



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

“Inoperatividad de ciertos estímulos fiscales cuya aplicación contra el monto del IVA a pagar se sujeta al no acreditamiento del IVA acreditable”

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta el

Lic. Luis Miguel Jiménez Cortés

Director de Tesis

Dr. Carlos Espinosa Berecochea

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
1. ESTÍMULOS FISCALES	3
NOCIÓN DE LOS ESTÍMULOS FISCALES	3
LOS ESTÍMULOS FISCALES EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA Y EN LAS LEYES FEDERALES	5
LOS ESTÍMULOS FISCALES EN LAS TESIS JURISPRUDENCIALES Y TESIS AISLADAS DE LOS TRIBUNALES FEDERALES.....	9
EL BENEFICIO ECONÓMICO COMO EL ELEMENTO TORAL DE LOS ESTÍMULOS FISCALES.....	24
2. LOS ESTÍMULOS FISCALES CONCEDIDOS RESPECTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....	27
ASPECTOS RELEVANTES DEL IVA.....	28
DETERMINACIÓN DEL MONTO DEL IVA A PAGAR EN TÉRMINOS DE LA LIVA EN VIGOR PARA EL EJERCICIO DE 2014	30
LA APLICACIÓN DE LOS ESTÍMULOS FISCALES CONSISTENTES EN OTORGAR UNA CANTIDAD EQUIVALENTE AL 100% (O CUALQUIER OTRO PORCENTAJE) DEL MONTO DEL IVA A PAGAR PARA APLICARSE CONTRA DICHO MONTO A PAGAR, NO PUEDEN CONDICIONARSE A QUE EL CONTRIBUYENTE NO REALICE EL ACREDITAMIENTO CORRESPONDIENTE PREVISTO EN LA LIVA ..	33
LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO DEL DECRETO, NO ES UNA VERDADERO ESTÍMULO FISCAL CON INDEPENDENCIA DE QUE ASÍ SE LE HAYA DESIGNADO	35
ALTERNATIVAS DE SOLUCIÓN AL FALLIDO ESTÍMULO FISCAL CONTENIDO EN LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO DEL DECRETO	45
3. INCONGRUENCIAS Y DEFECTOS EN LA TESIS DE JURISPRUDENCIA 1ª./J. 69/2017 (10ª) Y EN LA EJECUTORIA CORRESPONDIENTE	47
3. 1 DEFECTOS E INCONGRUENCIAS EN EL PLANTEAMIENTO DE LA DEMANDA DE AMPARO INDIRECTO.....	49
RESPECTO DEL PLANTEAMIENTO DE INCONSTITUCIONALIDAD POR VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.....	49

RESPECTO DEL PLANTEAMIENTO DE INCONSTITUCIONALIDAD POR VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE COMPETITIVIDAD Y DESARROLLO ECONÓMICO	53
---	----

DEFECTOS E INCONGRUENCIAS EN EL APARTADO DE CONSIDERANDOS DE LA EJECUTORIA.....	55
---	----

RESPECTO DEL PLANTEAMIENTO DE INCONSTITUCIONALIDAD POR VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIOS.....	56
--	----

El Acto Reclamado no es un verdadero Estímulo Fiscal.....	58
--	----

El Acto Reclamado no incidió en los elementos esenciales del Tributo.....	59
--	----

Respecto del Acto Reclamado y el principio de igualdad jurídica.....	60
---	----

RESPECTO DEL PLANTEAMIENTO DE INCONSTITUCIONALIDAD POR VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE COMPETITIVIDAD Y DESARROLLO ECONÓMICO.....	63
---	----

RESPECTO DE DIVERSAS CUESTIONES RELACIONADAS CON LA MECÁNICA DE TRIBUTACIÓN Y PAGO DEL IVA QUE NO FUERON ADECUADAMENTE VALORADAS	66
--	----

Conclusiones	69
---------------------------	-----------

Bibliografía	71
---------------------------	-----------

ABREVIATURAS

Acto Reclamado	La fracción I del artículo séptimo transitorio del Decreto.
Constitución Política	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
Decreto	Decreto que compila diversos beneficios Fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013
ISR	Impuesto Sobre la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación

INTRODUCCIÓN

De acuerdo con los lineamientos proporcionados por la Universidad Panamericana para la elaboración de este trabajo, como primer paso se tenía que analizar la tesis jurisprudencial 1a./J. 69/2017 (10ª) y la ejecutoria de la cual deriva, con la finalidad de seleccionar un tópico jurídico, a partir del cual plantear y desarrollar una tesis.

Hecho lo anterior, la ejecutoria tenía que analizarse de nuevo, ahora bajo la óptica de la tesis planteada, para concluir si la tesis jurisprudencial y la ejecutoria eran consistentes entre ellas y si la propia ejecutoria estaba debidamente soportada o no.

El tópico jurídico seleccionado son los estímulos fiscales concedidos mediante decreto expedido por el titular del Poder Ejecutivo Federal y consistentes en el otorgamiento de una cantidad equivalente al 100% (o cualquier otro porcentaje) del monto del IVA a pagar por el contribuyente directo, para ser aplicado en contra del monto del IVA a pagar a su cargo.

Por otra parte, la tesis que planteo consiste en que si la aplicación de un estímulo del mismo tipo al del tópico seleccionado se sujeta al requisito de que el contribuyente jurídico del IVA (y destinatario del mismo), no realice el acreditamiento de su IVA acreditable, dicho supuesto estímulo se convierte en una disposición inoperante, que no produce efectos y que por tanto, no constituiría un verdadero estímulo fiscal. Esta tesis no carece de aplicación práctica en tanto que, el estímulo fiscal objeto de análisis constitucional en la tesis jurisprudencial y ejecutorias antes señaladas, contemplaba un requisito de aplicación de tal naturaleza.

Este trabajo se divide en tres capítulos y alguno de ellos contiene algunos subcapítulos. En cada capítulo abordo diferentes elementos legales que soportan la tesis que planteo, procurando mencionar, en cada caso, la doctrina, tesis jurisprudenciales y tesis aisladas que sustenten mi planteamiento.

En el capítulo 1 abordo el tema de los estímulos fiscales, haciendo hincapié en que no existe una definición unívoca e intentando arribar a una noción general de los estímulos, en función de los diversos elementos característicos destacados por la ley, la jurisprudencia y la doctrina. En este capítulo concluyo que los estímulos fiscales pueden revestir diversas formas pero, en todo caso, el elemento reconocido de forma unánime como esencial, es la generación de un beneficio económico a favor de destinatario, sin el cual, no podemos considerar estar frente a un estímulo fiscal.

En el capítulo 2, menciono y ahondo respecto de algunos aspectos relevantes de la mecánica general de tributación del IVA, con la finalidad de explicar cómo continuaría operando frente a la concesión de un estímulo fiscal como el que es objeto de la tesis que planteo. En el apartado 2.3, interpreto el sentido y alcance de la disposición que pretende sujetar la aplicación de un estímulo de esa naturaleza a que el contribuyente directo del IVA (y beneficiario) no realice el acreditamiento de su IVA acreditable, para concluir en el apartado 2.4, que

no se trataría de un verdadero estímulo fiscal sino de una disposición inoperante.

Finalmente, en el capítulo 3 destaco las deficiencias e incongruencias existentes, tanto en el planteamiento de inconstitucionalidad del quejoso como en los considerandos de la ejecutoria bajo una doble óptica: i) que ambos parten sobre la premisa errónea de que el Acto Reclamado en el amparo es un verdadero estímulo fiscal y ii) que por si fuera poco, el análisis de constitucionalidad también se basó en consideraciones que nada tenían que ver con ciertos aspectos básicos de la mecánica de tributación del IVA y su interacción con un estímulo fiscal.

1. ESTÍMULOS FISCALES

NOCIÓN DE LOS ESTÍMULOS FISCALES.

La tesis que planteamos en el apartado 2.3 de este trabajo, requiere, por lo menos, arribar a una noción general de los estímulos fiscales.

No está dentro del objetivo de este trabajo, determinar la naturaleza jurídica de los estímulos fiscales. Sin embargo, si se encuentra dentro de su alcance, intentar llegar a una noción general de los estímulos fiscales basada en las consecuencias o efectos de dicha figura, noción que debe soportarse con la doctrina y los principios y criterios emanados de las tesis jurisprudenciales y tesis aisladas emitidas por los tribunales del fuero federal.

Al respecto, se precisa que no existe, ni en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ni en las leyes federales, una definición de estímulo fiscal. Inclusive, la naturaleza jurídica de los estímulos fiscales ha sido abordada de forma muy acotada tanto por la doctrina como por la jurisprudencia y tesis aisladas, emitidas por los tribunales del Poder Judicial de la Federación.

No obstante el uso constante del término estímulo fiscal en infinidad de leyes federales y decretos emitidos por el titular del Poder Ejecutivo en ejercicio de su facultad reglamentaria, su significado es equívoco.¹ Inclusive, su uso se confunde con otros conceptos relacionados que se utilizan como sinónimos, tales como subvenciones, exenciones, condonación y acreditamiento, entre otras.²

Una primera aproximación a la noción general de estímulo fiscal, la podemos obtener del Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, que los define como un *“beneficio de carácter económico concedido por la ley fiscal al sujeto pasivo de un impuesto, con el objeto de obtener de él ciertos fines de carácter parafiscal”*.³

De acuerdo con ese mismo texto, un estímulo fiscal consiste en una prestación de carácter económico, que se traduce en un crédito o en una deducción que el beneficiario del estímulo puede hacer valer a su favor, respecto de un impuesto a su cargo.⁴ De lo anterior, desprendemos tres elementos fundamentales de los estímulos fiscales:

- a) La existencia de un impuesto a cargo del beneficiario del estímulo fiscal.

¹ Requero Ibañez, J., (2002), *El régimen jurídico de las subvenciones locales*. Estudios QDL. Recuperado de <https://gobiernolocal.org/> .

² CFR “XII Congreso Internacional de la Academia de Ciencias Administrativas, A.C. (ACACIA). Ponencia: “El efecto Financiero de los Estímulos Fiscales en el Impuesto Empresarial Tasa Única”

³ Univ. Nacional Autónoma de México, (1982), *Diccionario Jurídico mexicano, México*, PP. 1359-1361..

⁴ Ídem

- b) Un beneficio económico otorgado al beneficiario del estímulo fiscal en relación al impuesto a su cargo, y que generalmente se traduce en la reducción de la carga fiscal que dicho tributo le representa.
- c) El impacto o efecto del estímulo fiscal respecto del impuesto a cargo del contribuyente y a la vez beneficiario del estímulo, puede lograrse mediante varios mecanismos, como sería una deducción para efectos de determinar el impuesto a cargo, una reducción del impuesto a cargo o de un crédito fiscal⁵ para aplicarse en contra del impuesto a cargo del contribuyente, generándole una reducción del monto de los impuestos que debe pagar al fisco.⁶

Es preciso aclarar desde este momento, que para que exista un impuesto a cargo de cualquier contribuyente, es necesario que se haya concluido con la mecánica de cálculo y pago que corresponda según la contribución o tributo de que se trate. Esto significa, que no se puede hablar de un impuesto a cargo del contribuyente, si éste no ha aplicado las disposiciones tributarias correspondientes para determinarlo.

Esta afirmación resulta muy relevante para el caso de los impuestos indirectos como el IVA, impuesto que junto con la mecánica de los estímulos fiscales, son elementos esenciales de la tesis que se plantea.

El IVA tiene una mecánica especial para la determinación del monto del IVA a pagar y a cargo del contribuyente, misma que incluye tomar en consideración elementos tales como el monto del IVA causado por la realización de actividades gravadas, el acreditamiento del IVA acreditable y el IVA por pagar a cargo del contribuyente.

Todos esos elementos forman lo que para mí constituye la mecánica de determinación del monto del IVA a pagar por el contribuyente, y hasta que no se agoten, no se podrá hablar de que existe un IVA a cargo de los contribuyentes. Y hasta que se determina el monto del IVA a pagar, podría pensarse en la aplicación de un estímulo fiscal en su contra para reducirlo.

Independientemente de lo anterior y tal y como se evidenciará en el apartado respectivo, la “definición” de estímulo fiscal contenida en el Diccionario Jurídico Mexicano ha sido de gran influencia para algunas de las tesis aisladas más antiguas, emitidas por los tribunales federales y que abordaban ese tema, “definición” que, a su vez, también ha sido replicada por otros tribunales en tesis jurisprudenciales y tesis aisladas más recientes.

En suma, podemos afirmar que las “definiciones” o nociones del estímulo fiscal que han prevalecido en la doctrina, las tesis jurisprudenciales y tesis aisladas

⁵Ponencia Presentada al Congreso: Sistemas de Innovación para la Competitividad. “Transferencia del Conocimiento y la Tecnología: Retos en la Economía Basada en el Conocimiento”, Organizado por el Consejo Estatal de Ciencia y Tecnología del Estado de Guanajuato (CONCYTEG), León, Guanajuato, 2008.

⁶ Aparicio, Pulido, Jorge Alberto;., Bautista, Barranco, Guadalupe; Coria, Jiménez, Raúl; Pacheco, Cruz, Martha Lucero; Tejeda, Valdés, Gloria;., *Estudio Y Aplicación De Los Estímulos Fiscales En México* (Tesis para obtener el título de Contador). Instituto Politécnico Nacional Escuela Superior De Comercio Y Administración Unidad Santo Tomás, Ciudad de México, 2003, P. 42.

emitidas por los tribunales competentes, tienen su origen en una “definición” doctrinal contenida en un diccionario jurídico.

Dicha circunstancia resulta un tanto preocupante hasta cierto punto, ya que diversos tribunales continúan motivando sus resoluciones sobre una noción doctrinal relativamente antigua, misma que dan por válida, por lo que actualmente ni siquiera se preocupan por entrar al análisis de la verdadera naturaleza jurídica de los estímulos fiscales.

LOS ESTÍMULOS FISCALES EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA Y EN LAS LEYES FEDERALES.

La Constitución Política no contiene ni siquiera una referencia expresa a los estímulos fiscales. Sin embargo, y por lo que se refiere a su fundamento constitucional, la escasa doctrina existente coincide en que se encuentra en lo dispuesto por el noveno párrafo del artículo 25, en relación con el artículo 28, párrafos primero y décimo tercero, ambos de la Constitución Política.

El artículo 25 constitucional señala que:

“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, promoviendo la competitividad e implementando una política nacional para el desarrollo industrial sustentable que incluya vertientes sectoriales y regionales, en los términos que establece esta Constitución.”

Cómo se anticipó, la disposición transcrita no hace referencia expresa a los estímulos fiscales, sin embargo, si establece de forma expresa que el Estado, por conducto de la ley, alentará y protegerá la actividad económica, proveyendo lo necesario para tal efecto, de donde parece que existe una amplia libertad para emplear los instrumentos jurídico-administrativos que se consideren necesarios para tal efecto, incluidos los estímulos fiscales.⁷

De lo anterior, parece dable concluir que los estímulos fiscales, cualquiera que sea su naturaleza jurídica específica, pueden encontrarse en diversos instrumentos como serían las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones generales de carácter administrativo.⁸

Por su parte, el artículo 28, párrafos primero y décimo tercero⁹ de la Constitución Política establecen que:

⁷ Magistrado Héctor Silva Meza* Magistrado de la Cuarta Sala Regional Metropolitana, Los estímulos fiscales, p. 3

⁸ ROMERO, J.C.R.M., (1 octubre 2015), Estímulos Fiscales, Derecho Económico textos jurídicos universitarios, Ciudad de México y México, Oxford University Press, (160).

⁹ Al respecto, el Magistrado Héctor Silva Meza, en la página 4 de los “estímulos fiscales” señala: “También llama la atención que el artículo 28 constitucional marca las pautas esenciales de los subsidios, que son los siguientes: a) se pueden otorgar a actividades

“Artículo 28. En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes.¹⁰

..
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.”

Tal y como lo mencionamos, tanto la palabra estímulo fiscal como la palabra subsidio se utilizan indistintamente y en ocasiones hasta como sinónimos. De igual manera, no es objeto de este trabajo destacar las diferencias entre subsidios y estímulos fiscales, sino sólo señalar los elementos más significativos de lo que constituye un estímulo fiscal, para de ahí y a partir del elemento más significativo, soportar la tesis que planteamos en este trabajo.

Lo que hemos expuesto hasta ahora es completamente consistente con la realidad jurídica en el sentido de que los estímulos fiscales pueden incluirse en diversos instrumentos jurídicos. Esto, en virtud de que existen un sinnúmero de estímulos fiscales, conceptualizados en los términos que hemos expuesto en este apartado, que han sido concedidos mediante diversos instrumentos jurídicos, como lo serían las leyes federales y los decretos emitidos por el titular del Ejecutivo Federal en ejercicio de su facultad reglamentaria a que se refiere el artículo 89, fracción I de la Constitución Política.

Por lo que se refiere al fundamento constitucional de los estímulos fiscales, los diversos tipos de estímulos que podrían existir y a la facultad del Congreso de la Unión para concederlos, temas que se han abordado en líneas anteriores, nos permitimos transcribir la siguiente tesis jurisprudencial:

Época: Novena Época

Registro: 161085

Instancia: Primera Sala

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XXXIV, Septiembre de 2011

prioritarias, lo que exigirá un estudio para definir actividades prioritarias; b) deben ser generales; respecto de lo que se entiende, en principio, que el subsidio podrán disfrutarlo todos aquellos que encuadren en la definición del instrumento jurídico que lo otorgue; c) el subsidio no es permanente sino que está acotada su vigencia temporal; d) no debe ser una carga onerosa para las finanzas públicas; e) existirá un aparato estatal de vigilancia de la aplicación de subsidios; f) se exige un ejercicio de evaluación estatal, entendemos, por los subsidios otorgados.

¹⁰ El primer párrafo del artículo 28 de la Constitución Política se relaciona con los estímulos fiscales y el uso de la palabra exención, del cual se considera como un sinónimo, lo que denota una confusión en el uso de diversas palabras.

Materia(s): Constitucional

Tesis: 1a./J. 105/2011

Página: 374

ESTÍMULOS FISCALES. FACULTADES DEL CONGRESO DE LA UNIÓN PARA DETERMINARLOS CONFORME A LOS ARTÍCULOS 25, 26 Y 28 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el Congreso de la Unión en materia tributaria goza de un amplio margen de libertad que deriva de su posición constitucional y, en última instancia, de su específica legitimidad democrática, dentro de los límites establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, fundamentalmente los derivados de su artículo 31, fracción IV. Esa libertad de configuración para legislar en materia fiscal, reconocida por el texto constitucional, debe entenderse en el sentido de que da espacio para diversas políticas tributarias. **Ello es así porque no se encuentran previamente establecidas en el texto fundamental las distintas opciones de los modelos impositivos ni, por ende, de los estímulos fiscales.** Por el contrario, de la interpretación de los artículos 25, 26 y 28 constitucionales, se advierte que el Congreso de la Unión está facultado para organizar y conducir el desarrollo nacional y, por tanto, una de las tareas centrales en la regulación económica que ejerce debe encaminarse a diseñar los estímulos fiscales, los sujetos que los reciben, sus fines y efectos sobre la economía, determinando las áreas de interés general, estratégicas y/o prioritarias que requieren concretamente su intervención exclusiva en esos beneficios tributarios, a fin de atender el interés social o económico nacional; aspectos que corresponde ponderar exclusivamente a ese Poder, dado que la propia Constitución prevé a su favor la facultad para elegir los medios encaminados a la consecución de esos fines. Lo anterior no es obstáculo para verificar si el ejercicio de esa atribución se revela en concreto como expresión de un uso distorsionado de la discrecionalidad, resultando arbitraria y, por tanto, de desviación y exceso de poder en el ejercicio de sus facultades constitucionales.

Siguiendo con la tradición jurisprudencial al respecto, la tesis jurisprudencial transcrita no contiene una definición de los estímulos fiscales. Por ello, intentaré arribar a una noción general a partir de los distintos elementos señalados tanto en la doctrina como en las tesis jurisprudenciales y tesis aisladas que se comentarán en el apartado siguiente.

No obstante lo anterior, la tesis jurisprudencial transcrita si es consistente con ciertos puntos relevantes que sirven de sustento para nuestra tesis y que la

escasa doctrina existente ha planteado hasta el momento respecto de los estímulos fiscales.

En primer término, la tesis jurisprudencial transcrita confirmaría la afirmación de la doctrina de que el fundamento constitucional de los estímulos fiscales está contenido, fundamentalmente, en lo dispuesto por los artículos 25 y 28 de la Constitución Política, relativos a la facultad del Estado respecto de la promoción de la actividad económica, las exenciones, y al otorgamiento de subsidios respecto de áreas prioritarias. De igual manera, se estaría confirmando el uso indiscriminado de términos distintos que notoriamente se usan de forma descuidada o incluso como sinónimos, tales como los estímulos fiscales y los subsidios.

Por otro lado, la tesis jurisprudencial transcrita también confirma la opinión doctrinal de que los posibles “modelos” o formas que los estímulos fiscales pueden revestir son variados y no están expresamente previstos, por lo que existe cierta libertad al respecto, siempre que sigan los lineamientos establecidos por la propia Constitución Política.

Finalmente, es importante destacar que la tesis jurisprudencial transcrita señala de forma expresa que el Congreso de la Unión está facultado para legislar en materia de estímulos fiscales, atribución constitucional que necesariamente debe entenderse en un doble aspecto.

Por un lado, debe entenderse en el sentido de que el Congreso de la Unión está facultado para conceder u otorgar estímulos fiscales directamente a través de las leyes que expide en ejercicio de su facultad legislativa y de lo cual existen varios ejemplos¹¹.

Por otro lado, la facultad del Congreso de la Unión para legislar en materia de estímulos fiscales, también debe entenderse en el sentido de que tiene atribuciones para emitir leyes a través de las cuales autorice a otros órganos estatales para conceder u otorgar estímulos fiscales, los cuales serán válidos siempre y cuando sigan los lineamientos que dicho ordenamiento establezca y observen los principios constitucionales que les puedan resultar aplicables.¹²

La atribución del Congreso de la Unión para emitir ordenamientos generales o leyes facultando a otros órganos estatales para conceder estímulos fiscales, explica y sustenta la existencia y el contenido del artículo 39, fracción III del Código Fiscal de la Federación, el cual establece lo siguiente:

¹¹ Este es precisamente el caso del crédito al salario contenido en el artículo 115 de la LISR vigente a partir del ejercicio fiscal 2002, y respecto del cual, la SCJN resolvió que dicha disposición (y otras relacionadas de la LISR) no era una contribución a cargo de los patrones, sino que realmente se trataba de un estímulo fiscal a favor de los empleados, a cargo del Estado y cuya entrega a los beneficiarios se realizaba a través de los patrones.

¹² Agustín Durán Becerra-Paulina Flores Zavala en el libro *Estímulos Fiscales y su tratamiento para efectos del Impuesto Sobre la Renta*, señalan en la página 59 que: “Existen diversos tipos de estímulos fiscales concedidos por el legislador, mediante la LIF o por ejecutivo, por medio de la publicación de decretos; pero resulta innegable que, en todo momento, éstos tienen como fin incentivar ciertos sectores o actividades, o, en su caso, aminorar la carga fiscal o el perjuicio que hayan sufrido ciertos contribuyentes.

“Artículo 39. El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

...

III. Conceder subsidios o estímulos fiscales.

La disposición transcrita concretiza en el mundo real los preceptos constitucionales otorgando atribuciones al Congreso de la Unión para legislar en materia de estímulos fiscales, incluyendo la emisión de normas de carácter general autorizando a otro órgano estatal para concederlos. Esto es, el Congreso de la Unión en ejercicio de las facultades concedidas por los artículos 25 y 28 de la Constitución Política, incluyó en el Código Fiscal de la Federación la autorización dirigida al titular del Ejecutivo Federal, para conceder subsidios o estímulos fiscales mediante disposiciones de carácter general.¹³

En términos de lo anterior, el titular del Ejecutivo Federal está facultado para otorgar estímulos fiscales a los contribuyentes, mismos que pueden revestir la forma de un decreto o de un reglamento, ambos emitidos en ejercicio de su facultad reglamentaria prevista en el artículo 89, fracción I de la Constitución Política.

Evidentemente, la emisión y el contenido de los estímulos fiscales, tendrá que cumplir con los principios constitucionales que, dependiendo de varios factores, les resulten aplicables.

En efecto, dependiendo del órgano estatal que los concedió y el instrumento jurídico en que se encuentren contenidos y sus efectos, tendrán que cumplir con diversos principios constitucionales, como podrían ser los principios de justicia fiscal a que se refiere el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política, o incluso el principio de Igualdad Jurídica.

Para efectos de este trabajo, nos centraremos en los estímulos fiscales, otorgados por el titular del Ejecutivo Federal, en términos del artículo 39, fracción III del Código Fiscal de la Federación y en ejercicio de su facultad reglamentaria a que se refiere el artículo 89, fracción I de la Constitución Política.

La razón de esta limitante obedece a que es objeto de este trabajo, el análisis de la tesis jurisprudencial 1ª./J. 69/2017 (10ª) y la ejecutoria que le dio origen, donde lo que se analizó fue la constitucionalidad de un estímulo fiscal respecto del IVA y que fue concedido por el titular del Poder Ejecutivo, en los términos señalados en el párrafo anterior.

1.3 LOS ESTÍMULOS FISCALES EN LAS TESIS JURISPRUDENCIALES Y TESIS AISLADAS DE LOS TRIBUNALES FEDERALES.

¹³ Parecería que el artículo 39, fracción III del Código Fiscal de la Federación está utilizando la palabra estímulos fiscales y subsidios como equivalentes. Se reitera, no existe una definición legal de ambas palabras, pero en todo caso deben conceptualizarse de acuerdo a la noción de estímulos fiscales que proporcionamos líneas atrás.

La tesis que se plantea en este trabajo contenida en el apartado 2.3, se refiere únicamente a los estímulos fiscales concedidos mediante decreto por el titular del Poder Ejecutivo Federal, a contribuyentes directos del IVA, y consistentes en el otorgamiento de una cantidad equivalente al 100%¹⁴ del monto del IVA a pagar a cargo de dichos contribuyentes, para ser aplicada precisamente contra dicho IVA por pagar.

Sin embargo, en este apartado transcribiremos y comentaremos tesis jurisprudenciales y tesis aisladas que se refieren tanto a estímulos fiscales concedidos mediante ley por el Congreso de la Unión o mediante decretos, pero que de alguna u otra forma también resultan relevantes para efecto de la tesis que planteamos en este trabajo, así como para el análisis de la tesis jurisprudencial y su ejecutoria a que nos referimos en el Capítulo 3.

Entrando en materia, se reitera, no existe ningún ordenamiento legal que contenga una definición de los estímulos fiscales. De igual manera, se reitera que las definiciones doctrinales de estímulos fiscales, además de escasas, también presentan importantes limitaciones en cuanto a la identificación de sus elementos esenciales.

En este mismo sentido, se destaca que los criterios contenidos en las tesis jurisprudenciales y en las tesis aisladas de los tribunales federales también adolecen de los mismos defectos que la doctrina. Además, dichos criterios parten de la base de una noción de estímulo fiscal dada por la doctrina, sin ocuparse ellos mismos de identificar la naturaleza jurídica de los estímulos fiscales o por lo menos, proporcionar una noción general de los mismos. Sólo se limitan a señalar que se está en presencia de un estímulo fiscal basando sus conclusiones en los efectos que estos producen.

En aras de mantener la brevedad de este trabajo, nos ceñiremos a transcribir y comentar algunas de las tesis jurisprudenciales y tesis aisladas emitidas por diversos tribunales y que, en nuestro concepto, son las que de forma más clara señalan los elementos más importantes de los estímulos fiscales, algunos de los cuales sirven para sustentar o soportar la tesis que este trabajo plantea y las conclusiones a las que arriba.

La primera tesis que comentaremos es la tesis aislada III-PSS-45, emitida por el Pleno de la Sala Superior del entonces Tribunal Fiscal de la Federación y que es del tenor siguiente:

“ESTÍMULOS FISCALES. Son beneficios de carácter económico concedidos por la Ley Fiscal al sujeto pasivo de un impuesto con el objeto de obtener ciertos fines de interés social, requiriéndose para que se den, los siguientes elementos: a) la existencia de un tributo o contribución a cargo del beneficiario del estímulo, el cual se necesita, ya que el estímulo fiscal sólo se origina y concreta en torno a las cargas tributarias que pesan sobre el

¹⁴ O cualquier otro porcentaje que se estime apropiado.

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 exigirlo” (III) Juicio de Competencia Atrayente No, 65/89.- Resuelto en sesión de 20 de septiembre de 1990, por unanimidad de 7 votos, en cuanto a la tesis.

Magistrado Ponente: Armando Díaz Olivares.- Secretaria: Lic. Ma.

De los

Ángeles Garrido Bello.¹⁵

Como puede apreciarse de la tesis transcrita, ésta fue emitida por el tribunal en el año de 1990, y me parece muy relevante por dos razones fundamentales: i) contiene una primera “definición” de los estímulos fiscales y ii) constituye la base o punto de partida sobre la cual gran parte de la doctrina ha elaborado su noción de estímulos fiscales, noción que también ha sido tomada por los tribunales federales para resolver las cuestiones de legalidad o constitucionalidad, que se les plantean relacionadas con los estímulos fiscales.

Por lo que se refiere al primer punto de relevancia, se precisa que la tesis transcrita adopta la postura de la doctrina hasta ese momento, en el sentido de intentar definir a los estímulos fiscales como beneficios económicos concedidos por la ley al sujeto pasivo de un impuesto, para obtener ciertos fines de interés social. Por tanto, es dable concluir que uno de los elementos más relevantes de los estímulos fiscales es que siempre deberán traducirse en un beneficio económico a favor del sujeto pasivo de una contribución o tributo.

Adicionalmente, la tesis aislada en comentario vincula de forma indisoluble la existencia de un estímulo fiscal a la existencia de una contribución o tributo a cargo del beneficiario de dicho estímulo. Es importante destacar que la tesis habla de un tributo a cargo del contribuyente, lo que parece confirmar la apreciación doctrinal de que los estímulos fiscales sólo pueden existir o aplicar, una vez que existe un impuesto a cargo del beneficiario. Esta postura es consistente con la doctrina y no nos sorprendería que se encuentren influenciadas recíprocamente.

En este sentido y tal y como lo hemos mencionado con anterioridad, para que exista un impuesto a cargo del contribuyente de un impuesto y que sea al mismo tiempo beneficiario de un estímulo fiscal, se requiere que el hecho imponible haya tenido verificativo y que, además, se haya seguido el mecanismo legal para determinar el impuesto a cargo del propio contribuyente. Una vez que estos dos elementos existen, será factible aplicar el estímulo fiscal correspondiente.

A mayor abundamiento, esta tesis aislada también esboza el hecho de que el estímulo fiscal debe responder o ser concedido, en función de una situación especial del contribuyente-beneficiario, establecida en una norma de carácter general, circunstancia que es consistente por lo dispuesto por el artículo 39, fracción III del Código Fiscal de la Federación

¹⁵ CFR, Tercera Época, Instancia: Pleno, R.T.F.F..K Año. III No. 33, Septiembre de 1990. Clave III-PSS-45, P. 14.

Por lo que se refiere al segundo punto de relevancia derivado de la tesis transcrita, reiteramos que constituye el punto de partida y fundamento de los trabajos doctrinales y de diversas tesis jurisprudenciales y aisladas posteriores a 1990 y que involucran a los estímulos fiscales. Sin embargo, se reitera que dicha tesis está claramente basada en la definición de estímulos fiscales del Diccionario Jurídico Mexicano a que hicimos referencia en el apartado 1.1. Anterior.¹⁶

En efecto, de la revisión de las tesis jurisprudenciales y aisladas posteriores al año de 1990 y que existen sobre este tema, es posible concluir que se encuentran sumamente influenciadas por el contenido y los elementos de los estímulos descritos en la tesis en cuestión.

Sin embargo, se reitera, la tesis aislada en comento no contiene propiamente una definición de los estímulos fiscales, sino que únicamente pretende conceptualizarlos en función de los efectos que producen, es decir, por la generación de un beneficio de carácter económico a favor de un contribuyente y respecto del impuesto o contribución que tiene a su cargo.

En términos de lo antes expuesto y a manera de síntesis, podemos concluir que de acuerdo con la tesis transcrita, los estímulos fiscales son beneficios económicos otorgados en función o con relación a un tributo o contribución a cargo del beneficiario del estímulo lo que, evidentemente, no es una definición sino sólo la descripción de los efectos del estímulo consistente en la generación de un beneficio económico a favor del sujeto pasivo de una contribución.

Por otro lado, también resulta destacable la tesis aislada emitida por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en el año de 1996 y en la cual se aborda un tema total en materia de estímulos fiscales. Dicha tesis es del tenor siguiente:

“CRÉDITO Y ESTÍMULO FISCAL. DIFERENCIAS. *Los créditos fiscales son materia distinta a los estímulos fiscales, toda vez que los primeros están previstos en el Código Fiscal de la Federación y son una obligación que las autoridades imponen al particular por alguna contribución, con sus correspondientes recargos y actualizaciones, en caso de incumplimiento; en cambio, los segundos son creados por el decreto que establece dichos estímulos para fomentar el empleo, la inversión en actividades industriales prioritarias y el desarrollo regional, y tiene como finalidad dar al particular un beneficio o premio para que los pueda aplicar contra impuestos federales y, dado el caso, si se dan fuera del término que se había establecido, la autoridad no tiene la obligación de pagar algún interés o actualización por no haberse ejercido tal derecho, por tanto, no puede equipararse un crédito a un estímulo fiscal porque aun*

¹⁶ No pasa desapercibido para nosotros que esta tesis presenta muchas similitudes con la definición de estímulo fiscal mencionada líneas atrás, contenida en el Diccionario Jurídico Mexico desde el año de 1982 por lo menos.

cuando al final se encaminen a cubrir una contribución, su naturaleza es distinta.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Queja 784/96. Herramientas Truper, S.A. 23 de octubre de 1996.

Unanimidad de votos. Ponente: David Delgadillo Guerrero.

Secretario: Ramón E. García Rodríguez.

Se destaca que el pronunciamiento de la tesis transcrita se limita al tema de los estímulos fiscales creados mediante decreto emitido por el titular del Ejecutivo Federal, y parecería sugerir que los estímulos fiscales sólo pueden crearse a través de dicho instrumento jurídico administrativo. Sin embargo, tal y como lo señalamos en el apartado 1.2 anterior, y lo confirmaremos con diversas tesis jurisprudenciales, los estímulos fiscales también pueden ser concedidos directamente por el Congreso de la Unión mediante las leyes federales que éste emita.

De la tesis aislada transcrita, se destaca como segundo punto de interés que tampoco contiene una definición de estímulo fiscal, sino que únicamente contiene una descripción fáctica de algunos de sus supuestos elementos, descripción que tiene por finalidad exclusiva distinguir dicha figura de los llamados créditos fiscales, según estos últimos se definen en el Código Fiscal de la Federación.¹⁷

En mi opinión, existe la posibilidad de que el tribunal colegiado haya abordado el análisis de las diferencias entre un crédito fiscal y un estímulo fiscal, con la finalidad de distinguir entre un crédito fiscal, entendido como una obligación tributaria a cargo del contribuyente y a favor del Estado en términos del Código Fiscal de la Federación, y los estímulos fiscales cuyo otorgamiento consiste en la posibilidad de que el contribuyente y beneficiario aplique o acredite una determinada cantidad en contra del impuesto a su cargo.

Bajo ese supuesto y en términos de la tesis aislada transcrita, la diferencia entre ambos es clara. Por un lado, el crédito fiscal en términos del Código Fiscal de la Federación, existiría una vez que el hecho imponible se verificó generándose una obligación de pago a cargo del contribuyente, mientras que el estímulo fiscal tendría aplicación precisamente contra dicha obligación de pago, liberando al destinatario del estímulo del pago mismo.

Precisamente para evitar una posible confusión, es que un gran número de estímulos concedidos recientemente por el titular del Ejecutivo Federal ya consisten en el otorgamiento de una cantidad equivalente a un porcentaje (normalmente del 100%) del impuesto a cargo del contribuyente, para ser

¹⁷ De acuerdo con el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación, son créditos fiscales: "... los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena."

aplicado precisamente contra el monto del impuesto a cargo y ya sin utilizar la palabra acreditamiento. Así, con la finalidad de evitar confusiones, sería conveniente que en los estímulos fiscales de esta naturaleza no se utilice la palabra crédito fiscal como sinónimo de una cantidad para ser acreditable contra el impuesto a cargo del contribuyente.

De igual manera, la tesis transcrita esboza otra idea que resulta fundamental para intentar obtener una noción general de los estímulos fiscales. Esto es, que los estímulos no son obligatorios, por lo que, los destinatarios del mismo pueden libremente optar por aplicarlos o no, sin ningún tipo de sanción o consecuencia. Esta circunstancia es diametralmente distinta de los créditos fiscales, mismos que constituyen un derecho a favor del fisco y a cargo del contribuyente.

Igualmente importante es el hecho de que la tesis en comento reafirma la idea de que los estímulos fiscales constituyen un beneficio o incluso un premio a favor de los sujetos pasivos del tributo, para que lo puedan aplicar en contra de los impuestos a su cargo. Nótese que se habla de aplicar los estímulos fiscales en contra del impuesto a cargo del contribuyente, lo que denota que hace referencia a estímulos para aplicar contra el monto de los impuestos a cargo de los contribuyentes una vez que el impuesto a cargo ya fue determinado.

El hecho de que los estímulos constituyen un beneficio o premio implica, necesariamente, que los destinatarios o beneficiarios de los mismos obtienen un beneficio económico mediante su aplicación, beneficio que lógicamente se obtiene cuando al contribuyente se le reduce su carga fiscal. Precisamente, un tema toral del presente trabajo es el hecho de que los estímulos fiscales, para ser tales, requieren traducirse en un beneficio económico para sus destinatarios.

Dicho beneficio económico es alcanzable, es tangible y observable, en aquellos casos en que mediante un estímulo fiscal, se le otorga a los contribuyentes de un determinado tributo, la posibilidad de aplicar contra el impuesto a su cargo, una cantidad equivalente al monto de dicho impuesto. Se reitera, este mecanismo no es el único idóneo para otorgar un estímulo fiscal, pero indudablemente constituye una forma común y manejable jurídicamente para otorgarlos.

Finalmente, resulta interesante destacar el siguiente enunciado de la tesis transcrita y que, a mi parecer, es indicativo de una falta de claridad respecto de los conceptos analizados:

“...por tanto, no puede equipararse un crédito a un estímulo fiscal porque aun cuando al final se encaminen a cubrir una contribución, su naturaleza es distinta”.

Del enunciado transcrito, parecería que el tribunal le está otorgando a los créditos fiscales la misma finalidad que la perseguida por los estímulos fiscales, lo que si bien en principio parecería ser cierto, no es tan preciso.

En efecto, los créditos fiscales se extinguen mediante el pago, lo que implicaría que el contribuyente estaría asumiendo la carga tributaria-económica implícita

en el pago. En el caso de los estímulos fiscales, efectivamente tienden a extinguir la deuda fiscal, sin embargo, la carga tributaria-económica del estímulo corre a cargo del Estado y no del contribuyente.

En suma, la tesis que comentamos es consistente con lo expuesto por la escasa doctrina que existe al respecto y además proporciona claridad sobre diversos aspectos legales a destacar para sustentar la tesis que se plantea en el presente trabajo.

En esta misma línea, resulta fundamental abordar una tesis jurisprudencial emitida por la Segunda Sala de la SCJN, que considero de suma trascendencia para efectos este trabajo ya que contiene diversos criterios en materia de estímulos fiscales, que nos ayudarán a tener una noción más amplia respecto de ellos. La tesis jurisprudencial es la siguiente:

Novena Época	Núm.	de
Registro: 173063		
Instancia: Segunda Sala		
Fuente: Semanario Judicial de la Federación		
Tomo XXV, marzo de 2007	Materia(s):	Constitucional,
Administrativa		
Tesis: 2ª./J. 16/2007		
Página: 275		

“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. El crédito al salario no puede ser catalogado como una contribución de las consignadas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que no constituye un impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o un derecho, previstos en el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, ni tampoco como una prestación obligatoria a favor del Estado que pueda ser exigida coactivamente y esté destinada a contribuir a los gastos públicos de la Federación, sino que 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. Es decir, el crédito al salario se traduce en un impuesto negativo o un no pago del impuesto sobre la renta que pudieran tener a su cargo los trabajadores asalariados a los que está dirigido, el cual 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. En consecuencia, la pretensión de que se violentan las garantías de

equidad y proporcionalidad previstas en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, es inadmisibles.”

Semanario Judicial de la Federación – Tesis 173063 P1/2

La importancia de esta tesis jurisprudencial respecto de la tesis que planteo en este trabajo, radica en que aborda y clarifica diversos elementos de los estímulos fiscales, mismos que sirven para sustentar tanto nuestro planteamiento como las conclusiones a las que arribamos.

El primer punto relevante a destacar es que versa sobre la constitucionalidad del crédito al salario, una figura introducida en la LISR vigente para 2002. Y es relevante en virtud de que la Segunda Sala de la SCJN lo consideró como un estímulo fiscal no obstante estar contenido en una ley, confirmando el hecho de que el Congreso de la Unión está facultado para otorgarlos mediante la emisión de actos formales y materialmente legislativos.¹⁸

Como segundo punto relevante, se destaca que la tesis jurisprudencial en comento sigue la tradición interpretativa de los tribunales y no define a los estímulos fiscales ni mucho menos aborda sobre el tema de su naturaleza jurídica. La tesis jurisprudencial transcrita únicamente se limita a señalar lo que ya hemos mencionado; que los estímulos fiscales no constituyen una contribución de las consignadas en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, Política pretendiendo eliminar desde ahí, cualquier posibilidad de que les resulten aplicables los principios de justicia fiscal.

Sin embargo, la afirmación anterior no es absoluta. En efecto, tal y como lo mencionamos en otro apartado de este trabajo, en ciertos casos, los estímulos fiscales pueden tener incidencia en los elementos esenciales o estructurales de los tributos y en cuyo caso, los principios de justicia fiscal sí podrían resultar aplicables. Se reitera, dada la flexibilidad que existe en materia de estímulos fiscales, sus efectos e implicaciones así como su constitucionalidad tienen que analizarse caso por caso.

Un tercer elemento a destacar consiste en que la tesis jurisprudencial en comento, establece como elemento característico de los estímulos fiscales, ya sean los concedidos por el Congreso de la Unión mediante leyes o los concedidos por el titular del Ejecutivo Federal, mediante disposiciones generales, que se traduzcan en un beneficio económico para los destinatarios del mismo. Este es el único elemento constante que está presente en todas las tesis jurisprudenciales y aisladas, con independencia de quién y mediante que instrumento fueron otorgados.

Si una figura jurídica no se traduce en un beneficio económico para los destinatarios y a la vez contribuyentes de un tributo, no puede hablarse propiamente de un estímulo fiscal con independencia del nombre con que se le designe. En este sentido, es dable concluir que la existencia de un estímulo

¹⁸ Como lo hemos mencionado, la facultad del Congreso de la Unión para legislar sobre estímulos fiscales contenida en el artículo 25 de la Constitución Política, también incluye la posibilidad de que éste los otorgue directamente mediante la emisión de leyes.

fiscal no depende del nombre con que a éste se le designe sino de que efectivamente produzca los efectos que le son característicos. Por tanto, es factible que existan figuras jurídicas nombradas como estímulos fiscales pero que en realidad no lo sean.

En suma, dado que no existe una definición legal o jurisprudencial de los estímulos fiscales, para concluir si una determinada figura legal llamada “estímulo fiscal” realmente es uno de ellos, será necesario verificar que presente sus elementos característicos entre los que se encuentra, el que se traduzca en un beneficio económico a favor de los beneficiarios.

En mi opinión, el mérito que la Segunda Sala de la SCJN tiene en la ejecutoria que dio origen a la tesis jurisprudencial que se comenta, fue el de haber observado, analizado y desentrañado adecuadamente el funcionamiento y los elementos del crédito al salario en términos de la LISR, mismo que había sido impugnado por los contribuyentes en función de supuestamente tratarse de una contribución a su cargo.

En efecto, en el caso concreto, la Segunda Sala de la SCJN consideró que el crédito al salario no es una contribución sino que “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” y de donde el beneficio económico resulta evidente.

Esto es, de conformidad con la mecánica de cálculo del crédito al salario en la LISR para 2002, si aquél resultaba mayor que el ISR a cargo de la persona física contribuyente bajo el régimen de salarios, ésta tenía derecho a recibir del patrón una cantidad en efectivo.¹⁹

De igual forma y dependiendo de dicha mecánica de cálculo, el crédito al salario podía significar para el contribuyente persona física, no recibir cantidades en efectivo pero si obtener la reducción del ISR a su cargo o incluso no pagarlo, lo que evidentemente implica un beneficio de carácter económico a favor del destinatario del estímulo fiscal

El beneficio económico, inherente o esencial a los estímulos fiscales, fue reflejado de forma adecuada en la tesis jurisprudencial que se comenta al señalar que “el crédito al salario se traduce en un impuesto negativo o un no pago del impuesto sobre la renta” a favor de los sujetos pasivos del ISR bajo el régimen de ingresos por salarios. Este es el beneficio económico a favor del contribuyente y que constituye elemento inherente a los estímulos fiscales.

Lo anterior significa, sin lugar a dudas, que la Segunda Sala de la SCJN está confirmando, que el elemento esencial de un estímulo fiscal consiste en que se

¹⁹ En la página 9 de la ejecutoria, visible en <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=18175&Clase=DetalleTesisEjecutorias&IdTe=173063#> la Segunda Sala estableció que: “...el precepto reclamado y la tabla respectiva se limitan a regular el beneficio fiscal denominado “crédito al salario”, precisando como el retenedor (patrón) contra el impuesto sobre la renta mensual que resulte a cargo del trabajador, deberá acreditar las cantidades que se establecen en la tabla ahí prevista, a fin de aquéllos por virtud de dicho acreditamiento y, por ende, la disminución del gravamen que les hubiere correspondido pagar, reciban mayores ingresos a fin de elevar su poder adquisitivo.”

traduzca en un beneficio económico o premio a favor del sujeto pasivo del tributo. En este caso concreto, el beneficiario del estímulo es el trabajador asalariado de menores ingresos, quien está en posibilidad de recibir un beneficio económico consistente en la entrega por parte del patrón de una cantidad en efectivo o bien, la disminución o impago del ISR a su cargo con motivo del trabajo subordinado que desempeña.²⁰ De ahí que, se reitera, se trate de un “impuesto negativo” o un no pago del tributo.

Finalmente, la tesis jurisprudencial transcrita, aborda otro tema o elemento que podría considerarse como definitorio para catalogar a una figura, que se traduce en un beneficio económico para los contribuyentes destinatarios, como un verdadero estímulo fiscal. Ese elemento tiene que ver con el sujeto que asume el consecuente costo económico resultante de la concesión de un estímulo fiscal.

En efecto, dicha tesis establece en esencia que para que un estímulo fiscal exista, se requiere además que el costo económico de su otorgamiento o concesión corra a cargo del Estado, en el entendido de que éste puede asumirlo mediante la entrega de una cantidad de dinero o bien, en la reducción del monto de los impuestos a recaudar.²¹ Precisamente, estos son los supuestos que se presentaron bajo la mecánica del crédito al salario.

De conformidad con la tesis jurisprudencial transcrita, también resulta indiscutible que, independientemente de la forma que los estímulos fiscales revistan, es decir, que sean concedidos mediante una ley o decreto, y que consistan en una deducción, reducciones de impuesto, reducciones de impuesto, etc., en todo caso debe existir un beneficio económico a favor de los contribuyentes y la asunción de los costos de su otorgamiento corre o debe correr por parte del Estado.

Otra tesis jurisprudencial que me parece extraordinariamente relevante para efectos de este trabajo, es la emitida por tribunales colegiados y tiene que ver, entre otros, con dos puntos fundamentales; por un lado, la clara diferencia que existe entre una exención tributaria y un estímulo fiscal, figuras que suelen confundirse con mucha frecuencia, y por otro lado, el hecho de que la constitucionalidad de los estímulos fiscales no puede analizarse a la luz de los principios de justicia fiscal.

Si bien el tribunal terminó apartándose²² del criterio principal contenido en la tesis jurisprudencial, para terminar aceptando la posibilidad de que los

²⁰ En la misma página 9 de la ejecutoria se establece: “...Cómo se advierte, la propia autoridad legislativa reconoce en la figura del crédito al salario el carácter de subsidio federal a la actividad económica de los trabajadores de menores ingresos, de lo que se sigue que dicho beneficio fiscal corre a cargo del Estado y no directamente del patrón, pues si bien éste tiene la obligación de calcular el impuesto, retenerlo y enterarlo al fisco, únicamente actúa como un intermediario entre el Estado y el Trabajador, en virtud de que es el fisco federal quien otorgue el mencionado beneficio y es él quien a través de dicho crédito incrementa el ingreso disponible del trabajador.

²¹ Se aclara que en el caso del crédito al salario, si bien existían casos en que el patrón entregaba cantidades de dinero a sus trabajadores, dicha entrega se considera legalmente como realizada a cuenta del Estado.

²² El Tribunal Colegiado se apartó del criterio sostenido en esta tesis, según se desprende de la que con el número V.2o.P.A.15 A, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación

principios de justicia fiscal si le aplican a ciertos estímulos fiscales, esto no afectaría lo resuelto en ella respecto de que los estímulos fiscales no pueden tener el efecto de liberar a sus destinatarios del cumplimiento de sus obligaciones bajo un determinado ordenamiento de carácter tributario.

La Jurisprudencia en cuestión es la siguiente:

Época: Novena Época

Registro: 179585

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XXI, Enero de 2005

Materia(s): Administrativa

Tesis: V.4o. J/1

Página: 1566

ESTÍMULO FISCAL. EL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 7o., FRACCIÓN IV, DE LA LEY DE INGRESOS Y PRESUPUESTO DE INGRESOS DEL ESTADO DE SONORA, VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DOS MIL CUATRO, NO PUEDE SER CATALOGADO COMO UNA EXENCIÓN TRIBUTARIA Y, POR ENDE, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONTENIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. *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. Así, dado que el estímulo fiscal es un beneficio erogado por el Estado en sustitución de la obligación tributaria del contribuyente que realiza actividades de índole parafiscal con el objeto de incrementar sus ingresos disponibles, y cuyo*

y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVIII, octubre de 2008, página 2362, de rubro: **"ESTÍMULOS FISCALES. CUANDO INCIDAN EN LA OBLIGACIÓN SUSTANTIVA RELATIVA AL PAGO DE LA CONTRIBUCIÓN, LES SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD CONTENIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL."**

fin es que se encuentren solventes para continuar desahogando dichas cargas públicas, entonces, no le son aplicables los principios constitucionales que regulan las contribuciones inmersos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En cambio, la exención fiscal es un privilegio creado por razones de equidad, conveniencia política o económica, que libera al obligado de pagar una contribución, total o parcialmente, por disposición expresa de la ley, de modo tal que funge como una eliminación de la tributación, sin contraprestación alguna, razón por la cual, al impactar a todos los contribuyentes, ésta debe respetar los principios a que alude el dispositivo 31 anteriormente invocado. Sus elementos son: a) debe estar establecida en una disposición materialmente legislativa; b) es un privilegio que se otorga a favor del sujeto pasivo de la obligación tributaria, sin contraprestación alguna; c) su aplicación es futura; d) es temporal; y, e) es personal. El beneficio fiscal previsto en el artículo 7o., fracción IV, de la Ley de Ingresos y Presupuesto de Ingresos del Estado de Sonora, vigente para el ejercicio fiscal de dos mil cuatro, como expresamente se establece en el propio precepto, es un estímulo fiscal que corre a cargo del Estado, con el propósito de incrementar los ingresos disponibles de las sociedades de responsabilidad limitada de interés público y capital variable y de los organismos auxiliares de cooperación que realicen actividades de interés público, en beneficio colectivo, atento a la obligación que tienen de cumplir con las prestaciones parafiscales que han adquirido con el Estado, razón por la cual no puede ser considerado como una exención fiscal, sino que participa de la categoría de un subsidio y, por ende, no le son aplicables los principios tributarios a que alude el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Como lo comentamos, de la tesis jurisprudencial transcrita destacamos tres puntos que resultan de una relevancia extraordinaria para la tesis que plantharemos y las conclusiones a que arribamos. A continuación me refiero a cada uno de dichos puntos:

El primer punto a destacar se relaciona con el hecho de que se confirma, por enésima ocasión, nuestra afirmación en el sentido de que el elemento constante y principal para concluir si se está en presencia de un estímulo fiscal o no, es que éste se traduzca en un beneficio económico (en esta caso llamado subsidio) a favor del contribuyente y beneficiario del mismo.

Se aclara, dicho elemento no es el único definitorio y atribuible a los estímulos fiscales, pero sí el elemento que los tribunales federales han utilizado de forma unánime, como punto de partida para iniciar su análisis de legalidad o constitucionalidad respectivo.

En segundo lugar, es importante señalar que en la tesis jurisprudencial que se transcribe, se contiene una aclaración que nos parece relevante y determinante en el sentido que un estímulo fiscal, a diferencia de las exenciones fiscales, “**no representa un desvanecimiento de la obligación tributaria, sino que ésta es asumida por el Estado**”. Se precisa que la tesis jurisprudencial habla de que no se desvanece la obligación tributaria, entendida como la obligación de pago, y si esta obligación de pago no se desvanece en los estímulos fiscales, mucho menos se desvanecen las demás obligaciones tributarias relacionadas con la mecánica de determinación y cálculo de los tributos.

Lo anterior significa, con lo que coincidimos plenamente, que los estímulos fiscales son figuras totalmente distintas de las exenciones fiscales²³ y que se traducen en que los beneficiarios no sólo continúan obligados a cumplir con las leyes tributarias sino que, incluso, la obligación tributaria o de pago derivada de continuar aplicando la mecánica legal del tributo subsiste, pero finalmente es asumida por el Estado.

Esto es, el hecho imponible si tiene verificativo, generándose una obligación de pago del tributo, sin embargo, los beneficiarios de cierto tipo de estímulos fiscales son finalmente relevados de realizar la erogación económica que el pago del impuesto representa, en virtud del beneficio o subsidio otorgado y cuya finalidad es precisamente disminuir su carga fiscal. Esta es posiblemente una de las afirmaciones de mayor relevancia para efectos de sustentar la tesis planteada y las conclusiones a que arribamos.

En términos de lo anterior, si el efecto de cierto tipo de estímulos fiscales es relevar al contribuyente del pago de la obligación tributaria, este es precisamente el beneficio económico que constituye el elemento primario y quizá más relevante para concluir que una institución jurídica constituye un estímulo fiscal.

Esta afirmación es de vital importancia, relevancia y aplicación en los supuestos de que los estímulos fiscales no incidan en los elementos estructurales de los impuestos, como lo sería el caso de los estímulos fiscales concedidos por el titular del Poder Ejecutivo y consistentes en el otorgamiento de una cantidad equivalente a un porcentaje del monto del Impuesto a pagar a cargo del destinatario.

En el supuesto anterior, el beneficiario del estímulo fiscal y contribuyente del tributo, sólo sería relevado del pago del tributo y por consiguiente, de la carga tributaria la cual es asumida por el Estado. Sin embargo, el contribuyente no quedaría relevado del cumplimiento de todas las obligaciones tributarias derivadas de la ley fiscal respectiva, incluida cualquier obligación tributaria asociada como lo sería la determinación y cálculo del impuesto

²³ El Magistrado de la Cuarta Sala Regional Metropolitana, Héctor Silva Meza, en su artículo “*Los Estímulos Fiscales*”, menciona que: es conocido que existe interpretación jurisdiccional que señala que 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. Consecuentemente, el estímulo fiscal no puede ser identificado con una exención tributaria puesto que son figuras jurídicas diferentes. “El texto completo consúltese en <http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/lostimulosfiscales.pdf>”

correspondiente, así como la obligación de presentar información y declaraciones.

Bajo los criterios anteriores, es posible concluir que, una vez que el contribuyente y beneficiario del estímulo fiscal continúe sujeto a sus obligaciones fiscales y determine el impuesto o contribución a su cargo, entonces podrá aplicar en contra de éste último cualquier estímulo fiscal del que sea beneficiario y que expresamente prevea dicha posibilidad.

No obstante lo anterior, es preciso reiterar que la existencia de dicho estímulo fiscal no desvanecería o eliminaría la obligación tributaria a cargo del contribuyente y beneficiario del estímulo, sino que únicamente estaría siendo relevado de su pago, lo constituiría el elemento primario o fundamental de los estímulos fiscales.

Finalmente, el tercer punto a destacar de la tesis jurisprudencial que se transcribe, consiste en que estaría confirmando el hecho de que los estímulos fiscales constituyen una liberación del pago del tributo a cargo del contribuyente, pero donde el costo de tal liberación es asumido por el Estado. Se reitera, el Estado puede asumir dicho costo ya sea mediante la entrega de recursos o bien, lo más común, dejando de percibir ingresos públicos.

Esto es, en todos los casos en que se esté en presencia de un estímulo fiscal, se estará en presencia de un beneficio económico a favor del destinatario del mismo, con un impacto económico en sentido contrario que corre a cargo del propio Estado que lo concede.

Existe otra tesis jurisprudencial que me parece tiene que ser comentada, ya que también contiene diversos criterios respecto de los elementos que hemos mencionado, además de que introduce uno nuevo en el sentido de que los estímulos fiscales, dependiendo la forma que revistan, pueden o no incidir en los elementos estructurales de las contribuciones, en cuyo caso, si resultan aplicables los principios constitucionales de justicia fiscal.

Dicha tesis jurisprudencial es la emitida por la Segunda Sala de la SCJN, bajo los siguientes términos:

Época: Novena Época

Registro: 165028

Instancia: Segunda Sala

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XXXI, Marzo de 2010

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Tesis: 2a./J. 26/2010

Página: 1032

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.*

La tesis jurisprudencial transcrita también contiene diversos criterios que resultan relevantes para efectos de este trabajo y que iremos comentando conforme aparecen en ella.

En primer término, dicha tesis confirma nuestra afirmación de que el elemento constante y fundamental de los estímulos fiscales, es el de que se traduzcan en un “beneficio” para los sujetos pasivos de las contribuciones a los cuales se encuentran dirigidos. Tal y como ya lo hemos manifestado en varias ocasiones, dicho beneficio debe ser de tipo económico, específicamente, en el sentido de disminuir la carga fiscal de sus destinatarios.

Se reitera, si una determinada figura jurídica no se traduce en un beneficio económico para los destinatarios de la norma, no se trata de un estímulo fiscal con independencia del nombre que se le haya otorgado en el instrumento jurídico que la contiene.

En esta línea, la tesis jurisprudencial también aborda otra cuestión esencial en materia de estímulos fiscales, relativa a que su concesión se encuentra sujeta a control constitucional, con la finalidad de verificar que dicha concesión sea objetiva y no arbitraria ni caprichosa. Esto es, que los estímulos fiscales, entendidos como la concesión de un beneficio económico sin reparar en el mecanismo específico de otorgamiento, también deben respetar ciertos principios constitucionales.

Por otro lado, la tesis jurisprudencial transcrita también aborda el tema de que los estímulos fiscales pueden incidir o no en los elementos esenciales de las contribuciones, lo cual dependerá del mecanismo específico de otorgamiento y de implementación. No hay una fórmula general para determinar cuándo un estímulo fiscal incide o no en los elementos esenciales del tributo, lo que deberá determinarse caso por caso.

No obstante lo anterior, en todos los casos en que el estímulo fiscal incida en los elementos esenciales del tributo, deberá observar los principios de justicia

fiscal aplicables a las contribuciones, incluido el principio de Equidad tributaria. Si el estímulo fiscal no incide en ellos, luego entonces su constitucionalidad tendrá que revisarse a la luz del principio de igualdad jurídica.

La tesis jurisprudencial en comento va más allá, y también reconoce el hecho de que los estímulos fiscales pueden revestir diversas formas y pueden estar incluidos en diversos instrumentos jurídicos. El caso concreto sobre el cual la tesis transcrita se está pronunciando, es el de un estímulo fiscal concedido mediante ley y consistente en una deducción adicional, que podría incidir en los elementos esenciales del ISR y en cuyo caso tendría que cumplir con los principios de justicia fiscal antes mencionados.

Efectivamente, es preciso reiterar lo que se señaló en el apartado 1.1. de este trabajo en el sentido de que los estímulos fiscales, entendidos como beneficios económicos otorgados a ciertos contribuyentes, pueden revestir muy diversas formas y dependiendo su forma específica y efectos, habrá que determinar los principios constitucionales específicos que deben cumplir.

Sobre el particular, también destacamos, reiteramos e insistimos en el hecho de que, de conformidad con las tesis jurisprudenciales antes apuntadas, dependiendo de los elementos específicos de los estímulos fiscales y de su instrumento de concesión, aquéllos tendrán que cumplir con el principio de Igualdad jurídica o, alternativamente, con el principio de equidad tributaria incluido dentro de los principios de justicia fiscal, contenidos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política.

Según lo analizaremos en el Capítulo 3, la constitucionalidad de los estímulos fiscales y cualquier tratamiento tributario diferenciado que éstos ocasionen, deberán analizarse ya sea bajo la óptica del principio de Igualdad jurídica, cuando no incidan en los elementos esenciales de los impuestos o bien, a la luz del principio de Equidad tributaria cuando si lo hagan.

En suma, las tesis jurisprudencias y las tesis aisladas que transcribimos y comentamos, contienen o reflejan muchos de los elementos que, a juicio de los tribunales, distinguen e identifican a los estímulos fiscales y que sustentan la tesis que planteamos y las conclusiones a las que arribamos en este trabajo. Muchos de estos elementos serán retomados en otros apartados de este trabajo y específicamente al momento de comentar la tesis jurisprudencial y su ejecutoria, que son objeto de análisis.

1.4. EL BENEFICIO ECONÓMICO COMO EL ELEMENTO TORAL DE LOS ESTÍMULOS FISCALES.

Como lo hemos mencionado en múltiples ocasiones, no existe en la Constitución Política, ni en las leyes federales ni en la doctrina, una definición o concepto unívoco de los estímulos fiscales.

Precisamente, el objetivo que este Capítulo 1 persigue es el de extraer los elementos más relevantes de los estímulos fiscales, señalados tanto por la doctrina como por las tesis jurisprudenciales y aisladas que existen sobre la

materia, para de ahí, obtener una noción general o aproximación que sirva como base para la tesis que se plantea en este trabajo.

Cada una de ellas nos ha aportado diversos elementos que atribuyen de forma teórica a los estímulos fiscales. Estos elementos son más o menos consistentes, pero existe uno que es compartido y/o señalado de manera unánime tanto por la doctrina como por la jurisprudencia, como el elemento base o punto de partida para determinar si una determinada institución legal constituye o no un estímulo fiscal.

Ese elemento base es el reconocimiento de que los estímulos fiscales concedidos a través del medio legal que sea, necesariamente deben traducirse en un beneficio económico a favor del beneficiario del estímulo, persona que coincide con el contribuyente de una contribución o tributo. La importancia de este elemento base es tal, que podría concluirse sin lugar a duda o equivocación, que si no existe un beneficio económico a favor del contribuyente destinatario, no puede hablarse propiamente de un estímulo fiscal.

Para efectos de este trabajo, nos centraremos en la existencia de un beneficio económico como elemento base y esencial para definir si una institución jurídica es verdaderamente un estímulo fiscal o no. Como puede anticiparse, si concluimos que la institución jurídica a estudio, no se traduce en un beneficio económico a favor del contribuyente y destinatario, entonces no estaremos en presencia de un estímulo fiscal sino de alguna otra figura cuya naturaleza y alcances tendrá que precisarse caso por caso.

En el caso concreto de este trabajo, se plantea y evidencia, que el mal llamado “estímulo fiscal”, contenido en la fracción I, del artículo séptimo transitorio del decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, para el ejercicio fiscal de 2014, no es un verdadero estímulo fiscal en tanto que no se traduce en un beneficio económico a favor de sus beneficiarios. Y no es un estímulo fiscal sino una disposición inoperante que no produce efecto alguno, situación que se acreditará en los apartados 2.3 y 2.4 de este trabajo.

Esta afirmación tiene una importancia total para nuestro análisis y conclusiones respecto de las consideraciones de la tesis jurisprudencial 1a./J. 69/2017 (10ª) y su ejecutoria, las cuales debieron haber tomado en cuenta para la resolución de la cuestión de constitucionalidad planteada, el hecho de que el acto reclamado en el amparo indirecto planteado no era un verdadero estímulo fiscal.

Si bien el resolutivo final hubiera sido en el mismo sentido, es decir, negar el amparo y protección de la justicia federal, estaríamos hablando que la ejecutoria respectiva estaría soportada en consideraciones distintas o por lo menos, tendría que haber incluido el análisis de un aspecto total antes de iniciar el análisis de constitucionalidad.

En suma, en este capítulo mencionamos los elementos más característicos de los estímulos fiscales, destacados tanto por la doctrina como por la interpretación de los tribunales. De acuerdo en ellas, es válido concluir que existen varios elementos, pero ninguno tan importante, relevante y constante

como el que se traduzcan en un beneficio económico a favor del contribuyente y destinatario del estímulo, beneficio que puede apreciarse de la reducción de su carga fiscal.

2 LOS ESTÍMULOS FISCALES CONCEDIDOS RESPECTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Nuestro objetivo es claro, demostrar que el mal llamado estímulo fiscal contenido en la fracción I, artículo séptimo transitorio del Decreto no es propiamente un estímulo fiscal, en realidad es la nada, situación que debió tomarse en cuenta tanto en la tesis jurisprudencial como en su ejecutoria, ambas objeto de nuestro análisis.

La tesis jurisprudencial y la ejecutoria objeto de análisis, abordan la constitucionalidad de un supuesto estímulo fiscal, concedido a ciertas personas físicas respecto del IVA y que consiste en el otorgamiento de una cantidad equivalente al 100% del monto del IVA a pagar a cargo del contribuyente y beneficiario del estímulo, para ser aplicado precisamente en contra del monto del IVA a pagar. Sin embargo, dado que no implica la reducción de la carga fiscal del contribuyente directo del IVA, no se trata de un verdadero estímulo, circunstancia que acreditaremos más adelante.

No obstante lo anterior, para evidenciar que no se trata de un verdadero estímulo fiscal, por no traducirse en un beneficio económico para sus destinatarios, es necesario primero señalar y destacar ciertos aspectos relevantes de la naturaleza y mecanismo de tributación del IVA, tributo respecto del cual se otorgó dicho supuesto estímulo fiscal.

No es el objetivo de este trabajo ahondar en los elementos esenciales del IVA, sin embargo, si resulta pertinente mencionar de forma muy general ciertas cuestiones fundamentales relativas a su naturaleza; los sujetos involucrados en el tributo y el mecanismo legal para determinar el monto del IVA a cargo del contribuyente.

La finalidad de los siguientes apartados es proporcionar un panorama general, aceptado tanto por la jurisprudencia como por la doctrina, respecto de los sujetos del IVA y su mecanismo de pago, incluido el acreditamiento del IVA trasladado al contribuyente, que esperamos permita, por un lado, apreciar cómo se determina el monto del IVA a pagar a cargo del contribuyente y por otro, cómo operaría sobre dicho impuesto a cargo, un estímulo fiscal consistente en una cantidad equivalente al 100% del IVA por pagar para ser aplicado en su contra.

Dado el objetivo que este trabajo persigue, haremos nuestra exposición en términos de la LIVA en vigor durante el ejercicio fiscal de 2014, el cual corresponde al ejercicio fiscal respecto del cual se otorgó el supuesto estímulo fiscal analizado en la tesis jurisprudencial y su ejecutoria.

Sin embargo, se aclara que las disposiciones del IVA en vigor para el ejercicio fiscal de 2014, son esencialmente iguales, si no idénticas, a las que se encuentran en vigor a esta fecha, razón por la cual nuestras consideraciones y conclusiones al respecto también continúan vigentes.

Finalmente, dentro de este capítulo señalaremos las razones específicas del porqué el supuesto estímulo fiscal no es tal. Para ello, nos apoyaremos en las

disposiciones legales, doctrina y tesis jurisprudenciales y aisladas a que hicimos referencia en el Capítulo 1.

ASPECTOS RELEVANTES DEL IVA.

Actualmente, tanto la jurisprudencia como la doctrina coinciden en que el IVA es un impuesto o contribución indirecta, de forma tal que está diseñado para incidir en el valor añadido o agregado en cada una de las etapas del proceso de producción, circulación y distribución de bienes y servicios.²⁴

Por tratarse de una contribución indirecta o al consumo, es factible hablar de que existen dos sujetos dentro de esta contribución. Por un lado, existe el sujeto legalmente obligado al pago del impuesto, también llamado “contribuyente directo” o “jurídico”, y por el otro lado, existe el sujeto incidido o repercutido con el tributo y es quien finalmente resiente la carga fiscal.

Esto es, en el caso específico de este tributo, la LIVA contiene una disposición legal que establece la obligación de pago del tributo a cargo de la persona física o moral que realice alguna de las actividades gravadas y quien tendría el carácter de contribuyente directo o jurídico.²⁵

Sin embargo, la propia LIVA establece la posibilidad de que el contribuyente jurídico traslade o cobre el IVA a un tercero –el adquirente de los bienes, servicios o del uso o goce temporal de bienes-, quien tendría el carácter de sujeto incidido por el tributo.²⁶

Esta distinción entre sujetos participantes en la mecánica del IVA, está claramente contenida en la siguiente tesis jurisprudencial emitida por los tribunales colegiados²⁷ y que sustentan dicha distinción en los términos siguientes:

“VALOR AGREGADO. MOMENTO EN QUE EL IMPUESTO RELATIVO SE CONSIDERA “EFECTIVAMENTE PAGADO” PARA LA PROCEDENCIA DE SU ACREDITAMIENTO O DEVOLUCIÓN, EN FUNCIÓN DEL SUJETO QUE TIENE LA OBLIGACIÓN DE RETENERLO Y ENTERARLO. El impuesto al valor agregado es una contribución indirecta que grava: a) la enajenación de bienes; b) la prestación de servicios independientes; c) el otorgamiento del uso y goce temporal de bienes; o, d) la importación de bienes o servicios, y debido a su mecánica especial, el contribuyente directo o jurídico no resiente la carga fiscal, sino que la repercute a un tercero...”

²⁴ Plascencia Rodríguez, José Francisco, *Análisis y comentarios a la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, Editorial Temis, Segunda Edición, México, P.18.

²⁵ Artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado para el ejercicio fiscal de 2014.

²⁶ Artículo 1º, tercer párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado para el ejercicio fiscal de 2014.

²⁷ Décima Época, Registro 2012201, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 33, Agosto de 2016, Tomo IV, Tesis XVI.1º.A. J/32 (10ª.)

Cómo puede apreciarse, la tesis jurisprudencial transcrita señala que el contribuyente directo o jurídico del IVA es aquella persona física o moral que lleva a cabo alguno de los actos gravados por la LIVA, actos que pueden consistir en la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso y goce temporal de bienes y la importación de bienes y servicios, sujetos que finalmente repercuten la carga fiscal a un tercero, que constituye el sujeto incidido o repercutido.²⁸

Precisamente, la existencia de los dos tipos de sujetos en el IVA, obedece a que el contribuyente directo o jurídico del IVA tiene la posibilidad de trasladar el impuesto al sujeto incidido del IVA (el adquirente de los bienes, servicios o del uso y goce temporal de los bienes) y a la mecánica para que el contribuyente directo determine el monto del IVA a pagar a su cargo por un período determinado.²⁹ La determinación del monto del IVA a pagar por parte del contribuyente directo implica la posibilidad de acreditar el IVA que le haya sido trasladado y el que haya pagado por la importación de bienes, siempre y cuando cumplan ciertos requisitos.

En síntesis, el contribuyente directo del IVA es la persona física o moral obligada, en términos de la LIVA, a pagar el impuesto correspondiente por la realización en el país de las actividades gravadas. Por su parte, el sujeto repercutido no tiene a su cargo la obligación legal de pagar el tributo, sin embargo, existe una disposición legal en la LIVA que le permite al primero cobrarle una cantidad equivalente al IVA causado, sufriendo así la incidencia económica del tributo.

Para efectos de este trabajo, nos centraremos en señalar la mecánica para determinar el monto del IVA a pagar, incluido el sistema de acreditamiento del IVA, que permiten al contribuyente directo determinar el monto del IVA a su cargo no obstante que, económicamente la carga fiscal recae en el sujeto incidido del impuesto.

Lo anterior es de suma relevancia para efectos de la tesis que planteamos, ya que el supuesto estímulo fiscal que analizaremos consiste en otorgar al contribuyente directo del IVA una cantidad equivalente al 100% del monto del IVA a pagar para ser aplicado precisamente en contra de dicho monto del IVA a pagar. Esto implica que para determinar el monto del estímulo fiscal, el contribuyente directo del IVA primero tiene que determinar el monto del IVA a su cargo, el cual es finalmente equivalente al monto del estímulo.

Esto será otro elemento a tomar en cuenta para evidenciar que el supuesto estímulo fiscal no se traduce en un beneficio económico a favor de los contribuyentes directos o jurídicos y por ende, no se trata realmente de un estímulo fiscal.

²⁸ En materia de IVA, el único caso en que el contribuyente directo o jurídico soporta la carga fiscal del tributo, es en la importación de bienes, el cual será pagado directamente por él con motivo del despacho aduanero de las mercancías.

²⁹ De acuerdo con el artículo 5° de la LIVA en vigor para 2014, por regla general el IVA debe determinarse y pagarse de forma mensual, existiendo ciertas excepciones que no son relevantes para efecto de este trabajo.

DETERMINACIÓN DEL MONTO DEL IVA A PAGAR EN TÉRMINOS DE LA LIVA EN VIGOR PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2014.

La tesis jurisprudencial 1ª./J. 69/2017 y su ejecutoria se refieren a un estímulo fiscal dirigido a ciertas personas físicas y respecto del IVA a su cargo por la realización de actividades gravadas durante el ejercicio fiscal de 2014. Por tanto, resulta necesario referirnos al marco legal aplicable durante dicho ejercicio fiscal.

Sin embargo, se reitera que las disposiciones relevantes vigentes por el ejercicio fiscal de 2014 son esencialmente iguales a las que están vigentes en la actualidad. Por lo tanto, tanto, nuestros comentarios y conclusiones basados en los textos legales, la doctrina y en diversas tesis jurisprudenciales, también resultan aplicables de acuerdo con el actual marco legal.

En cuanto al mecanismo para determinar el monto del IVA a pagar por la realización en México de actividades gravadas, el cuarto párrafo del artículo 1º de la LIVA en vigor para 2014, establecía en forma expresa que: **“El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas³⁰ la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en términos de esta ley.”**³¹

De la disposición arriba citada de forma parcial se desprenden varias conclusiones:

En primer término, se destaca que el mecanismo de pago del IVA es relativamente simple y consiste en comparar, al final del período de pago, el IVA llamado “a cargo” del contribuyente y el IVA que le fue trasladado, este último adicionado con el IVA que el propio contribuyente pagó con motivo de la importación de bienes o servicios. En todo caso, el IVA que le fue trasladado al contribuyente directo y el que pagó por la importación de bienes o servicios deben de reunir los requisitos legales para ser considerados como acreditables (comparables).

En esta fórmula para determinar el monto del IVA a pagar, se encuentra un primer elemento conformado por el “IVA a cargo del contribuyente” y que básicamente correspondería al IVA causado o generado por las actividades gravadas que el contribuyente directo del IVA realizó en México. Esto es, el IVA a cargo del contribuyente correspondería al monto en monetario resultante de aplicar a la base gravable del IVA (el valor de las actividades gravadas) la tasa del IVA que corresponda.³²

El segundo elemento de la fórmula para determinar el monto del IVA a pagar por parte del contribuyente directo, es el IVA que a éste último se le hubiera

³⁰ Cómo lo señalamos anteriormente, la excepción a esta regla es el pago del IVA con motivo de la importación de bienes tangibles al país, bajo los regímenes expresamente previstos en ley.

³¹ Esta disposición, en su parte conducente es idéntica al cuarto párrafo del artículo 1 de la ley en vigor para 2018.

³² De acuerdo con el artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado la tasa general para 2014 era de 16%.

trasladado o bien, el propio IVA que pagó por la importación de bienes o servicios, siempre que en ambos casos se reúnan los requisitos para ser considerado como impuesto acreditable.

Este segundo elemento, necesario para determinar el monto del IVA a pagar en un período determinado, consiste esencialmente en el llamado IVA acreditable y en el llamado mecanismo de acreditamiento del IVA, mecanismo que difiere del mecanismo para determinación del monto del IVA a pagar, pero sobre el cual, aquel tiene injerencia.

El llamado IVA acreditable y el mecanismo de acreditamiento del IVA se distinguen de forma clara en el artículo 4 de la LIVA vigente por 2014, en los siguientes términos:

“Artículo 4. El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso.

Para efectos del párrafo anterior, se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.”³³

El segundo párrafo de la disposición transcrita señala que por IVA acreditable se entiende el IVA que se le trasladó al contribuyente directo y el IVA que éste pagó por la importación de bienes o servicios durante el período de que se trate. Se reitera, no todo el IVA en estas condiciones es un IVA acreditable, sino que para ello es necesario cumplir ciertos requisitos específicos contenidos en el artículo 5³⁴ de la LIVA para 2014 y cuya mención es irrelevante para los efectos de este trabajo.

Una vez que el IVA acreditable se identificó o determinó, se pone en marcha el mecanismo de acreditamiento del IVA y que simplemente consiste en restar el IVA acreditable, determinado en términos del párrafo anterior, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la ley del IVA la tasa que corresponda, es decir, el IVA a cargo a cargo del contribuyente.

En relación al vínculo indisoluble entre el mecanismo para la determinación del monto del IVA a pagar a cargo del contribuyente y el sistema de acreditamiento del IVA acreditable, el Pleno de la SCJN emitió la siguiente tesis jurisprudencial:

“VALOR AGREGADO. EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO RELATIVO NO CONFORMA LA BASE DEL TRIBUTO, PERO TRASCIENDE SUSTANCIALMENTE A SU PAGO, POR LO

³³ Esta disposición es idéntica al artículo 4º de la LIVA en vigor para el ejercicio fiscal de 2018.

³⁴ Entre los requisitos aplicables es necesario que el IVA corresponda a la adquisición de bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes que sean estrictamente indispensables para la realización de actividades gravadas con el IVA y que el IVA haya sido trasladado en forma expresa y por separado y que el IVA haya sido pagado.

QUE A LAS NORMAS LEGALES QUE LO INTEGRAN LES SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE JUSTICIA FISCAL.

La base del impuesto al valor agregado está constituida por el valor total de los actos o actividades gravadas como lo establecen los artículos 1o., 2o. y 4o. de la ley correspondiente; por tanto, el acreditamiento en el impuesto relativo no forma parte de dicho elemento esencial, aunque sí se vincula con el monto a pagar, acorde con su naturaleza jurídica, que tanta relevancia adquiere en cuanto conforma su propia mecánica, por lo que le son aplicables los principios de justicia fiscal previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El Tribunal Pleno, el tres de octubre en curso, aprobó, con el número 105/2006, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a tres de octubre de dos mil seis.”

De la tesis jurisprudencial transcrita, se desprende que en opinión de la SCJN, la base gravable del IVA únicamente está conformada por el valor total de los actos y/o actividades gravadas y sobre la cual se aplicaría la tasa correspondiente, obteniendo así el IVA a cargo del contribuyente jurídico. Esto es, dicha base está constituida por el valor de las actividades gravadas que el contribuyente directo lleva a cabo en el país y consistentes en la enajenación de bienes, servicios y en el otorgamiento del uso y goce temporal de bienes.

Ahora bien, el Pleno de la SCJN también considera que el sistema de acreditamiento del IVA es un elemento diverso de la base gravable del IVA, pero definitivamente se encuentra vincula con el pago del tributo, circunstancia con la que estamos totalmente de acuerdo.

Aunque la tesis transcrita no lo dice, en mi opinión, la base gravable del IVA y el sistema de acreditamiento se vinculan después de que a la primera se le aplicó la tasa correspondiente para obtener el monto del IVA a cargo del contribuyente y respecto del cual, el IVA acreditable puede disminuirse resultando el monto del IVA a pagar a cargo del contribuyente.

Resulta relevante precisar que el Pleno de la SCJN también está implicando que el mecanismo de acreditamiento del IVA estaría formando parte del elemento pago del IVA, mismo que, siguiendo la argumentación del tribunal, constituiría un elemento esencial del tributo, razón por la cual le resultarían aplicables los principios de justicia fiscal previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política.

Por consecuencia, el Pleno de la SCJN también estaría implicando que los requisitos aplicables para el acreditamiento del IVA, mismo que forma parte del mecanismo del acreditamiento, también forman parte del elemento pago por lo que igualmente le resultan aplicables los principios de justicia fiscal.

En este sentido, coincidimos plenamente con el Pleno de la SCJN en el sentido de que la determinación del monto del IVA a pagar no puede separarse o desvincularse del mecanismo de acreditamiento del IVA y del cual es parte indispensable. Es decir, no es posible determinar el monto del IVA a pagar por

parte del contribuyente jurídico sin llevar a cabo de forma previa el acreditamiento del IVA acreditable.

Precisamente, esta es otra de las conclusiones fundamentales de este trabajo. En efecto, desde el punto de vista estrictamente legal, no es posible arribar al monto del IVA por pagar a cargo del contribuyente, sin tomar en cuenta el monto del IVA acreditable y su acreditamiento respecto del monto del IVA a cargo del contribuyente.

Para efecto de evitar confusiones, se aclara que, a diferencia del mecanismo de acreditamiento del IVA, el traslado³⁵ del IVA por parte del contribuyente directo al sujeto incidido del tributo es irrelevante para efecto de determinar el monto del IVA a pagar. Y es irrelevante ya que el contribuyente directo del IVA continuará estando en posibilidad de determinar el monto del IVA a pagar, con independencia de si efectivamente trasladó y cobró el IVA al sujeto incidido o no.

Por tanto, podemos concluir que el traslado del IVA al sujeto incidido del impuesto no es un elemento relevante para efectos de la determinación del monto del IVA a su cargo y por lo tanto, tampoco es un elemento que incida en los elementos esenciales del tributo.

Por tanto, pudiera darse el caso que un estímulo fiscal señale como condicionante para su aplicación que el contribuyente jurídico y beneficiario del estímulo se abstenga de trasladar el IVA a los sujetos incididos, circunstancia que no afecta la posibilidad de que el contribuyente directo continúe determinando el monto del IVA a su cargo.

Todo lo que hemos mencionado hasta este momento con relación al mecanismo para determinar el monto del IVA a pagar y el mecanismo del acreditamiento son fundamentales para la tesis que planteamos en este trabajo y las conclusiones a las que arribamos.

En efecto, cualquier estímulo fiscal consistente en una cantidad equivalente al 100% del monto del IVA a pagar para ser aplicado precisamente contra el monto del IVA a pagar, no puede establecer como condición para su aplicación que el beneficiario no realice acreditamiento alguno, de lo contrario, será letra muerta, no generará efecto alguno y mucho menos se traducirá en la obtención de un beneficio económico a cargo de los beneficiarios.

LA APLICACIÓN DE LOS ESTÍMULOS FISCALES CONSISTENTES EN OTORGAR UNA CANTIDAD EQUIVALENTE AL 100% (O CUALQUIER OTRO PORCENTAJE) DEL MONTO DEL IVA A PAGAR PARA APLICARSE CONTRA DICHO MONTO A PAGAR, NO PUEDEN CONDICIONARSE A QUE EL CONTRIBUYENTE NO REALICE EL ACREDITAMIENTO CORRESPONDIENTE PREVISTO EN LA LIVA.

³⁵ En cuanto al traslado del impuesto, el tercer párrafo del artículo 1 de la LIVA en vigor por 2014 establece que: “El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por trasladado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta ley...”

De acuerdo con lo que hemos explicado, el elemento base o primario para verificar que efectivamente se está en presencia de un estímulo fiscal es que éste se traduzca en un beneficio económico a favor de sus destinatarios, quienes a su vez son los contribuyentes de una contribución o tributo.

Si no existe dicho beneficio económico, no estaremos en presencia de un estímulo fiscal sino de alguna otra figura legal cuyos efectos y alcances tendrían que determinarse caso por caso. Tal y como lo hemos acreditado a lo largo de este trabajo, que un estímulo fiscal se traduzca en un beneficio económico para sus beneficiarios es un elemento inherente a dicho estímulo, afirmación que es consistente con las tesis jurisprudenciales, tesis aisladas y la doctrina, todas ellas escasas y limitadas, que existen sobre el particular.

Por otro lado, también acreditamos que los estímulos fiscales pueden ser concedidos directamente por el Congreso de la Unión mediante una ley, o bien, mediante un decreto emitido por el titular del Poder Ejecutivo, en ejercicio de su facultad reglamentaria. De igual manera, los estímulos fiscales pueden, dependiendo de sus términos, estructura y fundamentalmente del instrumento en que se encuentren contenidos, incidir o no en los elementos esenciales de los tributos, circunstancia de la que dependerían los principios constitucionales que deben observar.³⁶

Ahora bien, es preciso señalar que los estímulos fiscales concedidos mediante decreto y consistentes en el otorgamiento de una cantidad equivalente a un porcentaje del monto IVA por pagar a cargo del contribuyente jurídico, para ser aplicado contra el monto del IVA a pagar, no pueden sujetar su aplicación a que el contribuyente se abstenga de llevar a cabo el acreditamiento del IVA acreditable, lo que si se permite de conformidad con la LIVA.

Dicho de otra forma, no es posible establecer como condición de aplicación de un estímulo fiscal, consistente en el otorgamiento de una cantidad equivalente al monto del IVA a pagar para ser aplicado en contra de dicho monto del IVA a pagar, que el contribuyente deje de realizar el acreditamiento del IVA que efectivamente sea acreditable.

Y esto no es posible, en virtud de que si el monto del estímulo fiscal se hace depender del monto del IVA a pagar, este último sólo puede determinarse legalmente tomando en cuenta el IVA a cargo del contribuyente disminuido por el IVA acreditable y cuyo resultado arrojaría precisamente el monto del IVA a pagar. En suma, y en caso de proceder de forma contraria, un supuesto estímulo en ese sentido sería simple letra muerta que no produciría efecto alguno y mucho menos se traduciría en un beneficio económico a favor del contribuyente y beneficiario del mismo

En efecto, de conformidad con el cuarto párrafo del artículo 1º de la LIVA en vigor para 2014, el monto del IVA a pagar por el contribuyente no sólo se distingue del monto del IVA a su cargo,³⁷ sino que precisamente, aquél se

³⁶ Ya sean los principios de justicia fiscal contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política, o el principio de Igualdad Jurídica.

³⁷ De una interpretación armónica del segundo y cuarto párrafos del artículo 1º de la LIVA, se desprende que el IVA a cargo del contribuyente resulta de aplicar a los valores de las

define expresamente como la diferencia entre el monto del IVA a su cargo y el monto del IVA que le sea trasladado y el que haya pagado en la importación de bienes, siempre que sea acreditable. Por lo tanto, si no es posible realizar el acreditamiento previsto en la LIVA, luego entonces es legalmente imposible obtener el monto del IVA a pagar y por consecuencia, también es imposible obtener el monto del supuesto estímulo fiscal.

Se aclara que los estímulos fiscales de este tipo sólo tienen o resultan de aplicación práctica, cuando el monto del IVA a cargo del contribuyente por la realización de actividades gravadas es superior al IVA trasladado y pagado en la importación que resulte a su cargo (IVA acreditable). Sólo en este caso existirá un monto de IVA por pagar a cargo del contribuyente directo y respecto del cual, puede aplicarse un estímulo fiscal de los de tipo que comentamos.

Por el contrario, los estímulos fiscales del tipo que se comenta, carecerían de una aplicación práctica en aquellos supuestos en que el monto del IVA acreditable es mayor que monto del IVA a cargo del contribuyente jurídico. En estos supuestos, el contribuyente estaría, desde el punto de vista jurídico, frente a un saldo a favor de IVA, mismo que podría ser objeto de devolución o compensación, siguiendo para ello los requisitos legales aplicables.

En cualquier caso, se reitera, si al contribuyente jurídico no se le permite realizar el acreditamiento del IVA, no podría determinar el monto del IVA por pagar y por tanto, tampoco podría determinar el monto del estímulo a aplicar, lo que haría letra muerta un pretendido estímulo redactado en esos términos.

El hecho de que se trate de letra muerta, implica que se trata de una institución jurídica que no se está traduciendo en un beneficio económico a favor del contribuyente del IVA y por tanto, no presenta uno de los elementos fundamentales de los estímulos fiscales, para ser considerado como tal.

LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO DEL DECRETO, NO ES UN VERDADERO ESTÍMULO FISCAL CON INDEPENDENCIA DE QUE ASÍ SE LE HAYA DESIGNADO.

En este apartado se acreditará que la disposición referida no constituye un verdadero estímulo fiscal en materia del IVA³⁸ a favor de ciertas contribuyentes personas físicas, circunstancia que no se tomó en consideración en la tesis jurisprudencial 1a./J. 69/2017 (10ª) y en los considerandos de la ejecutoria correspondiente, ambas objeto de análisis.

En suma, no se trata de un verdadero estímulo fiscal ya que, entre otros, no se traduce en un beneficio económico a favor de sus destinatarios, contribuyentes personas físicas que tributan en el ISR, bajo un régimen especial con limitación

actividades gravadas que realice la tasa que corresponda mismo que debe compararse frente al IVA acreditable para obtener el IVA a pagar.

³⁸ Se aclara que el estímulo fiscal a que nos referimos se concedió respecto del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, sin embargo, decidimos limitar su aplicación al primero, máxime que la tesis 1ª./J. 69/2017 (10ª) y su ejecutoria sólo se refiere a dicho ordenamiento, cuya inconstitucionalidad fue alegada en el juicio de amparo indirecto correspondiente.

de ingresos. Por el contrario, este mal llamado estímulo fiscal es sólo letra muerta, sin aplicación y por ende no produce ningún efecto jurídico.

En mi opinión, la disposición en cuestión es producto de la falta de entendimiento de quienes la elaboraron en lo relativo a la importancia y efectos del acreditamiento en la determinación del monto del IVA a pagar por parte del contribuyente jurídico, sin el cual no es posible llegar a dicho monto.

Este supuesto estímulo fiscal está contenido en el decreto que compila diversos beneficios Fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013, para entrar en vigor el 1º de enero de 2014.

En primer término, transcribiremos algunas secciones relevantes del Decreto, con la finalidad de evidenciar que la falta de claridad respecto de los elementos del IVA involucrados, se reflejó desde la propia exposición de motivos. Inclusive, del análisis conjunto de la exposición de motivos y del texto mismo del estímulo fiscal, parecería que la redacción del texto legal es consecuencia de un error por parte de sus autores.

La parte de la exposición de motivos del Decreto que se refiere al supuesto estímulo fiscal está redactada en los términos siguientes:

“Que la simplificación administrativa es un factor clave para acelerar la formalización de la economía, lo que requiere eliminar la complejidad en el pago de impuestos, la cual resulta particularmente onerosa para las empresas más pequeñas y que en virtud de ello, en la reforma hacendaria se introdujo en la Ley del Impuesto sobre la Renta, el Régimen de Incorporación Fiscal, en sustitución del Régimen Intermedio de las Personas Físicas con Actividades Empresariales y del Régimen de Pequeños Contribuyentes, para fomentar la formalidad de las personas físicas con actividad empresarial con capacidad administrativa limitada.

...

Que en tal sentido, se considera necesario que por el ejercicio de 2014 se otorgue a los contribuyentes que opten por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal, a que se refiere la Sección II, del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero 2014, un estímulo fiscal consistente en una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado y del impuesto especial sobre producción y servicios, que deba trasladarse en la enajenación de bienes o prestación de servicios, que se efectúen con el público en general, el cual será acreditable contra el impuesto al valor agregado o el impuesto especial sobre producción y servicios, según se trate, que se deba pagar por dichas operaciones; estímulo que está condicionado a que no se traslade al adquirente de los bienes o servicios cantidad alguna por concepto de los impuestos mencionados, así como que cumplan con la obligación de proporcionar la información relativa a los ingresos obtenidos y las erogaciones realizadas, incluyendo las inversiones y la información de las operaciones con sus proveedores, y...”

De la exposición de motivos transcrita, es clara la intención del titular del Ejecutivo Federal de conceder un estímulo fiscal dirigido exclusivamente a las personas físicas que hubieran optado por tributar para efecto del ISR, bajo el Régimen de Incorporación fiscal y cuya finalidad extrafiscal consistiría en fomentar la formalización en la economía de los destinatarios del estímulo. Es decir, procurar y facilitar que el mayor número de personas físicas que realicen actividades económicas en la informalidad, es decir, sin el pago de impuestos y sin cumplir con obligaciones tributarias, pasen a la formalidad para efectos tributarios.

En efecto, de conformidad con la parte de la exposición de motivos transcrita, el supuesto estímulo fiscal sería concedido bajo los siguientes términos:

- a) Los beneficiarios serían sólo las personas físicas que hubieran optado por tributar para efectos del ISR bajo el Régimen de Incorporación Fiscal³⁹ y que, por supuesto, realicen en México actividades gravadas por el IVA.
- b) El estímulo fiscal consistiría en el otorgamiento de una cantidad equivalente al 100% del IVA que deba trasladarse en la enajenación de bienes o prestación de servicios con el público en general,⁴⁰
- c) El estímulo fiscal sería acreditable contra el IVA que deba pagarse con motivo de la realización de las operaciones gravadas con IVA por parte del contribuyente directo y beneficiario del estímulo.
- d) La aplicación del estímulo fiscal por parte de los contribuyentes directos del IVA, se sujetaría a la condición de que los contribuyentes y destinatarios no trasladaran al adquirente de bienes o servicios, cantidad alguna por concepto de IVA.

Como primer comentario, se destaca que la exposición de motivos señala que el estímulo fiscal consistiría en una cantidad equivalente al 100% del IVA que deba trasladarse al público en general por la enajenación de bienes o prestación de servicios, circunstancia que carece de toda lógica y técnica jurídica. Esto es, los estímulos fiscales que se otorguen como una cantidad para aplicarse contra el monto del IVA a pagar a cargo, deben precisamente corresponder a dicho último monto, ello con la finalidad de evitar distorsiones en su aplicación.

En efecto, si el estímulo que se pretende otorgar consiste en una cantidad equivalente al 100% del IVA que debe trasladarse por la enajenación de bienes o servicios, para ser aplicado en contra del monto del IVA a pagar por el contribuyente directo del IVA por la realización de actividades gravadas, claramente existirán ciertas distorsiones que lo harían, si no inaplicable, insostenible jurídicamente.

³⁹ Contenido en los artículos 111 a 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y en vigor a partir del 1º de enero de 2014.

⁴⁰ Cabe destacar que la exposición de motivos incurre en otra imprecisión al no referirse también al otorgamiento del uso y goce temporal de bienes.

Tal y como lo mencionamos anteriormente, un estímulo fiscal concedido ya sea como una cantidad equivalente al monto del IVA a pagar o equivalente al monto del IVA que deba trasladarse, cuya finalidad sea aplicarse contra el monto del IVA a pagar, no liberaría al contribuyente/beneficiario directo de continuar aplicando las disposiciones de la LIVA y determinar el monto del IVA a pagar a su cargo. Una vez que el contribuyente directo determinó el monto del IVA a pagar a su cargo, podrá optar por aplicar el estímulo fiscal concedido contra el mismo monto del IVA por pagar.

Precisamente, las distorsiones en la aplicación de un estímulo de esta naturaleza se presentarían una vez que el contribuyente opte por aplicar el estímulo fiscal concedido, consistente en el monto del IVA que deba trasladarse en contra del monto del IVA a pagar a su cargo.

En efecto, si el monto concedido por concepto de estímulo fiscal no coincide con el monto del IVA a pagar por el contribuyente directo sino que corresponde al monto del IVA que el contribuyente debe trasladar, se presentaría el supuesto de que si bien el estímulo cubriría el 100% del monto del IVA por pagar, también podría existir un excedente del estímulo fiscal no aplicado o sobrante.

En efecto, supongamos que durante un determinado período, el contribuyente jurídico del IVA realizó actividades gravadas en México que generaron un IVA a su cargo por \$100.00 pesos, mientras que obtuvo un IVA acreditable por \$50.00 pesos.

En el escenario anterior, el monto del IVA por pagar a su cargo sería la diferencia entre el IVA a su cargo (\$100.00 pesos) y el IVA trasladado (\$50.00 pesos), resultando la cantidad de \$50.00 pesos por concepto de monto de IVA por pagar. Ahora bien, el monto del estímulo fiscal correspondería a \$100.00 pesos, equivalente al IVA a cargo del contribuyente y susceptible de traslado, lo que implica que si bien sería suficiente para liberar al contribuyente de la carga fiscal de pagar el monto del IVA por pagar, también existiría una especie de estímulo fiscal sobrante.

Si bien un estímulo fiscal implementado de esta forma estaría cumpliendo el principal objetivo perseguido, es decir, traducirse en un beneficio económico para el destinatario reduciendo su carga fiscal, estaríamos frente a una figura jurídica que presentaría importantes deficiencias desde el punto de vista técnico. Esto es, si bien tendría aplicación fáctica, ésta sería resultado de la casualidad y no del conocimiento de los elementos tributarios involucrados.

En mi opinión, la descripción del estímulo fiscal contenido en la exposición de motivos del Decreto implica una clara falta de entendimiento respecto de la mecánica de pago y acreditamiento del IVA, así como de la diferencia entre el IVA a cargo del contribuyente, el IVA por pagar a su cargo, el IVA acreditable y el acreditamiento del IVA así como del traslado de dicho impuesto.

Como lo mencionamos, la exposición de motivos también señala que la única condición⁴¹ de aplicación del estímulo fiscal consiste en que el contribuyente

⁴¹ Además de cumplir con las demás obligaciones formales a que la exposición de motivos se refiere.

jurídico y beneficiario del estímulo, no traslade el IVA al adquirente de los bienes y servicios, circunstancia que finalmente no afecta la aplicabilidad del estímulo.

En efecto, se recordará que el traslado del IVA, entendido como el cobro⁴² que el contribuyente hace a los adquirentes de bienes y servicios de un monto equivalente al IVA causado, no incide en la determinación del monto del IVA a pagar. La determinación del monto del IVA a pagar si está sujeta a determinar el monto del IVA a cargo del contribuyente con independencia de que éste último lo traslade o no.⁴³

En cualquier caso y con independencia de lo anterior, se enfatiza el hecho de que la descripción del estímulo fiscal contenida en la exposición de motivos del Decreto, ***ni siquiera es consistente*** con el texto de la fracción I del artículo séptimo transitorio que lo contiene, situación que no sólo denota una falta de entendimiento de los aspectos relevantes del IVA, sino la falta de la diligencia mínima para por lo menos, verificar que la descripción del estímulo coincidiera con la del texto legal.

Esto es, mientras la exposición de motivos describe un estímulo fiscal que sería concedido u otorgado bajo ciertos términos, el texto de la fracción I del artículo séptimo transitorio del Decreto contiene un “estímulo fiscal” concedido bajo términos muy distintos e incluso contradictorios. El texto legal que contiene el supuesto estímulo fiscal está redactado en los siguientes términos:

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

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

Los contribuyentes mencionados en este artículo podrán optar por aplicar el estímulo fiscal a que se refiere esta fracción, siempre que no trasladen al adquirente de los bienes, al receptor de los servicios independientes o a quien se otorgue el uso o goce temporal de bienes muebles, cantidad alguna por concepto del impuesto al valor agregado y que no realicen acreditamiento alguno del impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.”

⁴² Artículo 1°, tercer párrafo de la LIVA.

⁴³ Según se explica en el apartado 2.3 de este trabajo.

Como lo anticipamos, de la lectura de la disposición transcrita se desprende la existencia de diferencias esenciales entre la estructura del supuesto estímulo fiscal en ella contenido y la descripción que de él se hizo en la exposición de motivos. En esencia, esas diferencias consistirían en lo siguiente:

- a) El monto del estímulo fiscal a ser otorgado corresponde ahora a una cantidad equivalente al **100% del IVA a pagar** por el contribuyente directo con motivo de la enajenación de bienes, prestación de servicios u otorgamiento del uso o goce temporal de muebles. Se recuerda que, en términos de la exposición de motivos, el monto del estímulo correspondía al 100% del monto del IVA **que debía trasladarse** por la realización de actividades gravadas.
- b) Se establece una condición adicional para aplicar el estímulo fiscal, consistente en que el contribuyente directo y beneficiario del estímulo, **no realice acreditamiento alguno** del IVA que le haya sido trasladado y del IVA que pagó con motivo de la importación de bienes o servicios.

Respecto de la primera diferencia entre la exposición de motivos y el texto legal, estimamos que el contenido del último es correcto. Tal y como lo hemos mencionado, con la finalidad de evitar distorsiones e incongruencias en la aplicación de los estímulos fiscales este tipo, el monto de estos últimos debe corresponder o ser equivalente al monto del IVA a pagar por el contribuyente directo, por la realización de actividades gravadas.

Desconocemos la razón del por qué en la exposición de motivos se habla del monto del IVA que deba trasladarse, lo que finalmente no se incorporó en el texto legal del estímulo fiscal. Sin embargo, se reitera que dicha imprecisión obedecería a que sus autores desconocen el funcionamiento y alcance de los elementos del IVA y a la falta de la diligencia para siquiera cerciorarse que la descripción y el texto legal son consistentes.

La segunda diferencia entre la descripción de la exposición de motivos y el texto mismo del estímulo fiscal, es la que realmente provoca la inaplicabilidad del estímulo además de ser el tópico jurídico sobre la cual planteamos nuestra tesis. Esta diferencia consiste en condicionar la aplicación del supuesto estímulo fiscal a que el contribuyente jurídico **no realice acreditamiento alguno**, condición que también evita que dicho estímulo se traduzca en un beneficio económico a favor del contribuyente directo del IVA.

En efecto, condicionar la aplicación del pretendido estímulo fiscal a que el contribuyente jurídico se abstenga de realizar el acreditamiento respecto del IVA que le fue trasladado y el que pagó con motivo de la importación, se traduce en hacerlo inoperable y por lo tanto, tampoco se traduce en un beneficio económico a favor del contribuyente jurídico, elemento esencial a todo estímulo fiscal.

En efecto, el pretendido estímulo fiscal establece en su parte conducente que:

*“Los contribuyentes mencionados en este artículo podrán optar por aplicar el estímulo fiscal a que se refiere esta fracción, siempre que...**no realicen acreditamiento alguno del impuesto al valor**”*

agregado que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios”.

La redacción de la condicionante para aplicar el estímulo fiscal requiere hacernos diversos cuestionamientos respecto de su alcance y aplicación. En efecto, tendríamos que preguntarnos ¿cuáles son los efectos respecto de la aplicación del estímulo fiscal el que no se realice acreditamiento alguno?, ¿es posible determinar el monto del IVA a pagar sin realizar el acreditamiento?, o ¿el estímulo fiscal tiene el alcance de permitir que el contribuyente recalculé el monto del IVA a pagar sin tomar en cuenta el acreditamiento?.

El planteamiento de estas y otras interrogantes resulta en la necesidad de interpretar la disposición en comento, con la finalidad de establecer su verdadero alcance y significado, interpretación que debe realizarse de conformidad con los métodos de interpretación aceptados en materia tributaria.

En este sentido y de conformidad con el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación,⁴⁴ las disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares y las que señalen excepciones, son de aplicación estricta mientras que las demás normas se podrán interpretar aplicando cualquier método de interpretación jurídica.

En el caso concreto, la parte de la fracción I, del artículo séptimo transitorio del Decreto y que requiere ser interpretada, no establece cargas ni excepciones a los destinatarios, sino sólo señala los requisitos necesarios para aplicar un estímulo fiscal, resultando que por tanto puede interpretarse aplicando cualquier método de interpretación jurídica. Sin embargo, aún y cuando se tratara de una disposición que si estableciera cargas o excepciones, de igual manera se podría acudir a los métodos de interpretación disponibles en esta materia dada la incertidumbre que genera.⁴⁵

De igual manera, la parte de la disposición a interpretar versa sobre los requisitos para aplicar un supuesto estímulo fiscal respecto del IVA, además de que se refiere de forma expresa a diversos elementos que ya están expresamente definidos en la LIVA y en otros ordenamientos. Por tanto, el

⁴⁴ “Artículo 5. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal”.

⁴⁵ Aún en el caso de que se tratara de una norma que establece excepciones a las que establecen el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y dada la incertidumbre que presenta, sería posible acudir a los diversos métodos de interpretación jurídica, según lo dispuesto en la siguiente tesis aislada: **“LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN”**. Época: Novena Época, Registro: 192803, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, Diciembre de 1999, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a. CXLII/99, Página: 406.

método que estimamos adecuado para esta labor interpretativa es el método de interpretación sistemática y armónica.^{46 47}

Como consecuencia del método interpretativo que vamos utilizar, es necesario partir primero del contexto en que se ubica la disposición que se pretende interpretar, para luego tratar de encontrarle sentido y aplicación armónica de acuerdo al propio contexto o sistema del cual forma parte. Por ello, es precisamente en este momento cuando retomaremos las disposiciones jurídicas, tesis jurisprudenciales y aisladas así como la doctrina que hemos señalado anteriormente y que resultan aplicables precisamente al contexto o sistema donde la norma a interpretar se encuentra inmersa.

En primer término, el diseño o estructura del supuesto estímulo fiscal indica que consiste en una cantidad equivalente al 100% del monto del IVA a pagar a cargo del contribuyente para ser aplicado precisamente en contra de dicho monto.

Por lo tanto y consistente con lo que hemos expuesto con anterioridad, el supuesto estímulo fiscal no tiene por finalidad liberar al contribuyente directo del IVA del cumplimiento del esquema general de tributación bajo la LIVA. Es decir, el contribuyente debe continuar cumpliendo con todas sus obligaciones y lineamientos contenidos en dicha ley y que resultan necesarios para, entre otros, determinar el del monto del IVA a pagar.

Este supuesto estímulo tampoco incide en los elementos esenciales del tributo ni en la mecánica de determinación del pago del IVA, mecánica que permanece intocada. Lo anterior, en virtud de que su efecto sólo consiste en reducir la carga fiscal del contribuyente directo del IVA, permitiéndole aplicar en contra del monto del IVA a pagar por la realización de actividades gravadas, una cantidad equivalente al 100% del mismo IVA por pagar.⁴⁸

En términos de lo antes expuesto anterior, para aplicar el estímulo fiscal el contribuyente tiene primero que determinar el monto del IVA a pagar siguiendo las disposiciones expresas contenidas en la LIVA. Hecho lo anterior, entonces sí estaría en posición de optar por aplicar el estímulo fiscal.

Hasta aquí todo es consistente con la mecánica de determinación del monto del IVA a pagar y la aplicación de estímulos contra esa cantidad. Sin embargo, cuando el texto de la fracción I del artículo séptimo transitorio del Decreto señala que para aplicar el estímulo el contribuyente no debe realizar acreditamiento alguno, se presenta un verdadero contrasentido.

⁴⁶ Bajo este método interpretativo se buscará interpretar la norma conjuntamente con el contexto del sistema de disposiciones del cual forma parte, de una forma armónica, buscando evitar con ello cualquier tipo de aplicación incongruente.

⁴⁷ De igual forma, se destaca el hecho de la imposibilidad de utilizar el método de interpretación auténtica dada la inconsistencia y diferencia existentes entre la exposición de motivos del Decreto y el texto de la fracción I del artículo séptimo transitorio de dicho decreto.

⁴⁸ Precisamente, pretende obtener la reducción de la carga del tributo, lo que se traduce en un beneficio económico para él, mismo que es asumido por el Estado quien dejaría de percibir ingresos públicos.

En efecto, de conformidad con los artículos 1 y 4 de la LIVA, el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según el caso, lo que da como resultado el monto del IVA a pagar. **Por tanto, podemos concluir que la única función del acreditamiento dentro de la LIVA, es ser un elemento necesario y vinculado a la determinación del monto del IVA a pagar.**

En esta misma línea, ¿Cuál es la razón de que la aplicación del estímulo se condicione a no realizar el acreditamiento? Estimo que no hay ninguna razón para ello. A mayor abundamiento, no hay razón alguna máxime que el acreditamiento tuvo verificativo antes de la aplicación del estímulo fiscal, y tuvo verificativo para determinar el monto del IVA a pagar en términos de las disposiciones de la LIVA, mismas que se reitera, permanecen siendo obligatorias.

En efecto, tal y como lo señalamos, el monto del IVA a pagar viene determinado por la diferencia entre el IVA a cargo del contribuyente y el IVA acreditable. No hay margen de interpretación, dado lo claro del texto del cuarto párrafo del artículo 4 de la LIVA en vigor para 2014, en el sentido de que el impuesto a pagar por el contribuyente jurídico viene dada por la diferencia entre ambos conceptos.

Por lo tanto, si el texto de la disposición establece como condición de aplicación del “estímulo” el que no se realice acreditamiento alguno, se está afectando el mecanismo de cálculo del IVA a pagar por parte del contribuyente directo y por ende, el del monto del estímulo fiscal que es equivalente a aquel.

Para ser claros, el monto del pretendido estímulo fiscal es equivalente al monto del IVA a cargo del contribuyente directo, pero para determinar dicho IVA a su cargo, el contribuyente debe cotejar el IVA a su cargo por la realización de actividades gravadas vis a vis el IVA que resulte acreditable por lo que, si no puede realizarse acreditamiento alguno, no puede determinarse el monto del IVA a cargo y por ende el monto del estímulo fiscal.

La condicionante para la aplicación del estímulo consistente en que el contribuyente no realice acreditamiento alguno no tiene explicación lógica dentro del sistema o contexto en que se ubica la disposición que estamos interpretando.

Existiría la posibilidad de argumentar que para aplicar el estímulo fiscal, la fracción I del artículo séptimo transitorio estaría obligando al contribuyente a determinar el monto del IVA a pagar sin realizar el acreditamiento del IVA, lo que resultaría notoriamente inconsistente con la mecánica del supuesto estímulo de que se trata⁴⁹, además de que el monto del estímulo finalmente sería equivalente al monto del IVA a cargo del contribuyente por la realización de actividades gravadas.

En ese mismo sentido, es claro que la interpretación de la norma bajo el método de interpretación sistemática y armónica o bajo cualquier otro método

⁴⁹ Consiste en una cantidad a aplicar en contra del monto del IVA por pagar que tiene que determinarse de conformidad con las disposiciones legales aplicables.

aceptable, no puede resultar o derivar en argumentar o concluir que el estímulo fiscal si resulta aplicable, para lo cual no será necesario cumplir con el requisito relativo al acreditamiento. Si se concluye en este sentido, sería válido argumentar que el estímulo es inaplicable en atención a la interpretación estricta de las disposiciones fiscales.

Entendemos que la finalidad de interpretar una disposición bajo el método de interpretación sistemática y armónica es buscar que no existan incongruencias entre el sistema de normas al que pertenece la disposición que se interpreta y que finalmente ésta surta sus efectos de manera congruente. Sin embargo, existen ocasiones, como el caso que nos ocupa, que esto no es siquiera posible dada la gravedad de las inconsistencias que se presentan.

En conclusión, se trata de una disposición inoperante. Y resulta inoperante en virtud de que el monto del estímulo fiscal correspondería al monto del IVA a pagar por el contribuyente, pero para determinar este último monto, es indispensable realizar previamente el acreditamiento del IVA acreditable.

A continuación y siguiendo nuestro ejemplo anterior, demostraremos que el estímulo fiscal es inoperante, no produce efectos jurídicos y por consecuencia, no se trata de un verdadero estímulo fiscal.

En nuestro ejemplo anterior, partimos del supuesto de que el contribuyente jurídico del IVA realizó, durante un determinado período, actividades gravadas que generaron un IVA a su cargo por \$100.00 pesos, mientras que obtuvo un IVA acreditable por \$50.00 pesos.

En el escenario anterior, el monto del IVA por pagar sería la diferencia entre el IVA a cargo (\$100.00 pesos) y el IVA trasladado (\$50.00 pesos), resultando por concepto de IVA por pagar a cargo del contribuyente la cantidad de \$50.00 pesos.

Ahora bien, dado que existe un monto de IVA por pagar a cargo del contribuyente, éste tiene la opción de aplicar o no el estímulo fiscal, para lo cual, se le impone como condicionante no realizar acreditamiento alguno, acreditamiento que resulta esencial para determinar el monto del IVA a pagar, donde el monto de este último corresponde precisamente al monto del supuesto estímulo fiscal.

Se reitera, no existe razón objetiva ni lógica para condicionar la aplicación del estímulo fiscal a que el contribuyente jurídico del IVA no realice acreditamiento alguno. La inclusión de esta condicionante no hace más que distorsionar la aplicación del estímulo fiscal en cuestión.

En mi opinión, de la descripción del estímulo fiscal aparece que no se tuvo claro que un estímulo fiscal respecto del IVA consistente en el otorgamiento de una cantidad equivalente al monto del IVA a pagar para acreditarse contra el monto del IVA a pagar, no puede condicionarse a no realizar el acreditamiento necesario para determinar el IVA a cargo y que sería equivalente al monto del "estímulo". En efecto, este tipo de estímulos requieren que el contribuyente directo determine el impuesto de acuerdo a la mecánica general de tributación, para posteriormente aplicar el estímulo contra el monto del impuesto a pagar.

Se trata sin duda de un texto carente de toda lógica jurídica que denota una ignorancia respecto del IVA en sus elementos más relevantes, como sería el IVA a cargo, IVA por pagar e IVA acreditable.

En este sentido y dada la inoperatividad del pretendido estímulo fiscal, es evidente que no se traduce en un beneficio económico a favor del contribuyente jurídico, por lo que no se presenta o actualiza uno de los elementos fundamentales para tal efecto. Se reitera, si no existe un beneficio económico a favor del contribuyente jurídico del IVA, propiamente no puede hablarse de un estímulo fiscal.

Para los efectos de este trabajo, la tesis que planteamos en este apartado tiene una importancia toral. Esto, en virtud de que nuestro planteamiento en cuanto a la inoperatividad de la fracción I del artículo séptimo transitorio no se vio reflejado en la ejecutoria de la cual deriva la tesis jurisprudencial 1ª./J69/2017 (10ª), circunstancia que habría modificado la perspectiva y análisis de solución.

ALTERNATIVAS DE SOLUCIÓN AL FALLIDO ESTÍMULO FISCAL CONTENIDO EN LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO DEL DECRETO.

En mi opinión, la solución a la problemática que presenta el supuesto estímulo fiscal es sencilla y pasaría por no haber condicionado su aplicación a que el contribuyente no realice acreditamiento alguno del IVA acreditable.

De ninguna manera sugiero que la aplicación de los estímulos fiscales no pueda condicionarse al cumplimiento de determinados requisitos, sin embargo, una condicionante de tal naturaleza no haría más que imposibilitar la aplicación de un estímulo consistente en una cantidad equivalente al monto del IVA a pagar para ser aplicado en contra de dicho monto.

En el supuesto de que dicha condicionante no se hubiese incluido, el estímulo fiscal hubiese producido efectos plenos en el mundo jurídico. En efecto, bajo ese supuesto, la única condicionante para su aplicación hubiese sido que el contribuyente directo no trasladase el IVA a los adquirentes de bienes, servicios y del uso o goce temporal de bienes, situación que no afectaría el mecanismo de determinación del monto del IVA por pagar.

En efecto, tal y como lo mencionamos, el traslado del impuesto por parte del contribuyente directo a los sujetos incididos, no es un elemento relevante en la determinación del monto del IVA a pagar. Este monto del IVA por pagar a cargo del contribuyente, podría seguirse determinando con independencia de que el contribuyente traslade o no el IVA.

Como lo hemos mencionado, para determinar el monto del IVA a su cargo, el contribuyente sólo requiere conocer el monto del IVA a su cargo, generado por la realización de actividades gravadas y el monto del IVA acreditable. El que el contribuyente directo efectivamente traslade el IVA a los adquirentes de bienes, servicios y del uso y goce temporal de bienes, no afecta la mecánica de determinación del IVA por pagar y por ende, podría válidamente dejarse subsistente.

Realmente desconocemos la razón del porqué la aplicación de dicho supuesto estímulo se condicionó de dicha manera. Muchos de los estímulos fiscales estructurados de forma similar al que es objeto de comentarios no incluyen tal condicionante que sólo provoca confusiones y distorsiones.

3. INCONGRUENCIAS Y DEFECTOS EN LA TESIS DE JURISPRUDENCIA 1ª./J. 69/2017 (10ª) Y EN LA EJECUTORIA CORRESPONDIENTE.

De acuerdo con los lineamientos escolares aplicables para realizar este trabajo, es necesario revisar la tesis jurisprudencial 1a./J. 69/2017 (10ª) y la ejecutoria de la cual deriva, con la finalidad de identificar un tópico jurídico, desarrollarlo y finalmente concluir si ambas están soportadas o no desde el punto de vista jurídico.

La tesis jurisprudencial y su ejecutoria en comentario fueron emitidas por la Primera Sala de la SCJN y resolvieron la cuestión de constitucionalidad planteada por el quejoso en su demanda de amparo indirecto. En ella, se hizo consistir como acto reclamado la fracción I del artículo séptimo transitorio del Decreto y que ha sido objeto de comentarios en los capítulos anteriores.

Específicamente, en el Capítulo 2 planteamos nuestra tesis sobre el tópico jurídico identificado y concluimos que, el supuesto estímulo fiscal objeto de análisis por parte de la tesis jurisprudencial y la ejecutoria antes mencionadas, no era tal, sino una disposición inoperante.

En este capítulo expongo las razones del porqué, estimo que ni la tesis jurisprudencial ni la ejecutoria de la cual derivan están soportadas por las consideraciones correctas. La tesis jurisprudencial emitida por la Primera Sala de la SCJN se publicó en el Seminario Judicial de la Federación, el 1º de septiembre de 2017 y es del tenor siguiente:

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

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

Estimo que la tesis jurisprudencial transcrita es totalmente consistente con los considerandos contenidos en la ejecutoria que le dio origen. Sin embargo, ambas están motivadas de forma incorrecta ya que la Primera Sala de la SCJN no entró al análisis de la verdadera naturaleza, efectos y alcances del Acto Reclamado, perdiendo de vista el hecho de que realmente se trataba de un texto legal vacío que no produjo ningún efecto.

En efecto, considero que la Primera Sala de la SCJN tomó como válida, erróneamente, la identificación del Acto Reclamado como un estímulo fiscal, y desde ese punto de partida inició el análisis constitucional para concluir, entre otros, que no le resultaban aplicables los principios tributarios de proporcionalidad y equidad sino el principio de Igualdad jurídica.

En mi opinión, la conclusión de la Primera Sala de la SCJN es correcta, pero por las razones incorrectas. Como lo hemos mencionado, el Acto Reclamado es realmente una disposición legal, inaplicable y no productora de efectos jurídicos. Este punto debió ser percibido por el tribunal y su análisis incluido dentro del apartado de considerandos de la ejecutoria.

Se trata de un supuesto "estímulo fiscal" que no resulta aplicable y por lo tanto, no cumple con el elemento primario y esencial consistente en traducirse en un beneficio económico a favor de sus destinatarios, circunstancia de vital importancia para un análisis constitucional adecuado.

A continuación, mencionaré los defectos e incongruencias que detecté tanto en el planteamiento de inconstitucionalidad del quejoso en su demanda como en el apartado de considerandos de la ejecutoria.

DEFECTOS E INCONGRUENCIAS EN EL PLANTEAMIENTO DE LA DEMANDA DE AMPARO INDIRECTO.

La parte quejosa en el amparo indirecto planteó la inconstitucionalidad del Acto Reclamado con la finalidad de que una eventual concesión del amparo tuviera el efecto de desincorporar de su esfera jurídica, la obligación tributaria consistente en el pago y esquema de tributación del IVA. Lo anterior, porqué a su parecer, tanto el pago como el esquema de tributación devinieron inconstitucionales desde la fecha de entrada en vigor del propio Acto Reclamado.

Esto es, la parte quejosa en el amparo indirecto no persiguió el objetivo de que se incluyera en el goce del supuesto estímulo fiscal, sino que no se le aplicara el mecanismo de tributación del IVA contenido en la LIVA. Me parece que la finalidad perseguida por la parte quejosa fue lo que provocó que no analizara minuciosamente el alcance real y los efectos del mal llamado estímulo fiscal y Acto Reclamado. Resultaba más conveniente para sus intereses no realizar las aclaraciones y precisiones pertinentes.

Los defectos e incongruencias en que la parte quejosa incurrió en su planteamiento de inconstitucionalidad se desprenden del apartado VII de la ejecutoria, denominado “Cuestiones necesarias para resolver el Asunto”, donde la Primera Sala de la SCJN recapitula esos planteamientos.

De acuerdo con dicho apartado, la parte quejosa llevó a cabo un planteamiento de inconstitucionalidad por violación a dos grupos de principios: i) Los principios de Equidad y Proporcionalidad Tributaria y ii) los principios de Competitividad y Desarrollo económico.

RESPECTO DEL PLANTEAMIENTO DE INCONSTITUCIONALIDAD POR VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

El primer planteamiento de inconstitucionalidad del Acto Reclamado, supuestamente contenido en la demanda de amparo, se desprende de los párrafos 23 a 28⁵⁰ de la ejecutoria, planteamiento que básicamente consistió en lo siguiente:

“...23. Demanda de amparo. En su primer concepto de violación, la quejosa alegó que la fracción I del artículo séptimo transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, y en vía de consecuencia, los artículos 1°, 3°, 4° y 5° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en vigor a partir de la fecha antes indicada, son inconstitucionales porque transgreden los principios de equidad y proporcionalidad tributarios contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución

⁵⁰ De acuerdo con la ejecutoria visible en: <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=27321&Clase=DetalleTesisEjecutorias&IdTe=2015020>.

Federal, así como las garantías de legalidad y seguridad jurídica previstas en los artículos 14 y 16 constitucionales.

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

25. Bajo esta premisa, señaló que derivado de la expedición del artículo séptimo transitorio, fracción I, del decreto reclamado, se le otorga un tratamiento desigual por cuanto hace a la mecánica de tributación del impuesto al valor agregado, en relación con el establecimiento de un régimen especial de tributación que dispone exclusivamente para las personas físicas que tributen conforme al régimen de incorporación fiscal previsto en el título IV, capítulo II, sección II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo que vulnera en su perjuicio, no sólo el principio de equidad tributaria, sino que incide directamente en los elementos esenciales del impuesto al valor agregado.

...

27. La quejosa destacó que se genera una inequidad en el pago del impuesto al valor agregado para el resto de los contribuyentes, pues encontrándose en el mismo supuesto de causación, no pueden hacerse acreedores al beneficio establecido en el decreto reclamado, sin que exista para ello, razón alguna que justifique un trato discriminatorio. Apuntó que lo anterior se hacía valer sin perjuicio de que las personas que tributan bajo el régimen de incorporación fiscal obtengan sus ingresos por la realización de actividades que no requieran título profesional, o que las efectúen con el público en general, ya que tales condiciones también resultaban ajenas al supuesto de causación del impuesto de referencia, aunado al hecho de que su actualización no es privativa de algún sector de contribuyentes.”

En mi opinión, el planteamiento de inconstitucionalidad de la quejosa es erróneo por varios aspectos, la mayoría de ellos derivados del hecho de no haber analizado la naturaleza, alcances y efectos del supuesto estímulo fiscal señalado como acto reclamado.

En efecto, la falta de dicho análisis se tradujo en que la parte quejosa no detectó que el supuesto estímulo fiscal, era en realidad una norma inoperante que definitivamente no se traducía en un beneficio económico a favor del contribuyente jurídico del IVA y beneficiario del mismo, circunstancia que echa por tierra los alcances que el quejoso pretendió atribuirle.

En efecto, el argumento de inconstitucionalidad descrito en el párrafo 23 de la ejecutoria es incorrecto, toda vez que pretende atribuirle al supuesto estímulo fiscal, y por consecuencia a los dispositivos de la LIVA relativos al esquema de pago y tributación, la violación a diversos principios constitucionales aplicables a las contribuciones y sus elementos fundamentales.

Sin embargo, tal y como lo hemos acreditado en los apartados 2.3 y 2.4, el supuesto estímulo fiscal es sólo una disposición legal inoperante, que ni siquiera produce efectos jurídicos. Dado que no produce efectos jurídicos, no se traduce en un beneficio económico para los destinatarios, por lo que ni siquiera llega a conformar un verdadero estímulo fiscal. Lo anterior implica, sin lugar a dudas, que por tratarse de una norma inoperante que ni siquiera produjo efectos, no pueden existir violaciones a los principios de Equidad y Proporcionalidad tributarias, sólo aplicables a las contribuciones.

El argumento de la parte quejosa descrito en el párrafo 24 de la ejecutoria también es erróneo ya que el Acto reclamado no tuvo por efecto generar una distinción arbitraria e inequitativa entre los contribuyentes de dicho impuesto al tomar en cuenta un elemento ajeno a la naturaleza del mismo, como son los ingresos de una persona.

Se reitera, dado que el Acto Reclamado es una disposición inoperante, no puede tener el efecto que la parte quejosa le atribuye. Sin embargo, se precisa que aún y cuando hubiera sido operante, su efecto no habría sido crear una distinción arbitraria, circunstancia que se explicará más adelante.

El argumento de inconstitucionalidad descrito en el párrafo 25 de la ejecutoria también es incorrecto en tanto que el Acto Reclamado no pudo incidir en los elementos esenciales del tributo, esto porqué ni siquiera produjo efectos, y aunque lo hubiera hecho, su estructura no le hubiera permitido tal incidencia.

En síntesis, la quejosa alegó que el Acto Reclamado incide en los elementos esenciales del IVA generando una mecánica especial de tributación del IVA, más benéfica, aplicable o disponible sólo para las personas físicas que tributen para efecto del ISR bajo el Régimen de Incorporación Fiscal. Esto es incorrecto debido a que se trató de un acto inoperante.

Independientemente de lo anterior, es preciso destacar los errores en el planteamiento de la quejosa derivados, en el mejor de los casos, de la falta de análisis detallado del Acto Reclamado.

El diseño del mal llamado estímulo fiscal no le habría permitido incidir en los elementos esenciales del IVA, como erróneamente lo manifiesta la parte quejosa. Y no podría incidir en ellos ya que sus efectos no habrían consistido en liberar a los contribuyentes jurídicos de sus obligaciones contenidas en el esquema general de tributación previstas por la LIVA, incluida la determinación del IVA por pagar.

Los efectos del pretendido estímulo fiscal, en caso de efectivamente haberlos producido, habrían consistido únicamente en reducir la carga fiscal de los beneficiarios, mediante la liberación del monto del IVA a pagar determinado previamente bajo el esquema general. Es decir, el contribuyente debió

determinar el monto del IVA a pagar bajo el esquema general de tributación antes de aplicar el estímulo fiscal. Una vez determinado el impuesto a pagar habría estado en aptitud de optar por aplicar o no el estímulo fiscal cumpliendo con los requisitos para ello.

En caso de cumplir los requisitos aplicables, el contribuyente jurídico simplemente hubiera reducido su carga fiscal a través del estímulo fiscal, aplicando una cantidad equivalente al 100% del monto del IVA a pagar por la realización de actividades gravadas en contra del monto del dicho IVA por pagar.

Precisamente, en este punto toma relevancia la tesis jurisprudencial que comentamos en el apartado 1.3, en el sentido de que a los estímulos le son aplicables los principios de justicia fiscal del artículo 31 fracción IV de la Constitución, sólo en aquellos casos en que incidan en los elementos esenciales de los tributos, lo que no ocurre en este caso.

Cómo lo comentamos, no existe una fórmula para determinar cuándo un estímulo fiscal incide en los elementos esenciales de una contribución, circunstancia que tiene que analizarse caso por caso. Sin embargo, un análisis exhaustivo del Acto Reclamado, nos lleva a concluir que en este caso en particular no existió ni habría existido una incidencia en los elementos esenciales del IVA. Esto, bajo el supuesto de que el estímulo fiscal y Acto reclamado hubiera surtido efectos.

En este sentido y dado que el Acto reclamado no pudo haber incidido en los elementos esenciales del tributo, ni siquiera en el pago, no pudo haber existido una violación a los principios de justicia fiscal, Equidad y Proporcionalidad tributaria, contenidos en el artículo 31, fracción IV.

Los argumentos y afirmaciones de la quejosa contenidos en el párrafo 27 de la ejecutoria que se comenta también son erróneos. En la misma línea, no existe un trato inequitativo entre los destinatarios del Acto reclamado ya que éste es inaplicable, no produjo efectos y ni siquiera constituye un estímulo fiscal ya que no se traduce en un beneficio económico a favor de sus destinatarios, elemento inherente o esencial a los estímulos fiscales.

Independientemente de lo anterior y suponiendo que el Acto Reclamado fuera un verdadero estímulo fiscal, tampoco habría existido un trato inequitativo entre los destinatarios del estímulo y los demás contribuyentes ya que el esquema general de tributación del IVA, incluido la determinación del monto del IVA a pagar, continuó siendo aplicable para todos por igual. Por otro lado, si reconocemos que si existe una discrepancia en cuanto al pago del tributo, su constitucionalidad tendría que analizarse a la luz del principio de Igualdad jurídica.

Esto es, el Acto Reclamado no incidió en los elementos esenciales de los impuestos manteniendo intocado el esquema general de tributación del IVA, razón por la cual no puede hablarse de un trato discriminatorio.

RESPECTO DEL PLANTEAMIENTO DE INCONSTITUCIONALIDAD POR VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE COMPETITIVIDAD Y DESARROLLO ECONÓMICO.

El planteamiento y argumentos específicos de inconstitucionalidad que la quejosa hizo valer en su demanda de amparo, se desprenderían de los párrafos 31 a 33 de la ejecutoria, y fundamentalmente consistirían en lo siguiente:

“31. Por otra parte, en su segundo concepto de violación, la quejosa alegó que el artículo séptimo transitorio, fracción I, del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, y en vía de consecuencia, los artículos 1o., 3o., 4o. y 5o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en vigor a partir de la fecha antes indicada, son inconstitucionales por considerar que transgreden los principios de competitividad y desarrollo económico contenidos en los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Federal, así como las garantías de legalidad y seguridad jurídica tuteladas, respectivamente, en los artículos 14 y 16 constitucionales.”

“32. La promovente aseveró que ello era así, puesto que la concesión otorgada a aquellas personas que tributan en el régimen de incorporación fiscal de conformidad con lo previsto en el título IV, capítulo II, sección II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, relativa a no trasladar cantidad alguna del impuesto al valor agregado a los adquirentes de sus bienes o receptores de sus servicios, permite que sus costos comerciales se vean disminuidos exponencialmente respecto de ella, lo cual le resta competitividad dentro del mercado y obstaculiza su desarrollo económico.”

“33. Al respecto, expuso que, dada la naturaleza del impuesto al valor agregado de ser un impuesto indirecto, la carga tributaria relativa recae sobre el consumidor al serle trasladado. De ahí que si en términos de lo dispuesto en la porción normativa reclamada del decreto de que se trata, los contribuyentes que tributen bajo el régimen de incorporación fiscal no trasladarán cantidad alguna por concepto del impuesto referido a los adquirentes de sus bienes o servicios, es inconcuso que se permite que sus costos comerciales se vean disminuidos exponencialmente, lo que implica una ventaja comercial respecto de aquellos contribuyentes que, como ella, no se encuentran ubicados dentro del régimen especial citado, lo que transgrede los principios consagrados en los artículos 25 y 26 de la Constitución Federal, conforme a los cuales, el Estado se encuentra obligado a alentar y apoyar la competitividad y el fomento del crecimiento económico de los gobernados, bajo los criterios de equidad social, productividad y sustentabilidad.”

Los argumentos de la parte quejosa que se transcribieron son erróneos según todo lo que hemos expuesto hasta este momento.

En efecto, por lo que se refiere a los argumentos de inconstitucionalidad de la quejosa, contenidos en el párrafo 31 de la ejecutoria transcrita, se reitera que el pretendido estímulo fiscal es realmente una disposición inoperante, que no se traduce en un beneficio económico para sus destinatarios, que ni siquiera constituye un estímulo fiscal y por lo tanto, no puede tener los efectos o consecuencias que la quejosa le atribuye.

Efectivamente, una disposición inoperante o carente de contenido no puede tener efectos en la realidad jurídica y por lo tanto, no puede entrañar una violación a ningún principio constitucional, incluidos los de Competitividad y Desarrollo Económico, como la quejosa lo argumenta de forma equivocada.

Los argumentos de la quejosa descritos en los párrafos 32 y 33 de la ejecutoria no sólo son equivocados, sino que también denotan un desconocimiento de la mecánica del IVA, incluido el monto del IVA por pagar a cargo del contribuyente, el IVA acreditable y el traslado del IVA por parte del contribuyente a los sujetos incididos con el tributo.

En efecto, la parte quejosa argumentó esencialmente que cuando los contribuyentes del IVA están facultados para no trasladar el IVA a los adquirentes de bienes o servicios, sus costos comerciales se disminuyen exponencialmente aparentemente respecto de ella, restándole competitividad y obstaculizando su desarrollo económico.

Lo anterior es incorrecto según lo que hemos expuesto con anterioridad. En efecto, dada la mecánica de determinación del monto del IVA a pagar, si el contribuyente directo no traslada el IVA a los adquirentes de bienes, servicios y del uso y goce temporal de los bienes, el monto del IVA por pagar a su cargo permanece intocado. Es decir, ya sea que efectivamente traslade el IVA o no, el monto del IVA por pagar permanece igual y puede ser determinado, no existiendo reducción de costos comerciales.

A mayor abundamiento, si el contribuyente no traslada el IVA a los adquirentes de bienes o servicios, sólo estaría dejando de recibir el flujo de efectivo necesario para enterar el monto del IVA por pagar a su cargo, determinado conforme a la mecánica de tributación del IVA.

De igual manera, se aclara que el IVA que el contribuyente tiene derecho a trasladar a los adquirentes de los bienes, servicios y del uso y goce temporal de bienes, deriva de un impuesto a su cargo que debe ser enterado al fisco federal, por lo que el traslado o cobro, una vez recibido efectivamente, no le genera una modificación patrimonial positiva. En efecto, el IVA que el contribuyente jurídico del IVA traslada es simplemente el cobro del IVA a su cargo, mismo que necesariamente tiene que enterar al fisco federal, previa disminución del IVA acreditable a su favor.

Por otro lado, es común que en los estímulos fiscales respecto del IVA otorgados como una cantidad equivalente a un porcentaje del monto del IVA por pagar para ser aplicado contra este último impuesto, se imponga como requisito que no se traslade IVA alguno a los sujetos incididos. Sin embargo, este requisito no altera de forma alguna la determinación del monto del IVA por

pagar a cargo del contribuyente, carga fiscal que precisamente busca reducirse mediante la aplicación del estímulo.

En todo caso, si el contribuyente jurídico no realiza el traslado del IVA a su cargo por la realización de actividades gravadas, quienes finalmente se beneficiarían son los sujetos incididos ya que no tendrían que erogar los recursos monetarios para pagar dicho traslado. Sin embargo, en los casos en que los sujetos incididos son el público en general, como en el caso del Acto Reclamado, no pueden constituir una competencia de los contribuyentes directos del IVA que no son parte de dicho público, por lo que lógicamente tampoco puede existir una violación a los principios de Competitividad y Desarrollo económico.

De esta forma, el hecho de que el contribuyente no traslade el IVA a los consumidores de bienes y servicios, sean o no los consumidores finales, no impacta en sus costos comerciales, mismos que no se ven mejorados o reducidos por dicha circunstancia. De esta forma, la no traslación del IVA como condicionante para la aplicación de un estímulo fiscal no constituye una violación a los principios de Competitividad y Desarrollo Económico.

DEFECTOS E INCONGRUENCIAS EN EL APARTADO DE CONSIDERANDOS DE LA EJECUTORIA.

Cómo lo hemos venido mencionando, los argumentos del tribunal contenidos en el apartado de considerandos de la ejecutoria, son inadecuados respecto del planteamiento constitucional, ya que el órgano jurisdiccional no entró al análisis de la naturaleza, alcances y efectos del Acto Reclamado.

De haberlo hecho, posiblemente se hubiera percatado que el Acto Reclamado, es una disposición inoperante, que no produce efecto alguno y que ni siquiera constituye un verdadero estímulo fiscal. Esta circunstancia debió haberse hecho constar en la ejecutoria y sobre ella iniciar el respectivo análisis constitucional.

Es preciso aclarar que nuestro análisis y opinión sobre la tesis jurisprudencial y su ejecutoria, está más enfocado a dos puntos medulares: i) qué antes de entrar al análisis de constitucionalidad se debió haber analizado la realidad del Acto Reclamado y ii) qué el análisis de constitucionalidad a la luz de ciertos principios constitucionales no tomó en cuenta aspectos básicos de la mecánica de tributación del IVA.

Por cuestiones del método que hemos seguido, los defectos e incongruencias que detectamos en el apartado de considerandos de la ejecutoria, serán descritos bajo la misma estructura que seguimos para describir los defectos e incongruencias en el planteamiento de inconstitucionalidad.

Hecha esta aclaración, los defectos e incongruencias que detectamos en la ejecutoria son los siguientes:

RESPECTO DEL PLANTEAMIENTO DE INCONSTITUCIONALIDAD POR VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIOS.

Las consideraciones en que la Primera Sala de la SCJN se basó para resolver la cuestión de constitucionalidad planteada, están contenidos en diversos párrafos de la ejecutoria. Por cuestiones de claridad, transcribiré los párrafos de la ejecutoria en un orden que permita una exposición consistente con los planteamientos del quejoso, ello con independencia del orden numérico que los párrafos guardan en la ejecutoria.

Una primera aproximación al punto medular de la motivación contenida en la ejecutoria, puede extraerse de los argumentos de la Primera Sala de la SCJN contenidos en los párrafos 65 a 69, en los siguientes términos:

65. Precisado lo anterior, a juicio de esta Primera Sala, son infundados los argumentos esgrimidos en el concepto de violación en análisis. Lo anterior, en razón de las siguientes consideraciones:

66. En principio, resulta pertinente destacar que la fracción I del artículo séptimo transitorio del "Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa", debe examinarse bajo la perspectiva del principio de igualdad jurídica y no así del diverso de equidad tributaria, en tanto que no le son aplicables los principios consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

67. Al respecto, el Tribunal Pleno,(36) se ha pronunciado en torno a los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución, los cuales son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden ubicarse entre los denominados "gastos fiscales", es decir, los originados por la extinción y disminución de tributos traducidos en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social adoptada en un época determinada.

68. Por consiguiente, este tipo de beneficios no se rigen por los principios de justicia fiscal contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, pues su otorgamiento no obedece a razones de esta índole, en tanto que no son ajustes a la estructura, diseño o al monto de un impuesto, sino la acción unilateral del Estado que, como instrumento de índole excepcional, se emplea para no hacer efectiva la deuda fiscal al renunciarse a la recepción del pago de la obligación pecuniaria del contribuyente.

69. Lo anterior no implica que las normas que establezcan este tipo de beneficios escapen al control de constitucionalidad, ya que la delimitación de quienes pueden contar con tal beneficio y su implementación, excluyendo o incluyendo a ciertos sectores o personas, desde luego puede analizarse desde el ámbito más

amplio que corresponde al principio de igualdad y no al de equidad tributaria.

70. Similar criterio ha sostenido esta Primera Sala, lo cual se advierte de la jurisprudencia 1a./J. 97/2006, de rubro: "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."(37)"

76. Con base en lo anterior, es inconcuso que la fracción I del artículo séptimo transitorio del decreto que contiene el estímulo fiscal impugnado, no se rige por los principios de justicia fiscal consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

Los párrafos transcritos son de especial interés, trascendencia e importancia, ya que son la base y punto de partida del análisis de constitucionalidad que la Primera Sala de la SCJN llevó a cabo para resolver la cuestión de constitucionalidad que se le planteó.

En este sentido, dicho tribunal partió de la premisa de que el Acto Reclamado si constituía un estímulo fiscal ya que, en su concepto, se habría traducido en el otorgamiento de un beneficio económico a favor del contribuyente directo y a cargo del Estado y que, por tanto, no le resultaba aplicable el principio de Equidad tributaria contenido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política sino que le resultaba aplicable el principio de igualdad jurídica.⁵¹

A mayor abundamiento, la Primera Sala de la SCJN concluyó en los párrafos 67 a 69 de la ejecutoria, de forma un tanto dogmática, que el Acto Reclamado era un **"beneficio otorgado por razones no estructurales de la contribución"**, mismo que se tradujo en la renuncia del Estado a la recepción del pago del tributo con la finalidad de lograr ciertos objetivos de política económica o social.

En síntesis, las conclusiones de la Primera Sala de la SCJN en los párrafos transcritos, abordan varios de los tópicos que hemos mencionado a lo largo de este trabajo, a saber: i) que el Acto Reclamado en el amparo indirecto si es un estímulo fiscal (lo cual es incorrecto), ii) que en su carácter de estímulo fiscal, no incidió en los elementos esenciales del Tributo por lo que no son aplicables los Principios de Justicia Fiscal (parcialmente correcto) y iii) que en su carácter de estímulo fiscal, si estaría sujeto a control constitucional pero sólo respecto del principio constitucional de Igualdad jurídica (parcialmente correcto).

⁵¹ Según la ejecutoria en comento, la parte quejosa también planteó la inconstitucionalidad del Acto Reclamado por violación al principio de Proporcionalidad Tributario, sin embargo, la propia ejecutoria que obtuvimos no tiene ninguna referencia al respecto.

A continuación, abordaremos a detalle cada uno de esos puntos, relacionándolo con lo que hemos concluido en otros apartados de este trabajo.

3.2.1.1. El Acto Reclamado no es un verdadero estímulo fiscal.

Por lo que se refiere a este punto, remito al lector a todos los argumentos que sobre el particular expusimos en el apartado 2.3, que contiene la tesis que planeamos así como al apartado 2.4, donde se expone a detalle el por qué el Acto Reclamado no es un verdadero estímulo fiscal sino una disposición inoperante.

Por lo que se refiere al hecho de que el Acto Reclamado es realmente un estímulo fiscal, la Primera Sala de la SCJN le reafirma ese carácter ya que, en su perspectiva, se trata de un beneficio económico a favor del contribuyente y a cargo del Estado, quien asume su costo dejando de percibir ingresos públicos y que habría sido otorgado buscando una finalidad extrafiscal.⁵²

Nuestra afirmación respecto de la postura de dicho tribunal, también está sustentada por el texto del párrafo 75 de la ejecutoria, redactado en los términos siguientes:

75. De ahí que, la implementación del estímulo fiscal impugnado implica una renuncia del Estado a su facultad de recaudar el impuesto al valor agregado en la medida en que constituye un beneficio que tiene por objeto la disminución de la carga fiscal del contribuyente, la cual soporta el Estado por razones de política económica, cuya determinación se hizo en el marco de libertad de configuración del legislador en los términos de los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Federal, en la medida en que lo justificó en la exposición de motivos que dio origen a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del dos mil catorce.”

Sobre el particular, reiteramos que las consideraciones de la Primera Sala de la SCJN en cuanto a este punto específico, son erróneos. Esto, en virtud de que pasó por alto el hecho de que el Acto Reclamado no constituyó un verdadero estímulo fiscal. Se trató de una disposición legal inoperante, que no se tradujo en un beneficio económico para sus destinatarios y a cargo del Estado, elemento esencial o definitorio de los estímulos fiscales.

En efecto, cuando el Acto Reclamado condicionó la aplicación del supuesto estímulo fiscal, a que el contribuyente directo del IVA no realizara el acreditamiento del IVA acreditable, prácticamente se le impidió seguir el mecanismo idóneo para determinar el monto del IVA a pagar y por tanto, también el monto del estímulo fiscal, consistente este último en una cantidad equivalente al 100% del monto del IVA a pagar por la realización de actividades gravadas.

⁵² CFR, párrafos 67 y 68 de la ejecutoria anteriormente citada.

Se aclara, los efectos del Acto Reclamado no incluyeron impedirle al contribuyente directo determinar el monto del IVA a pagar siguiendo el esquema general de tributación del IVA, impuesto que incluso debió ser enterado al fisco federal ante la inoperatividad del estímulo fiscal.

Lo que el Acto Reclamado le impidió, fue utilizar el acreditamiento como elemento esencial para determinar el monto del estímulo fiscal. Esto es, el monto del IVA a pagar no puede determinarse sin el acreditamiento y el monto del estímulo no puede determinarse si no se conoce el monto del IVA a pagar.

En términos de lo anterior, dado que el Acto Reclamado no es realmente un estímulo fiscal, es claro que el análisis de su constitucionalidad no debió de haberse realizado a la luz del principio de igualdad jurídica ya que realmente no crea un tratamiento diferenciado. Es precisamente en este punto donde consideramos que la ejecutoria no está debidamente motivada ya que, se reitera, realmente no se trataba de un estímulo fiscal.

El Acto Reclamado no incidió en los elementos esenciales del Tributo.

En relación con este punto, remitimos al lector al apartado 1.3, donde exponemos la posible incidencia de los estímulos fiscales en los elementos esenciales del tributo.

Independientemente de lo anterior, por lo que se refiere a la posible incidencia del Acto Reclamado en los elementos esenciales del IVA, concluyo que tal incidencia no existió ya el Acto Reclamado es una disposición legal inoperante, que no produjo efectos jurídicos, ni se tradujo en un beneficio económico a favor del destinatario y a cargo del Estado.

No obstante lo anterior, asumiendo que el Acto Reclamado haya producido efectos y fuese realmente un estímulo fiscal, coincidimos con la apreciación de la Primera Sala de la SCJN, en el sentido de que ese acto no incide en los elementos esenciales del tributo.

Al respecto, el tribunal constitucional consideró en el párrafo 74 de la ejecutoria lo siguiente:

74. En el contexto relatado, importa destacar que el estímulo fiscal impugnado no constituye un ajuste a la estructura, diseño o al monto del impuesto al valor agregado, en la medida en que no afecta directamente a sus elementos esenciales ni al mecanismo que incide directamente en el aspecto sustancial de la obligación fiscal que genera dicha contribución, no obstante que dicho estímulo haga referencia a un acreditamiento, pues tal elemento se otorga a manera de un crédito con el fin de que los sujetos del beneficio no paguen el tributo de que se trata en el ejercicio fiscal de dos mil catorce.

Esta afirmación es correcta. Tal y como lo mencionamos en otros apartados de este trabajo, el diseño del fallido estímulo fiscal contenido en el Acto Reclamado no se habría traducido en su incidencia en los elementos esencial del IVA.

Y no habría incidido en los elementos esenciales del IVA, ya que el Acto Reclamado no tenía por efecto liberar a los contribuyentes directos del IVA del esquema general de tributación de dicho impuesto, sino que únicamente habría implicado una renuncia por parte del Estado a recibir el monto del IVA a pagar a cargo del contribuyente directo.

En este caso, la finalidad extrafiscal era procurar y promover la formalidad para efectos fiscales de las personas físicas que hubieran optado por pagar el ISR bajo el Régimen de Incorporación fiscal.

Se reitera, aún en el caso de que el Acto Reclamado hubiera producido efectos significándose en un estímulo fiscal, no habría incidido en los elementos esenciales del IVA. El contribuyente directo seguía obligado a seguir tributando bajo el esquema general de tributación y, una vez determinado el IVA a pagar, podría optar por aplicar el estímulo fiscal, mismo que sólo significaría una renuncia del Estado al cobro de una deuda fiscal generada bajo el esquema general de tributación antes mencionado.

Respecto del Acto Reclamado y el principio de Igualdad jurídica.

En cuanto al tercer punto toral de la ejecutoria, la Primera Sala de la SCJN siguió motivando su resolución bajo la premisa, errónea desde nuestro punto de vista, de que el acto reclamado era un estímulo fiscal, cuya constitucionalidad tenía que analizarse a la luz del principio de igualdad jurídica, en cuanto a si su otorgamiento obedecía a una finalidad constitucionalmente válida, adecuada y proporcional.⁵³

En efecto, en relación con este tercer punto específico, ese tribunal constitucional manifestó que:

“71. Asimismo, debe destacarse que analizar una norma a la luz del principio de igualdad implica examinar si un determinado tratamiento normativo obedece a una finalidad constitucionalmente válida y si es adecuada y proporcional. Asimismo, es imprescindible determinar en cada caso respecto de qué se está predicando la igualdad, pues ésta constituye un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se atribuye siempre a algo.

72. Este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de leyes, porque la Constitución Federal permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al Juez Constitucional a ser especialmente exigente cuando deba determinar

⁵³ CFR, Apartado 71 de la Ejecutoria.

si éste ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado.

73. Ello encuentra sustento en la jurisprudencia 1a./J. 55/2006, emitida por esta Primera Sala, de rubro: "IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL."(38)

...

75. De ahí que, la implementación del estímulo fiscal impugnado implica una renuncia del Estado a su facultad de recaudar el impuesto al valor agregado en la medida en que constituye un beneficio que tiene por objeto la disminución de la carga fiscal del contribuyente, la cual soporta el Estado por razones de política económica, cuya determinación se hizo en el marco de libertad de configuración del legislador en los términos de los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Federal, en la medida en que lo justificó en la exposición de motivos que dio origen a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del dos mil catorce.

...

77. Bajo las premisas apuntadas, a juicio de esta Primera Sala, es infundado el argumento de la quejosa en el que alega que en la fracción I del artículo séptimo transitorio del decreto impugnado existe un trato diferenciado injustificado, ya que el beneficio fiscal que establece obedece a objetivos legítimos y constitucionalmente válidos y su expedición encuentra justificación en fines extrafiscales que atienden a razones de política económica, por lo que no se vulnera el principio de igualdad jurídica."

...

80. Al efecto, la emisión del decreto que contiene el estímulo fiscal de referencia atendió a la simplificación administrativa como factor clave para acelerar la formalización de la economía, en concreto para fomentar la formalidad de las personas físicas con actividad empresarial con capacidad administrativa limitada. En particular, se tomó en cuenta que en la reforma hacendaria se introdujo el régimen de incorporación fiscal en la Ley del Impuesto sobre la Renta, en virtud del cual las personas físicas con ingresos de hasta dos millones de pesos anuales podrán obtener una serie de beneficios fiscales para el cumplimiento y pago de sus contribuciones, preparándolos para su inserción en el régimen de tributación general."

En términos generales y en relación a este tercer punto total de la ejecutoria, la Primera Sala de la SCJN consideró que el Acto reclamado es un estímulo fiscal que no incide en los elementos esenciales del tributo por lo que no resultan aplicables los principios de Justicia Fiscal a que se refiere el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política. Como lo mencionamos, coincidimos con esta apreciación.

Sin embargo, en concepto de la Primera Sala, un estímulo fiscal que no incide en los elementos esenciales del Tributo, si está sujeto a control constitucional desde la perspectiva del principio de Igualdad jurídica, lo que implica analizar y concluir si el trato diferenciado que se genera obedece a objetivos legítimos y constitucionalmente válidos y si su expedición encuentra su justificación en fines extrafiscales que atienden razones de política económica.

Esto es, los estímulos fiscales pueden establecer un tratamiento diferenciado, el cual no implicará una violación al principio de Igualdad Jurídica, siempre que dicho trato diferenciado obedezca a objetivos legítimos y constitucionalmente válidos, y si están justificados en fines extrafiscales que atiendan razones de política económica.

Sobre el particular y respecto del análisis de constitucionalidad del Acto Reclamado, la Primera Sala de la SCJN señaló en el párrafo 87 que:

“87. Bajo estas premisas, es claro que los motivos que se expresaron para establecer el estímulo de que se trata, son de carácter económico, por lo que su emisión sobre dicha base obedece a criterios fundamentados en elementos objetivos que resultan relevantes para incentivar la creación de empresas en la formalidad y al mismo tiempo, que los pequeños contribuyentes se incorporen al sistema tributario, lo cual no produce únicamente un beneficio económico, sino beneficios de carácter social, motivos que descansan en una justificación objetiva y razonable, cuya finalidad persigue objetivos legítimos y constitucionalmente válidos.”

De lo anterior, es evidente que el tribunal constitucional consideró que el Acto Reclamado era un estímulo fiscal que no incidía en los elementos del Tributo y que tampoco era violatorio del principio de Igualdad jurídica ya que el tratamiento diferenciado que establece tiene un soporte válido. Inclusive, la Primera Sala de la SCJN estableció en los párrafos 88 y 89 lo siguiente:

“88. Con base en lo antes expuesto, como ya se adelantó, esta Primera Sala considera que la norma que establece el estímulo fiscal reclamado no vulnera el principio de igualdad jurídica, al establecer que las personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general, que opten por tributar en el régimen de incorporación fiscal previsto en la sección II, capítulo II del título IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y que cumplan con las obligaciones que se establecen en dicho régimen, podrán optar por aplicar un estímulo fiscal equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto al valor agregado que deban pagar por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, el cual sólo será aplicable siempre que no se traslade al consumidor final cantidad alguna por concepto del impuesto al valor agregado y que no realice acreditamiento alguno del impuesto al valor agregado que les haya

sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios. Lo que se aduce, no se realiza en los términos generales que la propia ley establece.

“89. Como ya lo ha sostenido este Alto Tribunal, el legislador está facultado para crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, siempre que éstas no sean caprichosas o arbitrarias y se sustenten en bases objetivas de índole económica, financiera, social o extrafiscal que razonablemente justifiquen ese trato desigual.

Independientemente de lo anterior, es preciso señalar que los razonamientos de la Primera Sala de la SCJN contenidos en los párrafos anteriores son consecuencia directa de los primeros puntos torales que comentamos. Esto es, que la constitucionalidad del Acto Reclamado debe analizarse a la luz del principio de Igualdad jurídica ya que efectivamente se trata de un estímulo fiscal que crea un tratamiento diferenciado entre los contribuyentes y no incide en los elementos esenciales del IVA.

En este sentido y tal como se acreditó, el Acto Reclamado no constituye un estímulo fiscal. Se trata simplemente de una disposición que no produjo ningún efecto ni se tradujo en un beneficio económico a favor del contribuyente directo del IVA y a cargo del Estado, por lo que no estableció un tratamiento diferenciado. Por tanto y bajo esta premisa, al no actualizarse uno de los supuestos anteriores, resulta claro que analizar la constitucionalidad del Acto Reclamado bajo el principio de Igualdad Jurídica resulta totalmente inaplicable.

RESPECTO DEL PLANTEAMIENTO DE INCONSTITUCIONALIDAD POR VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE COMPETITIVIDAD Y DESARROLLO ECONÓMICOS.

Según lo comentamos en el apartado correspondiente, los argumentos de la parte quejosa respecto de la inconstitucionalidad del Acto Reclamado por violación a los principios constitucionales antes señalados, son sumamente endebles, demostrando un desconocimiento del funcionamiento del IVA.

En efecto, una síntesis de los argumentos de la parte quejosa, en su demanda de Amparo Indirecto, se contiene en el párrafo 105 de la ejecutoria, en los siguientes términos:

“105. Cabe recordar que la quejosa en su segundo concepto de violación -sintetizado en los párrafos 31 a 36 de esta ejecutoria- sostuvo, sustancialmente, que la concesión otorgada a aquellas personas que tributan en el régimen de incorporación fiscal de conformidad con lo previsto en el título IV, capítulo II, sección II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, relativa a no trasladar cantidad alguna del impuesto al valor agregado a los adquirientes de sus bienes o receptores de sus servicios, permite que sus costos comerciales se vean disminuidos exponencialmente respecto de ella, lo cual le resta competitividad dentro del mercado y obstaculiza su desarrollo económico, lo que transgrede los principios consagrados

en los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Federal, conforme a los cuales el Estado se encuentra obligado a alentar y apoyar la competitividad y el fomento del crecimiento económico de los gobernados, bajo los criterios de equidad social, productividad y sustentabilidad, habida cuenta de que no existe razón constitucionalmente válida que avale dicho trato diferenciado.

Por otra parte, las consideraciones en que la Primera Sala de la SCJN se basó para resolver la cuestión constitucional planteada, se encuentran descritos en los apartados 106 a 108 de la ejecutoria, en los siguientes términos:

106. A juicio de esta Primera Sala, son infundados los argumentos esgrimidos por la promovente en su segundo concepto de violación.

107. Lo anterior se considera así derivado de lo que ya se resolvió respecto del primero concepto de violación hecho valer, pues dicho planteamiento se hace depender de la desigualdad de las normas impugnadas en tanto que el mismo se sostiene en la condición impuesta para hacer efectivo el estímulo fiscal consistente en no trasladar el impuesto al valor agregado a los adquirentes de sus bienes o receptores de sus servicios, lo que a decir de la quejosa, permite que los costos comerciales de las personas que tributen bajo el régimen de incorporación fiscal se vean disminuidos exponencialmente respecto a los de ella, lo que le resta competitividad en el mercado y, a su vez, obstaculiza su desarrollo económico.

108. En otras palabras, la circunstancia de que la fracción I del artículo séptimo transitorio del decreto reclamado estableciera un estímulo fiscal, no transgrede los principios de competitividad y desarrollo económico, toda vez que los elementos objetivos sobre los que descansa, conforme a lo ya expuesto, responden a fines extrafiscales, lo que se deriva de la exposición de motivos que dio origen al nuevo régimen de incorporación fiscal del impuesto sobre la renta, consistente en estimular a las personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general para que se incorporen a ese nuevo régimen, creando empresas en la formalidad, logrando que más contribuyentes se adhieran al mismo, lo que coadyuva a una mayor competitividad en el mercado”.

Las consideraciones de la Primera Sala de la SCJN para resolver la cuestión de constitucionalidad planteada, merecen varios comentarios.

En primer término, los considerandos transcritos no están debidamente motivados ya que, al igual que en el resto de la ejecutoria, parten de la premisa errónea de que el Acto Reclamado si es un estímulo fiscal que crea

válidamente un tratamiento diferenciado entre contribuyentes sin violación al principio de Igualdad Jurídica.

Sin embargo, pasa por alto el hecho de que, como se ha repetido ya en múltiples ocasiones, el Acto Reclamado es una disposición fiscal inoperante, que no constituye un estímulo fiscal y mucho menos se traduce en crear un tratamiento diferenciado entre los contribuyentes. Esta circunstancia sería suficiente para que la Primera Sala hubiera resuelto que no existe violación a los principios de Competencia y Desarrollo Económico.

No obstante lo anterior, de la lectura de los considerandos contenidos en los párrafos 106 y 107 de la ejecutoria antes transcritos, el tribunal constitucional declaró que los argumentos del quejoso eran infundados, como consecuencia de lo resuelto respecto del planteamiento de inconstitucionalidad a la luz de los principios de Equidad y Proporcionalidad tributarias.

En efecto, la Primera Sala consideró que si el estímulo fiscal no violaba el principio de Igualdad jurídica finalmente aplicable, luego entonces cualquier diferencia en el tratamiento tributario, incluido el no traslado del IVA, no podía devenir inconstitucional ya que los elementos objetivos sobre los que descansa responde a fines extra fiscales, en consonancia con el principio antes anotado.

Independientemente de lo anterior, considero que la Primera Sala debió de haber incluido en sus considerandos el análisis que hicimos con relación a que la falta de traslado del IVA por parte de los contribuyentes jurídicos a los adquirentes de bienes, servicios y del uso y goce temporal de bienes, no se traduce, en ningún caso, en la reducción de costos comerciales tanto del contribuyente jurídico como del sujeto incidido.

Parecería mucho más sencillo soportar que un determinado argumento planteando la inconstitucionalidad de una norma es infundado con base en los efectos jurídicos del Acto Reclamado, en lugar de soportarlo por vía de consecuencia.

En esta misma línea, en el caso concreto parecería que el planteamiento concreto de inconstitucionalidad del quejoso, relacionado con el no traslado del IVA por parte del contribuyente jurídico podría ser objeto de un análisis constitucional separado del análisis de constitucionalidad a la luz del principio de igualdad jurídica.

Es decir, podría existir el caso de que un estímulo fiscal no viole el principio de igualdad jurídica pero su diseño pudiera implicar una violación al principio de competitividad, circunstancia que fácilmente podría ser objeto de un análisis constitucional por separado.

Inclusive, de los párrafos de la ejecutoria que se transcribieron, parecería que la Primera Sala está considerando que existe una especie de superioridad jerárquica entre el Principio de Igualdad jurídica, respecto del principio de Competitividad y Desarrollo Económico, circunstancia que desde mi punto carece de soporte. Sin embargo, se aclara que está pretendida jerarquía no está dentro del alcance de este trabajo.

RESPECTO DE DIVERSAS CUESTIONES RELACIONADAS A LA MECÁNICA DE TRIBUTACIÓN Y PAGO DEL IVA, QUE NO FUERON ADECUADAMENTE VALORADAS.

La finalidad de este apartado es simplemente destacar ciertas consideraciones de la Primera Sala de la SCJN en la ejecutoria que se comenta y que, en mi opinión, son o discutibles o bien denotan una falta de claridad en lo relativo a la mecánica de tributación del IVA.

En primer término, vale la pena transcribir el texto del párrafo 56 de la ejecutoria y que es del tenor siguiente:

58. Asimismo, cabe destacar dos factores indispensables en la determinación del impuesto al valor agregado, que son el traslado y acreditamiento, los cuales, si bien no forman parte de los elementos esenciales de dicho tributo, lo cierto es que inciden directamente en la mecánica de tributación de dicha contribución.”

En términos del párrafo transcrito, es claro que la Primera Sala de la SCJN pretendió apegarse a ciertos criterios jurisprudenciales vigentes, relativos a la importancia o efecto del acreditamiento en la mecánica de tributación del IVA, mismo que pretendió extender, sin fundamento legal, a la figura del traslado del IVA.

Entre los criterios existentes, vale la pena destacar el siguiente criterio jurisprudencial:

Época: Novena Época

Registro: 173971

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XXIV, Octubre de 2006

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Tesis: P./J. 105/2006

Página: 9

VALOR AGREGADO. EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO RELATIVO NO CONFORMA LA BASE DEL TRIBUTO, PERO TRASCIENDE SUSTANCIALMENTE A SU PAGO, POR LO QUE A LAS NORMAS LEGALES QUE LO INTEGRAN LES SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE JUSTICIA FISCAL. *La base del impuesto al valor agregado está constituida por el valor total de los actos o actividades gravadas como lo establecen los artículos 1o., 2o. y 4o. de la ley correspondiente; por tanto, el acreditamiento en el impuesto relativo no forma parte de dicho elemento esencial, aunque sí se vincula con el monto a pagar, acorde con su naturaleza jurídica, que tanta relevancia adquiere en cuanto conforma su propia mecánica, por lo que le son aplicables los*

principios de justicia fiscal previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

De acuerdo con la tesis jurisprudencial transcrita, el acreditamiento no forma parte de la base gravable, sino que está relacionado con el elemento pago del tributo, siendo aplicables por tanto los principios de justicia fiscal contenidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política. Coincido con dicho criterio toda vez que el acreditamiento del IVA es un elemento esencial para conocer el monto del IVA a pagar.

Independientemente de lo anterior y a diferencia de lo que la Primera Sala de la SCJN señaló en el párrafo 58 de la ejecutoria antes transcrito, el traslado del IVA no es un elemento que tenga incidencia o relevancia para la determinación del monto del IVA a pagar, el cual seguirá siendo el mismo con independencia de que el contribuyente directo del IVA efectivamente realice o no el traslado del tributo.

En síntesis, hemos planteado y acreditado que el traslado del IVA no tiene relación alguna con la determinación del monto del IVA a pagar, por lo que no le serán aplicables, en ningún caso, los principios de justicia fiscal.

En efecto, el párrafo transcrito líneas arriba confirma nuestra opinión de que la Primera Sala de la SCJN no llevó a cabo un análisis detallado ni del Acto Reclamado ni de los efectos teóricos en el IVA, derivados de no trasladar dicho impuesto a los adquirentes de bienes, servicios y del uso y goce temporal bienes.

Por otro lado, también resulta relevante transcribir el texto del párrafo 96 de la ejecutoria, mismo que evidencia algunas de las confusiones y falta de claridad sobre ciertos puntos relevantes del IVA, por parte de la Primera Sala de la SCJN al resolver la cuestión de constitucionalidad planteada. Dicho párrafo es del tenor siguiente:

“96. En adición a lo anterior, cabe destacar que el hecho de que a ciertas personas físicas se les otorgue un estímulo fiscal por tributar bajo el régimen de incorporación fiscal, no repercute en la naturaleza del impuesto al valor agregado, toda vez que el beneficio tributario impugnado no se traduce en la exención de pago de dicho tributo, sino únicamente en una mecánica de tributación distinta a la que se aplica en el régimen general de la ley de la materia, mediante la cual el contribuyente (persona física) que se ubica en el régimen especial de tributación de referencia, podrá optar por no trasladar al adquirente de los bienes o al receptor de los servicios cantidad alguna por concepto de impuesto al valor agregado.”

A mi parecer, el párrafo transcrito es el que con mayor claridad acredita la confusión en que incurre la Primera Sala de la SCJN, al resolver la cuestión de constitucionalidad que la quejosa planteó.

En efecto, dicha tribunal considera de forma errónea, que el otorgamiento del estímulo fiscal a ciertas personas que tributen para efectos del ISR, bajo el

Régimen de Incorporación, se traduce en que se colocan en una mecánica de tributación distinta del tributo, lo cual es incorrecto desde el punto de vista técnico. La mecánica de tributación es la misma, simplemente se les reduce la carga fiscal determinada mediante la aplicación del estímulo fiscal.

En principio y siguiendo la tesis de este trabajo, el Acto reclamado no reúne los elementos para ser considerado como un estímulo fiscal. Por el contrario, se trata de una disposición inoperante que no produce efecto jurídico alguno y que por consecuencia no podría crear un tratamiento diferenciado entre los contribuyentes del IVA.

Independientemente de lo anterior y asumiendo que el Acto Reclamado efectivamente constituyera un estímulo fiscal, su efecto no sería crear una mecánica de tributación distinta, sino simplemente la renuncia del Estado a percibir una contribución calculada bajo el régimen general de tributación, el cual se vio inalterado.

Esto es, el estímulo fiscal no tuvo por efecto liberar al contribuyente de sus obligaciones de determinación del IVA bajo la LIVA, mismas que permanecieron intocadas. El contribuyente directo del IVA y beneficiario del estímulo fiscal debió de haber determinado el monto del IVA a pagar a su cargo, y posteriormente optar por aplicar o no el estímulo fiscal consistente en una cantidad equivalente al 100% del monto del IVA a pagar por la realización de actividades gravadas.

Como lo hemos acreditado, la aplicación de dicho estímulo fiscal resultó inoperante ya que para efectos de calcularlo, tenía que seguir los mismos lineamientos de la LIVA para calcular el monto del IVA a pagar y del cual era equivalente y no obstante eso, no se le permitió realizar el acreditamiento siendo materialmente imposible determinar el monto del IVA a pagar.

Independientemente de lo anterior, se reitera que el pretendido estímulo fiscal no implicó dotar a sus destinatarios de un mecanismo de tributación distinto al de la LIVA, mismo que no resultó afectado. Esta es la razón por la cual, el Acto Reclamado no incidió en los elementos estructurales de la contribución.

El supuesto estímulo fiscal, sólo contiene los elementos y condiciones para aplicarlo, en contra del IVA a cargo del contribuyente previamente determinado de acuerdo con las disposiciones entonces vigentes de la LIVA.

En términos de lo antes expuesto, es claro que la ejecutoria y, por consiguiente la tesis jurisprudencial emitida, presentan inconsistencias en las distintas consideraciones que la Primera Sala de la SCJN tomó en cuenta para resolver en el sentido que lo hizo.

Evidentemente, la decisión de la cuestión de constitucionalidad pudo estar basada en consideraciones más precisas y que atendieran en todo momento, la mecánica de tributación del IVA y el funcionamiento y efectos de los estímulos fiscales otorgados mediante decreto, como una cantidad equivalente a un porcentaje del IVA a pagar por el contribuyente directo.

CONCLUSIONES

1. Ni la doctrina, ni las leyes federales ni la interpretación judicial definen a los estímulos fiscales; la doctrina y la jurisprudencia sólo reflejan una noción general en función de los efectos que producen.
2. El elemento primario o esencial de los estímulos fiscales, según la doctrina moderna y las tesis jurisprudenciales y asiladas existentes a partir de 1990, consiste en que se traducen en un beneficio económico a favor de sus destinatarios en tanto les permiten reducir su carga fiscal.
3. Los estímulos fiscales pueden ser concedidos, directamente por el Congreso de la Unión mediante la expedición de leyes de su competencia o bien, por el titular del Ejecutivo Federal, mediante ordenamientos de carácter general en ejercicio de su facultad reglamentaria.
4. Los estímulos fiscales concedidos mediante decreto por el titular del Ejecutivo Federal, consistentes en una cantidad equivalente al 100% del monto del IVA a pagar, para ser aplicado por contribuyente directo contra su propio IVA por pagar, sólo tienen por efecto reducir la carga fiscal del contribuyente, liberándolo de erogar recursos para el pago del impuesto (beneficio económico).
5. Los estímulos fiscales del tipo del mencionado en el inciso 4, no tiene por efecto liberar al contribuyente directo del IVA de continuar aplicando la mecánica de tributación del IVA contenida en la ley; por lo tanto, la determinación del monto del IVA a pagar se debe realizar conforme a lo dispuesto por la LIVA.
6. Los estímulos fiscales del tipo del mencionado en el inciso 4 anterior, no tienen incidencia en los elementos esenciales del IVA; el monto del IVA por pagar a cargo del contribuyente directo del IVA, se seguiría determinando conforme al mecanismo general de tributación del IVA.
7. La descripción del estímulo fiscal contenida en la exposición de motivos del Decreto es contradictoria con el texto legal que lo contiene y que constituye el Acto Reclamado, lo que evidencia un posible error en su formulación.
8. La aplicación de los estímulos fiscales del tipo del mencionado en el inciso 4 anterior, no pueden sujetarse a que el contribuyente directo no realice acreditamiento alguno, ya que caso contrario, se generaría un estímulo fiscal inoperante, que no se traduciría en un beneficio económico para sus destinatarios y por tanto, no se trataría de un verdadero estímulo fiscal.
9. La tesis jurisprudencial 1ª./J. 69/2017 (10ª) y la ejecutoria de la cual deriva son consistentes entre sí, sin embargo, gran parte de las consideraciones que la soportan son erróneas ya que el análisis de

constitucionalidad partió de la base, erróneamente, de que el Acto Recamado era un verdadero estímulo fiscal.

10. Algunas de las consideraciones que soportan la ejecutoria también son erróneas ya que, no se tomaron en cuenta y/o se omitieron y/o se confundieron, ciertos aspectos básicos de la mecánica de tributación del IVA y su interacción con un estímulo fiscal del tipo del señalado en el inciso 4 anterior.

BIBLIOGRAFÍA

I. Legislación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
Código Fiscal de la Federación 2018.
Código Fiscal de la Federación 2014
Ley del Impuesto al Valor Agregado 2018.
Ley del Impuesto al Valor Agregado 2014
Ley del Impuesto Sobre la Renta 2018.
Ley del Impuesto Sobre la Renta 2014.

II. Obras

A. Especializadas.

Álvarez, Villagómez, Juan; “La Ley del IVA en México”, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2° edición, México, 2017.

Hernández Rodríguez, Jesús, F; “*El nuevo sistema de Acreditamiento del Iva*”, ISEF Empresa Líder, 1° edición, México, 2005.

ROMERO, J.C.R.M; “*Estímulos Fiscales, Derecho Económico textos jurídicos universitarios*”, Oxford University Press, México, 2015.

Plascencia Rodríguez, José Francisco, “*Análisis y comentarios a la Ley del Impuesto al Valor Agregado*”, Editorial Temis, 2° Edición, México, 2003.

Sol Juárez, Humberto, “*Derecho Fiscal*”, Red Tercer Milenio, 1° edición, México, 2012.

Soberanes Díez, José María, “*La igualdad y la desigualdad jurídica*”, México, 2011.

Arriola, Vizcaíno, Adolfo, “*Derecho Fiscal*”, Editorial Themis, Edición 21°, México, (versión electrónica).

Morán Navarro, Sergio Arnoldo; Abundis, Rosales, Ma. Antonieta, “*El Derecho humano a la igualdad en la constitución mexicana, algunas consideraciones*”, Universidad de Guanajuato, 2013.

B. Complementarias.

Aparicio, Pulido, Jorge Alberto; Bautista, Barranco, Guadalupe; Coria, Jiménez, Raúl; Pacheco, Cruz, Martha Lucero; Tejeda, Valdés, Gloria; “*Estudio Y Aplicación De Los Estímulos Fiscales En México*” (Tesis para obtener el título de Contador). Instituto Politécnico Nacional Escuela Superior De Comercio Y Administración Unidad Santo Tomás, Ciudad de México, 2003.

C. Consulta general.

Diccionario Jurídico Mexicano, Universidad Nacional Autónoma de México.
1932.

III. Publicaciones periódicas.

Semanario Judicial de la Federación.
<https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/tesis.aspx>

IV. Artículos y conferencias.

Requero Ibañez, J., *El régimen jurídico de las subvenciones locales*. Estudios QDL, 2002, Recuperado de <https://gobiernolocal.org/>.

Ramírez Graciano; Vargas Coronel, Jorge; Santos Torres, Jorge; XII Congreso Internacional de la Academia de Ciencias Administrativas, A.C. (ACACIA), Ponencia: *“El efecto Financiero de los Estímulos Fiscales en el Impuesto Empresarial Tasa Única” México, 2008*

Ponencia Presentada al Congreso: Sistemas de Innovación para la Competitividad. “Transferencia del Conocimiento y la Tecnología: Retos en la Economía Basada en el Conocimiento”, Organizado por el Consejo Estatal de Ciencia y Tecnología del Estado de Guanajuato (CONCYTEG), León, Guanajuato, 2008.

Silva Meza, Hector, *“Los estímulos fiscales”*, Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Magistrado de la Cuarta Sala Regional Metropolitana, Centro de Estudios Superiores en materia de Derecho Fiscal y administrativo.