



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

ESTÍMULOS FISCALES BAJO LA ÓPTICA DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA

Tesis que para obtener el grado de

Maestra en Derecho Fiscal

Presenta la

Lic. Verenice Rodríguez Barrios

Directora de Tesis

Mtra. Ivonne del Río Galindo

Los países libres son aquellos en los que son respetados
los derechos del hombre y donde las leyes, por consiguiente,
son justas.

ROBESPIERRE

*A mis padres, Alejandro Rodríguez y Lucero Barrios
A mi esposo, Luis Anthar González*

AGRADECIMIENTOS

A mi padre por ser la persona a quien más
admiro y por motivarme para ser siempre
una mejor persona;

A mi madre por su cariño, comprensión y
por ser un modelo a seguir;

A mi esposo por su amor incondicional y
porque gracias a él concluyo
con éxito esta valiosa etapa
de mi vida profesional;

A la Universidad Panamericana y Chevez,
Ruíz, Zamarripa por el aprendizaje y
oportunidad brindados;

A mis profesores y compañeros por
compartir estos momentos de
enseñanza y aprendizaje
a mi lado.

A todos ustedes muchas gracias

ÍNDICE

Págs.

<u>INTRODUCCIÓN</u>	<u>VI</u>
---------------------	-----------

CAPÍTULO I

ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y SUS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA

<u>1.1. Antecedentes históricos del artículo 31 constitucional</u>	<u>7</u>
<u>1.2. Principios de justicia tributaria</u>	<u>9</u>
<u>1.2.1. Proporcionalidad</u>	<u>10</u>
<u>1.2.2. Legalidad</u>	<u>15</u>
<u>1.2.3. Equidad</u>	<u>18</u>
<u>1.2.4. Generalidad</u>	<u>21</u>
<u>1.2.5. Destino al gasto público</u>	<u>24</u>

CAPÍTULO II

ESTÍMULOS FISCALES

<u>2.1. Fundamento constitucional</u>	<u>30</u>
<u>2.2. Naturaleza y concepto</u>	<u>32</u>

CAPÍTULO III

TRATAMIENTO DE LOS ESTÍMULOS FISCALES BAJO LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA

<u>3.1. Evolución de los criterios emitidos por el Poder Judicial de la Federación sobre los estímulos fiscales</u>	<u>37</u>
<u>3.2. Caso del estímulo fiscal previsto en el artículo décimo de la Ley de Ingresos del Estado de Chihuahua para el Ejercicio Fiscal 2018</u>	<u>45</u>
<u>3.3. Caso del estímulo fiscal previsto en el artículo 12 de la Ley de Ingresos del Estado de Oaxaca para el Ejercicio Fiscal 2018</u>	<u>53</u>
<u>CONCLUSIONES</u>	<u>60</u>
<u>BIBLIOGRAFÍA</u>	<u>62</u>

INTRODUCCIÓN

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31 fracción IV impone a los mexicanos la obligación de contribuir al gasto público de la Federación, los Estados, la Ciudad de México y los Municipios en que residan. Del mismo modo, establece a favor de los gobernados los principios de justicia tributaria que deberán ser respetados por las autoridades al momento de legislar y aplicar las leyes en materia de contribuciones. Dentro de estos principios tributarios encontramos el de proporcionalidad, equidad, legalidad, generalidad y destino al gasto público.

Al respecto, existen diversos privilegios en materia tributaria que se han traducido en exenciones, subsidios, créditos, regímenes especiales, condonaciones y estímulos fiscales.¹

En este sentido, por lo que se refiere a los estímulos fiscales, el Poder Judicial de la Federación ha emitido criterios en los cuales ha señalado que los estímulos fiscales únicamente deberán ser analizados bajo los principios tributarios de proporcionalidad y equidad, cuando incidan en los elementos esenciales de las contribuciones.

Así, con el presente trabajo se demostrará que los criterios emitidos por el Poder Judicial de la Federación resultan contrarios al texto constitucional, pues los estímulos fiscales deben ser analizados sin condición alguna bajo los principios de justicia tributaria, contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; esto, a efecto de no dejar en estado de indefensión jurídica a los gobernados frente a los actos arbitrarios por parte de las autoridades.

En este sentido, en el primer capítulo se hace referencia al artículo 31, fracción IV constitucional, así como a los principios de justicia tributaria contenidos en el mismo (proporcionalidad, equidad, legalidad, generalidad y destino al gasto público). Posteriormente, dentro del segundo capítulo se toca el tema de los estímulos fiscales, su fundamento constitucional, concepto y naturaleza. Por último, el tercer capítulo se enfoca a realizar un análisis de los criterios emitidos por el Poder Judicial de la Federación en relación con el estudio de los estímulos fiscales bajo la óptica de los principios de justicia fiscal, ejemplificándose el estado de inseguridad jurídica en el que se dejó a los gobernados con motivo de los criterios emitidos sobre el particular.

¹ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Jorge, *Análisis de los Estímulos Fiscales Federales Vigentes en la Legislación Mexicana Durante 2003*, 1ª edic., Themis, Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, México, 2003, pág. 1.

CAPÍTULO I

ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y SUS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA

1.1. Antecedentes históricos del artículo 31 constitucional

En palabras del autor Adolfo Arrijo Vizcaíno, “nuestras leyes fundamentales, desde los remotos tiempos de la Independencia Nacional, han procurado, tal y como lo exigía Adam Smith, estructurar el sistema fiscal mexicano sobre principios de justicia, equidad y proporcionalidad, pensando no solo en el bien del Estado, sino también en la protección de los derechos de los ciudadanos. Si el sistema ha presentado y presenta graves deficiencias, ciertamente no ha sido por culpa de las Constituciones que han regido las diversas etapas de nuestra vida independiente.”²

Así, tenemos que el primer antecedente en la legislación mexicana del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se encuentra contenido en la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos del 5 de febrero de 1857.³

Dicha Constitución de 1857, en su artículo 31, concuerda fundamentalmente con lo dispuesto por el artículo 1º de la sección octava de la Constitución de los Estados Unidos de América, el cual establece lo siguiente:⁴

ART. I
SECCIÓN VIII

El Congreso tendrá facultad:

1. Para imponer y recaudar contribuciones, derechos, impuestos y arbitrios; para pagar deudas y proveer para la defensa común y el bienestar general de los Estados Unidos; pero todos los derechos impuestos y arbitrios serán uniformes a través de los Estados Unidos.⁵

En este sentido, el artículo 31 de la Constitución de 1857 quedó redactado de la siguiente manera:

² ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 22ª edic., Themis, México, 2017, pág. 278.

³ Cfr. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada y Concordada*, 18ª edic., Porrúa, México, 2004, pág. 21.

⁴ Cfr. *Ibid.*

⁵ Sección 8, *Constitución de los Estados Unidos de América*, 6ª edic., Ediciones Luciana, México, 2004, pág. 9.

Art. 31. Es obligación de todo mexicano:

I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria.

II. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.⁶

En efecto, el precepto anteriormente señalado, con algunas modificaciones pasó a ser el artículo 31 de la Constitución de 1917, quedando de la siguiente manera:

Art. 31. Son obligaciones de los mexicanos:

I. Hacer que sus hijos o pupilos, menores de quince años, concurren a las escuelas públicas o privadas, para obtener la educación primaria elemental y militar, durante el tiempo que marque la Ley de Institución Pública en cada Estado;

II. Asistir en los días y horas designados por el Ayuntamiento del lugar en que residan, para recibir instrucción cívica y militar que los mantenga aptos en el ejercicio de los derechos de ciudadano, diestros en el manejo de las armas y conocedores de la disciplina militar;

III. Alistarse y servir en la Guardia Nacional, conforme a la ley orgánica respectiva, para asegurar y defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de la patria, así como la tranquilidad y el orden interior, y

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.⁷

Ahora bien, por lo que respecta a la materia tributaria establecida en la fracción IV del citado precepto legal, el 25 de octubre de 1993 se modificó para incorporar al Distrito Federal.

⁶ TENA RAMÍREZ, Felipe, *Leyes Fundamentales de México (1808-1998)*, 21ª edic., Porrúa, México, 1998, pág. 611.

⁷ *Ibid.* pág. 835.

ARTÍCULO 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

I.- a III.-...

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

En este sentido, el 29 de enero de 2016 sufrió su última modificación publicada en el Diario Oficial de la Federación, referente al cambio del Distrito Federal a la Ciudad de México, para quedar de la forma que actualmente conocemos.

ARTÍCULO 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

I.- a III.-...

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.⁸

1.2. Principios de justicia tributaria

Como anteriormente ha sido señalado, el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece la obligación de los mexicanos de transferir una parte de su patrimonio a la Hacienda Pública de la Federación, los Estados, la Ciudad de México y los Municipios en que residan. Esta obligación no es irrestricta, pues se sujeta a los principios que conforman la justicia fiscal, entre los cuales tenemos el de proporcionalidad, equidad, legalidad, destino al gasto público y generalidad.⁹

En este sentido, la justicia fiscal tiene una doble vertiente: por un lado, los principios que se conceptualizan como derechos humanos de los contribuyentes y, por otro, el Estado detenta la potestad tributaria para conminar —incluso forzar— a los particulares a contribuir a la satisfacción del gasto público.¹⁰

⁸ Art. 31º, CPEUM, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de agosto de 2018.

⁹ Cfr. COSSÍO DÍAZ, José Ramón, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada*, Tirant Lo Blanch, México, 2017, pág. 666.

¹⁰ Cfr. J. COSSIO, *op.cit.*

Así, tenemos que una rama del Derecho Público se encuentra representada por el Derecho Fiscal, el cual, atenta directamente contra el patrimonio de los gobernados, siendo necesario en este sentido, establecer límites al Estado respecto a la imposición de contribuciones a cargo de los gobernados.¹¹

Para que se logre alcanzar la justicia y armonía en las relaciones entre gobernantes y gobernados, es necesario que se respete la legalidad, generalidad, proporcionalidad y equidad de las obligaciones contributivas.

Asimismo, es necesario que lo recaudado por el Estado sea destinado a satisfacer las necesidades de la colectividad.

De tal forma que cualquier tributo que carezca de los requisitos anteriormente mencionados, necesariamente será contrario a lo dispuesto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que si bien el constituyente facultó al legislador para establecer contribuciones, también lo limitó a respetar los principios de justicia tributaria.

Ahora bien, para la interpretación de los citados principios tributarios la participación del Poder Judicial de la Federación ha sido fundamental, ya que a través de casos concretos sometidos a su resolución se han construido y ajustado los alcances de los mismos, tal como lo veremos en los siguientes apartados.¹²

1.2.1. Proporcionalidad

Uno de los aspectos fundamentales para que las autoridades puedan ejercer su potestad tributaria, consiste en que la contribución debe ser proporcional.

Etimológicamente la palabra proporcionalidad proviene del latín *proportio*, *proportionis*, palabra que se descompone en el sustantivo *portio*, que proviene del propio latín de las palabras *pars*, *partis*, que significan porción, parte, pedazo y de la preposición *pro*, que significa delante de, ante, a la vista, y que en composición con otra denota en ocasiones posición, inclinación, hacia y dirección.¹³

En relación a lo que ha de considerarse como proporcionalidad en materia tributaria, Neumark, entre otros, considera que constituye un principio de fijación y distribución de las cargas tributarias según la capacidad individual de pago de los contribuyentes.¹⁴

¹¹ FELIPE TENA, *Leyes Fundamentales de México (1808-1998)*, 21ª edic., Porrúa, México, 1998, pág. 835.

¹² Cfr. J. COSSIO, *op.cit.* pág. 666.

¹³ PÉREZ BECERRIL, Alonso, *Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano*, Porrúa, México, 2001, pág. 120.

¹⁴ *Ibid.*

Así tenemos que la proporcionalidad radica en la interdependiente relación que existe entre las tasas o tarifas de las contribuciones y la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

En este sentido, el principio de proporcionalidad consiste en que cada persona contribuirá al gasto público de acuerdo con su capacidad contributiva, lo cual significa que las personas que mayores ingresos o bienes tengan, deberán aportar una cantidad mayor respecto de las personas cuyos ingresos sean inferiores, o bien, carezcan de los mismos.¹⁵

Ahora bien, lo que se busca es que el sacrificio económico aunque a diferente escala, sea el mismo, de tal forma que las contribuciones no deben ser excesivas, ya que esto ocasionaría una molestia a los contribuyentes, lo cual se reflejaría en la evasión del pago de las contribuciones por parte de los gobernados.

Por consiguiente, el principio de proporcionalidad tributaria sólo se cumple si el objeto del tributo refleja la auténtica capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Al respecto, la jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitida en mayo de 2003, sustenta lo establecido con anterioridad.

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, 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. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la

¹⁵ Cfr. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, 6ª edic., Porrúa, México, 2008, pág. 148.

forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.¹⁶

Tratándose de impuestos, es criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que la proporcionalidad tributaria dependerá de si se trata de impuestos directos o indirectos, como a continuación se demuestra en la jurisprudencia del Pleno de la Corte:

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA DETERMINAR SI UNA CONTRIBUCIÓN CUMPLE CON ESE PRINCIPIO, ES NECESARIO ATENDER A SU NATURALEZA PARA ESTABLECER LAS FORMAS COMO SE MANIFIESTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. La capacidad contributiva no se manifiesta de la misma manera en todas las contribuciones, pues aparece en forma directa e inmediata en los impuestos directos, como los que recaen en la renta o el patrimonio, porque son soportados por personas que perciben, son propietarias o poseedoras de ellos, mientras que en los indirectos la capacidad tiene un carácter mediato como la circulación de bienes, la erogación, el gasto y el consumo, ya que parten de la previa existencia de una renta o patrimonio, y gravan el uso final de toda la riqueza a través de su destino, gasto o tipo de erogación que refleja indirectamente dicha capacidad. Luego, para determinar si una contribución cumple con el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario atender a la naturaleza de dicho tributo a fin de conocer la forma como se manifiesta y modifica la capacidad contributiva.¹⁷

¹⁶ Semanario Judicial, Tesis: P./J.10/2003, Novena época, Tomo XVII, Jurisprudencia (Administrativa), mayo de 2003, Pleno.

¹⁷ Semanario Judicial, Tesis: P./J.2/2009, Novena época, Tomo XXIX, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa), abril de 2009, Pleno.

Del anterior criterio jurisprudencial se desprende que, tratándose de impuestos directos tales como el impuesto sobre la renta, la capacidad contributiva se manifiesta de forma directa e inmediata y por el contrario, tratándose de impuestos indirectos como es el caso del impuesto al valor agregado, la capacidad contributiva se manifiesta de forma mediata, ya que parten de la previa existencia de un patrimonio.

Sobre este aspecto el autor Servando J. Garza señala que la proporcionalidad en el caso de los impuestos indirectos implica una cuota fija en relación a la categoría o volumen del objeto gravado y en el caso de los impuestos directos, la proporcionalidad se transforma en subjetiva, nivelando el sacrificio del contribuyente mediante una tarifa progresiva.

En conclusión, se podría decir que el principio de proporcionalidad persigue que las contribuciones sean enteradas atendiendo a elementos objetivos y reales que provoquen que los contribuyentes tributen de manera justa.

Dicho en palabras del autor Adolfo Arrijoa Vizcaíno en su obra *Derecho Fiscal*, “el principio de proporcionalidad implica, por una parte, que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos; y por la otra, que cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la ley lo obligue a aportar al fisco una parte razonable de sus percepciones gravables”.¹⁸

Lo anterior, sin perder de vista que el principio de proporcionalidad tiene dos límites que se ubican en lados opuestos: el principio de no confiscatoriedad (como el límite máximo a ser gravado) y el principio de mínimo vital (como el límite mínimo).¹⁹

Así, tenemos que el principio de no confiscatoriedad se encuentra plasmado en el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en el cual se postula la prohibición de la confiscación de los bienes y agrega que no se considera como tal, la aplicación total o parcial de los bienes de una persona para el pago de impuestos o multas.²⁰

La doctrina entiende por confiscación la apropiación violenta por parte de la autoridad, de la totalidad de los bienes de una persona o de una parte significativa de los mismos sin título legítimo y sin contraprestación.²¹

¹⁸ ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 22ª edic., Themis, México, 2017, pág. 290.

¹⁹ ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, *Derecho Fiscal*, 2ª edic., Porrúa, México, 2018, pág. 214.

²⁰ *Ibid.*

²¹ *Ibid.*

Al respecto, como lo señala el autor Juan Manuel Ortega Maldonado, en la doctrina se ha discutido mucho acerca de cuándo puede considerarse una ley fiscal como confiscatoria, sin que exista una respuesta unánime al respecto, puesto que los asuntos pueden observarse en forma específica y genérica. Por ejemplo, parece claro que un impuesto cuya tasa se eleve hasta el 95% será confiscatorio porque destruiría la materia imponible. Sin embargo, el problema radica en determinar qué porcentaje será el idóneo, lo que inmediatamente hará que nos encontremos en posiciones subjetivas irreconciliables.²²

DINO JARACH nos señala que la Suprema Corte Argentina ha dicho que existe confiscatoriedad cuando una ley absorbe más del 33% de la fuente del impuesto.²³

En nuestro medio, y por efecto de la legislación fiscal norteamericana, el impuesto sobre la renta ha mantenido una tarifa alrededor del 30%, que es similar a la que prevalecía en la de nuestro vecino país. Sin embargo nos escandalizaríamos de tener una tarifa del 60% al 70%, como sucedía en algunos países.²⁴

Lo único cierto es que este principio opera con ánimo de que el impuesto no afecte otros derechos constitucionales, como el derecho a la propiedad, a una vida digna, a ejercer el libre comercio, etc. de suerte que si el impuesto predial fuese tan alto que haga imposible sostener el derecho de propiedad, sería confiscatorio; si el impuesto sobre la renta tuviera una tasa tan alta que sustrajera la mayor cantidad de lo que gana un trabajador y ello le impidiera llevar una vida digna y decorosa, como lo reconoce el artículo 123 constitucional, tal impuesto sería confiscatorio; si este mismo impuesto fuera tan alto que no permitiera obtener ganancias de un comercio establecido, es evidente que atentaría contra el derecho a ejercer esta actividad.²⁵

Para algunos autores la confiscatoriedad no puede presentarse en los impuestos al consumo, sino únicamente en aquellos que gravan la renta o el patrimonio, por una sencilla razón: la confiscatoriedad se presenta como un atentado a la propiedad y algo que no tenemos en propiedad aún, no puede ser confiscatorio.²⁶

Por otra parte, respecto del concepto de mínimo vital, este se incorporó mediante una labor judicial (resolución al amparo en revisión 1780/2006), en la

²² *Ibid.* pág. 215.

²³ *Ibid.*

²⁴ *Ibid.*

²⁵ *Ibid.* pág. 216.

²⁶ *Ibid.*

cual se discutió la constitucionalidad de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en sus artículos referentes al gravamen de la indemnización por despido injustificado.²⁷

En este sentido, por lo que se refiere a la materia tributaria tenemos que el mínimo vital es una “dimensión negativa” que establece una limitante, la cual consiste en que el Estado no puede disponer de los recursos de los contribuyentes que sean indispensables para una vida digna. Señala la sentencia que una persona puede tener capacidad económica, pero que esto es distinto a poseer capacidad contributiva; así sucede, en cuanto al mínimo vital, si la renta del contribuyente es necesaria para su subsistencia. De ser así, dicha renta no debería estar disponible para el pago de impuestos.²⁸

Al respecto, la sentencia enfatiza que el límite que representa el mínimo vital no implica una intromisión en el Poder Legislativo, pues según ese documento, a) la facultad de dicho poder para configurar el sistema normativo no es ilimitada y b) no se pretende que se defina cuál es el mínimo de subsistencia. La idea, entonces, es que se reconozca que hay cierto nivel de riqueza que deberá ser protegido “a efectos de atender las exigencias humanas elementales”.²⁹

Así, se puede concluir que de acuerdo con la sentencia, el derecho al mínimo vital es parte del principio de proporcionalidad en materia tributaria. Esto es así, porque dicho principio debe tomar en cuenta la capacidad contributiva del sujeto obligado y respetar la limitante representada por el mínimo vital.³⁰

1.2.2. Legalidad

El principio de legalidad tiene su fundamento en los artículos 14, 16 y 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.³¹

En este sentido, el párrafo segundo del artículo 14 constitucional establece lo siguiente:

Artículo 14.

...

Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del

²⁷ ÁLVAREZ ALCALÁ, Alil, *Lecciones de Derecho Fiscal*, 2ª edic., Oxford, México, 2015, pág. 409.

²⁸ *Ibid.* Pág. 410.

²⁹ *Ibid.*

³⁰ *Ibid.*

³¹ Cfr. N. SÁNCHEZ, *op. cit.*, pág.144.

procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.³²

...

De lo anterior se desprende que para que una persona pueda ser privada de sus propiedades, posesiones o derechos, tendrá que ser mediante juicio ante tribunales previamente establecidos, en el que se cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a leyes expedidas con anterioridad.

Siguiendo el orden de fundamentos, el primer párrafo del artículo 16 constitucional establece que los actos y resoluciones de las autoridades deben estar fundados y motivados, como a continuación se puede observar:

Artículo 16. 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....³³

Así, tenemos que el artículo 16 exige que los actos de autoridad estén correctamente fundados y motivados, con esto, lo que se intenta evitar es la arbitrariedad de los poderes públicos, al exigir que los actos de autoridad se emitan solamente cuando: a) cuente con respaldo legal para hacerlo (fundamentación) y b) se haya producido algún motivo para dictarlos (motivación).³⁴

A este respecto, el autor Narciso Sánchez señala que por motivación se entiende que todo acto, procedimiento o resolución que emitan las autoridades fiscales deberá incluir las razones particulares, circunstancias o motivos que dieron lugar a esa actuación o determinación en forma clara y explícita para que el particular interesado la pueda entender, valorar, comprender y cumplir o, en su caso, inconformarse legalmente en contra de la misma.³⁵

En el mismo sentido, el autor hace referencia a la fundamentación estableciendo que los actos o procedimientos deben especificar las normas jurídicas que los regulan.³⁶

El objetivo que se persigue con la fundamentación y motivación de las actuaciones de las autoridades, consiste en que se respete el derecho de seguridad jurídica establecido a favor de los particulares.

³² Art. 14º, CPEUM, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de agosto de 2018.

³³ *Ibid.*, Art. 16º.

³⁴ CARBONELL, Miguel, *Los Derechos Fundamentales en México*, 6ª edic., Porrúa, México, 2017, pág. 695.

³⁵ Cfr. N. SÁNCHEZ, *op. cit.*, pág. 144.

³⁶ *Ibid.*

Ahora bien, por lo que respecta propiamente al principio de legalidad tributaria establecido en la fracción IV del artículo 31 constitucional, éste consiste en que tanto las contribuciones como sus elementos esenciales tales como el sujeto, objeto, base, tarifa o cuota y la época de pago deben estar establecidos en ley.

Lo anterior implica que no se puede establecer cargas tributarias contenidas en reglamentos, circulares, o cualquier otra disposición normativa. Esto se resume con el siguiente aforismo latino "*nullum tributum sine lege*", que significa que no puede existir tributo si no está contemplado en la ley.

La finalidad de que tanto las contribuciones como sus elementos esenciales se encuentren contenidos en ley, radica en que los contribuyentes no se encuentren en un estado de indefensión frente a los actos de las autoridades.

En efecto, el legislador debe imponer la obligación de contribuir al gasto público de la Federación, los Estados, la Ciudad de México y el Municipio en que residan los gobernados, en una disposición de carácter general, pero no puede ser en cualquier sentido, se tiene que tratar de una ley formal y materialmente legislativa. Esto quiere decir que tiene que ser emitida por un órgano legislativo competente para legislar sobre la materia.

En este mismo sentido, lo que se busca con el principio de legalidad es que sea el legislador quien determine la carga tributaria para los gobernados y que de esta forma no se deje que las autoridades recaudadoras actúen de forma arbitraria.

De igual forma, se busca que los gobernados tengan certeza jurídica respecto de sus obligaciones tributarias, esto quiere decir, que tengan conocimiento de la forma, contenido y alcance de sus obligaciones tributarias.

El autor Adolfo Arrijo Vizcaíno señala que el principio de legalidad obedece a un doble sentido, por un lado, para que la autoridad hacendaria pueda actuar, es necesario que tenga facultades expresamente conferidas en la ley aplicable al caso y, por otro lado, que los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con las cargas tributarias impuestas en las disposiciones legales aplicables.³⁷

En la jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que a continuación se transcribe, se puede observar el criterio sostenido por el Alto Tribunal en relación con el principio de legalidad tributaria.

³⁷ Cfr. A. VIZCAÍNO, *op. cit.*, pág.302.

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.

El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.³⁸

1.2.3. Equidad

Etimológicamente la palabra equidad, proviene del “latín *aequitas* que significa moderación, templanza. Justicia natural, por oposición a la justicia legal”.³⁹

El principio de equidad tributaria radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a la hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, entre otros, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad contributiva de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado.⁴⁰

La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de una misma contribución deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que los establece y regula.

Conforme a una acepción aristotélica, la equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias.⁴¹

Lo anterior se traduce en que el principio de equidad implica esencialmente la igualdad de trato de la disposición fiscal a los sujetos pasivos que se encuentren en las mismas circunstancias; de igual forma, dicho principio establece que la ley impositiva trate desigualmente a quienes guardan una situación desigual.

Conceptualmente, 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.

Al respecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el 2000, emitió el criterio jurisprudencial que se transcribe a continuación:

**IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA
PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV,
CONSTITUCIONAL.** De una revisión a las diversas tesis

³⁸ Semanario Judicial, Tesis: 639, Séptima época, Tomo I, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa), Apéndice de 2011, Pleno.

³⁹ PÉREZ BECERRIL, Alonso, *Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano*, Porrúa, México, 2001, pág. 122.

⁴⁰ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 22ª edic., Themis, México, 2017, pág. 293.

⁴¹ *Ibid.* pág. 292.

sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.⁴²

De la jurisprudencia anteriormente transcrita se advierte que el legislador no sólo está facultado, sino que se encuentra obligado a establecer categorías de contribuyentes a efecto de que se justifique el tratamiento diferenciado que se les otorga a los contribuyentes.

Ahora bien, dichas clasificaciones o categorías deben de responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales, evitando en todo momento crear categorías caprichosas o arbitrarias.

Por tal motivo, el principio 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.

Adicionalmente, debe tomarse en consideración que la justificación objetiva del trato discriminatorio no debe ser producto de una interpretación arbitraria, sino por el contrario, debe ser resultado de una razón justa que haya motivado la distinción fiscal entre los contribuyentes.

En efecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido mediante la jurisprudencia número 46/2005 de rubro “**FINES**

⁴² Semanario Judicial, Tesis: P./J.24/2000, Novena época, Tomo XI, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa), marzo de 2000, Pleno.

EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES”⁴³ y la jurisprudencia número 28/2007 de rubro “FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS”⁴⁴, que si las causas que justifican un trato desigual se plasman en fines extrafiscales, éstos deben ser reflejados en la ley o en los documentos legislativos que le originaron, señalando que podrán existir casos excepcionales, por ejemplo, cuando se trata de proteger o ayudar a clases marginales, en cuyo caso el fin extrafiscal es evidente y, por tanto, no será necesario que en la iniciativa, en los dictámenes o en la propia ley el legislador exponga o revele los fines extrafiscales, al resultar un hecho notorio la finalidad que persigue la contribución respectiva.

Así, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha concluido que los fines extrafiscales, pueden derivarse de la exposición de motivos, del proceso legislativo, o de una interpretación no complicada del propio precepto legal. Sin embargo, el tratamiento desigual entre contribuyentes siempre debe atender a una razón objetiva y contundente que debe estar orientada a que los fines extrafiscales sean considerados útiles para el desarrollo armónico del país.

Independientemente de lo anterior, debe tenerse en consideración que la existencia de un fin extrafiscal como “justificante” de un trato discriminatorio, cualquiera que sea su fuente y donde esté ubicado, debe respetar los principios de justicia tributaria.

Siendo que, en el caso de que exista una distinción en el tratamiento fiscal de contribuyentes ubicados en igualdad de circunstancias frente al mismo supuesto legal, debe estar contenido en la ley, en las exposiciones de motivos, o bien, en cualquiera de sus etapas de formación, con el único fin de generar seguridad jurídica a los eventuales contribuyentes que reciben un trato desigual.

1.2.4. Generalidad

Respecto del concepto de generalidad, es de importancia señalar la diferencia que existe entre uniformidad y generalidad, ya que dichos conceptos suelen confundirse.⁴⁵

⁴³ Semanario Judicial, Tesis: 1a./J.46/2005, Novena época, Tomo XXI, Jurisprudencia (Administrativa), mayo de 2005, Primera Sala.

⁴⁴ Semanario Judicial, Tesis: 1a./J.28/2007, Novena época, Tomo XXV, Jurisprudencia (Administrativa), marzo 2007, Primera Sala.

⁴⁵ Cfr. A. ARRIOJA, *op. cit.*, pág. 280.

Así, se dice que una ley es general cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis que la misma establezca. Por eso se afirma que las leyes van dirigidas a “una pluralidad innominada de sujetos”; o sea, a todos aquellos que realicen en algún momento los correspondientes supuestos normativos.⁴⁶

En cambio, una disposición es uniforme cuando debe aplicarse por igual y sin distinciones de ninguna especie a todas las personas colocadas bajo la potestad o jurisdicción de quien las emite.⁴⁷

De lo anterior se deduce que el principio de generalidad radica en que sólo están obligados a pagar las contribuciones establecidas en ley aquellas personas que por cualquier motivo actualicen el hecho imponible.

Al respecto, en 2009 la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la tesis que a continuación se transcribe:

GENERALIDAD TRIBUTARIA. NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCES DE ESE PRINCIPIO. Entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está la obligación de contribuir establecida en el artículo 31, fracción IV, constitucional, resultando trascendente que cuando el legislador define la forma y términos en que ha de concurrirse al gasto público, considere a todas las personas -físicas o morales- que demuestren capacidad susceptible de gravamen, sin atender a criterios como la nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, etcétera; y, en su caso, que las excepciones aplicables obedezcan a objetivos de política general, sociales o culturales considerados de ineludible cumplimiento. Así, el principio de generalidad tributaria se configura como la condición necesaria para lograr la igualdad en la imposición y como un mandato dirigido al legislador tributario para que al tipificar los hechos imponibles de los distintos tributos agote, en lo posible, todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde ésta se encuentra. Ahora bien, dicho principio se presenta bajo dos ópticas: la primera, en sentido afirmativo, implica que todos deben contribuir, por

⁴⁶ *Ibid.*

⁴⁷ *Ibid.*

lo que corresponde al legislador cuidar que los signos demostrativos de capacidad de alguna forma se plasmen en una norma tributaria como supuesto de hecho al que se vincula la obligación de contribuir; de manera que nadie tiene un derecho constitucionalmente tutelado a una exención tributaria, lo cual no implica que no habrá excepciones, considerando que la causa que legitima dicha obligación es la existencia de capacidad idónea para tal fin. La segunda óptica, en sentido negativo, se refiere a la prohibición de privilegios o áreas inmunes al pago de tributos, quedando prohibida la exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva; de ahí que las exenciones -y, en general, las formas de liberación de la obligación- deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, deben justificarse razonablemente en el marco constitucional, pues debe reconocerse que este postulado puede ser desplazado o atenuado, como medida excepcional, ante la necesidad de satisfacer otros objetivos constitucionalmente tutelados, adicionalmente al que ordinariamente corresponde a los tributos, es decir, la recaudación de recursos para el sostenimiento de los gastos públicos. Resulta conveniente precisar que lo señalado tiene primordial aplicación tratándose de impuestos directos que gravan la renta obtenida por las personas, dado que las exenciones tributarias pueden obedecer a lógicas completamente diferentes en otras contribuciones.⁴⁸

Del anterior criterio, se advierte que todas las personas que demuestren capacidad contributiva susceptible de gravamen y se ubiquen dentro de los supuestos de causación, estarán obligadas a contribuir al gasto público.

Asimismo, dicho principio implica un mandato dirigido al legislador tributario para que al momento de tipificar los hechos imposables de los distintos tributos agote, en la medida posible, todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde ésta se encuentra.

Para que el principio de generalidad pueda tener excepciones, es necesario que dichas excepciones respondan a objetivos sociales o culturales que favorezcan al desarrollo y bienestar de la sociedad. Por lo tanto, queda prohibida la exención no razonable de las cargas tributarias, teniendo en cuenta que estas exenciones o en general, cualquiera de las formas de liberación de la obligación tributaria deben reducirse a un mínimo, si no es que abiertamente evitarse.

⁴⁸ Semanario Judicial, Tesis 1a. IX/2009, Novena época, Tomo XXIX, Constitucional, Administrativa, enero de 2009, Primera Sala.

Incluso lo anterior, fue corroborado en 2012 por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al emitir la tesis que a continuación se transcribe:

PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LAS EXENCIONES. Del artículo 31 y de su fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos derivan diferentes principios que el legislador debe considerar al crear una norma tributaria, entre ellos, el de generalidad, el cual establece en sentido afirmativo la obligación de contribuir para el gasto público y para el legislador la de considerar a todos los sujetos que demuestren capacidad económica susceptible de ser gravada, sin atender a criterios como su nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, etcétera; y, en sentido negativo, la prohibición de otorgar privilegios o áreas inmunes, por lo que las formas de liberación de la obligación son totalmente excepcionales y deben evitarse. En el caso de las exenciones como forma de liberación a través del cumplimiento de ciertas reglas, requisitos o características previstos en ley, sirven para establecer criterios de justicia social y para satisfacer otras finalidades tuteladas constitucionalmente o derivadas de índole económico, político y social que se consideren de ineludible cumplimiento. Sin embargo, esto no significa que el legislador deba establecer exenciones y tampoco que, una vez previstas, los elementos que determinen su procedencia sean idénticos a los que conforman los elementos esenciales de un impuesto; por el contrario, para que una exención cumpla con el principio de generalidad tributaria debe fundarse en valores y principios diversos a los que tradicionalmente justifican el gravamen, pues su existencia sobrepasa el objetivo recaudatorio para el sostenimiento del gasto público.⁴⁹

En dicha tesis se reitera lo antes señalado, precisando que si bien las exenciones o cualquier otra forma de liberación de cumplimiento de las obligaciones tributarias, sirven para establecer criterios de justicia social y para satisfacer otras finalidades tuteladas constitucionalmente o derivadas de índole económico, político y social, esto no significa que el legislador deba establecer exenciones, siendo que en el caso de establecerlas, para que cumplan con el principio de generalidad tributaria deben fundarse en valores y principios diversos

⁴⁹ Semanario Judicial, Tesis 2a. L/2012 (10a.), Décima época, Libro X, Constitucional, julio de 2012, Segunda Sala.

a los que tradicionalmente justifican el gravamen, pues su existencia sobrepasa el objetivo recaudatorio para el sostenimiento del gasto público.

1.2.5. Destino al gasto público

La fracción IV del artículo 31 constitucional establece que las contribuciones que se recauden por la Federación, los Estados, la Ciudad de México y los Municipios, respectivamente, deberán destinarse a cubrir los gastos públicos.

Lo anterior se traduce en que las contribuciones que se recauden se destinarán a cubrir las necesidades colectivas, sociales o públicas de la sociedad y no deberán ser destinadas a satisfacer necesidades particulares de los individuos, so pena de contravenir lo previsto en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Sobre el particular, en 2009 el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la jurisprudencia que a continuación se transcribe:

GASTO PÚBLICO. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES. El principio de justicia fiscal de que los tributos que se paguen se destinarán a cubrir el gasto público conlleva que el Estado al recaudarlos los aplique para cubrir las necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales, según la teleología económica del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que garantiza que no sean destinados a satisfacer necesidades privadas o individuales, sino de interés colectivo, comunitario, social y público que marca la Ley Suprema, ya que de acuerdo con el principio de eficiencia -inmanente al gasto público-, la elección del destino del recurso debe dirigirse a cumplir las obligaciones y aspiraciones que en ese ámbito describe la Carta Fundamental. De modo que una contribución será inconstitucional cuando se destine a cubrir exclusivamente necesidades individuales, porque es lógico que al aplicarse para satisfacer necesidades sociales se entiende que también está cubierta la penuria o escasez de ciertos individuos, pero no puede suceder a la inversa, porque es patente que si únicamente se colman necesidades de una persona ello no podría traer como consecuencia un beneficio colectivo o social.⁵⁰

⁵⁰ Semanario Judicial, Tesis P./J. 15/2009, Novena época, Tomo XXIX, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa), abril de 2009, Pleno.

Del anterior criterio se desprende que una contribución será inconstitucional cuando se destine a cubrir exclusivamente necesidades individuales, porque es lógico que al aplicarse para satisfacer necesidades sociales se entiende que también está cubierta la penuria o escasez de ciertos individuos, pero no puede suceder a la inversa, porque es patente que si únicamente se colman necesidades de una persona, ello no podría traer como consecuencia un beneficio colectivo o social.

Ahora bien, el tratadista francés Maurice Duverger en su obra “La Hacienda Pública”, menciona que se consideran gastos públicos sólo los que tenga el Estado en el ejercicio de su poder de mando.

En este sentido, la relación jurídico - tributaria entre el Estado y sus gobernados, consiste en que el Estado exige de los particulares sometidos a su autoridad soberana la entrega de determinadas prestaciones económicas para sufragar el gasto público (servicios públicos y demás actividades de interés general).

La doctrina ha señalado que para que exista gasto público son necesarios tres requisitos: que la asignación de fondos sea para expresar una atribución o competencia constitucional de la Federación, de los Estados, de la Ciudad de México o del Municipio; que quien haga el gasto sea la administración pública, centralizada o descentralizada o los otros poderes de la Unión, de los Estados, de la Ciudad de México o del Municipio; y que se haga conforme a una autorización consignada en el presupuesto anual de egresos, o por una ley posterior que convalide el gasto.

De igual manera, de opiniones doctrinarias y de diversos argumentos que ha sostenido el Poder Judicial de la Federación, se infiere que el concepto de “gasto público” tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, ya que el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de “gasto público” estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad.

En este sentido, por gasto público no debe entenderse todas las erogaciones que pueda realizar el Estado, sino sólo y únicamente aquellas que se destinen a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales.

Sobre el tema, el Diccionario de Derecho Rafael de Pina, México, 2003, pág. 301, señala lo siguiente:

GASTOS PÚBLICOS. Sumas de dinero abonadas para la satisfacción de las necesidades públicas previstas en el presupuesto del Estado o de las corporaciones públicas.

Así, para que se considere un concepto como gasto público, éste deberá estar señalado en el presupuesto de egresos de la entidad pública, ya que de lo contrario, dicho concepto no podrá ser recaudado por las autoridades extractoras como contribución.

Sirve para confirmar lo anterior el siguiente criterio jurisprudencial:

GASTO PÚBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL

DEL. La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tiene fines específicos, como lo son, comúnmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etc. El "gasto público", doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre "gasto público", que el importe de lo recaudado por la Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos. Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos de la Federación". El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también al través de su concepto formal. La fracción II del artículo 65 de la Constitución General de la República estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 1o. de septiembre de cada año, para examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma Carta Fundamental de la Nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto; y el texto 126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y

conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto, está destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función pública, por ser una actividad que constituye una atribución del Estado apoyada en un interés colectivo. El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, al través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación, está prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción está destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.⁵¹

Asimismo, tenemos que las contribuciones que se recauden no necesariamente deben ser destinadas a los gastos públicos de las entidades recaudadoras, esto se debe a que el citado principio sólo impone la obligación de que las contribuciones se destinen al gasto público de la Federación, de los Estados, del anterior Distrito Federal, hoy Ciudad de México, o de los Municipios, no estableciendo que las cantidades recaudadas por la entidad deberán ser destinadas a sufragar sus gastos públicos.

Lo anterior se confirma con la tesis emitida en 2005 por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual señala:

DESTINO AL GASTO PÚBLICO. LA CARACTERÍSTICA DE ESE PRINCIPIO TRIBUTARIO SE DETERMINA POR SU OBJETO MATERIAL Y NO POR EL TIPO DE ENTIDAD PÚBLICA QUE LO OPERE. El hecho de que se esté ante un impuesto de carácter federal no implica que su destino tenga que ser también "federal", pues lo que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prescribe es que las

⁵¹ Semanario Judicial, Tesis 619, Séptima época, Tomo I, Jurisprudencia (Constitucional), Apéndice de 2011, Sala Auxiliar.

contribuciones se destinen al gasto público que pueden realizar tanto la Federación como los Estados de la República o los Municipios, esto es, no puede entenderse que el "gasto público" se asocie exclusivamente con la Federación, sin que los Estados o los Municipios sean considerados como sus destinatarios. Por tanto, la nota que define el principio tributario de destino al gasto público la constituye su objeto material, es decir, la satisfacción de ciertas necesidades de interés colectivo, y no el tipo de entidad pública -Federación, Estados o Municipios-, que lo opere.⁵²

Así las cosas, el principio que nos ocupa tiene como finalidad justificar la existencia de las contribuciones y la obligación de pagarlas, pues su objeto consiste en sufragar los costos de los servicios públicos que presta el Estado, ya que en realidad no existe ninguna otra razón que justifique el derecho del Estado a exigirlos ni la obligación de los gobernados a cubrirlos.

Así, como lo señala el autor Adolfo Arrijo Vizcaíno en su obra *Derecho Fiscal* "esto prueba la estrecha vinculación e interdependencia que debe existir entre ambos conceptos y la imposibilidad de desligarlos. Es más puede afirmarse que ningún ciudadano accedería a contribuir al sostenimiento de un Estado que se negara a satisfacer las necesidades sociales básicas, ya que las principales causas de la evasión impositiva se localizan precisamente en la indebida atención de los servicios públicos. A nadie le gusta ser víctima de estafas y tal sentimiento puede advertirse con frecuencia en ciudadanos promedio ante los problemas y trastornos que la ineficacia del aparato gubernamental les ocasiona. Por eso las autoridades hacendarias, en sus numerosas campañas de difusión fiscal, acostumbran insistir en los logros alcanzados por la Administración Pública como consecuencia del pago regular y oportuno de los tributos."⁵³

Continúa señalando el autor que "el Estado quedaría colocado en una posición verdaderamente lamentable si distrajera los ingresos tributarios en destinos diversos de la satisfacción de las necesidades colectivas de interés general. La historia antigua y reciente te demuestra, a través de numerosos y palpables ejemplos, cómo los gobernantes que han distraído los fondos públicos en su provecho personal han sido inmediatamente calificados por sus gobernados como corruptos, deshonestos y arbitrarios y han sido objeto del franco repudio y en ocasiones, de la abierta rebeldía de sus pueblos, en cuya memoria han dejado un ingrato recuerdo."⁵⁴

⁵² Semanario Judicial, Tesis 1a. CXXIII/2005, Novena época, Tomo XXII, Tesis Aislada (Constitucional, Administrativa), octubre de 2005, Primera Sala.

⁵³ ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 22ª edic., Themis, México, 2017, pág. 286.

⁵⁴ *Ibid.*

CAPÍTULO II

ESTÍMULOS FISCALES

2.1. Fundamento constitucional

Como anteriormente se señaló, en términos de la fracción IV del artículo 31 constitucional, es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de la Federación, así como de los Estados, la Ciudad de México y los Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Por otra parte, tenemos que el artículo 25 constitucional establece 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 la competitividad, el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales.

Continúa señalando el artículo en comento que el Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga nuestro texto constitucional. Asimismo, señala que al desarrollo económico nacional concurrirán, con responsabilidad social, el sector público, el sector social y el sector privado, para impulsar y organizar las áreas prioritarias del desarrollo.⁵⁵

De igual forma menciona que bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas de los sectores social y privado, sujetándolos a las modalidades que dicte el interés público y al uso, en beneficio general, de los recursos productivos. Asimismo, la ley alentará y protegerá la actividad económica que realicen los particulares y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico nacional.⁵⁶

⁵⁵ Cfr. MAGISTRADO HÉCTOR SILVA MEZA, *Los Estímulos Fiscales*, Derecho Fiscal, dirección en internet: <http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/loestimulosfiscales.pdf>, fecha de consulta 1° de septiembre de 2018.

⁵⁶ Cfr. H. SILVA, *op.cit.* pág. 3.

Como se puede observar de la síntesis del artículo 25 constitucional, no se hace referencia expresa a los estímulos fiscales, pero sí se desprende que el Estado tiene facultad expresa para impulsar la actividad económica proveyendo lo necesario para su desarrollo, lo que indudablemente da fundamento constitucional a diversos instrumentos jurídico- administrativos o financieros con los que se puede alentar la actividad económica, entre ellos, los estímulos fiscales.⁵⁷

Ahora bien, el artículo 28 constitucional es trascendente en el tema de estímulos fiscales en dos sentidos diversos, el primero, en cuanto a que prohíbe las exenciones de impuestos, prohibición que fue interpretada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.⁵⁸

En efecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que “es constitucional la exención de impuestos cuando se establece considerando la situación objetiva de las personas exentas (no así cuando la exención se hace en atención a las características individuales de las personas, estimándose sus características personalísimas), en atención a la situación jurídica abstracta prevista en la ley, la cual contempla elementos objetivos para establecer excepciones en el pago de los impuestos, como lo serían intereses sociales o económicos en favor de una categoría de sujetos.”⁵⁹

Debe aclararse que si bien el artículo 28 constitucional se refiere a exención de impuestos, esta figura se vincula con los estímulos fiscales, en cuanto a que éstos se han identificado en la doctrina y la jurisprudencia con los subsidios, y que comparten de alguna manera alguno de los principios rectores de la exención, toda vez que los subsidios, estímulos fiscales y la exención no deben representar un privilegio indebido.⁶⁰

El segundo sentido por el que es trascendente el precepto constitucional que se comenta, es porque se acerca al concepto de estímulo fiscal, pues como lo hemos mencionado, la doctrina y la jurisprudencia identifican a los estímulos fiscales con los subsidios, refiriendo el precepto constitucional en comentario, que “se podrán otorgar subsidios a actividades prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten sustancialmente las finanzas de la Nación. El Estado vigilará su aplicación y evaluará los resultados de ésta.”⁶¹

⁵⁷ *Crf. H. SILVA, op.cit.* pág. 3.

⁵⁸ MAGISTRADO HÉCTOR SILVA MEZA, *Los Estímulos Fiscales*, Derecho Fiscal, dirección en internet: <http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/loestimulosfiscales.pdf>, fecha de consulta 1° de septiembre de 2018.

⁵⁹ Semanario Judicial, Tesis 246, Séptima época, Tomo I, Constitucional, Jurisprudencia SCJN, Apéndice de 2000, Pleno.

⁶⁰ *Crf. H. SILVA, op.cit.* pág. 4.

⁶¹ *Crf. H. SILVA, op.cit.* pág. 4.

2.2. Naturaleza y concepto

Existen diversos privilegios en materia tributaria, tanto a nivel federal, estatal o municipal, que se han traducido en exenciones, subsidios, créditos, regímenes especiales, condonaciones y estímulos fiscales.⁶²

Sobre el particular, tenemos que las disposiciones fiscales no definen el concepto de “estímulo fiscal”, por lo que en primer término deberemos precisar su significado para diferenciarlo de los términos de exención, subsidio o crédito.⁶³

Así, tenemos que el Diccionario de la Lengua Español, de la Real Academia Española⁶⁴ define los siguientes conceptos:

“estímulo” Del lat. *stimŭlus*.

1. m. Agente físico, químico, mecánico, etc., que desencadena una reacción funcional en un organismo.
2. m. Cosa que estimula a obrar o funcionar.

...

“estimular” Del lat. *stimulāre*.

1. tr. Hacer que alguien quiera hacer algo o hacerlo en mayor medida. *Se quiere estimular al ciudadano a usar el transporte público.*

...

“exención” Del lat. *exemptio, -ōnis*.

1. f. Efecto de eximir.
2. f. Franqueza y libertad que alguien goza para eximirse de algún cargo u obligación.

“exención fiscal”

1. f. Der. Ventaja fiscal de la que por ley se beneficia un contribuyente y en virtud de la cual es exonerado del pago total o parcial de un tributo.

“subsidio” Del lat. *subsidium* 'ayuda, auxilio'.

1. m. Prestación pública asistencial de carácter económico y de duración determinada. Subsidio de desempleo.
2. m. Contribución impuesta al comercio y a la industria.

...

⁶² Cf. J. SÁNCHEZ, *op.cit.* pág. 2.

⁶³ Cf. J. SÁNCHEZ, *op.cit.* pág. 2.

⁶⁴ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, dirección en internet: <http://www.rae.es/>, fecha de consulta el 2 de septiembre de 2018.

“crédito” Del lat. *credĭtum*.

1. m. Cantidad de dinero u otro medio de pago que una persona o entidad, especialmente bancaria, presta a otra bajo determinadas condiciones de devolución.

2. m. Apoyo, abono, comprobación.

Por su parte, el Diccionario Jurídico Mexicano, del Instituto de Investigaciones Jurídicas, de la Universidad Nacional Autónoma de México, define a los estímulos fiscales de la siguiente forma:

Estímulos fiscales:

I. Beneficio de carácter económico concedido por la ley fiscal al sujeto pasivo de un impuesto con el objeto de obtener de él ciertos fines de carácter parafiscal.

II. Elementos. El estímulo fiscal requiere de los siguientes elementos:

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

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

c) Un objetivo de carácter parafiscal. Este es el elemento teleológico del estímulo fiscal y consta de un objetivo directo y de un objetivo indirecto. El objetivo directo consiste comúnmente en obtener una actuación específica del contribuyente, y el objetivo indirecto radica en lograr, a través de la conducta del propio contribuyente, efectos que trasciendan de su esfera personal al ámbito social. Así, p.e., en el caso de los estímulos fiscales para fomentar la construcción de viviendas de interés social, la finalidad directa perseguida por tales estímulos consiste en que los constructores de esta clase de viviendas se vean interesados en su producción y la incrementen, en tanto que el objetivo indirecto estriba en lograr, a través de dicho incremento, un paliativo al grave problema de la escasez de viviendas en el país.

En otras ocasiones, la finalidad del estímulo fiscal se limita exclusivamente al objetivo directo, en cuyo caso los

efectos del estímulo no trascienden de la esfera de acción del contribuyente, en estos casos se puede considerar que el estímulo fiscal tiene como objetivo indirecto la aplicación de la idea de justicia tributaria, en la carga del impuesto. Es el caso de los estímulos fiscales otorgados a contribuyentes, para resarcirlos de los efectos económicos negativos de la inflación.

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

El mecanismo establecido por la ley para poder hacer efectivo el estímulo, es el siguiente: el contribuyente deberá situarse con su actividad en la hipótesis establecida por la ley o decreto que cree el estímulo, en cuyo caso, el interesado deberá acreditar ante la autoridad fiscal correspondiente tal circunstancia, hecho lo cual la autoridad fiscal le expedirá un certificado de promoción fiscal (Ceprofi), en el cual consta el estímulo; con ese certificado el beneficiario podrá acreditar su importe contra cualquier impuesto a su cargo, exceptuándose en algunos casos los impuestos destinados a un fin específico.

En otras ocasiones, como ocurre en el caso del impuesto sobre la renta, el estímulo reviste la firma de una deducción que el contribuyente podrá efectuar sobre sus ingresos gravables.

IV. Clasificación. Los estímulos fiscales pueden ser: generales o específicos. Los primeros son aquellos que se otorgan para hacerse efectivos contra cualquier impuesto a cargo del contribuyente, los segundos, son los que sólo pueden hacerse efectivos respecto de un tributo específico.

También se pueden clasificar en federales y locales, según el ámbito de competencia sea federal o local.

...⁶⁵

⁶⁵ UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO, INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Libro electrónico, Tomo IV (E-H), dirección en internet: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1171/6.pdf>, fecha de consulta el 2 de septiembre de 2018.

En palabras del autor Andrés Serra Rojas, el estímulo fiscal comprende los apoyos gubernamentales que se destinan a promover el desarrollo de actividades y regiones específicas, a través de mecanismos tales como disminución de tasas impositivas, exenciones de impuestos determinados, aumento temporal de tasas de depreciación de activos, etc.⁶⁶

Ahora bien, el Poder Judicial de la Federación, a través de criterios jurisprudenciales ha definido a los estímulos fiscales como:

El estímulo fiscal es un subsidio económico concedido por ley al sujeto pasivo de un impuesto, con el objeto de obtener de él ciertos fines parafiscales, que no representa un desvanecimiento de la obligación tributaria, sino que ésta es asumida por el Estado. Sus elementos son: a) la existencia de un tributo o contribución a cargo del beneficiario del estímulo; b) una situación especial del contribuyente establecida en abstracto por la disposición legal y que al concretarse da origen al derecho del contribuyente para exigir su otorgamiento; y, c) un objeto de carácter parafiscal que consta de un objetivo directo y un objetivo indirecto. El primero consistente en obtener una actuación específica del contribuyente y el segundo radica en lograr, mediante la conducta del propio gobernado, efectos que trasciendan de su esfera personal al ámbito social...⁶⁷

(Jurisprudencia de Tribunales Colegiados, enero 2005)

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...⁶⁸

(Jurisprudencia de la Segunda Sala, marzo 2010)

⁶⁶ SERRA ROJAS, Andrés, *Derecho Económico*, 11ª edic., Porrúa, México, 2012, pág. 365.

⁶⁷ Semanario Judicial, Tesis: V.4o. J/1, Novena época, Tomo XXI, Jurisprudencia (Administrativa), enero de 2005, Tribunales Colegiados de Circuito.

⁶⁸ Semanario Judicial, Tesis: 2a./J. 26/2010, Novena época, Tomo XXXI, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa), marzo de 2010, Segunda Sala.

Los estímulos fiscales son prestaciones económicas concedidas por el Estado a una persona o grupo de personas, con el objeto de apoyarlas o fomentar su desarrollo económico o social, ante una situación de desventaja o desigualdad...⁶⁹

(Jurisprudencia de la Segunda Sala, diciembre 2010)

Por su parte, el entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, señaló que los estímulos fiscales tienen por objeto:

...mediante la creación de estímulos fiscales, el Estado procura fomentar, entre otros aspectos, el empleo, la inversión en actividades prioritarias y el desarrollo regional; de lo que resulta que para la consecución de los objetivos apuntados, el Estado, a través del otorgamiento de estímulos fiscales, les confiere a los contribuyentes un beneficio o premio, para que éstos lo apliquen contra ciertos impuestos federales...⁷⁰

(Jurisprudencia, abril 2014)

Asimismo, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en su análisis sistémico 8/2013 concluyó que los estímulos fiscales son:

En consecuencia, es posible concluir que los estímulos fiscales constituyen una reducción de la carga impositiva de la persona que los recibe, la cual es absorbida por el Estado en aras de impulsar actividades que considera prioritarias.⁷¹

Así, de lo hasta aquí expuesto podemos concluir que el estímulo fiscal es un instrumento jurídico - financiero con el que cuenta el Estado para impulsar, incentivar o motivar a determinado sector o actividad, para la consecución de un objetivo directo y/o indirecto.

De igual forma, es de advertirse que tanto la doctrina como los Tribunales han identificado a los estímulos fiscales con los subsidios, pues en la mayoría de los casos, los estímulos fiscales se otorgan a través de estos últimos.

⁶⁹ Semanario Judicial, Tesis: 2a./J. 185/2010, Novena época, Tomo XXXII, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa), diciembre de 2010, Segunda Sala.

⁷⁰ Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Tesis de Jurisprudencia VII-J-SS-114, Séptima Época, abril 2014.

⁷¹ PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, Análisis Sistémico 8/2013, dirección en internet: http://prodecon.gob.mx/Documentos/AnalisisSistémico8_2.pdf, fecha de consulta el 2 de septiembre de 2018.

CAPÍTULO III

TRATAMIENTO DE LOS ESTÍMULOS FISCALES BAJO LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA

3.1. Evolución de los criterios emitidos por el Poder Judicial de la Federación sobre los estímulos fiscales

En marzo de 2007 la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la jurisprudencia de rubro: **“CRÉDITO AL SALARIO. TIENE LA NATURALEZA DE UN ESTÍMULO FISCAL Y, POR ELLO, NO RESULTAN APLICABLES LAS GARANTÍAS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN, NI SE TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO.”**⁷²

En dicha jurisprudencia, la Segunda Sala señaló que el crédito al salario debe considerarse como un estímulo fiscal otorgado a favor de los trabajadores de menores recursos que presten un servicio personal subordinado, el cual se instrumentó con la finalidad de que los asalariados aumenten sus ingresos disponibles a través del importe que se les entregue en efectivo por ese concepto, en caso de que el crédito al salario sea mayor que el impuesto sobre la renta a su cargo o bien, a través del no pago de dicho impuesto o de su disminución.

En este sentido se estableció que al tratarse de un estímulo fiscal, los principios de proporcionalidad y equidad no le resultan aplicables, pues no se trata de una contribución, sino simplemente de un mecanismo que tiene como finalidad la determinación de una cantidad (subsidio) que será acreditable por el sujeto pasivo de la relación tributaria respecto del gravamen en cuestión.

De lo anterior se sigue que el subsidio no constituye una contribución, pues es un estímulo fiscal que tiene el carácter de ser un beneficio fiscal que corre a cargo del Estado, en virtud de que es el fisco federal, quien lo otorga con el propósito de incrementar los ingresos disponibles del trabajador, sacrificando los ingresos que pudiere obtener por la recaudación del impuesto sobre la renta.

Asimismo, en septiembre de 2007 la citada Sala emitió la jurisprudencia de rubro: **“RENTA. SON INOPERANTES LOS ARGUMENTOS EN LOS QUE SE PRETENDE EVIDENCIAR QUE LAS TABLAS DE LOS ARTÍCULOS 114, 115 Y 178 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN RELACIÓN CON LAS DEL SEGUNDO DE LAS DISPOSICIONES DE VIGENCIA ANUAL DEL DECRETO DE REFORMAS A DICHA LEY, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 26 DE DICIEMBRE DE 2005, TRANSGREDEN LOS**

⁷² Semanario Judicial, Tesis: 2a./J. 16/2007, Novena época, Tomo XXV, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa), marzo de 2007, Segunda Sala.

PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2006).⁷³

En dicha jurisprudencia se estableció que los artículos de referencia no constituyen en sí mismos una contribución, ya que el subsidio acreditable tiene como finalidad apoyar económicamente a las personas físicas con menores ingresos exentos, mientras que el crédito al salario es un estímulo fiscal otorgado a favor de los trabajadores que en general reciben menos ingresos. En este sentido, es inconcuso que no les son aplicables los principios tributarios de legalidad, proporcionalidad y equidad contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Posteriormente, en marzo de 2010 la Segunda Sala cambio de criterio al emitir la siguiente jurisprudencia por reiteración:

ESTÍMULOS FISCALES. DEBEN RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL QUE LES SEAN APLICABLES, CUANDO INCIDAN EN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN.

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, como sucede en el impuesto sobre la renta en el que el estímulo puede revestir la forma de deducción que el contribuyente podrá efectuar sobre sus ingresos gravables una vez cumplidos los requisitos previstos para tal efecto.⁷⁴

A través de la citada jurisprudencia, la Segunda Sala estableció que los estímulos fiscales deben respetar los principios de justicia fiscal que les sean aplicables, cuando incidan en los elementos esenciales de la contribución.

Así, de la ejecutoria que dio origen a la citada jurisprudencia, podemos advertir lo siguiente:

⁷³ Semanario Judicial, 2a./J. 161/2007, Novena época, Tomo XXVI, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa), septiembre de 2007, Segunda Sala.

⁷⁴ Semanario Judicial, Tesis: 26/2010, Novena época, Tomo XXXI, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa), marzo de 2010, Segunda Sala.

- Que el estímulo fiscal es un instrumento usado por el Estado que busca motivar la realización de determinadas actividades, además de que en ese propósito, los sujetos a los que está dirigido obtienen un beneficio fiscal.

- Que el estímulo fiscal, en esencia, es un beneficio económico concedido por la ley fiscal al sujeto pasivo del tributo a fin de obtener de él ciertos fines de carácter extrafiscal, como sería el desarrollo de determinada actividad, estimulando a los contribuyentes con ciertas reducciones en la carga tributaria o vía créditos fiscales, entre otras modalidades, buscando con ello el fortalecimiento empresarial, el dinamismo comercial o económico, con la finalidad de obtener ciertos fines de interés social.

- Que el estímulo fiscal nace mediante decreto, bien sea del Ejecutivo Federal o del Congreso de la Unión. Si el estímulo se emite por el titular del Poder Ejecutivo Federal, se hará con fundamento en los artículos 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 39, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, entre otras disposiciones; y son creados para promover cierta actividad económica en alguna región o sector determinado; su objetivo a lograr debe estar perfectamente determinado en el tiempo y, en el costo, también debe ser medible y comprobable para verificar su eficacia.

- Que las dos finalidades de los estímulos fiscales son: *a)* los beneficios para el sujeto pasivo y *b)* los fines estatales de provocar el desarrollo nacional mediante el impulso, orientación, encauzamiento, aliento o desaliento, de algunas actividades o usos sociales.

- Que la creación de un estímulo fiscal debe atender, entre otras cosas, a: 1) la existencia de un tributo a cargo del beneficiario del estímulo; 2) una situación o actividad especial del contribuyente, establecida en abstracto por la disposición pertinente y que, al concretarse, da origen al derecho del contribuyente para exigir el otorgamiento del estímulo a su favor, así como a su obligación de pago de la contribución respectiva; 3) un objetivo o varios, de carácter extrafiscal, que constituye el elemento teleológico del estímulo fiscal; 4) el otorgamiento de seguridad jurídica a los contribuyentes; y, 5) trascender de lo particular a lo general en el ámbito social.

Sobre esta misma tesis, en diciembre de 2010 la Segunda Sala emitió la siguiente jurisprudencia:

ESTÍMULO FISCAL. EL ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD DEL ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 16, APARTADO A, FRACCIONES I Y II, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2009, NO DEBE LLEVARSE A CABO BAJO LA ÓPTICA DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA. Los estímulos fiscales son prestaciones económicas concedidas por el Estado a una

persona o grupo de personas, con el objeto de apoyarlas o fomentar su desarrollo económico o social, ante una situación de desventaja o desigualdad; pero a pesar de su denominación no siempre quedan integrados a la estructura de un tributo; es decir, algunos carecen de relevancia impositiva, ya que atienden a factores que no guardan relación con su objeto o con los elementos cuantitativos, ni parecen razonables al diseño de la mecánica tributaria y como no miden o gradúan la capacidad contributiva de los sujetos obligados, pueden surgir en un ejercicio fiscal y desaparecer en otro, sin trascender a la contribución; en cambio, los estímulos tienen relevancia impositiva cuando forman parte de los elementos esenciales o se adicionan a la mecánica de los tributos, pues se entiende que con ellos se sigue valorando la capacidad contributiva aunque el Estado decida no recaudar una parte del monto que corresponde pagar al contribuyente. Esta diferencia material conlleva a que a ciertos estímulos fiscales les sean aplicables los principios de justicia fiscal contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y a otros no, en tanto que si ese beneficio de algún modo refiere a la capacidad contributiva, la constitucionalidad debe estudiarse a la luz de dichos principios, ya que a partir de este hecho pueden vincularse con la proporcionalidad y la equidad impositivas. En ese tenor, si el estímulo fiscal establecido en el artículo 16, apartado A, fracciones I y II, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2009, materializado a través de un acreditamiento, se otorga a personas que realizan actividades empresariales, con excepción de la minería, que comprenden diesel como combustible de la maquinaria en general, salvo vehículos, es indudable que estos factores son ajenos al impuesto especial sobre producción y servicios -de donde surge el deber de pago- o al impuesto sobre la renta -con el cual se acredita-, en virtud de que no se adhieren a sus elementos esenciales como objeto, base, tasa o tarifa o integran su mecánica; de ahí que su estudio no debe llevarse a cabo bajo la óptica de los principios de justicia tributaria establecidos en el artículo 31, fracción IV, constitucional, sino de las garantías individuales.⁷⁵

De la anterior jurisprudencia se desprende que los estímulos fiscales a pesar de su denominación no siempre quedan integrados a la estructura de un

⁷⁵ Semanario Judicial, Tesis: 2a./J. 185/2010, Novena época, Tomo XXXII, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa), diciembre de 2010, Segunda Sala.

tributo, así tenemos que los estímulos tienen relevancia impositiva cuando forman parte de los elementos esenciales o se adicionan a la mecánica de los tributos, pues se entiende que con ellos se sigue valorando la capacidad contributiva aunque el Estado decida no recaudar una parte del monto que corresponde pagar al contribuyente. Esta diferencia material conlleva a que a ciertos estímulos fiscales les sean aplicables los principios de justicia fiscal contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y a otros no.

Al respecto, de la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia en comento se puede advertir lo siguiente:

- Que los estímulos fiscales son prestaciones económicas concedidas a una persona que pueden hacer valer a su favor respecto de un tributo a su cargo, con el objeto de obtener por medio de ese beneficio un fin parafiscal o extrafiscal. De la anterior conceptualización se pueden identificar sus elementos: 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 y 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.

- Que los estímulos fiscales, a pesar de su denominación tributaria, no siempre quedan integrados a la estructura de la contribución, debido a que el Estado puede sólo utilizarlos como instrumentos eficientes para alcanzar sus fines públicos; es decir, por facilidad operativa se incorporan al final de la mecánica de la contribución para disminuir la carga impositiva, siendo este último el beneficio económico que recibe el gobernado, aunque puede adoptarse cualquier otra forma como la entrega directa del monto dinerario o que se disminuya el precio de la adquisición de un bien o servicio.

- Que la característica principal de este tipo de beneficios es que el legislador no trata de medir o graduar la capacidad contributiva de los sujetos obligados, de hecho por la forma en que se integran los estímulos fiscales sin relevancia impositiva atienden a factores que no guardan relación con el hecho imponible o los demás elementos cuantitativos del tributo, ni parecen razonables a su mecánica, por lo que pueden surgir en un ejercicio o no estar presentes en otro, de acuerdo con las políticas económicas del Estado, sin afectar a la tributación misma, pues la correspondencia sólo se refleja en el sujeto obligado y la carga económica que tiene que cubrir.

- Que los estímulos fiscales típicos actúan junto a los elementos esenciales del tributo o se integran a su mecánica, de ahí que son relevantes para graduar el monto económico que se detrae al contribuyente.

- Que la distinción entre ambos estímulos fiscales no radica en su relación con la carga tributaria que tienen que soportar los gobernados por virtud de las contribuciones, pues esta situación se presenta en los dos supuestos, sino en la forma en que se incorpora al esquema del tributo, ya que si actúa mediante un elemento esencial o se adiciona a su mecánica, dado que no se puede separar, tiene relevancia impositiva, porque se asocia a la valoración de la capacidad contributiva de los sujetos obligados; sin embargo, no acontece lo mismo si el estímulo fiscal opera desde afuera, es decir, sin relevancia impositiva, debido a que solamente sustrae una parte del impuesto que debe soportar el contribuyente.

- Que la diferenciación es útil para analizar si le son aplicables los principios de justicia fiscal al estímulo como expresión particular de ciertas garantías individuales, o bien, deben sujetarse a éstas en una connotación más amplia, porque si el beneficio fiscal mide la capacidad económica del sujeto obligado o integra esta valoración, es idóneo su estudio a la luz de los principios de justicia fiscal, pues a partir de este hecho se puede vincular con la proporcionalidad y la equidad en el sentido de verificar si los recursos que aporta son producto de su capacidad contributiva, o si a otros sujetos se les da un trato preferente en el pago respectivo; y si el estímulo no está inmerso en la medición del hecho imponible o en cualquier otro de los elementos, es lógico que no puede apegarse a los principios de justicia tributaria, porque no se logrará su adecuado acoplamiento, si se pondera que este tipo de beneficios fiscales surgen con datos o elementos ajenos a la estructura de la contribución.

Ahora bien, de lo hasta aquí expuesto podemos concluir que en un principio era criterio de nuestros Tribunales Federales que los estímulos fiscales no podían ser analizados bajo los principios de justicia tributaria contenidos en el artículo 31, fracción IV constitucional, toda vez que no se trataba de contribuciones.

Posteriormente, hubo un cambio de criterio respecto de la anterior acepción, para lo cual se precisó que existen dos tipos de estímulos fiscales, los que inciden en los elementos esenciales o mecánica de las contribuciones y los que no, siendo esta distinción fundamental para determinar si dichos estímulos deben ser o no analizados bajo los principios de justicia tributaria previstos en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

De lo anterior, si bien se advierte un cambio favorable en cuanto a los criterios del Poder Judicial de la Federación respecto del control constitucional a que deberán estar sujetos los estímulos fiscales, considero que dicho cambio fue parcial, dejando aun en estado de inseguridad e indefensión jurídica a los gobernados.

En efecto, si bien actualmente es criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que los estímulos fiscales deberán ser analizados bajo los principios de justicia tributaria, *“cuando incidan en los elementos esenciales o mecánica de los tributos”*, dicha condicionante es la que genera que se sigan infringiendo los derechos fundamentales de los gobernados.

Esto, ya que los estímulos fiscales independientemente de su clasificación inciden en la obligación tributaria de los gobernados y demás sujetos obligados al pago de tributos, situación que incluso fue advertida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al emitir la jurisprudencia que nos ocupa, pues en la ejecutoria que dio origen a la misma se depende que la propia Sala advirtió *“que la distinción entre ambos estímulos fiscales no radica en su relación con la carga tributaria que tienen que soportar los gobernados por virtud de las contribuciones, pues esta situación se presenta en los dos supuestos”*.

Así, no obstante que se reconoció que los estímulos fiscales (independiente de su supuesta clasificación), tienen relación con la carga tributaria de los contribuyentes, de manera por demás contraria a lo establecido en la fracción IV del artículo 31 constitucional, se estableció que únicamente deberán ser analizados bajo los principios de justicia fiscal cuando incidan en los elementos esenciales o en la mecánica de los tributos.

En efecto, si por una parte tenemos que el artículo 31 fracción IV establece que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de la Federación, así como de los Estados, Ciudad de México y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y, por otra, un reconocimiento expreso de que los estímulos fiscales independientemente de su clasificación, guardan una relación con la carga tributaria que tienen que soportar los gobernados, luego entonces, no existe razón de jurídicamente válida para establecer que hay estímulos fiscales que no pueden ser analizados bajo los principios de justicia tributaria.

Sin que pueda tenerse como válido lo sostenido por nuestros Tribunales en el sentido de que *“el estímulo fiscal tiene el carácter de ser un beneficio fiscal que corre a cargo del Estado, en virtud de que es el fisco, quien lo otorga con el propósito de incrementar los ingresos disponibles del contribuyente, sacrificando los ingresos que pudiere obtener por la recaudación del tributo sobre el cual versa”*.

Lo anterior, pues pareciera que se pretende justificar el hecho de que los estímulos fiscales no son objeto de análisis bajo los principios de justicia fiscal, por el hecho de que es a cargo del Estado el otorgamiento de dicho beneficio, siendo éste quien está sacrificando los ingresos que pudiera obtener por la recaudación que está omitiendo.

Al respecto, no debe perderse de vista que si bien pareciera que el estímulo fiscal es a cargo del Estado, los recursos con los cuenta el mismo provienen, entre otros casos, de la recaudación de los contribuyentes, lo que significa que a final de cuentas los estímulos fiscales que se otorgan en realidad corren a cargo del pueblo (los gobernados). Máxime que el propósito y objeto de los recursos con los que cuenta el Estado, independientemente de su origen, deben ser destinados para la satisfacción de las necesidades de la colectividad, siendo que en caso de

que se tome la decisión de sacrificar los ingresos que se pudieran obtener por determinada contribución, en última instancia a quien repercute esta decisión, es a la sociedad.

Sin que sea óbice a lo anterior, el hecho de que exista criterio por parte de nuestros Tribunales en el sentido de que las disposiciones legales que no corresponden al ámbito de aplicación del principio de equidad tributaria, deberán ser analizadas a la luz del derecho fundamental de igualdad, como se muestra a continuación:

EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé diferentes facetas de la igualdad y se refiere a ella tanto en un plano general como en el contexto de un ámbito material específico, sin establecer casos de excepción en su aplicación. Así, el artículo 31, fracción IV, constitucional proyecta las exigencias del principio de igualdad sobre el ámbito impositivo, es decir, la garantía de equidad tributaria es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, por lo que no tiene menor o mayor valor que la igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales. Por otra parte, debe tenerse presente que este Alto Tribunal ha delimitado el contenido de la garantía de equidad tributaria, precisando que ésta radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen. En ese sentido, tratándose de disposiciones legales que no corresponden al ámbito específico de aplicación de la garantía de equidad tributaria -es decir, que no se refieren a contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias, así como en los casos de normas que tengan repercusión fiscal y sean emitidas por el Poder Ejecutivo- los argumentos que reclaman la existencia de un trato diferenciado o discriminatorio entre dos personas o grupos deben analizarse en el contexto más amplio, esto es, a la luz de la garantía de igualdad.⁷⁶

⁷⁶ Semanario Judicial, Tesis: 1a./J. 97/2006, Novena época, Tomo XXV, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa), enero de 2007, Primera Sala.

Lo anterior, pues si bien se deja un margen para que los contribuyentes puedan reclamar la inconstitucionalidad de los estímulos fiscales a la luz del derecho fundamental de igualdad, eso no subsana la omisión que existe respecto del estudio de los estímulos fiscales bajo la óptica de los principios de justicia tributaria, previstos en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna.

3.2. Caso del estímulo fiscal previsto en el artículo décimo de la Ley de Ingresos del Estado de Chihuahua para el Ejercicio Fiscal 2018

La Ley de Ingresos del Estado de Chihuahua para el Ejercicio Fiscal 2018 en su artículo décimo establece lo siguiente:

ARTÍCULO DÉCIMO.- Se otorga un estímulo fiscal, por el ejercicio fiscal de 2018, al Estado y sus Municipios, así como a sus organismos descentralizados y demás entidades paraestatales y entes de derecho público con autonomía derivada de la Constitución Política del Estado de Chihuahua, consistente en el no pago de impuestos estatales, contribuciones extraordinarias o especiales, derechos y aprovechamientos establecidos en las disposiciones fiscales del Estado, exceptuando los derechos de peaje y los derechos establecidos en el numeral 7, Apartado III de la Tarifa de Derechos de esta Ley.

El estímulo fiscal a que se refiere este artículo, únicamente por lo que respecta al pago del Impuesto sobre Nóminas, no será aplicable tratándose de organismos descentralizados que reciban de manera parcial o total, recursos federales para el pago de su nómina.

Los períodos de pago correspondientes al ejercicio fiscal 2018, que tengan que declararse en el mes de enero de 2019, gozarán del estímulo fiscal antes citado.⁷⁷

De la anterior transcripción se advierte que el Poder Legislativo del Estado de Chihuahua otorgó a través de la Ley de Ingresos vigente para 2018, un estímulo fiscal al Estado y sus Municipios, así como a sus organismos descentralizados y demás entidades paraestatales y entes de derecho público con autonomía derivada de la Constitución Política del Estado de Chihuahua, consistente en el no pago de impuestos estatales, contribuciones extraordinarias o

⁷⁷ *Ley de Ingresos del Estado de Chihuahua para el Ejercicio Fiscal 2018*, publicada en el Anexo del Periódico Oficial del Estado de Chihuahua, el miércoles 27 de diciembre de 2017.

especiales, derechos y aprovechamientos establecidos en las disposiciones fiscales del Estado.

A este respecto, es importante señalar que el Poder Legislativo del Estado de Chihuahua en realidad exentó del pago de las contribuciones en el Estado de Chihuahua a los sujetos anteriormente señalados.

En efecto, no obstante que el artículo décimo de la citada ley señala que se trata de un estímulo fiscal, es evidente que estamos frente una exención de las obligaciones tributarias estatales.

Esto, ya que como lo ha señalado el Poder Judicial de la Federación, así como distintos tratadistas, las exenciones se producen cuando una persona se encuentra dentro de un supuesto normativo como sujeto causante, aun cuando no esté obligada a enterar el crédito tributario, por hallarse en condiciones de privilegio o de franquicias, de ahí que el sujeto exento es la persona física o moral que legal o normalmente tiene la calidad de causante, pero que no está obligado a enterar el crédito por encontrarse en condiciones de privilegio.

Así, tenemos que el causante del impuesto es aquella persona que se encuentra dentro del hecho imponible, pero no está obligada al pago del tributo.

Sobre el particular, la Jurista Alil Álvarez Alcalá señala que la función de las exenciones es “interrumpir el nexo normal entre la hipótesis como causa y el mandato como consecuencia”, por lo que impiden “(total o parcialmente) que la realización del hecho imponible se traduzca en el mandato de pago normal.”⁷⁸

La exención no es una simple liberación total o parcial de la obligación tributaria, ya que según Sergio Francisco de la Garza, impide el nacimiento de la obligación, esto es, la obligación no llega a nacer porque la norma exentiva se lo impide. En este sentido, es distinta de una remisión o condonación de deuda.⁷⁹

En otras palabras, conforme a la figura jurídica de la exención, la obligación fiscal nunca se detona, ya que sin importar que el contribuyente realice el hecho generador contemplado en alguna hipótesis normativa, dicha conducta no generará obligación fiscal alguna, pudiendo válidamente decir que se encuentra ante la nada jurídica.

Margáin opina que la exención consiste en un privilegio conforme al cual hay una eliminación temporal de materia gravable, la cual subsiste mientras exista la disposición, sin que haya necesidad de tocar el objeto del tributo. Define la exención como una figura jurídica tributaria en virtud de la cual se eliminan de la

⁷⁸ ÁLVAREZ ALCALÁ, Alil, *Lecciones de Derecho Fiscal*, 2ª edic., Oxford, México, 2015, pág. 103.

⁷⁹ *Ibid.*

regla general de causación ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de equidad, de conveniencia o de política económica.⁸⁰

Así, podemos concluir que el supuesto estímulo fiscal previsto en el artículo décimo de la Ley de Ingresos del Estado de Chihuahua para el Ejercicio Fiscal 2018, no es un estímulo sino que su verdadera naturaleza jurídico-tributaria es la de una “exención”.

Sustenta lo anterior, el hecho de que no se cumplen los requisitos para la existencia de un estímulo fiscal, como se demostrará a continuación:

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

En el caso sí existe una contribución a cargo del Estado y sus Municipios, así como a sus organismos descentralizados y demás entidades paraestatales y entes de derecho público con autonomía derivada de la Constitución Política de Chihuahua, como lo es el impuesto sobre nóminas previsto en los artículos 166 a 174 del Código Fiscal del Estado de Chihuahua.

En efecto, el artículo 167 del citado Código establece:

CAPITULO IV

IMPUESTO SOBRE NOMINAS

...

167.- Son sujetos de este impuesto las personas físicas y morales, mexicanas o extranjeras; la Federación, el Estado, los municipios, sus organismos descentralizados y demás entidades paraestatales, así como los entes de derecho público con autonomía derivada de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y de la Constitución Política del Estado de Chihuahua y las unidades económicas que realicen pagos por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado en los términos a que se refiere el artículo 166 de este Código.

(Énfasis añadido)

De lo anterior, claramente se desprende que el Estado y sus Municipios, así como a sus organismos descentralizados y demás entidades paraestatales y entes

⁸⁰ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, 3ª edic., Oxford, México, 2014, pág. 160.

de derecho público con autonomía derivada de la Constitución Política del Estado de Chihuahua, se encuentran obligados al pago del impuesto sobre nóminas en el Estado.

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

En el caso no existe ninguna situación especial de los sujetos beneficiados que de concretarse les de origen al otorgamiento del estímulo. Máxime tratándose de impuestos monofásicos de devengo instantáneo como lo es el impuesto sobre nóminas, cuyo pago no puede someterse a características particulares de los contribuyentes, como lo ha señalado nuestro máximo Tribunal.

En efecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado ser sujeto del impuesto sobre nóminas sin importar que se trate de un ente público, cuyo fin sea la procuración de justicia, ni que las erogaciones que ésta efectúa provengan del erario público.

Lo anterior se acredita con el siguiente criterio:

NÓMINAS. LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN ES SUJETO PASIVO DE ESE IMPUESTO, PORQUE AL REALIZAR PAGOS POR CONCEPTO DE REMUNERACIÓN AL TRABAJO PERSONAL DE SUS SERVIDORES, REVELA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

El objeto del impuesto local sobre nóminas o sobre remuneraciones al trabajo personal lo constituyen los pagos en dinero o en especie que por ese concepto erogue el patrón, de modo que basta la realización de ese evento para la actualización del hecho imponible, lo cual refleja, en forma mediata, la existencia de la capacidad contributiva de la persona que lleva a cabo la erogación. Por lo anterior, si la Suprema Corte de Justicia de la Nación como patrón equiparado realiza erogaciones para remunerar en dinero o especie los servicios prestados por sus trabajadores, debe considerarse como sujeto pasivo del tributo al actualizarse los supuestos del hecho imponible, ya que para la imposición indirecta sólo se requiere que el gasto, erogación o pago revele una fuente de riqueza para dar origen a la obligación tributaria pues, por sí mismos, son demostrativos de capacidad contributiva.⁸¹

⁸¹ Semanario Judicial, Tesis: P. XX/2010, Novena época, Tomo XXXI, Tesis Aislada (Administrativa), febrero de 2010, Pleno.

III. Un objeto de carácter parafiscal que consta de un objetivo directo y un objetivo indirecto. El primero consistente en obtener una actuación específica del contribuyente, y el segundo radica en lograr, mediante la conducta del propio gobernado, efectos que trasciendan de su esfera personal al ámbito social.

En el caso de los sujetos beneficiados, no existe una actuación específica cuya conducta trascienda de su esfera personal al ámbito social. Pues en el caso de los sujetos beneficiados al igual que los demás sujetos obligados al pago del impuesto sobre nóminas, realizan erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado, sin que existan actuaciones que justifiquen un trato preferencial y menos que trascienda en el ámbito personal o social.

Máxime que ni en la exposición de motivos ni en ningún otro documento del proceso legislativo se precisó el objeto directo y/o indirecto del otorgamiento del estímulo fiscal.

En este sentido, es evidente que el beneficio fiscal previsto en el artículo décimo de la Ley de Ingresos del Estado de Chihuahua para el Ejercicio Fiscal 2018, no es un estímulo sino que su verdadera naturaleza jurídico-tributaria es la de una “exención”.

No obstante lo anterior, de manera por demás arbitraria y contraria a derecho, las autoridades legislativas del Estado de Chihuahua establecieron en la Ley de Ingresos del Estado, la liberación de la obligación tributaria a cargo del Estado y sus Municipios, así como a sus organismos descentralizados y demás entidades paraestatales y entes de derecho público con autonomía derivada de la Constitución Política del Estado de Chihuahua, consistente en el no pago de impuestos estatales, contribuciones extraordinarias o especiales, derechos y aprovechamientos establecidos en las disposiciones fiscales del Estado. Esto, bajo la supuesta denominación de “estímulo fiscal”.

Ahora bien, el caso que nos ocupa no se detiene hasta aquí, sino que además los Juzgados de Distrito y Tribunales Colegiados, al resolver juicios en donde se impugna la inconstitucionalidad del citado estímulo fiscal, han señalado que dicho beneficio no puede ser analizado bajo la óptica de los principios de justicia tributaria, en términos de los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En efecto, el Juzgado Noveno de Distrito en el Estado de Chihuahua al resolver el juicio de amparo 171/2018, determinó lo siguiente:

...

A partir de esto queda claro que las disposiciones de que se trata -décimo y *****-, por su naturaleza jurídico-tributaria, no son más que un estímulo fiscal estatuido por el legislador local en relación con el impuesto sobre nóminas.

En particular, alrededor del artículo décimo de la ley que nos ocupa, se tiene que el estímulo está dirigido a esta entidad, a sus municipios, así como a sus organismos descentralizados y demás entidades paraestatales y entes de derecho público, para lo cual se disminuye de su carga tributaria el pago del impuesto sobre nóminas, sin duda, en función de la calidad de personas jurídicas de derecho público, lo que, así, halla su explicación en el interés que tiene el Estado en que dichos contribuyentes cuenten con los ingresos suficientes para hacer frente a sus actividades, por la situación particular en la que se encuentran, así como a las cargas públicas que el Estado está obligado a materializar.

...

Inoperancia. Para el suscrito son inoperantes los conceptos de violación que la parte inconforme dirige a tratar de demostrar que las disposiciones jurídicas de que se trata, en lo particular, la figura ahí contenida, vulnera el principio de equidad previsto en el artículo 31, fracción IV, de la carta magna, pues, por la naturaleza de esas normas, su examen constitucional no cabe emprenderlo bajo la óptica de ese principio.

A efecto de justificar tal conclusión, debe recordarse que los estímulos fiscales son prestaciones económicas concedidas a una persona, que puede hacer valer a su favor respecto de un tributo a su cargo, con el objeto de obtener a través de ese beneficio un fin parafiscal o extrafiscal.

Los estímulos fiscales, pese a su denominación tributaria, no siempre quedan integrados a la estructura de la contribución, ya que el Estado puede únicamente utilizarlos como instrumentos eficientes para alcanzar sus fines públicos, es decir, por facilidad operativa se incorporan al final de la mecánica de la contribución para disminuir la carga impositiva, siendo este último el beneficio económico que recibe el gobernado, aunque puede adoptarse cualquier otra forma, como la entrega directa del monto dinerario, o bien, que se disminuya el precio de la adquisición de un bien o servicio.

La característica principal de este tipo de beneficios es que el legislador no trata de medir o graduar la capacidad contributiva de los sujetos obligados. De hecho, por la forma en que se integran los estímulos fiscales sin relevancia impositiva, atienden a factores que no guardan relación con el hecho imponible o los demás elementos cuantitativos del tributo, ni parecen razonables a su mecánica, por lo que pueden surgir en un ejercicio o no estar presentes en otro, de acuerdo con las políticas económicas del Estado, sin afectar a la tributación, pues la correspondencia sólo se refleja en el sujeto obligado y la carga económica que tiene que cubrir.

Ejemplos de tales estímulos fiscales se describen en las tesis siguientes:

“SUBSIDIO PARA EL EMPLEO. TIENE NATURALEZA DE ESTÍMULO FISCAL Y, POR ELLO, NO LE RESULTAN APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.” (Se transcribe)

“RENTA. LA PROPORCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 114, PÁRRAFO CUARTO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ES PARTE DEL BENEFICIO DEL SUBSIDIO ACREDITABLE Y, POR ENDE, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2006).” (Se transcribe)

“CRÉDITO AL SALARIO. TIENE LA NATURALEZA DE UN ESTÍMULO FISCAL Y, POR ELLO, NO RESULTAN APLICABLES LAS GARANTÍAS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN, NI SE TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO.” (Se transcribe)

En cambio, los estímulos fiscales típicos actúan junto a los elementos esenciales del tributo o se integran a su mecánica, de ahí que son relevantes para graduar el monto económico que se detrae al contribuyente, según se aprecia de la tesis siguiente:

“ESTÍMULOS FISCALES. DEBEN RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL QUE LES SEAN APLICABLES, CUANDO INCIDAN DIRECTA O INDIRECTAMENTE EN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN.” (Se transcribe)

Como puede apreciarse, la distinción entre ambos estímulos fiscales no radica en su relación con la carga tributaria que tienen que soportar los gobernados por virtud de las contribuciones, pues esta situación se presenta en los dos supuestos, sino en la forma en que se incorpora al esquema del tributo, ya que si actúa a través de un elemento esencial o se adiciona a su mecánica, dado que no se puede separar, tiene relevancia impositiva porque se asocia a la valoración de la capacidad contributiva de los sujetos obligados, pero esto no ocurre si el estímulo fiscal opera desde afuera, es decir, sin relevancia impositiva debido a que solamente sustrae una parte del impuesto que debe soportar el contribuyente.

Esta diferenciación es útil para analizar si le son aplicables los principios de justicia fiscal al estímulo, sin duda, como expresión particular de determinados derechos fundamentales, o bien, deben sujetarse a éstas en una connotación más amplia, porque si el beneficio fiscal mide a la capacidad económica del sujeto obligado o integra esta valoración, es idóneo su estudio a la luz de los principios de justicia fiscal, pues a partir de este hecho se puede vincular con la proporcionalidad y la equidad en el sentido de verificar si los recursos que aporta son producto de su capacidad contributiva o si a otros sujetos se les da un trato preferente en el pago respectivo, de manera que si el estímulo no está inmerso en la medición del hecho imponible o en cualquier otro de los elementos, es lógico que no puede apegarse a los principios de justicia tributaria porque no se logrará su adecuado acoplamiento, si se pondera que este tipo de beneficios fiscales surgen con datos o elementos ajenos a la estructura de la contribución.

A partir de estas directrices jurídicas es fácil concluir que las normas que nos ocupan, llevan inmerso un estímulo fiscal que no tiene relevancia impositiva en el impuesto de que se trata -de donde surge el deber de pago, dado que no se adhiere a alguno de sus elementos esenciales como objeto, base, tasa o tarifa o integra su mecánica, pues lo cierto es que opera desde afuera, o sea, sin relevancia impositiva debido a que sólo sustrae una parte del impuesto que debe soportar el contribuyente, tan es así que surge una vez determinado el tributo, sin duda, por disposición expresa de las propias normas jurídicas que nos ocupan.

Si esto es así, no hay duda que el examen constitucional de las disposiciones legales de que se trata, por su índole jurídico-tributaria, no cabe emprenderlo bajo la óptica de

los principios de justicia tributaria previstos en el artículo 31, fracción IV, de la carta magna, por lo cual, sin duda, lo conducente es desestimar, por inoperantes, los conceptos de violación relativos.

Al efecto, cabe invocarse la tesis de jurisprudencia 2a./J. 161/2007, sustentada por la Segunda Sala de nuestro más Alto Tribunal del País, visible en la página quinientos veintisiete del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVI, Septiembre de 2007, que es del tenor siguiente:

“RENTA. SON INOPERANTES LOS ARGUMENTOS EN LOS QUE SE PRETENDE EVIDENCIAR QUE LAS TABLAS DE LOS ARTÍCULOS 114, 115 Y 178 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN RELACIÓN CON LAS DEL SEGUNDO DE LAS DISPOSICIONES DE VIGENCIA ANUAL DEL DECRETO DE REFORMAS A DICHA LEY, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 26 DE DICIEMBRE DE 2005, TRANSGREDEN LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2006).” (Se transcribe)

De la anterior transcripción se desprende que el Juez de Distrito, para no entrar al estudio de la constitucionalidad del supuesto estímulo fiscal a favor del Estado y sus Municipios, así como a sus organismos descentralizados y demás entidades paraestatales y entes de derecho público con autonomía derivada de la Constitución Política del Estado de Chihuahua, previsto en el artículo décimo de la Ley Ingresos del Estado de Chihuahua para el Ejercicio Fiscal 2018, únicamente se limitó a reproducir la ejecutoria emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a efecto de supuestamente sustentar que se trata de un estímulo fiscal que no incide en los elementos esenciales del tributo (en este caso del impuesto sobre nóminas en el Estado de Chihuahua), por lo que dicho estímulo no puede ser analizado bajo los principios de justicia tributaria, declarando así la inoperancia del argumento formulado por la parte quejosa.

En este sentido, lo hasta aquí expuesto permite advertir el estado de inseguridad jurídica en el que se dejó a los contribuyentes con motivo de los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al condicionar el control constitucional al que deberán estar sujetos los estímulos fiscales.

Esto, pues como anteriormente se mencionó, los estímulos fiscales independientemente de su “clasificación” guardan relación con la carga tributaria de los contribuyentes, por lo que a efecto de que se respete la fracción IV del artículo 31 constitucional, la contribución que realicen los gobernados al gasto público de la Federación, así como de los Estados, la Ciudad de México y los Municipios debe ser respetando los principios de proporcionalidad, equidad, legalidad, generalidad y destino al gasto público.

3.3. Caso del estímulo fiscal previsto en el artículo 12 de la Ley de Ingresos del Estado de Oaxaca para el Ejercicio Fiscal 2018

La ley de Ingresos del Estado de Oaxaca para el Ejercicio Fiscal 2018 en su artículo 12 establece lo siguiente:

Artículo 12. Se otorga estímulo fiscal a los contribuyentes del Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal durante los meses de enero a diciembre de 2018, cuando se encuentren en los supuestos siguientes:

Contribuyente	Rango de Trabajadores	Estímulo Fiscal
Microempresas	1 a 10 trabajadores	25 por ciento
Pequeñas empresas	11 a 50 trabajadores	10 por ciento

Para ser beneficiario del estímulo deberán cumplir con lo siguiente:

- I. Estar al corriente en el pago de los Impuestos Estatales, conforme a las Leyes fiscales correspondientes, y
- II. Que el número de trabajadores que se declara no sea inferior al número de trabajadores del bimestre anterior.

De la anterior transcripción se advierte que el Poder Legislativo del Estado de Oaxaca otorga a través de la Ley de Ingresos del Estado vigente para 2018, un estímulo fiscal a los contribuyentes del impuesto sobre erogaciones por remuneraciones al trabajo personal, tratándose de microempresas que tengan de 1 a 10 trabajadores y pequeñas empresas que cuenten con 11 a 50 trabajadores, estímulos fiscales que serán del 10% y 25%, respectivamente.

En este sentido, se considera que el estímulo en materia de impuesto sobre erogaciones por remuneraciones al trabajo personal, resulta violatorio de los principios de proporcionalidad y equidad tributarios, esto partiendo de las características del propio impuesto, las cuales consisten en que se trata de un impuesto monofásico, de devengo instantáneo y en especial es un impuesto objetivo, por lo cual es intrascendente verificar la actividad desarrollada por el contribuyente, la naturaleza de los servicios que presta o el origen de los recursos utilizados para realizar el pago del impuesto que nos ocupa.

Así, partiendo de la premisa de que son sujetos del impuesto sobre erogaciones por remuneraciones al trabajo personal, las personas físicas y las morales que realicen pagos en efectivo o en especie por concepto de remuneraciones al trabajo personal, no existe justificación legal para que se

establezcan estímulos fiscales en el pago del impuesto a sujetos que, al igual que los demás contribuyentes del impuesto, realizan erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal, máxime que dicho estímulo parte del número de trabajadores, situación que de ningún modo guarda relación con la capacidad contributiva de los sujetos obligados.

En efecto, un sujeto que tiene 10 trabajadores puede tener mayor capacidad contributiva (pagar sueldos más altos) que un sujeto con 51 trabajadores. Esto, supongamos que por un lado tenemos una empresa que presta servicios legales, donde cada empleado recibe un sueldo de \$60,000 mensuales, dando un tal de nómina de \$600,000 al mes y, por otro lado, tenemos una empresa que se dedica a los servicios de alimentos con 51 empleados, los cuales ganan un poco más que el salario mínimo al mes (\$3,500), lo cual representa un total de nómina de \$178,500 al mes.

Con lo anterior, claramente se demuestra que los estímulos fiscales contenidos en el artículo 12 de la Ley de Ingresos del Estado de Oaxaca para 2018, resultan contrarios a los principios de proporcionalidad y equidad tributarios, previstos en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

No obstante lo anterior, el Juzgado Tercero de Distrito en el Estado de Oaxaca al resolver el amparo en revisión 335/2018 determinó lo siguiente:

...

Es infundado el citado concepto de violación.

...

Sentado lo anterior, y conforme a la lectura de la demanda de amparo se advierte la parte quejosa reclama en la presente instancia constitucional el artículo 12, de la Ley de Ingresos del Estado de Oaxaca, para el ejercicio fiscal 2018, en razón de que el mismo otorga un estímulo fiscal a las micro y pequeñas empresas, que cumplan con las condiciones establecidas en el mismo, excluyéndola de gozar del citado beneficio; dicho precepto es del tenor literal siguiente:

Artículo 12. (Se transcribe).

Luego, la parte quejosa, como se resumió en sus conceptos de violación al inicio del presente considerando, giran en torno a que el precepto impugnado es violatorio del principio de equidad tributaria, en términos del artículo 31, fracción IV, Constitucional, pues establecen un trato diferenciado sin

una justificación objetiva y razonable entre contribuyentes que comparten una situación de igualdad ante la ley.

Previo a determinar si el estímulo fiscal a que hace referencia el artículo 12, de la Ley de Ingresos del Estado de Oaxaca, para el ejercicio fiscal 2018, debe ser analizado a la luz del principio de justicia tributaria a que se refiere el artículo 31, fracción IV, Constitucional, conviene realizar las siguientes precisiones:

Como se dijo en párrafos precedentes, los estímulos fiscales son prestaciones económicas concedidas por el Estado a una persona o grupo de personas, con el objeto de apoyarlas o fomentar su desarrollo económico o social, ante una situación de desventaja o desigualdad; pero a pesar de su denominación no siempre quedan integrados a la estructura de un tributo; es decir, algunos carecen de relevancia impositiva, ya que atienden a factores que no guardan relación con su objeto o con los elementos cuantitativos, ni parecen razonables al diseño de la mecánica tributaria y como no miden o gradúan la capacidad contributiva de los sujetos obligados, pueden surgir en un ejercicio fiscal y desaparecer en otro, sin trascender a la contribución; esto es, por facilidad operativa se incorporan al final de la mecánica de la contribución al disminuir la carga impositiva, siendo este el beneficio económico que recibe el contribuyente, teniendo como nota distintiva, que no afecta a la tributación misma, pues la correspondencia sólo se refleja en el sujeto obligado y la carga económica que tiene que cubrir.

En cambio, los estímulos fiscales típicos, tienen relevancia impositiva cuando actúan junto a los elementos esenciales del tributo o se integran en su mecánica, de ahí que son relevantes para graduar el monto económico que se detrae al contribuyente, es decir, valoran la capacidad contributiva, aunque el Estado decida no recaudar una parte del monto que corresponde pagar al contribuyente.

Como puede apreciarse, la distinción entre ambos estímulos fiscales no radica en su relación con la carga tributaria que tienen que soportar los gobernados por virtud de las contribuciones, pues esta situación se presenta en los dos supuestos, sino en la forma en que se incorpora al esquema del tributo, ya que si actúa mediante un elemento esencial o se adiciona a su mecánica, dado que no se puede separar, tiene relevancia impositiva, porque se asocia a la valoración de la capacidad contributiva de los sujetos obligados; sin

embargo, no acontece lo mismo si el estímulo fiscal opera desde afuera, es decir, sin relevancia impositiva, debido a que solamente sustrae una parte del impuesto que debe soportar el contribuyente.

Esta diferenciación es útil para analizar si le son aplicables los principios de justicia fiscal al estímulo como expresión particular de ciertas garantías individuales, o bien, deben sujetarse a éstas en una connotación más amplia, porque si el beneficio fiscal mide la capacidad económica del sujeto obligado o integra esta valoración, es idóneo su estudio a la luz de los principios de justicia fiscal, pues a partir de este hecho se puede vincular con la proporcionalidad y la equidad en el sentido de verificar si los recursos que aporta son producto de su capacidad contributiva, o si a otros sujetos se les da un trato preferente en el pago respectivo; y si el estímulo no está inmerso en la medición del hecho imponible o en cualquier otro de los elementos, es lógico que no puede apegarse a los principios de justicia tributaria a que se refiere el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política del país, porque no se logrará su adecuado acoplamiento, si se pondera que este tipo de beneficios fiscales surgen con datos o elementos ajenos a la estructura de la contribución.

Apoya lo anterior y en lo relativo, la jurisprudencia sustentada por la Segunda Sala de la suprema Corte de Justicia de la Nación, visible a pagina 497, tomo XXXII, Diciembre de 2010, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Novena Época, que dice: **ESTIMULO FISCAL. EL ANALISIS DE CONSTITUCIONALIDAD DEL ESTABLECIDO EN EL ARTICULO 16, APARTADO A, FRACCIONES I Y II DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2009, NO DEBE LLEVARSE A CABO BAJO LA ÓPTICA DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA.** (Se transcribe)

Con base en lo expuesto, se puede arribar a la convicción de que el artículo 12 de la Ley de Ingresos del Estado de Oaxaca para el ejercicio fiscal dos mil dieciocho, lleva inmerso un estímulo fiscal que no tiene relevancia impositiva en el impuesto sobre erogaciones por remuneraciones al trabajo personal -de donde surge el deber de pago-, dado que no se adhiere a alguno de sus elementos esenciales como objeto, base, tasa o tarifa o integra su mecánica, dado que opera desde afuera, es decir, sin relevancia impositiva debido a que sólo sustrae una parte del impuesto que debe soportar el contribuyente, tan es así que surge una vez determinado

el tributo, sin duda, por disposición expresa de la propia norma jurídica que nos ocupa.

En efecto, tal estímulo fiscal no incide en los elementos esenciales del tributo, en el caso, el ISERTP como lo son el sujeto, objeto, base y tasa, los cuales se encuentran determinados en los artículos 63 a 69 de la Ley Estatal de Hacienda del Estado de Oaxaca, mismos que disponen:

“CAPÍTULO NOVENO IMPUESTO SOBRE EROGACIONES POR REMUNERACIONES AL TRABAJO PERSONAL”

ARTÍCULO 63. (Se transcribe)

Conforme a lo anterior, resulta evidente que el estímulo fiscal a que se refiere el precepto 12, de la Ley de Ingresos del Estado de Oaxaca para el ejercicio fiscal dos mil dieciocho, versa sobre una reducción en el pago del impuesto sobre erogaciones por remuneraciones al trabajo personal, a quienes se ubiquen en la hipótesis legal establecida en dicho precepto, hecho que impacta sobre el pago total con que se debe cubrir el impuesto, esto es, sólo disminuye el impuesto causado, con lo cual se pone de manifiesto que no afecta los elementos esenciales de la contribución, pues no importa la alteración de la base ni la modificación de la tasa, que a pesar del estímulo se mantienen incólumes.

En ese sentido, el examen constitucional de la disposición jurídica de que se trata, por su naturaleza jurídico-tributaria, no puede emprenderse bajo la óptica de los principios de justicia tributaria de proporcionalidad y de equidad previstos en el artículo 31, fracción IV, de nuestra carta magna, por lo cual, sin duda, lo conducente es desestimar, por infundados los conceptos de violación expuestos sobre el particular.

De la anterior transcripción se advierte que el Juez de Distrito a efecto de desestimar por infundados los argumentos formulados por la parte quejosa en contra de los estímulos fiscales previstos en el artículo 12 de la Ley de Ingresos del Estado de Oaxaca para el Ejercicio Fiscal 2018, reprodujo la ejecutoria emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para supuestamente sustentar que se trata de estímulos fiscales que no inciden en los elementos esenciales del tributo (en este caso del impuesto sobre erogaciones por remuneraciones al trabajo personal en el Estado de Oaxaca), por lo que dichos estímulos no pueden ser analizados bajo los principios de justicia tributaria.

En este sentido, contrario a lo señalado por el Juez de Distrito, el artículo 12 de la Ley de Ingresos del Estado de Oaxaca para el Ejercicio Fiscal 2018, sí

puede ser analizado bajo los principios de justicia tributaria, toda vez que el contenido y alcance de las disposiciones legales que regulan el impuesto sobre erogaciones por remuneraciones al trabajo personal en el Estado de Oaxaca, vigentes para 2018, se vieron incididas por el beneficio fiscal, en tanto que en dicho beneficio en primer lugar se hace referencia a los sujetos obligados al pago del impuesto que nos ocupa y, en segundo, varía indirectamente la tasa sobre la que contribuirán al gasto público los sujetos obligados.

En efecto, en el Estado de Oaxaca se encuentran obligados al pago del impuesto sobre erogaciones por remuneraciones al trabajo personal, las personas físicas y morales o unidades económicas, así como los Gobiernos Federal, Estatal y Municipal, los Poderes, Órganos Autónomos, Dependencias, Órganos Desconcentrados, Entidades: Organismos Descentralizados, Auxiliares de Colaboración, Empresas de Participación Estatal y los Fideicomisos Públicos de los tres órdenes de Gobierno que realicen erogaciones en efectivo o en especie, por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado, por los servicios prestados dentro del territorio del Estado, bajo la dirección o dependencia de un patrón o de un tercero que actúe en su nombre.

Así, tenemos que los beneficios fiscales contenidos en el artículo 12 de la Ley de Ingresos del Estado de Oaxaca para el Ejercicio Fiscal 2018, implican una alteración en el sentido y alcance de los elementos esenciales del impuesto sobre erogaciones por remuneraciones al trabajo personal en el Estado de Oaxaca vigente para 2018, a saber, los sujetos obligados al pago del mismo y la tasa, es decir, los estímulos fiscales que nos ocupan afectan e inciden directamente en los artículos 63 a 69 de la Ley Estatal de Hacienda del Estado de Oaxaca, por lo que en términos de los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, deben estudiarse a la luz de los principios de justicia tributaria.

No obstante lo anterior, como se demostró en el presente apartado, el Juez de Distrito se limitó a transcribir la ejecutoria dictada por la Corte, a efecto de declarar infundado el argumento planteado por la quejosa, sin entrar el estudio de las violaciones a los principios de proporcionalidad y equidad que vician dichos estímulos fiscales.

En este sentido, lo hasta aquí expuesto permite advertir el estado de inseguridad jurídica en el que se dejó a los contribuyentes con motivo de los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al condicionar el control constitucional al que deberán estar sujetos los estímulos fiscales, pues no obstante se trate de estímulos fiscales que incidan en los elementos de los tributos, quedará al arbitrio del juzgador dicha calificación, evitando así el estudio de constitucionalidad de los estímulos fiscales que se establezcan a favor de ciertos contribuyentes.

CONCLUSIONES

PRIMERA. Para que el Estado pueda realizar sus funciones es fundamental que cuente con recursos económicos, mismos que recauda por medio de los gobernados a través de las contribuciones.

SEGUNDA. Es obligación de los gobernados contribuir al gasto público de la Federación, así como de los Estados, la Ciudad de México y los Municipios en que residan. Dicha contribución no es irrestricta, pues la misma deberá ser respetando los principios de justicia tributaria, previstos en la fracción IV del artículo 31 constitucional, dentro de los cuales tenemos el de proporcionad, equidad, legalidad, generalidad y destino al gasto público.

TERCERA. Existen diversos privilegios en materia tributaria que se han traducido en exenciones, subsidios, créditos, regímenes especiales, condonaciones y estímulos fiscales. Por lo que se refiere a estos últimos, podemos definirlos como instrumentos jurídico - financieros con los que cuenta el Estado para impulsar, incentivar o motivar a determinado sector o actividad, para la consecución de un objetivo directo y/o indirecto.

CUARTA. En un principio, el Poder Judicial de la Federación determinó que los estímulos fiscales no podían ser analizados a la luz de los principios de justicia tributaria, al no tratarse propiamente de contribuciones. Posteriormente, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación cambió de criterio, señalando que los estímulos fiscales deberán ser analizados bajo los principios de justicia tributaria, únicamente cuando incidan en los elementos esenciales de las contribuciones.

QUINTA. De lo anterior, si bien se advierte un cambio favorable en cuanto a los criterios del Poder Judicial de la Federación, respecto del control constitucional a que deberán estar sujetos los estímulos fiscales, dicho cambio fue parcial, dejando aun en estado de inseguridad e indefensión jurídica a los gobernados.

Esto, ya que los estímulos fiscales independientemente de su clasificación, inciden en la obligación tributaria de los gobernados y demás sujetos obligados al pago de tributos. Máxime que se pretende justificar el hecho de que los estímulos fiscales no deberán ser objeto de análisis bajo los principios de justicia fiscal, por el hecho de que es a cargo del Estado el otorgamiento de dichos beneficios, pues es el Estado quien está sacrificando los ingresos que pudiera obtener por la recaudación que está omitiendo. Siendo que no debe perderse de vista que si bien pareciera que el estímulo es a cargo del Estado, a final de cuentas los recursos

con los que cuenta el mismo provienen, entre otros casos, de la recaudación de los contribuyentes, lo que significa que los estímulos fiscales que se otorgan en realidad corren a cargo de los contribuyentes. Adicional al hecho de que los recursos con los que cuenta el Estado, independientemente de su origen, deben ser destinados para la satisfacción de las necesidades de la colectividad, siendo que en caso de que se tome la decisión de sacrificar los ingresos que se pudieran obtener por determinada contribución, los afectados en realidad son los gobernados, pues dicha limitación presupuestal se verá incidida en la satisfacción de las necesidades de la colectividad.

SEXTA. Los casos de los estímulos fiscales previstos tanto en la Ley de Ingresos del Estado de Chihuahua para el Ejercicio Fiscal 2018, como en la Ley de Ingresos del Estado de Oaxaca para el Ejercicio Fiscal 2018, sirven para ejemplificar el estado de inseguridad jurídica en que se dejó a los contribuyentes con motivo de los criterios emitidos por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pues actualmente los juzgadores utilizan dicho criterio a efecto de evitar entrar al estudio de la constitucionalidad de los estímulos fiscales a la luz de los principios de justicia tributaria, bajo la justificación de que a su consideración, al no incidir en los elementos esenciales de las contribuciones, no procede su estudio en términos de la fracción IV del artículo 31 constitucional.

BIBLIOGRAFÍA

I. Legislación Consultada:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de agosto de 2018.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada y Concordada, 18ª edic., Porrúa, México, 2004.

Constitución de los Estados Unidos de América, 6ª edic., Ediciones Luciana, México, 2004.

Ley de Ingresos del Estado de Chihuahua para el Ejercicio Fiscal 2018, publicada en el Anexo del Periódico Oficial del Estado de Chihuahua, el miércoles 27 de diciembre de 2017.

Ley de Ingresos del Estado de Oaxaca para el Ejercicio Fiscal 2018, publicada en el Extra del Periódico Oficial del Estado de Oaxaca, el miércoles 20 de diciembre de 2017.

Semanario Judicial, Tesis 246, Séptima época, Tomo I, Constitucional, Jurisprudencia SCJN, Apéndice de 2000, Pleno, en base de datos PROJURI.

Semanario Judicial, Tesis 1a. IX/2009, Novena época, Tomo XXIX, Constitucional, Administrativa, enero de 2009, Primera Sala, en base de datos PROJURI.

Semanario Judicial, Tesis 2a. L/2012 (10a.), Décima época, Libro X, Constitucional, julio de 2012, Segunda Sala, en base de datos PROJURI.

Semanario Judicial, Tesis P./J. 15/2009, Novena época, Tomo XXIX, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa), abril de 2009, Pleno, en base de datos PROJURI.

Semanario Judicial, Tesis 619, Séptima época, Tomo I, Jurisprudencia (Constitucional), Apéndice de 2011, Sala Auxiliar, en base de datos PROJURI.

Semanario Judicial, Tesis 1a. CXXIII/2005, Novena época, Tomo XXII, Tesis Aislada (Constitucional, Administrativa), octubre de 2005, Primera Sala, en base de datos PROJURI.

Semanario Judicial, Tesis: P./J. 10/2003, Novena época, Tomo XVII, Jurisprudencia (Administrativa), mayo de 2003, Pleno, en base de datos PROJURI.

- Semanario Judicial, Tesis: P./J. 2/2009, Novena época, Tomo XXIX, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa), abril de 2009, Pleno, en base de datos PROJURI.
- Semanario Judicial, Tesis: 1a./J. 46/2005, Novena época, Tomo XXI, Jurisprudencia (Administrativa), mayo de 2005, Primera Sala, en base de datos PROJURI.
- Semanario Judicial, Tesis: 1a./J. 28/2007, Novena época, Tomo XXV, Jurisprudencia (Administrativa), marzo 2007, Primera Sala, en base de datos PROJURI.
- Semanario Judicial, Tesis: 639, Séptima época, Tomo I, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa), Apéndice de 2011, Pleno, en base de datos PROJURI.
- Semanario Judicial, Tesis: P./J. 24/2000, Novena época, Tomo XI, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa), marzo de 2000, Pleno, en base de datos PROJURI.
- Semanario Judicial, Tesis: V.4o. J/1, Novena época, Tomo XXI, Jurisprudencia (Administrativa), enero de 2005, Tribunales Colegiados de Circuito, en base de datos PROJURI.
- Semanario Judicial, Tesis: 2a./J. 185/2010, Novena época, Tomo XXXII, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa), diciembre de 2010, Segunda Sala, en base de datos PROJURI.
- Semanario Judicial, Tesis: 2a./J. 26/2010, Novena época, Tomo XXXI, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa), marzo de 2010, Segunda Sala, en base de datos PROJURI.
- Semanario Judicial, Tesis: 2a. L/2005, Novena época, Tomo XXI, Tesis Aislada, mayo de 2005, Segunda Sala, en base de datos PROJURI.
- Semanario Judicial, Tesis: 2a./J. 16/2007, Novena época, Tomo XXV, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa), marzo de 2007, Segunda Sala, en base de datos PROJURI.
- Semanario Judicial, 2a./J. 161/2007, Novena época, Tomo XXVI, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa), septiembre de 2007, Segunda Sala, en base de datos PROJURI.
- Semanario Judicial, Tesis: P. XX/2010, Novena época, Tomo XXXI, Tesis Aislada (Administrativa), febrero de 2010, Pleno, en base de datos PROJURI.

Semanario Judicial, Tesis: 1a./J. 97/2006, Novena época, Tomo XXV, Jurisprudencia (Constitucional, Administrativa), enero de 2007, Primera Sala, en base de datos PROJURI.

Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Tesis de Jurisprudencia VII-J-SS-114, Séptima Época, abril 2014.

II. Obras Consultadas:

ÁLVAREZ ALCALÁ, Alil, *Lecciones de Derecho Fiscal*, 2ª edic., Oxford, México, 2015.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 22ª edic., Themis, México, 2017.

CARBONELL, Miguel, *Los Derechos Fundamentales en México*, 6ª edic., Porrúa, México, 2017.

COSSÍO DÍAZ, José Ramón, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada*, Tirant Lo Blanch, México, 2017.

GARCÍA FERNÁNDEZ, Dora, *Manual para la elaboración de tesis y otros trabajos de investigación jurídica*, 6ª edic., Porrúa, México, 2017.

ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, *Derecho Fiscal*, 2ª edic., Porrúa, México, 2018.

PÉREZ BECERRIL, Alonso, *Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano*, Porrúa, México, 2001.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, 3ª edic., Oxford, México, 2014.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, 6ª edic., Porrúa, México, 2008.

SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Jorge, *Análisis de los Estímulos Fiscales Federales Vigentes en la Legislación Mexicana Durante 2003*, 1ª edic., Themis, Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, México, 2003.

SERRA ROJAS, Andrés, *Derecho Económico*, 11ª edic., Porrúa, México, 2012.

TENA RAMÍREZ, Felipe, *Leyes Fundamentales de México (1808 – 1998)*, 21ª edic., Porrúa, México, 1998.

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO, INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Libro electrónico, Tomo IV (E-H), dirección en internet: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1171/6.pdf>, fecha de consulta el 2 de septiembre de 2018.

III. Publicaciones Consultadas:

MAGISTRADO HÉCTOR SILVA MEZA, *Los Estímulos Fiscales*, Derecho Fiscal, dirección en internet: <http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/loestimulosfiscales.pdf>, fecha de consulta 1° de septiembre de 2018.

PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, *Análisis Sistemico 8/2013*, dirección en internet: http://prodecon.gob.mx/Documentos/AnalisisSistemico8_2.pdf, fecha de consulta el 2 de septiembre de 2018.

IV. Otras Fuentes Consultadas:

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, dirección en internet: <http://www.rae.es/>, fecha de consulta el 2 de septiembre de 2018.