuentran en la denominada franja fronteriza norte, ambos contribuyentes tienen por objeto la prestación de servicios y, ambos contribuyentes para prestar sus servicios y, realizar su objeto social, se hacen de insumos que son proporcionados por sus proveedores.

No obstante lo anterior, mientras un contribuyente no tiene ningún indicador negativo con sus proveedores, el otro se encuentra con el hecho de que uno de sus proveedores fue publicado definitivamente como un contribuyente que trasgredió lo dispuesto por el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

La repercusión es gravísima. El primero de los contribuyentes podrá operar haciéndose de una ventaja operativa, pues será acreedor a un beneficio fiscal en materia de impuesto al valor agregado equivalente a un crédito por el 50% de la tasa que hubiera aplicado a la operación realizada; mientras que el otro contribuyente se vería seriamente afectado al no encontrarse en condiciones de aplicar el crédito fiscal en cuestión.

Es decir, con base en lo planteado, no encontramos en presencia de un tratamiento desigual respecto de contribuyentes que claramente se ubican en igualdad de circunstancias. Lo anterior, tiene como consecuencia que el Artículo Décimo Tercero del Decreto en estudio devenga inconstitucional por contravenir de manera frontal del derecho humano a la igualdad jurídica previsto en el artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

No se escapa de la vista del autor, el hecho de que la Primera Sala ha sostenido mediante la emisión de Tesis⁷¹, que tratándose de estímulos fiscales

⁷¹ 1a. XCIV/2010. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXXII, julio de 2010, p. 253. Al referir: “Sin embargo, el análisis de igualdad de los estímulos fiscales

procederá el estudio de igualdad siempre que “no se afecte el mérito político de su adopción, la elección de sus destinatarios y, la finalidad y cumplimiento de lo que persiguen”, es decir, siempre que no afecte el fin extrafiscal para el que fue emitido.

En el caso, si bien existe una rica exposición de motivo y fines extrafiscales absolutamente válidos que buscan el incentivo de la zona, la competitividad de la frontera y el desarrollo del Estado, lo cierto es que los requisitos para acceder a los beneficios fiscales, generan una seria distorsión que lejos de impulsar la finalidad del Decreto, incentivan la generación de situaciones de derecho que devienen en desigualdades entre sujetos que se ubican en hipótesis normativas similares.

B. Seguridad jurídica

Otro de los derechos humanos fundamentales para el Estado de Derecho es precisamente el derecho y garantía constitucional a la seguridad jurídica. La importancia del mismo radica en que precisamente, será el gobernado quien conocerá las consecuencias de derecho que se generan con motivo de sus conductas, sabrá el marco de actuación por parte de las autoridades y, sumado a lo anterior, se establecerá una base para evitar ser objeto de arbitrariedades administrativas y judiciales⁷².

Al igual que se esgrimió en el apartado anterior, la palabra “seguridad” proviene del latín *securitas*, -atis, que significa “cualidad de seguridad o seguro”, así como cualidad del ordenamiento jurídico, que implica certeza de sus normas y, consiguientemente, la previsibilidad de su aplicación⁷³.

En la doctrina aplicable al Estado de Derecho Mexicano se ha señalado que la seguridad jurídica es la certeza que debe tener el gobernado de que persona, sus papeles, su familia, sus posesiones o sus derechos serán respetados por la autoridad⁷⁴; si ésta debe afectarlos, deberá ajustarse a los

procede siempre que no se afecten el mérito político de su adopción, la elección de sus destinatarios y, la finalidad y cumplimiento de lo que persiguen, pues la limitante del control viene deducido del principio por el cual están vedadas al Alto Tribunal las valoraciones de naturaleza política, ya que éstas se reservan en la Constitución Federal a los órganos de representación democráticamente responsables.”

⁷² Poder Judicial de la Federación, Colección Garantías Individuales, *Las Garantías de Seguridad Jurídica*. 2a. ed. Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2005. pp. 13-15.

⁷³ Real Academia Española, *op. cit.*, p.2040.

⁷⁴ BURGOA, Ignacio, *Las garantías individuales*, *op. cit.*, pp. 504-505.

procedimientos previamente establecidos en la constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos⁷⁵.

La seguridad jurídica parte de un principio de certeza en cuanto a la aplicación de disposiciones constitucionales y legales que, a un tiempo, definen la forma en que las autoridades del Estado han de actuar y que la aplicación del orden jurídico a los gobernados será eficaz⁷⁶.

Las anteriores ideas se han plasmado en el artículo 16 de la constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.⁷⁷ Constitucionalmente, la garantía implica que las autoridades actúen concediendo a través de la ley, certidumbre y claridad para el gobernado, quienes así puedan conocer claramente sus derechos y obligaciones; paralelamente, la garantía de seguridad jurídica constituye un obstáculo para que las autoridades actúen dentro de los márgenes que la ley les señala expresamente.

Al respecto, nuestros Tribunales Federales⁷⁸ han sostenido que la garantía de seguridad jurídica, no debe entenderse en el sentido de que la ley ha de señalar de manera especial y precisa un procedimiento para regular cada una de las relaciones que se entablen entre las autoridades y los particulares, sino que debe contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado y para que, sobre este aspecto, la autoridad no incurra en arbitrariedades.

Así, para respetar la garantía de seguridad jurídica, la ley debe definir con precisión cada uno de los elementos que conforman los derechos y las obligaciones de los gobernados y, al mismo tiempo, consiste en una limitante para que las autoridades actúen dentro del margen de la misma ley con lo que se pretende evitar actuaciones arbitrarias.

Particularmente en el ámbito del derecho administrativo, la seguridad jurídica obedece a que el gobernado conozca ciertamente los supuestos e hipótesis que les generan obligaciones, así como las consecuencias jurídicas que derivan del incumplimiento de sus obligaciones; de igual forma, representa los límites para que

⁷⁵ CASTRO, Juventino V., *Garantías y amparo*, 11ª. Ed., México, Porrúa, 2000, pp.204-205.

⁷⁶ RECASÉNS SICHES, Luis, *Filosofía del derecho*, 15a. Ed., México, Porrúa, 2001, pp. 224, 618-619.

⁷⁷ Artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Al referir: “*Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.*”

⁷⁸ 2a./J. 144/2006. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIV, octubre de 2006, p. 351. Al referir: “*sino que debe contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado y para que, sobre este aspecto, la autoridad no incurra en arbitrariedades*”

las autoridades federales actúen sólo dentro de sus facultades para así evitar las actuaciones arbitrarias.

Sobre el tema, doctrinariamente se ha señalado que por cuanto hace a la seguridad jurídica, puede decirse que cobra una triple dimensión:⁷⁹

1. Como conocimiento y certeza del derecho positivo.
2. Como confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas y en el orden jurídico en general,
3. Como previsibilidad de los efectos que se derivan de la aplicación de las normas y de las propias acciones o de las conductas de terceros.

a. Cumplimiento de un tercero

El caso en concreto, la relación del Decreto en cuestión, con el principio de seguridad jurídica es verdaderamente particular. La razón de ello, es que la distorsión que generan los requisitos excesivos y, relacionados con el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, derivan en una arbitrariedad indirecta por parte de las autoridades fiscales, aunado a una falta o pérdida de confianza por parte del gobernado respecto de las instituciones públicas hacendarias.

En efecto, tomando como base el mismo ejemplo, en el que dos contribuyentes se ubican en la misma situación de hecho y derecho al hacerse de insumos a través de proveedores para, a partir de dichos insumos, proveer sus servicios al público en general ubicado en la franja fronteriza de la zona norte; partiendo de una arbitrariedad indirecta por parte de las autoridades hacendarias, se puede llegar al absurdo de que uno de ellos, quede fuera de la aplicación del estímulo fiscal en materia de impuesto al valor agregado.

⁷⁹ Insignares, Roberto, *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Cuadernos Fiscales 2, Editorial Universidad Externado de Colombia, Bogotá, Colombia, p. 49. Al desarrollar: “En cuanto a la seguridad jurídica, por la cual se entiende la suma de la irretroactividad y de la interdicción de la arbitrariedad, puede decirse que cobra una triple dimensión: 1. Como conocimiento y certeza del derecho positivo. 2. Como confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas y en el orden jurídico en general, 3. Como previsibilidad de los efectos que se derivan de la aplicación de las normas y de las propias acciones o de las conductas de terceros. (...) Esta garantía que protege estos dos principios vela porque los contribuyentes conozcan previamente a la realización de los hechos generadores que dan lugar al pago de los tributos, las consecuencias impositivas que se derivarán ya sea de sus actos o contratos. (...) Finalmente, en relación con la seguridad jurídica podemos concluir que el derecho a tener certeza de las normas aplicables, exige por parte del Legislador el empleo de una diligente técnica legislativa en el momento de crear o modificar las leyes, más en un sector como el tributario que regula actos o relaciones jurídicas con proyección en la actividad económica de una sociedad.”

La razón de la arbitrariedad para el de la voz, es clara: ¿Cuál es la razón jurídica que sustente el hecho de que para hacerte beneficiario de un estímulo fiscal, un tercero deba cumplir con determinados requisitos?

Como lo desarrollé en apartados anteriores, los estímulos fiscales tienen la naturaleza de subsidios que el Estado concede en beneficio de personas, grupos o sectores, con la finalidad de desarrollar la actividad económica, social, o de cualquier otra necesidad, siempre en beneficio del bien común del propio Estado. Por ello, uno de sus elementos principales son los fines extrafiscales, los cuales dotan de una naturaleza particular y, evitan confrontaciones con derechos constitucionales y convencionales.

Sin embargo, en el presente Decreto se agrega un ingrediente que escapa, desde el punto de vista del autor, del elemento objetivo del estímulo fiscal y, por ende, de los fines extrafiscales. Dicho elemento lo constituye el cumplimiento voluntivo de determinados requisitos que dependen enteramente de la voluntad ajena del contribuyente a quien se dirige el beneficio fiscal y, que lo constituye, cualquier contribuyente diverso con el que hubiere celebrado operaciones sencillas y cotidianas.

Así, la arbitrariedad por parte de las autoridades fiscales se hace aún mas latente, pues con base en dichos limites de aplicación, se podría caer en el absurdo de que contribuyentes que cumplen cabalmente con sus obligaciones fiscales y, que incluso, mantienen un historial inmaculado al no incurrir en adeudos fiscales de ningún tipo, se vean perjudicados operativamente y frente a otros contribuyentes que comparten su objeto social, por el simple hecho de que un contribuyente diverso con quien celebró operaciones, pudiera verse inmiscuido en el procedimiento previsto para la detección de operaciones sin materia.

b. Ausencia de directrices

Por otra parte, el Artículo del Decreto de igual manera trasgrede en perjuicio del gobernado a quien esta dirigido su derecho humano a la seguridad jurídica, en la medida en la que es omiso en establecer directrices, es decir, circunstancias de temporalidad.

En efecto, como se desarrollo al comienzo del presente apartado, uno de los elementos fundamentales de la seguridad jurídica, es precisamente, dotar de certeza al particular a fin de verificar que tanto sus acciones, como las de las autoridades y juzgadores se encuentran apegadas a derecho. Ello, pues en la medida en que se dota de certeza al Estado de Derecho Mexicano, se puede hablar con claridad de una ausencia absoluta de arbitrariedades que trasgredan la esfera jurídica de derechos en perjuicio del gobernado.

Partiendo de la presente base, una vez más no encontramos en presencia de una franca violación por parte del Decreto que pretende conceder determinados beneficios fiscales en favor del gobernado, concretamente, en

materia de impuesto al valor agregado. Al respecto, conviene recordar que los beneficios fiscales se encuentran supeditados al cumplimiento de determinados requisitos, entre otros:

“IV. Los contribuyentes que se ubiquen en la presunción establecida en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. Asimismo, tampoco será aplicable a los contribuyentes que tengan un socio o accionista que se encuentre en el supuesto de presunción a que se refiere esta fracción.

Tampoco será aplicable el estímulo fiscal previsto en el artículo Décimo Primero del presente Decreto, a aquéllos contribuyentes que hubieran realizado operaciones con contribuyentes a los que se refiere esta fracción y no hubieran acreditado ante el Servicio de Administración Tributaria que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los comprobantes fiscales digitales correspondientes.

V. Los contribuyentes a los que se les haya aplicado la presunción establecida en el artículo 69-B Bis, del Código Fiscal de la Federación, una vez que se haya publicado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria el listado a que se refiere dicho artículo.”

Como se advierte del Artículo Décimo Tercero del Decreto, es claro que la intención del Ejecutivo Federal era buscar que los contribuyentes que celebran operaciones inexistentes no pudieran hacerse de un beneficio fiscal, pues claramente su actuar sería en contravención al orden jurídico mexicano. Sin embargo, la redacción de los requisitos es desafortunada y, da lugar a la comisión de arbitrariedades.

En efecto, como ya anticipaba al comienzo del presente apartado, el establecimiento de límites en la aplicación de beneficios fiscales no es contraria a derecho, el verdadero problema se actualiza, cuando: i. los límites no se dirigen al beneficiario del estímulo (como ha sido ampliamente abordado) y, ii. cuando en la imposición de límites, no establecen con claridad las reglas a seguir para ubicarse o no en la hipótesis normativa.

Señalado lo anterior, es claro que la limitante prevista por el Artículo Décimo Tercero del Decreto trasgrede el derecho humano a la seguridad jurídica, pues no sólo dispone el cumplimiento de requisitos por parte de terceros ajenos a los que se dirige el Decreto, sino que no establece un límite de temporalidad para el cumplimiento de dicha obligación, es decir, parecería constituir un acto irrestricto y continuo.

En efecto, al no establecer un límite de temporalidad habrá que cuestionarse: Si en un ejercicio determinado, celebré operaciones con un contribuyente que en un ejercicio posterior fue publicado en la lista del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, ¿me resultan aplicables los beneficios fiscales del Decreto?

La respuesta a dicha pregunta parecería evidente, pues si consideramos que el listado publicado tanto en el Diario Oficial de la Federación, como en el portal oficial del Servicio de Administración Tributaria tienen como finalidad evidenciar que hay contribuyentes que celebran o fingen celebrar operaciones que carecen de materia o sustancia, no habría motivo para pensar que cualquier operación celebrada antes de dicha publicación, tiene validez absoluta y surtió efectos jurídicos plenos.

Sin embargo, tratándose de situaciones jurídicas que involucran el cumplimiento de requisitos para acceder o no a un estímulo fiscal, no es posible dar espacio a la interpretación en favor de ninguna de las partes y, mucho menos, de quien podría beneficiarse y, posteriormente, seriamente afectado por la aplicación de un beneficio que no le resultaba aplicable.

Así, la inconstitucionalidad del precepto en estudio es patente, pues genera una zona gris que puede verse materializada en perjuicio de los contribuyentes. Ello, pues al no señalar con claridad si la limitante procesal de publicación del listado del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación tiene una temporalidad específica, da lugar a pensar que los contribuyentes que detecten que un proveedor suyo ha incurrido en la misma, tendrán que dejar de aplicar los beneficios fiscales del estímulo. Incluso, si dicha irregularidad se suscitó con posterioridad a la fecha en que celebraron sus operaciones.

C. Justicia tributaria

Al hablar de Justicia tributaria en el orden jurídico mexicano, resulta impensable hablar del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos⁸⁰. Dicho precepto establece, entre otros principios, los de proporcionalidad y equidad tributaria⁸¹.

Los principios en cuestión constituyen los pilares en materia de derechos humanos y garantías individuales en materia de tributación en México⁸². En este

⁸⁰ Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

⁸¹ Raúl Rodríguez Lobato, *Derecho fiscal*, 3a. Ed., Oxford University Press, México, 2014, p. 39.

⁸² Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa, numeral 13. Al referir: “*para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la*

sentido, si bien constituyen principios independientes, los mismos serán abordados en conjunto, pues ambos principios en conjunto forman el principio de justicia tributaria⁸³.

i. Proporcionalidad tributaria

La proporcionalidad constituye una salvaguarda para los contribuyentes y a su vez, un límite al legislador en el establecimiento de las contribuciones. Para un contribuyente, la proporcionalidad consiste en que la ley le permita contribuir a los gastos públicos acorde con su capacidad para hacerlo⁸⁴.

Una definición doctrinaria atinada sobre dicha garantía es la formulada por el Magistrado Narciso Sánchez⁸⁵, estableciendo que: *“La proporcionalidad significa que cada quien tribute de acuerdo con su riqueza, ingresos o posibilidades económicas, y que esa aportación sea la mínima posible para no fastidiar, ahuyentar o empobrecer al contribuyente, y los que no tengan ninguna posibilidad contributiva porque carecen de bienes o recursos pecuniarios que queden liberados de dicha obligación como parte de lo que debemos entender como justicia fiscal.”*

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido en jurisprudencia⁸⁶ que la proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Entendiendo que por “capacidad contributiva”⁸⁷,

administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre los ciudadanos en razón de sus facultades.”

⁸³ Constitución de Cádiz. Artículo 339. Al establecer: *“Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles en proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.”*

⁸⁴ Adolfo Arrijoa Vizcaíno, *Derecho fiscal*, op. cit., p.257.

⁸⁵ Narciso Sánchez Gómez, *Derecho fiscal mexicano*, 8a. Ed., Porrúa, México 2011.

⁸⁶ Pleno. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Séptima Época, v. 199-204, Primera Parte, p. 144. Al referir: *“La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos”*.

⁸⁷ P./J. 10/2003. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XVII, mayo de 2003, p. 144. Al referir: *“Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo”*.

se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo⁸⁸.

En el caso de los impuestos indirectos, como en el presente caso lo es el impuesto al valor agregado, los parámetros para el análisis de la proporcionalidad son distintos⁸⁹, pues debe hacerse en función de sus elementos cuantitativos como la tasa imponible, cuya elección por parte del legislador ordinario no puede quedar al margen de regularidad constitucional, ya que el monto de la tasa impositiva no puede llegar al extremo de impedir el ejercicio de las libertades humanas⁹⁰.

A manera de conclusión preliminar y palabras simples del autor, el principio de proporcionalidad tributaria se reduce a que las personas deberán tributar en beneficio del Estado, en la medida en la que su verdadera capacidad contributiva se los permita.

ii. Equidad tributaria

Como lo mencioné, otra de las garantías de justicia tributaria que contempla el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es la equidad tributaria que implica esencialmente la igualdad de trato de la disposición fiscal a los sujetos pasivos que se encuentren en las mismas circunstancias⁹¹; de igual forma, dicho principio establece que la ley impositiva trate desigualmente a quienes guardan una situación desigual⁹².

En una postura doctrinal, El maestro Arrijoa Vizcaíno⁹³ señala que el principio en cuestión debe ser entendido como: “*Las leyes tributarias deben otorgar el mismo*

⁸⁸ *Ibidem*, al referir: “*en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada*”.

⁸⁹ Álvarez, Alil, *Lecciones de Derecho Fiscal*, op. cit., pp. 50-51.

⁹⁰ P./J. 6/2009. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIX, abril de 2009, p. 1130. Al referir: “*el porcentaje, cifra o coeficiente que se aplicará a la base imponible no debe ir más allá de los límites constitucional y razonablemente permitidos. Además, el tipo de tasa debe ser coherente con la naturaleza del tributo, pues su idoneidad a la clase de contribución es un elemento toral para establecer si con ello se vulnera o no el principio de proporcionalidad tributaria, pues lo contrario implicaría validar el tipo de tasa elegida aunque sea incorrecta por alejarse de aquella naturaleza*”.

⁹¹ de la Garza, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, 13a. ed., Porrúa, México, 1984, p.288

⁹² Antúnez, Rafael, *El derecho fiscal y su interpretación*, 2a. ed. Seo de Urgel, México, 2012, P. 226.

⁹³ Arrijoa, Adolfo, *Derecho fiscal*, op. cit., P.260.

tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarias a toda noción de justicia.”

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado mediante jurisprudencia en el sentido de señalar que se debe buscar “igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica”⁹⁴.

De manera conceptual, el principio de equidad tributaria exige que a iguales presupuestos de hecho deban corresponder las mismas consecuencias jurídicas, evitando así un trato discriminatorio entre situaciones de la misma naturaleza, sin que tampoco se puedan establecer desigualdades. Coloquialmente, se dice que es el otorgamiento del trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Por tal motivo, para que se respete el principio de equidad, es necesario que la ley otorgue un trato igual a contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias en la realización de los actos objeto del tributo. Ahora bien, la garantía de equidad tributaria 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.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante de emisión de jurisprudencia⁹⁵ a sostenido que el principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes Públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se

⁹⁴ P./J. 42/97. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 36. Al referir: “*El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica*”.

⁹⁵ P./J. 41/97. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 43. Al referir: “*derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable*”.

refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación.

iii. Trascusión al principio de justicia tributaria

Una vez más no encontramos frente a la necesidad de efectuar una ponderación entre las finalidades que persiguen los beneficios fiscales concedidas en el Decreto de referencia y, la relación que los requisitos de implementación de el mismo guarda en relación con las situaciones de hecho y derecho que se generan entre contribuyentes.

Desde un punto de vista preliminar, el desarrollo de los sectores sociales y económicos de la frontera norte del país, parecen a juicio del autor, un fin extrafiscal lo suficientemente objetivo y constitucional, para considerar que los contribuyentes que realicen actos o actividades de los que se refiere la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con excepción de la importación; sean acreedores a un crédito correspondiente al 50% de la tasa del impuesto que les hubiere correspondido.

Sin embargo, como se ha analizado previamente, para que este tratamiento dispar no trasgreda el texto de la Constitución Política de los Estados Mexicanos, en adición a una justificación extrafiscal, requiere de no generar distorsiones *per se*, es decir, que el mismo pudiera ser aplicable por el sector de contribuyentes al que se encuentra dirigido, sin que para ello, hubiera que analizar o actualizarse matices entre los contribuyentes.

Considerando lo anterior, el Decreto que concede estímulos fiscales en la franja fronteriza norte, al imponer requisitos que no se encuentran al alcance de los contribuyentes a quienes se encuentra dirigido, por depender de una conducta absolutamente ajena a los mismos y, que consiste en que los contribuyentes con los que hubieran celebrado operaciones no se encuentren inmiscuidos en el proceso de listado del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, genera que el mismo sea contaminado con violaciones a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En efecto, considerando la desafortunada redacción de requisitos relacionados con contribuyentes ajenos a los mismos en relación con el artículo 69- del Código Fiscal de la Federación, el Decreto que establece, entre otros, beneficios fiscales en materia de impuesto al valor agregado, trasgrede en perjuicio del gobernado que constituye los sujetos a quienes se encuentra dirigido una franca violación al principio de justicia tributaria.

Lo anterior es así, pues el mismo genera que los contribuyentes que supuestamente debieran verse beneficiados no tributen de manera proporcional y equitativa, en franca violación a lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

De manera específica, la distorsión que genera la implementación de los beneficios del Decreto al supeditar el mismo a la conducta de un tercero, genera un tema claro de desproporcionalidad. Lo anterior, pues una vez más nos encontraremos en presencia de contribuyentes que realizan los mismos actos o actividades en materia de impuesto al valor agregado y, que por azar o suerte, un contribuyente con el que en algún momento celebraron una operación, fue listado como contribuyente que celebra operaciones inexistente.

Lo anterior generará que aquel contribuyente que celebre operaciones con un contribuyente “presuntamente listado por celebrar operaciones inexistentes” no pueda acogerse a los beneficios fiscales contenidos en el Decreto; siendo que en contra posición, aquel contribuyente que celebra las mismas operaciones, pueda acogerse a los beneficios del Decreto. Lo anterior, generándole la imposibilidad de tributar acorde a su verdadera capacidad contributiva.

Recordemos que la finalidad última del estímulo fiscal de impuesto al valor agregado que se analiza es precisamente el desarrollo económico de la zona fronteriza norte, en la medida en que al ser vecinos de los Estados Unidos de América, éstos se encuentran con una serie de desventajas competitivas y operativas. Así pues, resulta fundamental el incentivo fiscal en materia del impuesto al valor agregado, pues les permite aminorar sus cargas impositivas y, por ende, desarrollar su mercado.

En términos de lo anterior, el retirar de la esfera jurídica de un contribuyente el beneficio fiscal señalado, no sólo le importará una seria afectación de competitividad y desarrollo económico, sino que al final del camino, se verá afectado en el entero de tributos, ocasionándole que no tribute con base en lo que realmente debiera tributar y, por ende, trasgrediendo en su perjuicio y de manera frontal, el principio de justicia tributario en relación con la proporcionalidad tributaria.

Por otra parte, el principio de equidad tributaria se encuentra igualmente involucrado, si consideramos que a contribuyentes que se encuentran en igualdad de situaciones, podrán o no aplicar los beneficios fiscales del estímulo de impuesto al valor agregado, en la medida en que los diversos con los que hubieren celebrado operaciones, no se encuentren involucrados en el procedimiento previsto para la detección de operaciones inexistentes.

En efecto, la distorsión es más que evidente. Hay dos contribuyentes que celebran las mismas operaciones y, en ambos casos, se encuentran dentro del ámbito de aplicación del Decreto, es decir, en la zona fronteriza norte. Sin embargo, uno de ellos, celebró operaciones con un contribuyente que a la postre se ubicó dentro de los supuestos previstos en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Las consecuencias fiscales son delicadas y graves. Ello, pues por una parte, habrá un contribuyente que por circunstancias ajenas a sí mismo, no

podrá aplicar el crédito de impuesto al valor agregado; siendo que uno diverso, se encontrará plenamente facultado a aplicar el estímulo en cuestión e, igualmente, por circunstancias ajenas al mismo.

En este sentido, nos encontraremos en presencia de contribuyentes que se ubican en igualdad de circunstancias y, que por una conducta ajena a los mismos, se verán diferenciados en su tratamiento de derecho frente al Estado. Lo anterior trasgrede claramente el principio de justicia tributaria en relación con el diverso de equidad tributaria.

VIII. Implicaciones convencionales

Al igual que existen violaciones Constitucionales, el estudio de las implicaciones fiscales que derivan del DECRETO de estímulos fiscales región fronteriza, de igual manera deben ser efectuadas a la luz de los instrumentos internacionales celebrados por México. Es importante precisar que los instrumentos celebrados y, derechos tutelados en los mencionados instrumentos son realmente bastos, por lo que me avocaré a efectuar el estudio convencional a la luz del Derecho Humano a Sistemas Impositivos Adecuados y Equitativos, por tener una estrecha relación con las violaciones analizadas a la luz de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

A. Convencionalidad

El artículo 1° de la Constitución Federal señala que en México todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en nuestra Constitución y en los tratados internacionales de los que México sea parte. De igual manera, señala que tratándose de normas que regulen derechos humanos, se interpretarán de conformidad con nuestra Carta Magna y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

En el mismo sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado⁹⁶ en el sentido de que las autoridades se encuentran obligadas a respetar aquellos derechos humanos consagradas tanto en la Constitución Federal, como en los tratados internacionales en los que México sea parte, así como que dicha interpretación deberá efectuarse de la manera más amplia.

Con lo dicho, a continuación se efectuará el análisis convencional, insisto, de manera no escueta, sino relacionada con los derechos constitucionales anteriormente desarrollados.

B. Derecho Humano a Sistemas Impositivos Adecuados y Equitativos

⁹⁶ XXVII.1o.(VIII Región) 9 K (10a.) Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. XVI, enero de 2013, p. 2001.

El artículo 34, apartado c) de la Carta de la Organización de los Estados Americanos⁹⁷ establece como derecho humano que los estados implementen sistemas impositivos adecuados y equitativos, y vincula a los Estados Miembros, como es el caso de nuestro país, a establecer su legislación acorde a la igualdad de oportunidades, la eliminación de la pobreza crítica y la distribución equitativa de la riqueza y del ingreso.

Al igual que en el derecho doméstico, específicamente, en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, la Carta de la Organización de los Estados Americanos, del cual nuestro país es parte, establece un derecho fundamental consistente en que los Estados implementen sistemas impositivos adecuados y equitativos.

Con base en el derecho doméstico, el derecho a sistemas impositivos adecuados y equitativos a la materia tributaria, podría definirse como aquella protección con que cuenta un contribuyente a contribuir al gasto público de una eficaz y razonable de los bienes, a fin de generar certeza jurídica en la tributación evitando gravar en demasía al sujeto causante, sin que se pueda ver el contribuyente nuevamente mermado o disminuido el capital generado que ya ha pagado impuesto por parte del sistema impositivo evitando gravar injustificadamente a dicho sujeto causante.

Dicho de otro modo, el derecho a la implementación de sistemas impositivos adecuados y equitativos, engloba las garantías constitucionales previamente analizadas, aunado al principio de seguridad tributaria.

Como lo he señalado anteriormente, el objeto del análisis de Convencionalidad no es buscar repetir las violaciones a los principios de justicia tributaria y demás derechos humanos consagrados en la Constitución Federal, sino evidenciar que las distorsiones que generan los innecesarios requisitos de aplicabilidad del Decreto, de igual manera trasgreden derechos que se encuentran contenidos a nivel internacional en instrumentos de los que México es parte.

⁹⁷ Artículo 34, apartado c) de la Carta de la Organización de los Estados Americanos, al establecer: “Los Estados miembros convienen en que la igualdad de oportunidades, la eliminación de la pobreza crítica y la distribución equitativa de la riqueza y del ingreso, así como la plena participación de sus pueblos en las decisiones relativas a su propio desarrollo, son, entre otros, objetivos básicos del desarrollo integral. Para lograrlos, convienen asimismo en dedicar sus máximos esfuerzos a la consecución de las siguientes metas básicas: c) Sistemas impositivos adecuados y equitativos;”

IX. Posturas en favor de la Constitucionalidad y Convencionalidad del Decreto

Como toda propuesta de tesis, es necesario buscar las directrices o posibles elementos que aporten elementos en contra, rebatan o se contrapongan al planteamiento original. Por ello, el objeto del presente apartado es precisamente la de colocarse en la postura de oposición e intentar declinar la tesis sustentada o, en su defecto, buscar una postura ecléctica.

Para ello, se echará mano de diversos criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en las que se señaló que un régimen no puede considerarse inconstitucional, si al acogerse al mismo, los contribuyentes lo ejercieron a manera de opción, pues precisamente los contribuyentes tuvieron la posibilidad de colocarse o no en la hipótesis normativa.

Adicionalmente, se explorará la postura adoptada por las autoridades fiscales mexicanas en relación con el listado a que se refiere el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. Ello, pues a través de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal de 2019, emitieron una serie de Reglas administrativas a fin de atemperar los requisitos de procedencia para efectos de ubicarse en los supuestos del Decreto y, por ende, hacerse de los beneficios fiscales contenidos en el mismo.

A. Régimen de opción

Como ya lo apuntaba en el apartado introductorio del presente Capítulo, la esencia de una tesis, es precisamente soportarla de manera tal, que sus conclusiones puedan tener un sustento en el marco y contexto normativo positivo. Sin embargo, para ello se requiere del cuestionar las posturas en defensa, a fin de cambiar de señal o rumbo o, fortalecer aún más la misma.

Dicho lo anterior, en el presente se analizará al estímulo como un régimen optativo en el cual los contribuyentes pueden elegir ubicarse en el mismo, a fin de cumplir con la totalidad de los requisitos establecidos en el mismo y, por ende, hacerse de los beneficios fiscales previstos, como lo es el de la aplicación del crédito en materia de impuesto al valor agregado.

En mayo de 2015, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió una serie de criterios relacionados con la constitucionalidad del régimen de consolidación fiscal. En pocas palabras, nuestro Máximo Tribunal se pronunció en el sentido de que el régimen de consolidación fiscal resulta apegado a nuestra Carta Magna, pues el mismo contenía un elemento opcional, el cual por su propia naturaleza, es decir, al involucrar un elemento volitivo por parte de los contribuyentes, no existe violación que pueda alegarse en su contra.

Al respecto, las jurisprudencias por reiteración más relevantes, emitidas por la Segunda Sala son las siguientes:

1. CONSOLIDACIÓN FISCAL. LOS PROCEDIMIENTOS OPCIONALES PARA DETERMINAR EL IMPUESTO DIFERIDO CONFORME AL DECRETO DE REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 7 DE DICIEMBRE DE 2009, AL SER DE TIPO "CEDULAR" O "AISLADO", NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013)⁹⁸.

2. CONSOLIDACIÓN FISCAL. EL ENTERO DEL IMPUESTO DIFERIDO ORIGINADO EN LOS MECANISMOS DE COMPARACIÓN DE CUFINES Y CUFINRES (DETERMINADO CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS OPCIONALES), NO PROVOCA UN TRATO DIFERENCIADO ENTRE SOCIEDADES CONTROLADORAS, POR LO QUE NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013)⁹⁹.

3. CONSOLIDACIÓN FISCAL. EL ENTERO DEL IMPUESTO DIFERIDO ORIGINADO EN PÉRDIDAS FISCALES Y PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES (DETERMINADO CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS OPCIONALES), NO PROVOCA QUE SE PAGUE UN IMPUESTO INEXISTENTE O NO CAUSADO, POR LO QUE NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013)¹⁰⁰.

Sin entrar en mayor detalle, el régimen de consolidación ofrecía una opción para el pago del impuesto diferido determinado con base en dicho régimen. Una de las opciones era precisamente el procedimiento previsto por el texto de la Ley del Impuesto sobre la Renta y, el segundo procedimiento se encontraba plasmado en las Disposiciones Transitorias del mismo.

Derivado de lo anterior y, entre muchas mas irregularidades detectadas por los contribuyentes, se intentaron diversos medios de defensa de control constitucional, a fin de evidenciar que el régimen intentado contravenía en su perjuicio, diversas garantías y derechos humanos. Sin embargo, al llegar a la instancia final, es decir, a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, nuestro Máximo Tribunal se pronunció en el sentido de que el régimen se encontró en estricto apego a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

⁹⁸ 2a./J. 57/2015 (10a.) Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. II, mayo de 2015, p. 1273.

⁹⁹ 2a./J. 61/2015 (10a.) Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. II, mayo de 2015, p. 2015.

¹⁰⁰ 2a./J. 47/2015 (10a.) Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. II, mayo de 2015, p. 1233.

Entre muchas otras razones, la Segunda Sala sostuvo que nos encontrábamos frente a un régimen que ofrecía una opción. En razón de lo anterior, nuestro Máximo Tribunal sostuvo que

“no podría estimarse vulnerado dicho principio y, en todo caso, los argumentos de inconstitucionalidad respectivos serían inoperantes, en tanto la quejosa eligió continuar tributando conforme a una opción de beneficio, lo cual implica un acto voluntario de su parte y, por tanto, el consentimiento de las disposiciones reclamadas”.

En palabras simples, lo que la Suprema corte de Justicia de la Nación resolvió a manera de principio tributario, es que una disposición de carácter tributario, que establece una opción en beneficio de los contribuyentes, puede ser considerada trasgresora de derechos humanos. La razón de lo anterior es simple a los ojos de nuestro Tribunal, pues una opción implica un acto volitivo por parte de los contribuyentes en el cual se encuentra inmerso el consentimiento para participar de las disposiciones consideradas inconstitucionales.

Ahora bien, traslapando el presente principio de opción tributaria al análisis del DECRETO de estímulos fiscales región fronteriza, podría estimarse que el mismo no puede ser objeto de escrutinio de constitucionalidad o convencionalidad. Ello, pues el mismo consiste precisamente en disposiciones que de manera optativa, pueden ser acatadas por los contribuyentes, a fin de hacerse de los beneficios fiscales contenidos en el cuerpo normativo del mismo.

Es decir, con base en el principio desentrañado de los diversos criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se podría concluir que si un contribuyente pretende acogerse al beneficio de aplicar el crédito en materia de impuesto al valor agregado, deberá cumplir con los requisitos de procedencia, dentro de los cuales tenemos aquel referente al cumplimiento de lo previsto por el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación; pues las disposiciones establecidas en el Decreto constituyen una opción.

En efecto, para que los contribuyentes se encuentren en condiciones de aplicar los beneficios fiscales contenidos en el Decreto, necesariamente requerirán de un acto volitivo, a saber, entender y querer cumplir con los requisitos del mismo. En consecuencia, no el hecho de que el Decreto en cuestión establezca o supedita su aplicación a conductas por parte de un tercero, no es suficiente para considerar que puede ser objeto de revisión constitucional o convencional.

Desde el punto de vista del postulante, las disposiciones contenidas en el DECRETO de estímulos fiscales región fronteriza, son objeto de revisión constitucional y convencional. En primer término, porque la naturaleza misma del Decreto, al contener estímulos fiscales, es la de un subsidio y, no una opción. Es

decir, de un mandamiento por parte del Ejecutivo Federal encaminado al desarrollo de una región del país.

Con base en lo anterior, si bien los contribuyentes se encuentran en posición de decidir si aplican o no los beneficios contenidos en el Decreto; dicha circunstancia no dota de constitucionalidad al mismo, pues se insiste que sus disposiciones no tienen la naturaleza de opción, sino de un estímulo encaminado a incentivar a diversos sectores de la sociedad como consecuencia de su ubicación geográfica.

En segundo término, el aplicar las disposiciones previstas en el DECRETO de estímulos fiscales región fronteriza, no implican un consentimiento que purgue los vicios intrínsecos contenidos en el mismo; por el contrario, únicamente evidencia que los contribuyentes tienen interés de hacerse de los subsidios contenidos en su texto.

Por las presente razones, se considera que aunque existen criterios emitidos por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los que se señala medularmente que ante la existencia de una opción en materia tributaria, no puede existir revisión constitucional; se debe atender a la naturaleza de la institución analizada, en el presente caso un subsidio fiscal y, por ende, por su naturaleza de subsidio, susceptible a ser revisado.

B. Resolución Miscelánea fiscal para el ejercicio fiscal de 2019

En adición a lo anterior, el 9 de abril de 2019, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por conducto del Servicio de Administración Tributaria, publicó en el Diario Oficial de la Federación, NOVENA Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018 y su Anexo 1-A. En dicha Resolución, se publicó, entre otras, la Regla 11.11.15.¹⁰¹ a fin de atenuar los requisitos para acogerse a los beneficios del Decreto.

En efecto, el objeto de la emisión de las Reglas en cuestión, era precisamente atenuar la aplicabilidad de los requisitos establecidos en el Artículo Décimo Tercero del Decreto, a fin de acogerse a los beneficios fiscales previstos en el mismo. Al respecto, la Regla 11.11.15. dispone lo que es del tenor literal siguiente:

“Para los efectos de los artículos Sexto, fracción XI, segundo párrafo y Décimo Tercero, fracción IV, segundo párrafo del Decreto a que se refiere este Capítulo, las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los

¹⁰¹ Regla 11.11.15. Contribuyentes que celebraron operaciones con aquéllos que se ubicaron en la presunción del artículo 69-B del CFF, de la NOVENA Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018 y su Anexo 1-A.

comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el artículo 69-B, cuarto párrafo del CFF, podrán aplicar los estímulos fiscales que señalan los artículos Segundo y Décimo Primero del citado Decreto siempre que corrijan su situación fiscal previo a la solicitud de incorporación al “Padrón de beneficiarios del estímulo para la región fronteriza norte” o la presentación del aviso para aplicar el estímulo del IVA en la región fronteriza norte a que se refieren las reglas 11.11.1. y 11.11.2., así como que adjunten a su trámite la declaración o declaraciones complementarias que acrediten dicha corrección.”

Con base en la Regla transcrita en principio parece que se establece una atenuante a fin de eximir el requisito consistente en ubicarse en la lista prevista para efectos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. Concretamente señala que los contribuyentes que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado en comento, podrán aplicar los estímulos fiscales siempre que corrijan su situación fiscal.

Aunque en pareciera ser que las con base en la Regla emitida se ofrece una puerta para que los contribuyentes efectivamente se acojan a los beneficios fiscales contenidos en el Decreto respecto de comprobantes emitidos por contribuyentes listados, no se debe perder de vista que las autoridades fiscales ofrecen una salida, imponiendo una carga administrativa, a saber, la corrección de su situación fiscal.

Desde el punto de vista particular del autor, se considera que el vicio de constitucionalidad y convencionalidad contenido en el Decreto en cuestión no se subsana con la emisión de la Regla en estudio. Ello, pues si bien pareciera que la misma proporciona una solución al hecho de que los contribuyentes hayan celebrado operaciones con terceros listados, lo cierto es que una vez más se condiciona la aplicabilidad del Decreto supeditada a las acciones de un tercero.

En efecto, las Reglas ofrecen la aplicabilidad del Decreto, sujeto a que los contribuyentes corrijan su situación fiscal. Sin embargo, no debe perderse de vista que efectuar una corrección implica reversar los efectos de deducciones y una carga administrativa a los contribuyentes. La carga en cuestión una vez más deriva de que un tercero no cumplió con los supuestos previstos en las disposiciones fiscales y, por ende, fue publicado en el listado previsto por el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

En este sentido, resulta intrascendente que se haya emitido la Regla para efectos del escrutinio de constitucionalidad y convencionalidad. Lo anterior es así, pues una vez más se supedita la aplicación del Decreto a la conducta y voluntad de un tercero. Ello, pues si bien no afecta más el que se ubiquen en el listado de

operaciones inexistentes, lo cierto es que se impone la carga de corrección, misma que de igual manera deriva de la conducta y voluntad del tercero.

X. Conclusiones

1. Los estímulos fiscales encuentran su sustento legal con base en el texto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Si bien no tienen como tal una definición, los mismos tienen la naturaleza de subsidios que son concedidos por el Estado, a fin de desarrollar sectores sociales, políticos, económicos o simplemente, satisfacer a sectores que requieran de la atención de alguna necesidad.

Traslapado al ámbito fiscal, los estímulos fiscales tienen como finalidad focalizar el mencionado apoyo, a sectores determinados de contribuyentes, mediante la concesión de deducciones, de acreditamientos, créditos por aplicar, diferimientos en acumulación o, similares.

2. Considerando la particular naturaleza que tiene la legalidad en materia tributaria, a fin de evitar vicios legales, constitucionales y convencionales, las autoridades emisoras de un estímulo fiscal, deberán soportar las razones por las cuales se considera necesaria la concesión del mismo, ya sea en el texto propio de una exposición de motivos o mediante una explicación a lo largo del proceso legislativo de emisión.

La explicación de referencia, constituye el elemento de mayor importancia para efectos de la legalidad del estímulo fiscal y, es denominado, fin extrafiscal. Al establecerse dicha explicación, se dota al texto de beneficios fiscales de constitucionalidad y convencionalidad; pues si bien los mismos se encuentran dirigidos a determinados sectores de contribuyentes, éstos no entrañarán una desigualdad o inequidad, al encontrarse delimitada la justificación en cuanto a su aplicación.

De igual manera, por la naturaleza misma dichos estímulos, no pueden ser considerados un derecho constitucional directo. Por el contrario, será la propia Constitución Federal la que establezca su marco de regulación, pero será considerado un derecho, únicamente respecto de aquellos contribuyentes a los que efectivamente se encuentre dirigido.

En estos términos, los fines extrafiscales cobran mayor relevancia, pues permitirán que los beneficios contenidos en los estímulos fiscales sean dirigidos a sectores particulares que, por necesidades específicas, requieran recurrir a la excepcionalidad del tributo, a saber, el atemperamiento de sus obligaciones y cargas tributarias. Así, para los contribuyentes a quienes se dirija el beneficio, será un derecho que encontrará su aval en la Constitución.

3. Considerando lo anterior, la regla general es que los estímulos fiscales por su propia naturaleza no pueden ser objeto de análisis constitucional. Sin embargo, existirá ocasiones en las que dicho análisis es necesario, pues con ello se evitarán distorsiones de hecho y derecho que derivan de su aplicación.

En este sentido, la regla general se romperá en dos situaciones: i. cuando el texto del estímulo se aleje del fin extrafiscal para el que fue emitido o, ii. cuando se haga una modificación o delimitación conceptual o cuantitativa en los elementos esenciales de la contribución o bien, mediante el establecimiento de cualquier otra medida que modifique la cantidad que hubiere correspondido cubrir por concepto de contribuciones.

Dicho en palabras simples, siempre que se incumple el objetivo parafiscal o se incida en la mecánica del tributo, el estímulo fiscal podrá ser objeto de control constitucional, bajo la óptica de los principios de justicia tributaria y demás derechos humanos contenidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos e instrumentos internacionales de los que México sea parte.

4. En estos términos, de un análisis de los requisitos y particularidades del DECRETO de estímulos fiscales región fronteriza, se puede advertir que entre otros, el Decreto supeditó la aplicación de los beneficios fiscales contenidos en el mismo, a que los contribuyentes a quienes se encuentra dirigido, no hayan celebrado operación alguna (sin expresar temporalidad), con contribuyentes diversos que se encuentren involucrados con el procedimiento a que se refiere el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Es decir, la aplicación del Decreto se encuentra sujeta al cumplimiento de obligaciones fiscales ajenas al propio contribuyente y, que dependen de un contribuyente tercero. En este sentido, se considera que dicha circunstancia distorsiona la finalidad del Decreto y, por ende, se plantea su estudio de constitucionalidad y convencionalidad.

5. Así, ya plasmadas las razones de procedencia por las que el Decreto se apartó de su finalidad y, por ende, que es objeto de análisis constitucional, se concluye que el mismo es violatorio de los derechos humanos y garantías constitucionales y convencionales siguientes:

a. Igualdad jurídica. Sostengo que existe una franca violación al presente derecho humano y principio, pues en el supuesto en que dos contribuyentes que se ubiquen en igualdad de circunstancias, a uno le será imposible acceder a los beneficios fiscales del Decreto, por haber celebrado operaciones con un contribuyente diverso que se haya visto involucrado en temas de operaciones inexistentes; mientras que el otro contribuyente podrá acceder de manera sencilla a los mismos.

b. Seguridad jurídica. La violación que se advierte es dual: por una parte, considero desapegado a derecho el que se supedite el beneficio de un Decreto

que contiene estímulos fiscales a que un contribuyente tercero cumpla con sus obligaciones tributarias y; por otra parte, en el sentido de que no existe un límite o temporalidad alguna para que el tercero cumpla con sus obligaciones, por lo que se puede llegar al absurdo de que dicho requisito sea perpetuo.

c. Justicia tributaria. Como lo expuse ampliamente, la distorsión que genera la implementación de los beneficios del Decreto, al supeditar el mismo a la conducta de un tercero, genera un tema claro de desproporcionalidad.

Ello generará que aquel contribuyente que celebre operaciones con un contribuyente presuntamente listado por celebrar operaciones inexistentes no pueda acogerse a los beneficios fiscales contenidos en el Decreto; siendo que en contra posición, aquel contribuyente que celebra las mismas operaciones, pueda acogerse a los beneficios del Decreto. Lo anterior, generándole la imposibilidad de tributar acorde a su verdadera capacidad contributiva.

En el mismo sentido, se trasgrede el principio de equidad tributaria, si consideramos que a contribuyentes que se encuentran en igualdad de situaciones, podrán o no aplicar los beneficios fiscales del estímulo de impuesto al valor agregado, en la medida en que los diversos con los que hubieren celebrado operaciones, no se encuentren involucrados en el procedimiento previsto para la detección de operaciones inexistentes.

d. Sistemas impositivos adecuados y equitativos. La finalidad de haber efectuado un breve análisis de convencionalidad fue evidenciar que, en el derecho internacional tributario, se encuentran englobadas las garantías, principios y derechos humanos que se plasman en la propia Constitución. En este sentido, al igual que lo sostuve en el apartado correspondiente, el derecho a la implementación de sistemas impositivos adecuados y equitativos, engloba las garantías constitucionales de igualdad y seguridad jurídica, así como el principio de justicia tributaria.

6. Al arribar a las conclusiones anteriores, no perdí de vista las posturas en contrario que podrían soportar el hecho de que DECRETO de estímulos fiscales región fronteriza, de ninguna manera trasgredió derechos humano o principios de justicia tributaria.

a. En efecto, por una parte, no me aparto de la idea que, al encontrarnos en presencia de un estímulo fiscal, pudiera pensarse que nos encontramos en un régimen de opción.

Es decir, si bien los contribuyentes se encuentran en posición de decidir si aplican o no los beneficios contenidos en el Decreto; dicha circunstancia no dota de constitucionalidad al mismo, pues sus disposiciones no tienen la naturaleza de opción, sino de un estímulo encaminado a incentivar a diversos sectores de la sociedad como consecuencia de su ubicación geográfica.

b. Tampoco me aparto del texto de la Regla 11.11.15. de la NOVENA Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018 y su Anexo 1-A.

Ello, pues si bien pareciera que la misma proporciona una solución al hecho de que los contribuyentes hayan celebrado operaciones con terceros listados en términos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, lo cierto es que una vez más se condiciona la aplicabilidad del Decreto a las acciones de un tercero.

Lo anterior es así, pues las Reglas ofrecen la aplicabilidad del Decreto, sujeto a que los contribuyentes corrijan su situación fiscal. Sin embargo, no debe perderse de vista que efectuar una corrección implica revertir los efectos de deducciones y una carga administrativa a los contribuyentes.

XI. Bibliografía

1. Alexy, Robert, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993.
2. Álvarez Vignole De Demicheli, Sofía, *Igualdad jurídica de la mujer*, Buenos Aires, Depalma, 1973.
3. Álvarez, Alil, *Lecciones de Derecho Fiscal*, 2a. ed., Oxford University Press, México, 2015.
4. Antúnez, Rafael, *El derecho fiscal y su interpretación*, 2a. ed. Seo de Urgel, México, 2012.
5. Aristóteles, *Política*, trad., prólogo y notas de Carlos García Gual y Aurelio Pérez Jiménez, Madrid, alianza Editorial, 1986.
6. Burgoa, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, 39a. ed. Porrúa, México, 2007.
7. Carta de la Organización de los Estados Americanos.
8. Castro, Juventino V., *Garantías y amparo*, 11ª. Ed., México, Porrúa, 2000.
9. Código Fiscal de la Federación.
10. Constitución de Cádiz.
11. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
12. de la Garza, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, 13a. ed., Porrúa, México, 1984.
13. Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa.
14. DECRETO de estímulos fiscales región fronteriza norte, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 23 de diciembre de 2018.
15. DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013.

16. Insignares, Roberto, *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Cuadernos Fiscales 2, Editorial Universidad Externado de Colombia, Bogotá, Colombia.

17. Ley del Impuesto al Valor Agregado.

18. Ley del Impuesto sobre la Renta.

19. Narciso Sánchez Gómez, *Derecho fiscal mexicano*, 8a. Ed., Porrúa, México 2011.

20. NOVENA Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018 y su Anexo 1-A.

21. Poder Judicial de la Federación, Colección Garantías Individuales, *Las Garantías de Igualdad*. 2a. ed. Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2005.

22. Poder Judicial de la Federación, Colección Garantías Individuales, *Las Garantías de Seguridad Jurídica*. 2a. ed. Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2005.

23. Portal oficial del Servicio de Administración Tributaria, al referencie a la Sección de preguntas frecuentes relacionadas con estímulos fiscales: http://omawww.sat.gob.mx/informacion_fiscal/preguntas_frecuentes/Paginas/Estimulos_fiscales.aspx.

24. Raúl Rodríguez Lobato, *Derecho fiscal*, 3a. Ed., Oxford University Press, México, 2014.

25. Real Academia Española, *Diccionario de la lengua española*, t. II, 22ª ed., Madrid, Espasa Calpe, 2001.

26. RECASÉNS SICHES, Luis, *Filosofía del derecho*, 15a. Ed., México, Porrúa, 2001.

27. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t.I, septiembre de 2017, p. 87.

28. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t.I, agosto de 2016, p. 9.

29. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. I, septiembre de 2017, p. 223.

30. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. II, diciembre de 2018, p. 1134.

31. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. I, diciembre de 2017, p. 119.
32. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. XVI, enero de 2013, p. 2001.
33. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. II, mayo de 2015, p. 1273.
34. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. II, mayo de 2015, p. 2015.
35. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. II, mayo de 2015, p. 1233.
36. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXXIV, septiembre de 2011, p. 374.
37. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. X, octubre de 1999, p. 591.
38. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXXIII, enero de 2011, p. 67.
39. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. II, noviembre de 2011, p. 200.
40. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXXII, septiembre de 2010, p. 181.
41. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXXIII, marzo de 2011, p. 2268.
42. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXXIV, septiembre de 2011, p. 506.
43. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XIII, marzo de 2001, p. 102. Al referir:
44. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XVIII, julio de 2003, p. 28.
45. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXI, mayo de 2005, p. 157.

46. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXI, mayo de 2005, p. 157.
47. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXI, junio de 2005, p. 151.
48. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXI, marzo de 2007, p. 334.
49. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. X, diciembre de 1999, p. 15.
50. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXXI, marzo de 2010, p. 1032.
51. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXVIII, octubre de 2008, p. 2362.
52. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXXII, julio de 2010, p. 253.
53. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIV, octubre de 2006, p. 351.
54. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XVII, mayo de 2003, p. 144.
55. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIX, abril de 2009, p. 1130.
56. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 36.
57. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 43.
58. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Octava Época, t. VII, junio de 1991, p. 52.
59. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Octava Época, t. VII, junio de 1991, p. 18.
60. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Séptima Época, v. 199-204, Primera Parte, p. 144.

61. Sesión del 30 de septiembre de 2011, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el Amparo Directo en Revisión 1037/2011, pp. 51-52.

62. Sesión del 8 de abril de 2005, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el Amparo en Revisión 249/2005, pp. 36-38.