



# 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

---

Análisis de las resoluciones que emite el Ejecutivo Federal para otorgar estímulos fiscales, bajo la perspectiva constitucional de justicia tributaria:

Breve crítica a la tesis 1a./J. 69/2017 (10a.).

Tesis que para obtener el grado de

**Maestro en Derecho Fiscal**

Presenta el

**Lic. Miguel Ángel Nevárez Morales**

Director de Tesis

**Mtro. Raúl Bolaños Vital**



# ÍNDICE

<b>Introducción .....</b>	<b>1</b>
<b>I. Las resoluciones de carácter general del Ejecutivo Federal en materia tributaria. ....</b>	<b>1</b>
<b>I.1. Concepto, naturaleza jurídica y alcances .....</b>	<b>2</b>
<b>I.1.1. Concepto .....</b>	<b>2</b>
<b>I.1.2. Naturaleza Jurídica .....</b>	<b>3</b>
<b>I.1.3. Alcances .....</b>	<b>4</b>
<b>I.1.4. Gastos Fiscales .....</b>	<b>4</b>
<b>I.2. Resoluciones del Ejecutivo Federal por las que ejerce el poder tributario de exonerar .....</b>	<b>6</b>
<b>I.2.1. De las resoluciones cuyo objeto es atender fiscalmente una emergencia .....</b>	<b>6</b>
<b>I.2.2. De las resoluciones cuyo objeto es la administración fiscal .....</b>	<b>8</b>
<b>I.2.3. De las resoluciones cuyo objeto es incentivar sectores sociales o actividades económicas .....</b>	<b>9</b>
<b>I.2.3.1. El subsidio .....</b>	<b>10</b>
<b>I.2.3.2. Los estímulos fiscales .....</b>	<b>14</b>

I.3. La parafiscalidad .....	17
I.4. El beneficio .....	18
II. El concepto de Justicia Tributaria .....	20
II.1. Proporcionalidad .....	23
II.2. Equidad .....	26
II.3. Breve conclusión sobre los principios de proporcionalidad y equidad .....	28
II.4. Legalidad .....	28
III. Los estímulos fiscales y la justicia tributaria .....	31
III.1. Estímulos fiscales son regímenes optativos .....	37
IV. Análisis de la tesis 1a./J. 69/2017 y de su respectiva ejecutoria .....	38
IV.1. Naturaleza Jurídica del estímulo fiscal materia de estudio .....	38
IV.2. Elementos particulares de la contribución sujeta a estímulo ...	43
IV.2.1. Determinación del Impuesto .....	45
IV.3. Teoría sobre la aplicación de los principios de justicia tributaria en el estímulo materia de estudio .....	46
IV.4. Análisis de la jurisprudencia 1a./J. 69/2017 (10a.) y la ejecutoria que le dio origen .....	48

IV.5. Propuesta de solución a partir de la teoría planteada .....	52
V. Conclusiones .....	56
Bibliografía.....	57

## INTRODUCCIÓN

La presente investigación tiene por objeto el estudio de la aplicabilidad de los principios de justicia tributaria a los estímulos fiscales que otorga el Ejecutivo Federal, mediante disposiciones de carácter general.

El motivo que origina nuestro análisis es la tesis 1a./J. 69/2017 (10a.), así como los antecedentes que la produjeron, y no solamente la ejecutoria, sino otras tesis jurisprudenciales que se han emitido con anterioridad a la que nos ocupa.

Dicho criterio se observará bajo la óptica de los principios de justicia tributaria y, aunque el tema pareciera superado por diversos criterios emitidos por el Poder Judicial Federal, se pretende emitir una crítica a la que motiva este estudio, a través de la doctrina, de anteriores tesis aisladas y jurisprudenciales, así como de nuestra opinión.

Para ello, se examinará primeramente la naturaleza jurídica de las resoluciones de carácter general por las que se otorgan los estímulos fiscales, es decir, ¿Qué son? ¿Qué y quién les da origen? ¿Cuál es su objeto? De ello deduciremos sus alcances.

Aclaremos que únicamente nos referiremos a estas resoluciones, las cuales expresamente son facultad del Ejecutivo Federal, entendiéndose por éste exclusivamente a su titular, y no serán materia de estudio la exoneración tributaria que deriva del Poder Legislativo, ni de aquellas resoluciones que puede emitir el Secretario de Hacienda y Crédito Público o el Jefe del Servicio de Administración Tributaria.

Se realizará también un breve análisis a los principios de justicia tributaria de legalidad, proporcionalidad, equidad, y adelantamos que no se analizarán otros principios constitucionales en materia tributaria como los de *obligatoriedad*, *fin o destino* y *residencia*. No es intención tampoco, adentrar en otros principios tributarios de carácter doctrinal, ni mencionarlos pues no dará valor agregado a este trabajo.

Asimismo, se ha observado que nuestro Máximo Tribunal Constitucional ha emitido, además de la tesis en objeto de estudio, jurisprudencia que trata de resolver el tema de la perspectiva bajo la cual se debe analizar la constitucionalidad de los estímulos fiscales.

Una de las principales vertientes para delimitar el estudio de la constitucionalidad respecto al otorgamiento de estímulos fiscales es cuando estos inciden o no en los elementos estructurales de la contribución, sin importar que los mismos se otorguen mediante disposiciones legales o bien, a través de resoluciones que dicte el Ejecutivo Federal. Se hace énfasis en esta última parte, pues por razones que se explicarán durante el desarrollo de esta investigación, no serán materia de estudio estos beneficios cuando se hayan concedido por ley.

Se considera de especial importancia al menos el citar otras tesis, para estar en posibilidad de pronunciar nuestras conclusiones, en el sentido de que los argumentos de la jurisprudencia objeto de estudio no se ajustan al caso concreto, sin perjuicio de los aspectos procesales y de los conceptos de violación o agravios que en su momento se hayan expresado para el pronunciamiento de la sentencia que dio origen a la tesis.

¿Los principios de justicia tributaria son aplicables únicamente a contribuciones?. O ¿Es correcto que nuestro máximo tribunal aplique particularmente los principios de proporcionalidad y equidad a otras figuras que no sean contribuciones, como el caso de los estímulos fiscales? Si los estímulos fiscales inciden en los elementos estructurales de las contribuciones ¿es necesario el estudio de la proporcionalidad y equidad? O simplemente ¿se deberá realizar el estudio de la inconstitucionalidad por atentar contra la garantía genérica de legalidad?

**Análisis de las disposiciones que emite el Ejecutivo Federal para otorgar estímulos fiscales, bajo la perspectiva constitucional de justicia tributaria:  
Breve crítica a la tesis 1a./J. 69/2017 (10a.).**

**I. Las resoluciones de carácter general del Ejecutivo Federal en materia tributaria.**

La facultad legislativa de imponer contribuciones lleva aparejada las facultades ejecutivas de poder determinar las mismas, hacerlas exigibles y sancionar los incumplimientos. Sin embargo, el poder de imposición que exige que todos deban contribuir al gasto público según sus capacidades contributivas, también otorga el poder para apartar en forma general de ciertos hechos imposables a sujetos y actividades determinados, limitado por razones de índole económica o social y nunca de manera caprichosa. Este poder tributario de exoneración es generalmente propio del poder legislativo, y por mandato de ley lo podrá ser del ejecutivo.

El poder tributario de exonerar, en el ámbito administrativo se ejerce cuando el poder ejecutivo, en su esfera administrativa, determina que resultaría en un mayor beneficio de la colectividad y en consecuencia del Estado, el dejar de percibir algún ingreso derivado de contribuciones fiscales, el dejar de hacer efectivas sus facultades fiscales y otorgar algunos beneficios para sectores ya sean sociales, contributivos o económicos.

A través de las resoluciones de carácter general, el titular del Ejecutivo Federal ejerce sus facultades ejecutivas y legislativas consagradas en el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, disposición por la cual se concede la potestad de expedir las reglas necesarias para la ejecución de las leyes que emite el legislador. Estas reglas, aunque materialmente son similares a las leyes, formalmente son actos administrativos generales y se encuentran subordinadas a aquellas normas que sí provienen del órgano legislativo.

Es importante señalar que este capítulo se centra únicamente en aquellas resoluciones referidas en el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación (CFF), por las que se puede observar el poder tributario de exonerar que el propio legislador le otorgó para efectos de brindar flexibilidad a la recaudación, así como para otorgar la posibilidad de conceder excepcionalmente beneficios para salvaguardar intereses legítimos de grupos temporalmente vulnerables, o bien, para facilitar el cumplimiento de obligaciones por parte de los contribuyentes, o simplemente para favorecer, por fines de conveniencia económica del Estado, a un sector de estos sujetos pasivos de la relación tributaria.

Esto es, porque queda en manos del Ejecutivo Federal la tarea del Estado para hacer posible la recaudación y, en ese mismo tenor, debe contar con salidas legales a casos de excepción que le permitan dejar de percibir alguna contribución,

o facilitar los medios para motivar al gobernado a contribuir al gasto público, en defensa incluso del principio de equidad – que se estudiará más adelante –, para dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Queda claro que las disposiciones para condonar total o parcialmente el pago de contribuciones y sus accesorios; eximir, total o parcialmente de dicho pago, y autorizar que el pago se realice a plazo, diferido o en parcialidades, exclusivamente, sólo podrán emitirse: i) Cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad económica, la producción o venta de productos, la realización de una actividad, y ii) En casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Asimismo, las medidas para facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes serán aquellas que se dicten en relación con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o sus sanciones.

Por último, el Ejecutivo Federal también podrá emitir disposiciones con la finalidad de conceder subsidios y otorgar estímulos fiscales.

Todas las resoluciones deberán señalar:

- a) Las contribuciones a que se refieren (con excepción de las que otorguen estímulos);
- b) El monto o proporción de los beneficios,
- c) Los plazos que se concedan y,
- d) Los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados.

## **I.1. Concepto, naturaleza jurídica y alcances**

### **I.1.1. Concepto**

Las resoluciones de carácter general que nos ocupan, pueden definirse como actos jurídicos unilaterales, formales, emanados del titular del Ejecutivo Federal, en ejercicio de una facultad constitucional y legalmente otorgada e indelegable, que contienen disposiciones generales, abstractas, impersonales y de observancia obligatoria, mismas que se encuentran subordinadas a la ley, cuya finalidad es otorgar, en forma excepcional y por un tiempo estrictamente limitado, beneficios jurídicos o económicos a los contribuyentes.

### I.1.2. Naturaleza Jurídica

El artículo 89, fracción I, constitucional establece tres facultades del Ejecutivo Federal, como son:

- Promulgar las leyes que expida el Congreso de la Unión;
- Ejecutar dichas leyes; y
- Proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes que expida el Congreso General. (Facultad reglamentaria),

Al respecto, la facultad reglamentaria se refiere a expedir ordenamientos de naturaleza materialmente legislativa, derivados y limitados por la propia ley que reglamentan.

En este sentido, las disposiciones reglamentarias tienen el objeto de desarrollar y complementar en detalle las normas formalmente legislativas a efecto de crear los medios capaces de favorecer la ejecución de dichas leyes.

Podemos abundar señalando que estas resoluciones son actos formalmente administrativos en virtud de su procedencia, pero materialmente legislativos en la medida que establecen disposiciones similares a las legislativas (generales, abstractas, impersonales y de observancia obligatoria).

Al tratarse de una facultad exclusiva del Ejecutivo Federal es posible deducir que ésta es equiparable a la facultad reglamentaria a que se refiere el artículo 89, fracción I, de nuestra Constitución, con la distinción de que las disposiciones para el caso que nos ocupa, se emiten como excepciones a las normas legislativas, siempre limitadas por el tiempo.

Ahora bien, para emitir estas resoluciones, las mismas normas que las prevén – las del art. 39 del CFF – establecen las reglas que justifican su emisión, o por lo menos para el caso de las facultades que Augusto Fernández Sagardi<sup>1</sup> ha llamado “*de emergencia*” y de “*administración*” fiscales, establecidas en las fracciones I y II, respectivamente, del artículo antes citado; ya que, en el caso de las que el mismo autor llama facultades “*incentivadoras*”, particularmente en los llamados estímulos fiscales, no se prevén hipótesis para su otorgamiento, dejando éstas al completo arbitrio del Ejecutivo Federal.

---

<sup>1</sup> Fernández Sagardi, Augusto, Comentarios y anotaciones al Código Fiscal de la Federación, México, SICCO, 2000, p. 132

### **I.1.3. Alcances**

Los alcances de estas facultades fiscales del Ejecutivo Federal, en términos generales se pueden estudiar desde las siguientes perspectivas:

- **Legalidad:** Debemos mencionar primero que la propia naturaleza de las resoluciones de carácter general revela una subordinación a la ley, lo que nos lleva a suponer que las disposiciones contenidas en tales resoluciones no deben rebasar las facultades legislativas, imponiendo nuevas obligaciones o estableciendo exenciones para los contribuyentes, no previstas en las leyes. Estos principios se analizarán más adelante pero exclusivamente encauzados a los estímulos fiscales.
- **Temporalidad:** Se debe delimitar el otorgamiento de estos beneficios a un plazo determinado, de acuerdo con la naturaleza del hecho que le haya dado origen a la resolución.
- **Objeto:** De acuerdo con sus fines, citamos nuevamente la clasificación de Fernández Sagardi para explicar el alcance:
  - a) **Emergencia fiscal:** Para condonar o eximir contribuciones en caso de acontecimientos no previstos ya sean por algún caso fortuito o causa de fuerza mayor
  - b) **Administración fiscal:** Para facilitar el cumplimiento de obligaciones a los contribuyentes sin que se entienda la modificación a elementos estructurales de la contribución a que se refiera.
  - c) **Incentivadoras:** Para conceder subsidios o estímulos fiscales, caso en el cual el legislador no mencionó ni delimitó esta facultad, pero que, como más adelante analizaremos, generalmente tienen objetivos de carácter parafiscal para incentivar ciertos sectores sociales o actividades económicas.

### **I.1.4. Gastos Fiscales**

No podría estar completo este capítulo si no se habla al menos de manera muy breve de los efectos que acarrea el ejercicio del poder tributario de exonerar.

Desde un principio quedó justificada la facultad del ejecutivo para emitir las resoluciones de carácter general que por una parte le permitan dejar de percibir contribuciones y así también legitimen el no ejercicio de sus facultades fiscales, mediante una autorización general, que obedezca a objetivos económicos y sociales y no a fines caprichosos.

Los efectos de la no tributación, a consecuencia del otorgamiento de beneficios fiscales, se le conoce como “gastos fiscales”, ya que se trata de ingresos que no se reciben en la hacienda pública y son parecidos en muchos aspectos a los gastos directos del Estado. De esta manera, el Ejecutivo Federal debe efectuar un presupuesto de gastos fiscales que es expresar mediante cifras las disminuciones en los ingresos en la hacienda pública, derivadas de las exenciones, bonificaciones, desgravaciones e incentivos fiscales con que a través de las disposiciones normativas se trata de beneficiar a distintos grupos de contribuyentes.

El gasto fiscal representa una disminución real en los ingresos presupuestarios del Estado, constituyendo en las economías nacionales un procedimiento alterno para alcanzar objetivos económicos a través de beneficios o subvenciones que se aplican por medio de las resoluciones de carácter general, las que en su método se deben apartar de la estructura propia del impuesto, y que constituyen beneficios específicos o determinables a la renta o actividades económicas reguladas por las leyes fiscales.

Al respecto, el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados señala que “El Presupuesto de Gastos Fiscales es una estimación robusta de los ingresos que potencialmente deja de recaudar el Erario Federal, en el cobro de distintos tipos de impuestos, conforme al marco legislativo del sistema tributario mexicano; en virtud de la aplicación de tasas diferenciadas, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales de tributación. Estos tratamientos diferenciados se dirigen a reducir la desigualdad en la distribución del ingreso, mejorar el bienestar de determinados grupos sociales, fomentar la inversión y el empleo, o promover alguna actividad sectorial específica, o bien para compensar o neutralizar alguna externalidad negativa presente”.<sup>2</sup>

Por otra parte, las leyes de Ingresos de la Federación consecuentemente señalan que el Presupuesto de Gastos Fiscales comprenderá los montos que deja de recaudar el erario federal por conceptos de tasas diferenciadas en los distintos impuestos, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales establecidos en las distintas leyes que en materia tributaria aplican a nivel federal.

---

<sup>2</sup> Análisis del Presupuesto de Gastos Fiscales 2018 – 2019, Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados, 31 de julio de 2018.

## **I.2. Resoluciones del Ejecutivo Federal por las que ejerce el poder tributario de exonerar.**

### **I.2.1. De las resoluciones cuyo objeto es atender fiscalmente una emergencia**

Estas encuentran su sustento en el artículo 39, fracción I, del CFF. A través de esta facultad, el Ejecutivo puede total o parcialmente:

- 1) **Condonar:** Lo cual es considerado una forma de extinción de la obligación fiscal, es decir, de una contribución causada (determinada o determinable) y que incluso su pago pueda ser exigible.
- 2) **Eximir:** Por lo cual se entiende que una contribución futura, ya no sea objeto de pago. Lo cual no debe confundirse con la exención, figura que sólo corresponde a la esfera de competencia de la autoridad legislativa y mediante la cual eliminan de la regla general de causación ciertos hechos o sujetos imponibles, mientras que sólo se puede eximir o condonar contribuciones, es decir que los beneficiarios sí se encuentran en las hipótesis de causación.

Si consideramos que el supuesto de la condonación aplica para obligaciones o créditos fiscales, los efectos se extenderán a los accesorios de éstas, y por obviedad en la definición, no podrá ser así para el caso de las contribuciones que se eximan.

Aunque lo anterior parezca jurídicamente lógico, la redacción legislativa se aprecia con cierta falla cuando establece “Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios”, cuando sería técnicamente imposible eximir conceptos que sólo se pueden originar cuando la contribución ya es exigible.

Por lo anterior, se concluye que las resoluciones de carácter general, dictadas en términos del artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación podrán:

- **Condonar contribuciones y accesorios en forma total o parcial.** De igual forma, el Ejecutivo Federal tendría la posibilidad de resolver sobre la condonación exclusivamente de los accesorios de alguna o varias contribuciones;
- **Eximir contribuciones en forma total o parcial;**
- **Autorizar el pago de contribuciones y accesorios a plazo diferido (no más de 12 meses según el artículo 66 del CFF)**
- **Autorizar el pago de contribuciones y accesorios a plazos en parcialidades (hasta 36 mensualidades).**

Asimismo, es importante señalar que esta facultad del Ejecutivo Federal se encuentra limitada por hipótesis normativas que el legislador consideró emergentes.

En tal situación este poder tributario de exonerar concebido en el artículo 39, fracción I del CFF, únicamente se podrá ejercer:

1. Cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte:
  - a) La situación de algún lugar o región del país;
  - b) Una rama de actividad;
  - c) La producción o venta de productos;
  - d) La realización de una actividad; y
2. En casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Así, el legislador acotó la facultad que le otorgó al Ejecutivo para establecer estos beneficios.

Sin perjuicio de lo anterior, ese acto debe encontrarse debidamente motivado, es decir, las causas que lo originaron deben estar plenamente justificadas en la propia resolución en que se condone o eximan contribuciones.

Al efecto, el Tribunal Supremo estableció la jurisprudencia P./J. 29/2002, al resolver la Controversia Constitucional 32/2002, promovida por la Cámara de Diputados, bajo el rubro: **“BENEFICIOS FISCALES. EL EJERCICIO DE LA FACULTAD QUE OTORGA AL EJECUTIVO FEDERAL EL ARTÍCULO 39, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DEBE MOTIVARSE DEBIDAMENTE”**<sup>3</sup>.

La inserción del último párrafo del precepto que ocupa nuestra atención fue la consecuencia legislativa de la ejecutoria recientemente citada, por medio de la cual la Corte estableció que de ninguna manera se podría decretar el eximir el pago de un tributo por estimar que con su aplicación se afecta a determinada rama de la industria, pues contraría la voluntad del Congreso de la Unión expresada en la ley que establece el tributo, y hace nugatoria la ley que lo crea, al eliminar totalmente y durante cierto tiempo el pago de un impuesto.

El legislador, una vez más con imperfecciones tolerables de redacción, incluyó un último párrafo a esta fracción I, el cual ordena: “Sin que las facultades otorgadas en esta fracción puedan entenderse referidas a los casos en que la

---

<sup>3</sup> Tesis: P./J. 29/2002; Pleno; Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVI, julio de 2002, p. 649

afectación o posible afectación a una determinada rama de la industria obedezca a lo dispuesto en una Ley Tributaria Federal o Tratado Internacional”.

Finalmente, resulta de interés puntualizar que el acto por el que se origine una resolución para condonar o eximir contribuciones a que se refiere el artículo 39, fracción I, del CFF tendrá su fundamento en la segunda de las facultades constitucionales del ejecutivo, establecidas en el artículo 89, fracción I de la Carta Magna, es decir, la de ejecutar las leyes del Congreso de la Unión y mediante la cual el presidente de la República puede expedir decretos, acuerdos u otros actos necesarios para la exacta observancia de las leyes, que a diferencia de los reglamentos dan reglas detalladas para el cumplimiento de las mismas.

### **I.2.2. De las resoluciones cuyo objeto es la administración fiscal**

El siguiente supuesto, por el que se faculta al presidente de la República para otorgar beneficios fiscales es cuando resuelve dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de los mismos, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

Sobre estas resoluciones son casi nulas las referencias doctrinales y jurisprudenciales, por lo que resulta muy práctica la siguiente tesis aislada: **FACULTADES DEL EJECUTIVO PARA DICTAR RESOLUCIONES DE CARACTER GENERAL EN MATERIA FISCAL, ALCANCE DE LAS.** En esta tesis queda de manifiesto que el artículo 39, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, establece que el Ejecutivo Federal, mediante resoluciones de carácter general, podrá dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de los mismos, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes. Ahora bien, es inexacto que este precepto permita al Ejecutivo Federal variar las disposiciones de las leyes fiscales cuando no se relacionan con el sujeto, el objeto, base, cuota, tasa o tarifa de los gravámenes, infracciones o sanciones de los mismos, pues el propio precepto debe interpretarse en consonancia con el artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal, de manera que si de acuerdo a este último precepto, la facultad reglamentaria del Presidente de la República consiste en proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, es evidente que en ningún caso está facultado para modificar o variar sus disposiciones a título de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, ni aun en el supuesto de que esas disposiciones no guarden relación con el sujeto, objeto, base, cuota, tasa o tarifa de los gravámenes, o con dichas infracciones o sanciones.<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> Tesis: 4a. IV/92; Registro: 207859; Cuarta Sala. Octava Época. Semanario Judicial de la Federación. Tomo IX, marzo de 1992, p. 50.

Ahora bien, del criterio anterior podemos rescatar lo siguiente:

- a) El legislador otorgó una segunda facultad al Ejecutivo para emitir resoluciones que otorguen beneficios fiscales.
- b) Esta segunda facultad permite dictar medidas de administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales.
- c) La finalidad de dictar estas medidas está estrictamente sujeta a facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.
- d) La limitación que tiene el Ejecutivo es que sus disposiciones de ninguna forma puedan modificar las normas que el propio CFF considera de aplicación estricta, es decir las relacionadas con sujeto, objeto, base, cuota, tasa, tarifa, infracciones o sanciones de las contribuciones.
- e) De acuerdo con el criterio judicial, la limitante planteada por el legislador no presupone que al Ejecutivo se le permita variar cualquier otra disposición contenida en las leyes fiscales que no tenga que ver con las normas de aplicación estricta. De lo contrario ese acto unilateral se encontrará revestido de inconstitucionalidad por violentar la garantía de legalidad.

Podemos determinar que la facultad para otorgar beneficios fiscales, a través de disposiciones de administración fiscal que tengan como finalidad facilitar el cumplimiento de los contribuyentes, se asemeja en gran medida a la facultad para emitir los reglamentos.

La gran diferencia entre un reglamento – supongamos uno fiscal – y una resolución de carácter general cuyo objeto es la administración fiscal, es la temporalidad o vigencia. Mientras que en el primero, su vigencia no está definida por encontrarse sujeta a la prevalencia de la ley, o bien a su derogación, en la resolución de carácter general se ordena una temporalidad definida generalmente por la conclusión de un plazo o por una condición resolutoria – en ocasiones será lo que ocurra primero – que ponga fin a la obligación tributaria.

### **I.2.3. De las resoluciones cuyo objeto es incentivar sectores sociales o actividades económicas**

Al respecto, el legislador no nos brindó argumentos suficientes como para ilustrar la finalidad de esta tercera facultad del Ejecutivo para otorgar beneficios fiscales. Lo que sí sabemos es que el objeto de dichos beneficios será la concesión de subsidios o estímulos.

Los subsidios y los estímulos fiscales están considerados entre las formas de extinción de la contribución y de los créditos fiscales. El efecto de estos beneficios

generalmente radica en la disminución de la carga tributaria de la contribución respectiva, ya sea que el Estado absorba total o parcialmente la contribución, o bien se otorgue al sujeto pasivo de la contribución el beneficio a través de un crédito o una deducción.

Tanto el subsidio como el estímulo forman parte de lo que jurídicamente se conoce como subvenciones públicas. Al respecto, Pedro Córdova Farciert<sup>5</sup>, define las subvenciones como “Actos administrativos en favor del sujeto pasivo señalados en una ley fiscal, con el fin de favorecer, ayudar o auxiliar en forma económica a una actividad o a un grupo de personas, por parte del Estado; están dentro del Derecho Público, que además revisten las características de generalidad, temporalidad y no afectan a las finanzas públicas”.

Sobre dicha definición, podemos señalar que aun cuando el acto jurídico de la subvención se da en la esfera administrativa, no se le puede atribuir la naturaleza de un acto administrativo, los cuales son personales, en tanto que las exenciones, subsidios y los estímulos fiscales no se pueden otorgar a título personal, sino que revisten – como posteriormente aclara dicho autor – de generalidad, de lo contrario serían inconstitucionales.

Comúnmente se suele confundir los términos de subsidio y de estímulo fiscal, por lo que requerimos hacer la distinción entre uno y otro para efecto de alcanzar el planteamiento central de nuestra investigación.

### **I.2.3.1. El subsidio**

Nuestra constitución Federal, en el artículo 28, decimotercer párrafo establece “... 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. ...”

Como se observa, volvemos a encontrar las características de generalidad y temporalidad de las resoluciones del Ejecutivo Federal para otorgar beneficios fiscales. Sin embargo, el constituyente acotó la entrega de estos subsidios a la finalidad de atender actividades prioritarias, idea que denotaría demasiada amplitud y, en consecuencia, subjetividad sobre lo que se debe entender por tales “actividades prioritarias”. En tal sentido, cabría la definición de estímulo fiscal dentro del concepto de subsidio, como si se tratase este último del género y aquél de una especie, por lo que, de concebir este planteamiento, el legislador tuvo que haber hecho la distinción, lo cual, sabemos, no fue así.

---

<sup>5</sup> Córdova Farciert, Pedro “Subsidio para el empleo: Derecho del trabajador”, Edit. IMCP, 2017, México; e-book.

Por lo anterior resulta necesario, para efectos didácticos, acudir a la doctrina y a precedentes que otorguen una definición que puntualice o delimite sobre lo que debemos entender por un subsidio.

En términos a lo establecido por la Enciclopedia Jurídica Mexicana del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México<sup>6</sup>, el subsidio se define de la siguiente forma:

"Subsidio. I. El subsidio es un apoyo de carácter económico que el Estado concede a las actividades productivas de los particulares con fines de fomento durante periodos determinados y que se considera como la especie del género subvención. II. En la doctrina del derecho administrativo mexicano, el esbozo de los elementos de definición del subsidio, no es común; Gabino Fraga cuando ejemplifica las atribuciones que el Estado tiene en materia de fomento de las actividades de los particulares alude a la subvención como el acto que determina situaciones jurídicas individuales, mas no profundiza en otras características y principios inherentes a este tipo de aportación. La legislación por su parte aplica el concepto de subvención y de subsidio indistintamente, pero siempre referido a beneficio o apoyo de carácter económico previstos por el Estado para auspiciar el desarrollo de las actividades económicas de interés general, que tradicionalmente realizan los particulares. Por principio los subsidios se confieren mediante el acto legislativo y a título de excepción en uso de facultades reglamentarias del titular del Ejecutivo Federal."

Al efecto, la tesis de la Segunda Sala "**SUBSIDIOS. NATURALEZA JURÍDICA**". Establece que los subsidios "...constituyen una atribución constitucional de la autoridad legislativa y excepcionalmente del Ejecutivo Federal en ejercicio de facultades reglamentarias, consistente en una ayuda de carácter predominantemente económico, que debe revestir las características de generalidad, temporalidad y no afectación a las finanzas públicas, con la finalidad de apoyar las actividades económicas que para la economía nacional sean de orden prioritario, así como el estímulo a la organización de empresarios y consumidores, la racionalización de la producción y la creación de industrias de utilidad nacional, cuya vigilancia y evaluación de resultados debe realizar el Estado. En cuanto a actos de autoridad, los subsidios se decretan unilateralmente, vinculando a los gobernados, tanto a los beneficiarios directos o últimos como a los terceros que eventualmente intervienen en su aplicación, de modo que ésta al crearse situaciones jurídicas concretas, da lugar a obligaciones de las autoridades y derechos correlativos de los gobernados; por lo tanto, aun cuando los subsidios tienen la finalidad de otorgar un beneficio y no causar un perjuicio a dichos gobernados, debe admitirse que al crear una situación jurídica concreta para aquellos terceros que intervienen en el procedimiento, éstos pueden verse afectados por las determinaciones correspondientes que modifiquen o revoquen un

---

<sup>6</sup> Tomo VI, Q-Z, publicada por Editorial Porrúa, Primera Edición, página 575

subsidio sin la observancia de la normatividad establecida en el decreto respectivo”.<sup>7</sup>

De las definiciones doctrinales y judiciales transcritas podemos puntualizar los elementos concurrentes en los subsidios:

- a) El subsidio debe considerarse como una atribución del Legislativo y por excepción lo será del Ejecutivo Federal.
- b) Cuando el subsidio sea atribuible al Ejecutivo, éste debe otorgarse en ejercicio de la facultad reglamentaria contenida en el artículo 89, fracción I de la Constitución.
- c) El subsidio consiste en una ayuda predominantemente económica.
- d) Debe otorgarse de manera general y estar sujeto a una temporalidad.
- e) El otorgamiento del subsidio no puede afectar las finanzas públicas
- f) Debe cumplir con la finalidad de apoyar las actividades económicas que para la economía nacional sean de orden prioritario y estimular a la organización de empresarios y consumidores, la racionalización de la producción y la creación de industrias de utilidad nacional, cuya vigilancia y evaluación de resultados debe realizar el Estado.
- g) Efectivamente, el subsidio es género y una de sus especies es el estímulo como lo veremos más adelante.

De los elementos antes descritos, el contenido en el inciso c) es el que va a distinguir al subsidio del estímulo fiscal. En efecto, los subsidios, a diferencia de otras subvenciones, son prestaciones económicas, las cuales pueden otorgarse en dos vías:

1. La que afecta los ingresos de orden impositivo que percibe el Estado, y que por lo general se otorgan mediante la Ley de Ingresos de la Federación, las leyes que regulan las diversas contribuciones, tales como la del ISR o del IVA y los decretos que expide el Ejecutivo en uso de las facultades que le conceden los artículos 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) y el 39 del CFF. En esta clase de subsidio se produce una afectación que incide de forma directa sobre los ingresos, a través del otorgamiento de un estímulo

---

<sup>7</sup> Registro: 911688. 123. Segunda Sala. Novena Época. Apéndice 2000. Tomo III, Administrativa, P.R. SCJN, Pág. 112. Contradicción de tesis 134/98. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito y el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 27 de agosto de 1999. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: José Carlos Rodríguez Navarro.

Nota: Esta tesis no constituye jurisprudencia pues no contiene el tema de fondo que se resolvió

o una exención fiscal. Por medio de este subsidio, se termina afectando un elemento esencial de tributación (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa).

2. La que afecta los egresos o erogaciones que realiza el Estado y que por lo general se otorgan a través del Presupuesto de Egresos, la Ley de Coordinación Fiscal y los decretos que expide el Ejecutivo en uso de las facultades que le concede el artículo 89, fracción I, de la CPEUM y en relación con la aplicación del presupuesto de egresos aprobado.<sup>8</sup>

Por otra parte, el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno<sup>9</sup> al tratar el tema de las exenciones fiscales – particularmente la distinción de éstas con los subsidios – menciona que la principal diferencia entre ambos beneficios radica en la eliminación total de la carga o gravamen económico a sus beneficiarios para el caso de la exención y la eliminación de la regla general de causación de forma parcial para el caso del subsidio.

Además, concluye lo siguiente: “... el subsidio en realidad viene a ser una variante de la exención, que podríamos explicar diciendo que, mientras en la exención tiene lugar una eliminación total de la regla general de causación de los tributos, en el subsidio, esa eliminación es solamente parcial.”

Finalmente – en sus propias palabras – basándose en las ideas expresadas por el tratadista Emilio Margain Manatou, en su obra Introducción al Estudio del Derecho Tributario, las exenciones y los subsidios pueden clasificarse, entre otras categorizaciones, como permanentes y transitorios.

En algo estamos de acuerdo y es que los subsidios, cuando son previstos en la ley (formal y material), adquieren el carácter de permanentes, como es el caso del “subsidio para el empleo”, antes llamado inexactamente “crédito al salario”.

Suponemos que el maestro Arrijo Vizcaíno no consideró los subsidios que se otorgan como facultad del Ejecutivo Federal y que son objeto de estudio en este capítulo. En este sentido, somos de la idea que:

- Los subsidios también pueden eliminar totalmente una carga tributaria.
- El efecto del subsidio no es eliminar de la regla de causación al contribuyente
- Muy por el contrario, es otorgar un beneficio económico al sujeto pasivo de la relación tributaria, es decir, al contribuyente, y por contribuyente queremos enfatizar al sujeto que no ha sido eliminado de la regla general de causación.

---

<sup>8</sup> “Subsidios, estímulos, exenciones, condonaciones y facilidades fiscales. Análisis jurídico” Revista Práctica Fiscal, número 417, noviembre 2005, p D1 – D8

<sup>9</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo “Derecho Fiscal”, Edit. Themis, 12ª edición, 1997, p. 507 - 514

- El subsidio puede ser otorgado mediante ley o por medio de resoluciones de carácter general dictadas por el presidente de la República
- La exención, sea temporal o indefinida, necesariamente debe emanar de una ley en sentido material y formal.

### **I.2.3.2. Los estímulos fiscales**

Bien comentó el Magistrado Héctor Silva Meza<sup>10</sup> “Al estudiar el tema de los estímulos fiscales, se percibe que existe desorden y confusión en la escasa doctrina, la legislación y los decretos que los contemplan. Son pocas las referencias de los estímulos fiscales que se hacen en nuestra Constitución. Se confunden figuras como la exención de impuestos, subsidios, estímulos fiscales y beneficios fiscales. En el tema es frecuente la mezcla confusa de sistemas de naturaleza diferente dentro del ámbito de las finanzas públicas: lo fiscal y lo presupuestal; campos que corresponden a principios constitucionales diferentes, los principios de fomento a la economía y los principios constitucionales de las contribuciones. Mezclar estos sistemas y sus correspondientes principios causa confusión en la práctica jurídica. Es necesario poner en claro las características particulares de cada institución para utilizarlas de manera correcta para beneficio del sistema jurídico.”

Por lo anterior, podemos observar a partir de las consideraciones de la ejecutoria que resolvió el Amparo en Revisión 257/2004. AGROPECUARIA TERRANOVA, S.A. DE C.V.; que el subsidio es definido como un estímulo económico otorgado por el Estado, entendido aquél como género, cabe precisar que una de sus especies, es la figura jurídica denominada estímulo fiscal y, en otro contexto.

Ahora bien, el estímulo fiscal es un subsidio económico concedido al sujeto pasivo de un impuesto, con el objeto de obtener de él ciertos fines parafiscales, siendo sus elementos los siguientes:

1. La existencia de un tributo o contribución a cargo del beneficiario del estímulo, ya que el estímulo fiscal sólo se concreta en torno a las características tributarias que pesan sobre el contribuyente.
2. Una situación especial del contribuyente, establecida en abstracto por la disposición legal que otorga el estímulo y que, al concretarse, da origen al derecho del contribuyente para exigir el otorgamiento de dicho estímulo a su favor.

---

<sup>10</sup> Silva Meza, Héctor “Los Estímulos Fiscales” Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa, Revista de Investigación Jurídica Técnico Profesional, Año III, Número 6, Enero 2011 Tribunal Federal de Justicia Administrativa

3. 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.

De los elementos anteriores, podríamos deducir que no hay gran diferencia entre el subsidio y el estímulo e incluso advertir que, como lo indican algunos tratadistas, el subsidio se observa como género y el estímulo fiscal como especie, toda vez que como se desprende de los artículos 25 y 25-A del CFF, ambos pueden ser acreditados contra el pago de contribuciones, es decir, se comportan como un beneficio económico otorgado por el Estado a manera de crédito.

En este sentido, y de un análisis por muchas veces superior al presente, el Magistrado Héctor Silva Meza ha sustentado que los estímulos fiscales se identifican con los subsidios, ya que los estímulos tienen la mismas características y requisitos constitucionales<sup>11</sup>.

Continúa señalando: "... el artículo 39 del código establece la facultad de la que dispone el ejecutivo federal para conceder subsidios o estímulos fiscales mediante resoluciones de carácter general y en concordancia con el Artículo 28 constitucional; dichas resoluciones deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió el criterio judicial, mediante tesis aislada **"ESTÍMULOS FISCALES. TIENEN LA NATURALEZA DE SUBSIDIOS, PERO NO LA DE INGRESOS GRAVABLES, SALVO LOS CASOS QUE ESTABLEZCA EXPRESAMENTE EL LEGISLADOR"**.<sup>12</sup> Nos explica que los estímulos fiscales comparten tanto la naturaleza como el destino de los subsidios, pues su enfoque y aplicación serán en actividades o áreas que, por razones económicas, sociales, culturales o de urgencia, requieran de una atención especial para el desarrollo nacional.

Asimismo, dicho criterio añade un elemento más que permite distinguir a los estímulos otorgados por el Ejecutivo Federal, pues éstos como herramienta de fomento económico, no pueden considerarse ingresos gravables para efectos fiscales, pues ello sería incongruente con su propósito de disminuir el monto de los impuestos a cargo del contribuyente. Contrario sucede con los estímulos legales, pues el legislador puede, en ejercicio de su potestad tributaria y con respeto a los principios constitucionales económicos, tributarios y de razonabilidad, establecer

---

<sup>11</sup> Ibidem, p.4

<sup>12</sup> 160687, Segunda Sala, Novena época, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro II, noviembre 2011, Tomo 1, 1a. CCXXX/2011 (9a.), p. 200

expresamente que dichos estímulos se graven y acumulen a los demás ingresos de los contribuyentes. Sólo en ese caso serán ingresos gravables.

Nuevamente citando al Magistrado Silva Meza, podemos establecer una diferencia entre subsidio y estímulo, y es que el primero se puede entender como aportación estatal de numerario, mientras el estímulo fiscal se entiende como mecanismo de impulso a una actividad económica determinada.

Por otra parte, hemos detectado que en diversos decretos o resoluciones se dispone que los estímulos fiscales se otorguen, además, como deducciones.

No obstante, y en base al estudio de diversas fuentes, es posible determinar los elementos de los estímulos fiscales como sigue:

- a) Debe concurrir una contribución a cargo del beneficiario del estímulo.
- b) El contribuyente debe encontrarse en una situación especial establecida en abstracto por la resolución que otorga el estímulo y que, al concretarse, da origen al derecho del contribuyente para exigir el otorgamiento de éste a su favor.
- c) El estímulo fiscal debe recaer sobre un objeto de carácter parafiscal, el cual tiene dos metas: i) obtener una actuación específica del contribuyente; y ii) lograr, mediante la anterior, efectos que trasciendan de la esfera personal del contribuyente al ámbito social.
- d) La aplicación de una prestación de carácter económica que, por lo general, produce una disminución parcial en la carga impositiva del sujeto pasivo, al incidir sobre la base del tributo (por medio de deducción), o sobre el importe a cargo del contribuyente (a manera de crédito).

Se puede observar que los estímulos fiscales no liberan de manera directa a los contribuyentes de su obligación, pero si pueden producir disminución en su carga impositiva a través de un incremento en las deducciones, la reducción del hecho imponible como puede ser el ingreso, o mediante el otorgamiento de un crédito o acreditamiento aplicable contra el impuesto a cargo. Sin embargo, el estímulo no busca liberar al contribuyente de sus obligaciones, sólo aligerar la carga tributaria. Finalmente, los estímulos están sujetos al cumplimiento de una serie de objetivos o metas extrafiscales, por parte de los beneficiarios del estímulo.

Asimismo, los estímulos se encuentran sujetos reglas o disposiciones que arrojan a los destinatarios la carga de acreditar el cumplimiento de una serie de requisitos alrededor de los objetivos extrafiscales que debe cumplir el contribuyente, es decir, el estímulo genera la necesidad de que los contribuyentes asuman una posición más activa (contratan, invierten, regresan capitales, etcétera), por lo que no sólo basta acreditar que se tiene derecho, sino que también se debe demostrar el cumplimiento de metas extrafiscales.

Finalmente, encontramos que en antecedentes doctrinales algunos autores consideran que la diferencia entre subsidio y estímulo fiscal, radica en que el primero son prestaciones económicas que se otorgan en numerario en virtud de una situación que económicamente les impide cumplir con obligaciones fiscales, mientras que el estímulo fiscal son prestaciones que a través de crédito o deducción se les conceden a personas por la realización de una actividad o para fomentar la realización de la misma.

### **I.3. La parafiscalidad**

Ya hemos mencionado que los estímulos fiscales son empleados por el Estado para incentivar la realización o el fortalecimiento de alguna actividad específica, que considera social y/o económicamente relevante.

Es posible que tal actividad pueda determinarse en relación del compromiso o relevancia que esta refleja en la economía general del país, o porque pudiera generar economías de escala y potenciar o desarrollo económico, o bien porque el propio Estado cuenta con planes de protección y desarrollo de sectores sociales específicos que finalmente podrían tener un impacto relevante en la economía.

Ahora bien, es el propio Estado el que, por medio de estrategias, determina si sería más eficiente sólo destinar una parte recursos fiscales a dichas actividades, recurriendo a su cobertura complementaria mediante inversiones privadas, o bien, recurra en su totalidad a esta última modalidad, para lo cual requiere de la elaboración de una herramienta atractiva para la aceptación de los particulares, es decir, los incentiva, disponiendo de la facultad que le concede el CFF en el artículo 39, fracción III, y renunciando a una parte de los ingresos tributarios que le corresponderían (gastos fiscales), a efecto de incentivar una actividad o un sector que guarde las características antes mencionadas.

El objeto de incentivar a un sector económico o social es que los beneficiarios del estímulo intensifiquen, reactiven o fortalezcan el desarrollo de sus actividades productivas, pues en la medida en que hay mayor productividad, habrá mayores ganancias y mayor consumo.

Con lo anterior, necesariamente se incitará a una mayor recaudación vía ingreso y vía consumo. Para lograrlo, el Estado previamente debe realizar un análisis para determinar si los gastos fiscales serán compensados por los ingresos tributarios que obtendrá a posteriori, como resultado del desarrollo de las actividades y sectores beneficiados, así como de los efectos provocados en la economía en su conjunto.

Si el resultado de este análisis es positivo, entonces el Estado debe establecer el estímulo fiscal de forma que a los agentes económicos a quienes va dirigido efectivamente les resulte atractivo acogerse a los requisitos y modalidades previstos para ser beneficiarios. Por tanto, el estímulo debe diseñarse de forma tal

que su adopción no implique algún costo adicional o situación desfavorable en el contexto financiero y fiscal del contribuyente. De lo contrario, los agentes económicos se verán inhibidos en cierta medida a adoptar el estímulo, con lo que en esa misma medida disminuirán los efectos generales positivos que se buscan, así como la recaudación futura que se previó en un primer momento. Los principios de Justicia Tributaria y su aplicación en los estímulos fiscales que otorga el Ejecutivo Federal.

En este sentido, el carácter parafiscal y, en consecuencia, el de subvención que tiene el estímulo fiscal, es inherente al mismo y es la razón de ser por la cual es otorgado, por lo que cualquier otro fin o re-caracterización que se intentara efectuar sería contrario a la razón por la cual fue creado.

#### **I.4. El beneficio**

Derivado del análisis anterior y a pesar de la falta de elementos legislativos en el CFF, que permitan al menos deducir lo que son los subsidios y los estímulos fiscales, se encuentra una peculiaridad que comparten todas las resoluciones de carácter general a que nos hemos referido y es, sin lugar a duda, la existencia de beneficios y de beneficiados.

Al respecto, resulta oportuno transcribir el último párrafo del artículo 39 para efectos inteligibles: “Las resoluciones que conforme a este Artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como, el monto o proporción de los **beneficios**, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los **beneficiados**.” (el recalcado es nuestro).

Efectivamente, uno de los requisitos de las resoluciones que nos ocupan será, en sentido estricto el señalamiento del monto o proporción de los beneficios, y en sentido amplio, que derivado las disposiciones de esos actos administrativos generales se conciba necesariamente un beneficio y en consecuencia un beneficiado.

Nótese que el legislador plasmó la palabra “beneficiado” como participio activo del verbo “beneficiar”, es decir, como aquél que goza de un beneficio. Por el contrario, no utilizó el sustantivo “beneficiario” que jurídicamente podría revelar a un sujeto en calidad de recibir o no un beneficio, dependiendo de que se de una condición futura e incierta.

En este sentido, el beneficio y el beneficiado deben considerarse como requisitos elementales de las resoluciones a que se refiere el artículo 39 del CFF, y por lo tanto podemos afirmar que no puede existir beneficio si no existe el beneficiado y viceversa, pero aún más importante, las resoluciones no tendrían objeto ni sujetos

Ahora bien, por lo que hace a los supuestos alusivos en el artículo 39, fracciones I y II, se puede distinguir el beneficio de manera clara (condonar, eximir, facilitar, diferir, etc.). Asimismo, el subsidio, por definición (prestación económica) sugiere un beneficio. Sin embargo, cuando hablamos de un estímulo no queda de manifiesto el beneficio, por lo que, tratándose de estos casos, el Ejecutivo es el que tendrá que implementar los mecanismos necesarios para que el monto o proporción de los beneficios se encuentre fehacientemente señalados en las resoluciones respectivas, ya sea mediante una deducción, un acreditamiento, un crédito o cualquier otra forma jurídicamente posible.

Podemos afirmar que el establecer el monto o proporción del beneficio no es un requisito que el legislador caprichosamente haya establecido en el CFF. Este tema del beneficio consideramos que está plenamente ligado a los gastos fiscales, los cuáles ya también fueron materia de estudio.

De no conocer el precio que le costará al Estado el no ejercicio de sus atribuciones fiscales, no se puede presupuestar. De tal forma, las leyes de ingresos de cada ejercicio han establecido la obligación de especificar en el Presupuesto de Gatos Fiscales, los costos para las finanzas públicas de las facilidades administrativas y los estímulos fiscales.

## **II. El concepto de Justicia Tributaria**

De acuerdo con nuestra Constitución General, los mexicanos estamos obligados a contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Este artículo 31, fracción IV, constitucional establece los principios bajo los cuales se rigen las contribuciones, como obligatoriedad, fin o destino (gasto público), residencia, proporcionalidad, equidad y legalidad. Dichos principios se han considerado como principios constitucionales de las contribuciones.

En cuanto al principio de obligatoriedad, podemos señalar que la obligación tributaria se da entre el sujeto activo (el que tiene la facultad de imponer, determinar y exigir), es decir el Estado (en sus tres órdenes de gobierno), el sujeto pasivo (contribuyente) y el objeto de dicha obligación (prestación pecuniaria).

Para que se de esta relación tributaria, la situación jurídica (vínculo jurídico) del sujeto pasivo debe ser coincidente con el hecho generador de la contribución.

Ahora bien, para que pueda existir un hecho generador, resulta indispensable que este sea conocido por el sujeto pasivo por medio de una ley en sentido material y formal. Lo que nos lleva en automático al principio de legalidad que nos indica que no puede haber contribución sin ley que la ordene.

Al respecto, esta ley debe contener normas generales, abstractas, impersonales y que contengan sanciones en caso de incumplimiento, es decir, materialmente perfectas y que contengan en forma los elementos estructurales de la contribución a regular como son objeto, sujeto, base, tasa, tarifa, forma y época de pago, así como excepciones. De igual forma, dichas leyes deben ser el resultado de un proceso legislativo en el que se sigan las formalidades esenciales para su debida observancia por parte de los sujetos pasivos de la relación tributaria, desde su iniciativa hasta su publicación.

Además, las normas de carácter tributario que contienen estas leyes deben ser fijadas bajo pautas que, por una parte, permitan al sujeto pasivo cumplir con su obligación de pago, de acuerdo con su capacidad económica, es decir, entre mayor ingreso, mayor tributación; y por otra que otorguen a sujetos pasivos bajo una misma situación el mismo tratamiento en la relación tributaria, es decir un trato igual a iguales y desigual a desiguales.

En este sentido, Ernesto Flores Zavala<sup>13</sup> señala que no es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión proporcional y equitativa como significado de justicia. Lo que el Constituyente pretendió expresar fue que los impuestos sean justos.

Estos principios constitucionales podemos explicarlos en el siguiente orden:

- Primeramente, el Estado debe realizar el plan de lo que va a gastar en un año calendario y solicitar a su máximo órgano legislativo que le apruebe la recaudación que realizará para contar con los recursos suficientes para gastar (gasto público);
- Una vez aprobada su ley de ingresos y su presupuesto de gasto, el Congreso deberá aprobar las leyes que den nacimiento a las contribuciones necesarias para obtener esa recaudación de recursos (legalidad);
- En ese sentido dichas contribuciones deberán establecer los mecanismos necesarios para que los sujetos pasivos contribuyan sin que por dicha causa les represente un sacrificio económico a sus ingresos. Es decir, que paguen lo que de acuerdo a su capacidad económica y a sus propios contextos contributivos, puedan sufragar con sus ingresos, utilidades o rendimientos o bien, con su capacidad de consumo en caso de contribuciones indirectas (proporcionalidad y equidad).
- Esas leyes deberán contener también normas que, en caso de incumplimiento, permitan sancionar al sujeto pasivo incumplido. (Obligatoriedad);
- Una vez que el sujeto pasivo cumple y sus contribuciones en numerario entran a las arcas del Estado, transmutan a la figura de recurso público, con las que el estado puede ejercer su gasto previamente programado (nuevamente gasto público).
- Este ciclo ocurre tanto en los órdenes de gobierno federal, así como estatal o municipal, de acuerdo con el lugar en el cual el sujeto pasivo tenga su domicilio (Residencia).

De lo anterior, y acorde a diferentes corrientes doctrinarias y judiciales, la justicia tributaria refiere a los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad. Suponemos que lo anterior es así, en virtud de que la obligatoriedad, la residencia y el destino de gasto público no otorgan valor de justicia al sujeto pasivo, tal vez porque la obligatoriedad está intrínsecamente relacionada con la legalidad, pues la ley que no es obligatoria es una ley imperfecta. De igual forma la residencia se encuentra vinculada con la legalidad, tal vez por el principio que indica que el objeto que no esté reservada a la federación para su tributación podrá estar gravada por

---

<sup>13</sup> Flores Zavala, Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa, México, 1995, p. 140

los estados, y lo que no esté reservado a los estados, podrá ser materia de imposición para los municipios.

El criterio por el cual se estableció la jurisprudencia **IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS**.<sup>14</sup> señala que la validez constitucional de un impuesto se da cuando satisface los requisitos de legalidad, proporcionalidad y equidad. Sin embargo, se desprende de la mencionada tesis que el concepto de justicia tributaria se provee mediante los dos últimos

Por su parte, la jurisprudencia 2a./J. 112/2002, bajo el rubro **TARJETA DE CIRCULACIÓN. LA ANOTACIÓN DE SU VIGENCIA POR SEIS AÑOS, ASENTADA POR EL RECAUDADOR DE RENTAS QUE RECIBE EL PAGO POR CONCEPTO DE DERECHOS POR SUMINISTRO DE PLACAS DE CIRCULACIÓN DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES, NO CONFIERE A LOS PARTICULARES EL DERECHO A UTILIZARLAS HASTA LA FECHA ANOTADA, SI LA LEY FISCAL NO LO ESTABLECE ASÍ (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE GUANAJUATO)**<sup>15</sup> establece en su parte conducente: "...que de conformidad con los principios de **justicia tributaria** previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, los elementos de las contribuciones deben estar contemplados en una ley en sentido formal y material ...” (el recalcado es nuestro).

El anterior, es el primer antecedente judicial en el que se contempla la legalidad como parte elemental de la justicia tributaria.

Para Javier Alejandro Sánchez Vega<sup>16</sup> “la legalidad, proporcionalidad y equidad tributarlas representan una salvaguarda para los contribuyentes y paralelamente un límite al legislador cuando establece contribuciones de cualquier tipo, principios cuyo cumplimiento significa la justicia tributaria.”

Continúa señalando que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que se cumple con la garantía de justicia tributaria contenida en el artículo constitucional antes transcrito, cuando se satisfacen los siguientes requisitos fundamentales:

- “A. Que la contribución se encuentre establecida en la ley;
- B. Que sea proporcional y equitativa; y
- C. Que se destine a cubrir los gastos públicos,

---

<sup>14</sup> 232308, Pleno 7ª. Época, Semanario Judicial de la Federación, Volumen 187 – 192, Primera parte, p. 111.

<sup>15</sup> 185631, Segunda Sala, 9ª Época, Semanario Judicial de la Federación, Tomo XVI, Octubre 2002

<sup>16</sup> Sánchez Vega, Javier Alejandro, Principios de Derecho Fiscal, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 2015, p. 46 y 47

En consecuencia, si falta alguno de estos requisitos, la contribución pretendida por el Estado será contraria a lo establecido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.”

Para el maestro Domingo Ruiz López<sup>17</sup>, “...se puede apreciar, en sede jurisdiccional y en algún sector de la doctrina se han venido denominando como principios constitucionales de las contribuciones, clasificándolos como de proporcionalidad y equidad, legalidad y destino del gasto público, no obstante, el diseño constitucional de tales garantías tanto en la evolución doctrinal como en la jurisprudencia, han cobrado carta de naturalización los principios doctrinales, ahora positivizados a través de la misma, como principios materiales de justicia tributaria...”

A nuestro entender, la justicia tributaria es el conjunto de principios fundamentales que deben ser observados por el Estado para otorgar al gobernado garantías que le permitan contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa otorgándole certeza y seguridad jurídicas mediante leyes previamente promulgadas.

Por lo tanto, los principios a los que destinaremos interés de estudio serán precisamente a los que consideramos conforman la justicia tributaria como son la proporcionalidad, la equidad y la legalidad.

## **II.1. Proporcionalidad**

Para Arrijoa Vizcaino<sup>18</sup> “...la proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados...” “...significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido...” “... implica, por una parte, que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos; y por la otra, que cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la ley lo obligue a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravables.”

---

<sup>17</sup> Ruiz López, Domingo. “LOS PRINCIPIOS MATERIALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA COMO DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS CONTRIBUYENTES EN MÉXICO”, IUS, Revista Jurídica, Universidad Latina de América (Publicación Electrónica Trimestral del área de Derecho) Año VIII Número 34. Julio – Septiembre, 2009, Morelia, Michoacán, México.

<sup>18</sup> Op. cit., pp. 248 y 249

Al referirse a la proporcionalidad, Dionisio J. Kaye<sup>19</sup> “...debe existir una correcta disposición entre las contribuciones previstas en la Ley de Ingresos de la Federación y sus leyes reglamentarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados y en este sentido, los particulares deben contribuir en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos que necesariamente deben existir como fuente para generar riqueza pública, debiendo, además, existir una relación causa–efecto del origen que motiva la obtención del ingreso, utilidad o rendimiento con el de la carga tributaria y por eso,... las cargas tributarias deben distribuirse justa y adecuadamente entre las fuentes de riqueza disponibles y existentes”.

Se observa que en las anteriores percepciones, el concepto utilizado por ambos autores para explicar la proporcionalidad de una contribución es el de la capacidad económica del sujeto pasivo. Sin embargo, el tema de proporcionalidad ya ha distinguido que la capacidad económica implica la titularidad de un patrimonio o de un ingreso, mientras que la capacidad contributiva implica la aptitud en cantidad y calidad para hacer frente a la imposición una vez que se hayan cubierto los expendios necesarios para la subsistencia en concordancia al “derecho al mínimo vital”.

Pero definitivamente no vamos a profundizar más sobre temas que han quedado doctrinal y judicialmente resueltos como la distinción entre capacidad económica y contributiva. Lo que sí es importante para nuestro estudio es verificar que en ambos conceptos prevalece la idea de que la proporcionalidad debe quedar de manifiesto en las disposiciones legales que impongan contribuciones.

Por su parte, Hugo Carrasco Iriarte<sup>20</sup> señala que “Por proporcionalidad puede comprenderse que la norma fiscal debe ser general, sin excepciones; además, atendiendo a la capacidad económica de los contribuyentes...”

Al respecto, Carrasco Iriarte incluye que para la existencia del principio de proporcionalidad debe prevalecer una norma de carácter general. Sabemos de antemano que esa norma es una ley en sentido formal y material.

Para el autor argentino Rodolfo R. Spisso<sup>21</sup> “El que todos deban contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado debe ser entendido, en un Estado democrático, como que los llamados a contribuir sean aquellos que tengan capacidad económica para soportar la carga, y en forma proporcional y progresiva a dicha capacidad.” Asimismo, sostiene que “La causa jurídica del tributo... debe ser buscada en la realización del hecho de que la ley asume como razón necesaria

---

<sup>19</sup> Kaye, Dionisio J., “Derecho Procesal Fiscal”, Edit. Themis 5ª edición, Junio 1999, México. p. 14

<sup>20</sup> Carrasco Iriarte, Hugo, “Derecho Fiscal Constitucional”, Edit. Oxford University Press, 4ª. Edición, 2000, México, p. 188

<sup>21</sup> Spisso, Rodolfo R., “Derecho Constitucional Tributario. Principios constitucionales del gasto público. Doctrina Judicial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación”, Edit. Ediciones Depalma, 2ª Edición, 2000, Buenos Aires, Arg.

y suficiente para justificar el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado. Y la razón última por la cual la ley toma un hecho de la vida como presupuesto de la obligación tributaria reside en la existencia de capacidad contributiva puesta de manifiesto por ese hecho”.

“Por proporcionalidad se entiende, aquel principio axiológico, en virtud del cual las leyes tributarias, por mandamiento constitucional, de acuerdo con la interpretación jurídica deben establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su capacidad económica y al costo en las demás cargas fiscales, es decir, afectar físicamente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y, distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular, ya que tiene relación normativa con la situación financiera de la federación, entidad federativa y municipio, en el sentido de repartir el gasto público entre los sujetos pasivos o universo de contribuyentes.”<sup>22</sup>

La Suprema corte de Justicia de la Nación señala que la proporcionalidad tributaria:

“...consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos...”<sup>23</sup>

“...radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento

---

<sup>22</sup> Duque Alanís, José Francisco. “LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIUDAD”, IUS, Revista Jurídica, Universidad Latina de América (Publicación Electrónica Trimestral del área de Derecho) Año V Número 19 octubre-diciembre 2005, Morelia, Michoacán, México.

<sup>23</sup> Tesis P./J. 109/99 “CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PUBLICOS” 192849. Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, noviembre de 1999, p. 22

de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza.”<sup>24</sup>

Como es de observarse, principalmente de los conceptos que nos proporcionan los autores referidos y nuestro máximo tribunal constitucional, al hablar del principio de proporcionalidad tributaria no pueden alejarlo del principio de legalidad. No pretendemos establecer que sean principios semejantes, como en el caso de la proporcionalidad y equidad, pero sí vinculantes. No puede establecerse una proporcionalidad si no es en virtud de la ley.

## II.2. Equidad

Sobre este principio de otorgar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, podemos señalar que es un derecho del sujeto pasivo a que reciba el mismo trato, respecto de otros que se coloquen en iguales situaciones de hecho.

Asimismo, cuando la ley prevea un tratamiento excepcional respecto de lo que pareciera un mismo hecho imponible, debe existir un motivo objetivo y razonable que lo justifique. Los regímenes de exenciones son claros ejemplos del principio de equidad, siempre que estos no obedezcan a situaciones arbitrarias o caprichosas del legislador.

Es verdad que los principios de proporcionalidad y equidad se encuentran vinculados estrechamente, sin embargo, es posible que una ley que establezca una contribución aparentemente proporcional pueda prever situaciones inequitativas a los contribuyentes.

Para analizar el principio de equidad y comprender su significación a la justicia tributaria y su estrecho vínculo con la legalidad Duque Alanís expresa que dicho principio está “derivado del valor justicia en virtud del cual, por mandato constitucional, y de acuerdo con la interpretación jurídica, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo crédito fiscal en todos los aspectos de la relación tributaria ( hipótesis de causación, objeto, base, fecha de pago, gastos deducibles etc.)”<sup>25</sup>

El pleno de la Suprema Corte ya desde la Séptima Época estableció mediante jurisprudencia que el principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las

---

<sup>24</sup> Tesis: P./J. 10/2003 “PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES” 184291, Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVII, mayo de 2003, p. 144.

<sup>25</sup> Op. cit.

tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.<sup>26</sup>

Será importante recordar, más adelante en esta investigación, que el máximo tribunal constitucional reconoce que para efectos de equidad tributaria, los sujetos pasivos de una misma contribución deben recibir un tratamiento igual en lo que concierne, entre otros elementos, a deducciones permitidas, lo cual nos da la idea de que este principio también concierne al acreditamiento, tratándose de impuestos indirectos.

Por otra parte, para efectos de conocer a qué tipo de normas o de obligaciones tributarias se les debe aplicar este principio, en la ejecutoria que dio origen a la tesis 2a./J. 183/2004<sup>27</sup>, se estableció que la equidad actúa tanto en obligaciones sustantivas como en formales, pero en esta última hipótesis es básico que incida directamente en la citada obligación sustantiva.

La Segunda Sala explicó que las normas tributarias que afectan en forma relevante el patrimonio del gobernado son las que regulan los elementos de una contribución como sujeto, hecho imponible, procedimiento para cuantificar la base gravable, cuota, tarifa, no sujeciones, exenciones, entre otras figuras fiscales que inciden en el pago mismo del tributo a las que se les denomina sustantivas.

Continúa señalando el órgano jurisdiccional que las obligaciones tributarias accesorias o formales, son aquellas previstas en un acto materialmente legislativo, cuyo objeto es vincular a los gobernados a desarrollar una determinada conducta diversa al pago en sí de contribuciones, que permite al Estado recaudar en forma eficiente esas prestaciones patrimoniales de carácter público.

Como se señaló, estas obligaciones perimetrales, por regla general, no trascienden en el núcleo de la obligación de pago, por lo que sólo a aquellas que inciden de una manera directa les resulta aplicable el aludido principio de equidad tributaria.

Finalmente concluyó que el principio de equidad únicamente se encuentra vinculado a los aspectos concernientes a la medida en que se debe contribuir al gasto público, ya que las obligaciones formales generalmente sólo tienen la finalidad de permitir al fisco una mejor vigilancia en el cumplimiento de la obligación

---

<sup>26</sup> "PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.", 232309, Séptima Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación, Volumen 187-192, Primera Parte, p. 113

<sup>27</sup> "EQUIDAD TRIBUTARIA. ESTE PRINCIPIO RIGE EN OBLIGACIONES SUSTANTIVAS Y FORMALES, PERO EN ESTA ÚLTIMA HIPÓTESIS ES BÁSICO QUE INCIDA DIRECTAMENTE SOBRE LAS PRIMERAS" 179587, Novena Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXI, Enero de 2005, p. 541

de pago, traduciéndose en herramientas de control que, en su caso, pueden ser analizadas al tenor del principio de legalidad tributaria, pero no en relación con el diverso principio de equidad.

Sobre este particular, podemos señalar que a aquellas resoluciones de carácter federal que otorgan estímulos fiscales, les puede ser aplicable el principio de equidad a las disposiciones que incidan en el propio pago de la contribución, sin que éstas necesariamente sean las relativas al objeto, sujeto, base, tasa, tarifa o época de pago.

### **II.3. Breve conclusión sobre los principios de proporcionalidad y equidad**

Podemos concluir que la proporcionalidad y la equidad constituyen dos parámetros que las contribuciones establecidas en leyes deben cumplir; y a la vez, son una condición de validez de éstas, pues si no se ajustan expresamente a estos requisitos previstos en la Constitución, automáticamente se incumple con el requerimiento necesario para considerarlas constitucionales.

De esta forma, sólo pueden justificarse las leyes tributarias cuando las contribuciones en ellas contenidas se ajustan a los parámetros de proporcionalidad y equidad que les impone la misma Constitución, siendo la proporcionalidad y la equidad requisitos esenciales de los tributos y de las relaciones tributarias establecidas en la ley.

La proporcionalidad y equidad son principios materiales de la justicia tributaria, lo que significa que su objetivo radica en las características intrínsecas de las propias contribuciones que inciden en la persona o sujeto pasivo y en el hecho imponible. Dichos principios pueden estudiarse por separado en los casos en que se realice el estudio de constitucionalidad de alguna contribución, o de los elementos estructurales de la misma.

Finalmente, de los principios de proporcionalidad y equidad se puede derivar el de generalidad como principio constitucional de la tributación y como parte complementaria de la justicia tributaria. La generalidad consiste en que la ley sea abstracta e impersonal, (ley en sentido material), es decir, que la ley comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la hipótesis normativa ahí prevista. De ahí que la generalidad del impuesto sea condición para realizar la igualdad de la imposición, toda vez que un sistema podrá ser justo y equitativo sólo si todos contribuyen de conformidad con su capacidad de pago. Y sirva lo anterior como preámbulo al tema de legalidad que abordaremos en seguida.

### **II.4. Legalidad**

Si concluimos que la proporcionalidad y equidad son los principios materiales de la justicia tributaria, la legalidad es sin duda el principio formal de la misma.

Ya se estableció que este principio aduce a que la contribución se establezca en una ley en sentido material y formal y de eso no hay mayor duda. Las contribuciones se imponen por ley y ésta debe contener supuestos que obedezcan a los principios de proporcionalidad y equidad.

La mayoría de los tratadistas e incluso en los criterios que han sentado tesis aisladas y jurisprudencia, para que exista la justicia tributaria, las contribuciones deben atender a los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad. Sin embargo,

En todo sistema jurídico hay normas que responden a exigencias lógicas, algunas responden a cuestiones históricas y otras a razones sociales. La igualdad de tratamiento es principio fundamental del Derecho, que se encuentra estrechamente unido al axioma de justicia. Se vulnera el principio de igualdad cuando, para una variante de la norma jurídica aplicable a diferentes sujetos, no cabe hallar motivación lógica resultante de la naturaleza de las cosas, o cuando desde la perspectiva de la justicia debe caracterizarse de arbitraria tal regulación.

Atendiendo a este principio, el requerimiento de una ley formal y material para el establecimiento de los tributos pretende que se establezcan las cargas fiscales de los contribuyentes y la posibilidad de que éstos conozcan el alcance de sus obligaciones, de manera que no quede margen a la arbitrariedad de la autoridad.

Es criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que, para conocer el alcance del principio de legalidad tributaria, es útil acudir al de la reserva de ley, que puede ser absoluta, cuando la regulación de alguna materia queda acotada en forma exclusiva a una ley formal; y, relativa, cuando es factible que otras fuentes de la ley regulen parte de la disciplina normativa de determinada materia, siempre que la ley sea la que fije expresa y limitativamente las directrices a las que hay que ajustarse.

Estas consideraciones encuentran apoyo en la tesis de rubro y datos de publicación: "**LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.**"<sup>28</sup> De dicho criterio aislado destaca, en la parte conducente a esta investigación, que en materia tributaria la reserva de ley en comento sólo es de carácter relativa por no poder regularse en su totalidad en una ley formal, sino que es suficiente que los elementos esenciales de la contribución se describan en ella, para que puedan ser desarrollados en otros ordenamientos de menor jerarquía; de esta manera, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre que se ajusten a la ley y la complementen.

---

<sup>28</sup> Tesis P. CXLVIII/97, Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VI, noviembre de 1997, p. 78.

Asimismo, el Pleno de ese Alto Tribunal ha sostenido que el principio tributario de reserva de ley, que es de carácter relativo, sólo aplica tratándose de los elementos cuantitativos del tributo (tasa o base), con el objetivo de realizar operaciones o acudir a aspectos técnicos, no así respecto de los elementos cualitativos de las contribuciones (sujetos y objeto), que no pueden desarrollarse en un reglamento, sino en una ley formal (sea federal o local).

Así, el principio de reserva de ley existe cuando la norma constitucional reserva, precisamente, la regulación de una determinada materia al órgano legislativo, mediante una ley, entendida ésta como un acto material y formalmente legislativo, excluyendo, por tanto, la posibilidad para que pueda ser regulada por disposiciones de naturaleza distinta a la ley formal, es decir, a las leyes expedidas por el Poder Legislativo. Esto es, la materia reservada queda sustraída por imperativo constitucional a todas las normas distintas a la ley, lo que se traduce en que el legislador ordinario debe establecer la regulación de la materia determinada, sin que pueda remitirla a otras normas secundarias, en especial al reglamento.

En definitiva, la reserva de ley constituye un mandato constitucional acerca del procedimiento de elaboración de las normas a que se refiere, ya que cuando la Constitución establece una reserva, lo que exige es que determinadas normas se aprueben con sujeción al procedimiento legislativo, es decir, como leyes.

En materia tributaria, el alcance del principio de reserva de ley, comprende los llamados "elementos esenciales del tributo", ya que en principio sólo éstos deben estar establecidos por la ley y el resto de la materia tributaria se deja a disposición de las normas administrativas

Por otra parte, cobra alta relevancia el principio de legalidad tributaria que para efecto de las argumentaciones encaminadas a poner de manifiesto en el juicio de amparo, la existencia de una violación a esta garantía, deben examinarse éstas previamente a las que también se esgriman respecto de la violación de las demás garantías de justicia fiscal de los tributos, dado que el principio general de legalidad constituye una exigencia de primer orden, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por una disposición legal anterior, por lo que de no respetarse, no podría considerarse equitativa y proporcional una contribución cuyos elementos no estén expresamente previstos en una ley formal y material.<sup>29</sup>

---

<sup>29</sup>Tesis P./J. 77/99, "LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL", 900298, Novena Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación; Tomo X, agosto de 1999, p. 20

### III. Los estímulos fiscales y la justicia tributaria

Como hemos mencionado, el Ejecutivo Federal, mediante resoluciones de carácter general el legislador le otorga lo que hemos llamado el poder tributario de exonerar, a través del cual podrá:

- Por razones de emergencia:
  - a) Condonar contribuciones y accesorios
  - b) Eximir de contribuciones
  - c) Autorizar pago de contribuciones a plazo diferido o en parcialidades
- Otorgar facilidades para el cumplimiento de obligaciones fiscales por razones de administración fiscal, sin variar disposiciones relativas al sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa.
- Otorgar subsidios y estímulos fiscales

Es importante señalar que tratándose del otorgamiento de facilidades administrativas, el legislador sólo limitó al Ejecutivo para que éste no variara las disposiciones relativas a elementos estructurales de contribuciones, con excepción de la época de pago, lo cual tiene sentido si se analiza que una de las facilidades se podría conceder al postergar las fechas límite de pago unos días y con ello no se causaría mora en el pago, aparejando un beneficio claro que es el impedir que se causen accesorios (multas, recargos y hasta actualizaciones).

Ahora bien, sobre los subsidios y los estímulos el CFF únicamente es preciso al establecer que estas subvenciones, así como las demás resoluciones del propio artículo 39, deberán señalar el monto y proporción de los beneficios, los plazos y requisitos que deban cumplir los beneficiados. Es por lo anterior, que cada subsidio y estímulo fiscal se tendría que analizar en lo particular para delimitar a son claros los sujetos beneficiados y la prestación o beneficio que se está pretendiendo otorgar.

Las fuentes doctrinales y la jurisprudencia son las que han establecido – incluso confundido – las distinciones conceptuales de los subsidios y los estímulos fiscales con cualquier otra resolución del Ejecutivo cuya finalidad sea otorgar un beneficio fiscal. Y vale decir que los criterios que ocuparon a nuestro Máximo Tribunal para introducir la ecuación de justicia tributaria al tema de estímulos fiscales datan de relativamente poco tiempo atrás.

Es oportuno precisar que en adelante sólo nos referiremos a los estímulos fiscales y de forma excepcional, cuando estrictamente así lo amerite, a otras figuras como la condonación o el subsidio.

Pues bien, el primer precedente relativo a la aplicación de principios de justicia tributaria en materia de estímulos fiscales es el otorgado mediante la tesis aislada 2a. L/2005, bajo el rubro: **“ESTÍMULOS FISCALES. DEBEN RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL QUE LES SEAN APLICABLES, CUANDO INCIDAN DIRECTA O INDIRECTAMENTE EN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN”**<sup>30</sup>, misma que en su parte conducente señala que los estímulos fiscales deberán respetar 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 (ISR) 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.

Posteriormente, se estableció otro criterio aislado que nos ayudará a comprender el momento de aplicación de la justicia tributaria en estímulos fiscales **“CRÉDITO AL SALARIO. TIENE LA NATURALEZA DE UN ESTÍMULO FISCAL Y, POR ENDE, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIAS, NI TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO”**<sup>31</sup>. Este criterio ha integrado la jurisprudencia 2a./J. 16/2007, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, marzo de 2007, página 275, con el rubro **“CRÉDITO AL SALARIO. TIENE LA NATURALEZA DE UN ESTÍMULO FISCAL Y, POR ELLO, NO RESULTAN APLICABLES LAS GARANTÍAS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN, NI SE TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO”**<sup>32</sup>

La dialéctica empleada en estas tesis fue congruentemente simple, señalando que dada la naturaleza del crédito al salario, éste no puede ser catalogado como una contribución, de las previstas en el artículo 2o. del CFF, sino que debe considerarse como un estímulo fiscal otorgado a favor de los trabajadores de menores recursos, 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 ISR a su cargo o bien, a través del no pago de dicho impuesto o de su disminución.

---

<sup>30</sup> Tesis: 2a. L/2005; Registro: 178458; Novena Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXI, Mayo de 2005, p. 530. Es importante mencionar que este criterio formó jurisprudencia bajo el mismo rubro, mediante la Tesis: 2a./J. 26/2010; Registro: 165028; Novena Época, Segunda Sala Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXI, Marzo de 2010, p. 1032

<sup>31</sup> Tesis: 2a. CXXXV/2003; Registro: 183093; Novena Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVIII, octubre de 2003, p. 56

<sup>32</sup> Tesis: 2a./J. 16/2007; Registro: 173063; Novena Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, marzo de 2007, p. 275

En consecuencia, a dicho estímulo **no le son aplicables los principios tributarios de equidad y proporcionalidad**, ni transgrede el principio de destino al gasto público.

Se puede observar que, en el caso del criterio anterior, primero se analiza la naturaleza del estímulo o subsidio, y fija la postura de que se debe apartar del concepto contribución, pues implica la entrega de una contraprestación al asalariado a causa de su bajo ingreso. Cabe hacer la precisión que el beneficio, en este caso, es otorgado por el poder legislativo y no por el ejecutivo. Sin embargo, la naturaleza de este estímulo se asemeja más a la del subsidio del artículo 39, fracción III, del CFF.

Recordemos que, en el capítulo dedicado al principio de justicia tributaria relativo a la equidad, se citó la tesis aislada 2a./J. 183/2004, en la que la ejecutoria de mérito explicó la que el principio de equidad sería aplicable a obligaciones sustantivas, entendiéndose por éstas, no sólo a las que incidan en el sujeto, objeto, base, tasa, tarifa o época de pago, sino a aquéllas relativas al pago de la contribución, es decir, las normas que de alguna forma conciernen a la cantidad final que se deba pagar al estado por concepto de una contribución, como sería el caso de la deducción o del acreditamiento, sin que esto último se haya citado en la tesis aislada de referencia.

En 2008, se publicó la tesis aislada con título: **“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”**<sup>33</sup>, en la que basándose en otros varios criterios aislados y jurisprudenciales de manera concluyente consideró que las actuaciones legislativas que generen consecuencias jurídicas particulares que incidan directa o indirectamente en el aspecto sustantivo de la obligación tributaria, es decir, cuando ello se haga por una modificación o delimitación conceptual o cuantitativa en los elementos esenciales de la contribución, mediante obligaciones formales que estén estrechamente vinculadas con la determinación de la deuda tributaria o bien, mediante el establecimiento de cualquier otra medida que modifique la cantidad que hubiere correspondido cubrir por concepto de contribuciones, deben estar sujetas a control constitucional, bajo la óptica de los principios de proporcionalidad y equidad previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. De lo anterior se concluyó que cuando los estímulos fiscales incidan en la obligación tributaria sustantiva relativa al pago de aquéllas, les son aplicables los principios constitucionales referidos.

---

<sup>33</sup> Tesis: V.2o.P.A.15 A; Registro: 168676; Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVIII, octubre de 2008, p. 2362

Mediante la jurisprudencia **“ESTÍMULO FISCAL. EL ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD DEL ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 16, APARTADO A, FRACCIONES I Y II, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2009, NO DEBE LLEVARSE A CABO BAJO LA ÓPTICA DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA”**, la Segunda Sala reitera el criterio de que los estímulos tienen relevancia impositiva cuando forman parte de los elementos esenciales o se adicionan a la mecánica de los tributos, pues se entiende que con ellos se sigue valorando la capacidad contributiva aunque el Estado decida no recaudar una parte del monto que corresponde pagar al contribuyente. Por lo que a estos estímulos fiscales les serán aplicables los principios de justicia fiscal contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tanto que si ese beneficio de algún modo refiere a la capacidad contributiva, la constitucionalidad debe estudiarse a la luz de dichos principios, ya que a partir de este hecho pueden vincularse con la proporcionalidad y la equidad impositivas.<sup>34</sup>

Hasta este momento, los criterios que se han mencionado refieren a estímulos fiscales de carácter formalmente legislativo, pero es importante señalar que para la finalidad que los ocupamos, no es indispensable la naturaleza reglamentaria o legislativa, sino determinar en qué momento serán aplicables los principios de justicia tributaria a un estímulo fiscal.

Por otra parte, no se encontró precedente en el sentido de que algún estímulo fiscal, ya sea de los resueltos por decreto del Ejecutivo Federal, o bien, de los establecidos por el Legislativo fuese inconstitucional por transgredir los principios de justicia tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, el siguiente criterio que examinaremos se estableció en una contradicción de tesis en la que el objeto en ambas fue la condonación fiscal y no el estímulo fiscal, sin embargo, resulta de gran interés y relevancia a nuestra investigación, en virtud de que la Primera Sala se basó en este criterio para emitir la tesis objeto de estudio. Además, en esta tesis se agrupan muchos elementos que han sido objeto de análisis en capítulos anteriores.

La tesis a que nos referimos se publicó con el rubro: **CONDONACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS. LAS NORMAS QUE LA PREVÉN NO SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS**<sup>35</sup>. En ella se puede advertir que cuando se trate de una condonación de contribuciones, ésta no se puede considerar que se rija por los principios de justicia tributaria.

---

<sup>34</sup> Tesis: 2a./J. 185/2010; Registro: 163343; Novena Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXII, diciembre de 2010, p. 497

<sup>35</sup> Tesis: P./J. 3/2016 (10a.); Registro: 2012227, Décima Época, Pleno, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Libro 33, agosto de 2016, Tomo I, p. 9. (Este criterio resultó de la contradicción de tesis 276/2015. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 9 de mayo de 2016.

Se observa un nuevo pronunciamiento en relación con los criterios anteriores, pero no distinto, de los que se desprendería el razonamiento de que la constitucionalidad de las subvenciones fiscales, en términos generales, no se podría estudiar a partir de los principios de justicia tributaria, a menos que tales subsidios o estímulos incidieran en los elementos estructurales de la contribución, caso en el cual sí vale el estudio bajo la óptica de proporcionalidad y equidad tributarias.

En la resolución que resolvió la contradicción de tesis, por la que prevaleció el último criterio citado, se estableció que la problemática principal consistiría en determinar si las condonaciones, como actos unilaterales y voluntarios del Estado, para eximir al deudor tributario del pago de créditos fiscales, se rigen por los principios de justicia tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Nótese que nuestro Alto Tribunal incluso confunde los términos de “eximir” y “condonar”, mismos que ya se han explicado durante el presente trabajo, pero que para efectos lo que pretendió el órgano jurisdiccional fue referirse a la condonación.

De igual forma, al referirse a la condonación, por consecuencia se está exceptuando de este criterio a las subvenciones decretadas como subsidios o estímulos fiscales.

Señala en forma acertada el Pleno que la condonación consiste en el acto unilateral y voluntario, por el cual el acreedor perdona el cobro de la deuda al deudor. Constitucionalmente, el Estado tiene derecho y está obligado al cobro de impuestos, por lo que las condonaciones resultan una excepción. Las condonaciones pueden estar establecidas en ley directamente, o en las leyes se puede facultar a las autoridades para que, en supuestos determinados y bajo ciertas condiciones, las establezcan.

Asimismo, refieren en forma expresa a la condonación relativa al artículo 39, fracción I del CFF y concluye que, en términos generales, la condonación en materia fiscal consiste en la renuncia graciosa por parte del Estado al cobro de un crédito fiscal exigible y existente. Dicha renuncia puede externarse por causas de fuerza mayor, en atención a la rectoría económica del Estado y cuestiones relacionadas de política económica, y sin importar el tipo de contribución.

En este orden de ideas la Corte realizó una síntesis de cada uno de los principios de justicia tributaria incluyendo el pertinente al gasto público. En seguida estimó que el ámbito de aplicación de los derechos contenidos en el artículo 31, fracción IV, constitucional, tiene una aplicación estricta en la actividad estatal, porque no cualquier aspecto financiero tiene que observarlos, sino sólo aquellos referidos a la obligación sustantiva de pago de las contribuciones.

Lo anterior lo llevó a concluir que los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución -sino respecto al cobro de la misma- son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional, y pueden suscribirse entre los que se han denominado "gastos fiscales", es decir, los originados por la extinción o 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 adoptado en una época determinada. La condonación tiene como objeto prioritario plasmar criterios de política fiscal en cuanto a la recaudación de tributos, justificados en razones de interés público.

Por consiguiente, al no ser la condonación un ajuste a la estructura, al diseño o al monto de un impuesto, sino que se trata de la acción unilateral del Estado que, como instrumento de índole excepcional, se ha empleado para no hacer efectiva la deuda fiscal exigible al renunciarse al pago de la obligación pecuniaria del contribuyente, es inconcuso que las normas que la establecen no tienen que juzgarse a la luz del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues su otorgamiento no obedece a razones de justicia tributaria, ni al ajuste que corresponde para que el gravamen se determine conforme a la capacidad contributiva que dio lugar al establecimiento del tributo.

Ahora bien, fue pertinente observar el razonamiento de la jurisprudencia P./J. 3/2016 (10a.), a través de la resolución del Pleno a la contradicción de tesis alusiva, porque así podemos percatarnos que únicamente se refiere a los beneficios obtenidos de una condonación fiscal. Es de concluirse, que la tesis no refiere a eximir obligaciones fiscales, como así tampoco refiere a subsidios o a estímulos fiscales. Reitero, el Pleno sólo se refirió en su resolución de contradicción de tesis a la condonación, en virtud de que aplicar una condonación (reducir o eliminar la carga tributaria), se vincula al derecho y obligación del Estado a cobrar la contribución y no a los elementos estructurales de la misma. Y con lo anterior, estamos totalmente de acuerdo, por tanto, nos adherimos al criterio que sustenta esta tesis, en el sentido de que las condonaciones fiscales no les aplica los principios de justicia tributaria.

Sin duda, podemos afirmar que compartimos las opiniones de los primeros criterios judiciales abordados que en resumen concluyen, a manera de regla general, que la constitucionalidad de los estímulos fiscales no puede estudiarse a partir de los principios de justicia tributaria; mientras que la regla especial indica que dichos actos sí podrán analizarse bajo la óptica de proporcionalidad, equidad y legalidad tributarias, sólo si los estímulos inciden en los elementos estructurales de la contribución.

### **III.1. Estímulos fiscales son regímenes optativos**

Una de las verdades procesales a las que se enfrentan los contribuyentes es al momento de pretender demandar por la vía del amparo un estímulo fiscal, pues si los demandantes no son sujetos al estímulo, generalmente las autoridades jurisdiccionales establecen que la autoridad no tiene la obligación de concederlos, ni ellos el derecho de obtenerlos.

Por otra parte, cuando el demandante sí es de los sujetos a quienes va dirigido el estímulo y este optó por la aplicación de ese régimen fiscal alternativo (diverso del régimen general), cuya justificación obedece a cuestiones extrafiscales encaminadas a otorgarle un beneficio nominal o un incentivo, sin obligación alguna para ello y únicamente teniendo como factor determinante de la elección su voluntad, sus conceptos de violación o los agravios hechos valer en la demanda de amparo o en el recurso de revisión resultan generalmente inoperantes, respectivamente, en los que se alegue que los preceptos que lo prevén transgreden los principios tributarios de proporcionalidad, equidad y legalidad establecidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos<sup>36</sup>.

Han establecido en sus sentencias lo anterior, porque en primer lugar al estar en plena libertad de no sujetarse a las normas que lo regulan, fue su decisión hacerlo de esa manera y en segundo, porque la implementación de ese mecanismo optativo tiene como sustento razones extrafiscales (económicas o administrativas) y, por tanto, diversas a los principios constitucionales mencionados.

Por lo anterior, el acogerse a un estímulo fiscal significa un sistema cuya existencia, dimensión, estructura, elementos, contenido y alcance deben ser fijados por el legislador o por el ejecutivo, según sea el caso, el cual cuenta con libertad de configuración para diseñarlo y, específicamente, para determinar los estímulos particulares otorgados en aquél.

En ese sentido, la calificación de inoperancia debe extenderse a una diversidad de planteamientos en los que se impugne el régimen optativo en general o alguna de las porciones que lo integran, ya que constituye una unidad normativa cuyos componentes no puede analizarlos el órgano jurisdiccional de manera aislada e independiente del sistema al cual pertenecen, porque ello implicaría variar los términos en los que fue concebido, e inclusive atender contra las finalidades particulares perseguidas por aquél en materia de su competencia.

---

<sup>36</sup> Tesis aislada: 2a. XIII/2015 (10a.); Décima Época; Segunda Sala; Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 17, abril de 2015, Tomo I, p. 835, bajo el rubro "CONCEPTOS DE VIOLACIÓN EN LA DEMANDA DE AMPARO O AGRAVIOS EN EL RECURSO DE REVISIÓN. SON INOPERANTES AQUELLOS EN LOS QUE SE IMPUGNE TOTAL O PARCIALMENTE UN RÉGIMEN FISCAL OPTATIVO, CUYA IMPLEMENTACIÓN OBEDECE A FINES EXTRAFISCALES".

#### **IV. Análisis de la tesis 1a./J. 69/2017 y de su respectiva ejecutoria.**

El rubro de la tesis sujeta a análisis es: **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 análisis de dicho criterio, así como de la parte conducente de la ejecutoria que le dio origen se realizará bajo la siguiente metodología:

1. **NATURALEZA JURÍDICA DEL ESTÍMULO FISCAL MATERIA DE ESTUDIO.** Primeramente, se planteará la naturaleza de la norma sujeta a estudio constitucional, es decir, el estímulo fiscal materia de la jurisprudencia en análisis. Para lo cual se determinará los elementos de forma y de fondo planteados en el apartado **1.2.3.2.** de esta investigación, así como su objeto (análisis de la parafiscalidad), y teoría del beneficio sujeta a monto o proporción.
2. **ELEMENTOS PARTICULARES DE LA CONTRIBUCIÓN SUJETA A ESTÍMULO.** Se hará un breve ensayo sobre el impuesto al valor agregado, sus elementos estructurales y la mecánica para su cálculo.
3. **TEORÍA SOBRE LA APLICACIÓN DE LA JUSTICIA TRIBUTARIA EN EL ESTÍMULO MATERIA DE ESTUDIO.** Se determinarán las hipótesis basadas en los elementos teóricos, doctrinarios y jurisprudenciales, para fijar una teoría.
4. **ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA BASADO EN LA EJECUTORIA QUE LE DIO ORIGEN.** Se determinará si la tesis jurisprudencial está adecuada o no a la ejecutoria que se analizó y suficientemente soportada.

##### **IV.1. Naturaleza jurídica del estímulo fiscal materia de estudio.**

El “Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, para el ejercicio fiscal de 2014” (en adelante: Decreto), a que refiere la jurisprudencia materia de análisis, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 23 de diciembre de 2013; se expidió por el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, en ejercicio de la facultad que conferida en el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y con fundamento en los artículos 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, y 39, fracciones I, II y III, del Código Fiscal de la Federación.

En tal virtud, se presume que el Decreto es una resolución de carácter general que puede contener beneficios mediante cualquiera de las figuras jurídicas contenidas en el artículo 39 del CFF, incluyendo los estímulos materia de nuestro anterior análisis.

Al respecto, el Decreto, en su artículo Séptimo Transitorio, Fracción I, establece que para 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 un estímulo fiscal consistente en:

**“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”.**

Para resolver este “estímulo fiscal”, el Ejecutivo Federal realizó algunas consideraciones con el objeto de motivar el fin parafiscal perseguido, mismas que se enlistan a continuación:

- a) Simplificación administrativa para acelerar la formalización de la economía: Pretende eliminar la complejidad en el pago de impuestos, la cual resulta particularmente onerosa para las empresas<sup>37</sup> 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;
- b) Preparar gradualmente a las personas físicas que a partir de 2014 tributen bajo el Régimen de Incorporación Fiscal, para su eventual inserción en el régimen de tributación general;

A manera de antecedente, recordemos que a partir de la reforma fiscal de 2014, se promulga una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, en la que desaparece el Régimen de Pequeños Contribuyentes y el Régimen Intermedio de Personas Físicas con Actividades Empresariales de la ley abrogada y surge el Régimen de Incorporación Fiscal (artículos 111 a 113), aplicable a personas físicas con actividades empresariales y a las que presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional y cuyos ingresos anuales en ambos casos,

---

<sup>37</sup> Entendiéndose por “empresa” a la unidad económica que genera productos y/o servicios y no a una persona moral, pues el estímulo que nos ocupa está dirigido únicamente a personas físicas.

sean de hasta dos millones de pesos contemplando, entre otras, las siguientes características:

- a) Es un régimen en opción al régimen general;
- b) Es un régimen temporal (10 ejercicios fiscales consecutivos para después incorporarse al régimen general);
- c) También se expiden comprobantes fiscales digitales, pero sólo a través de una herramienta electrónica del Servicio de Administración Tributaria;
- d) Presentación de declaraciones y registro de operaciones a través de internet o medios electrónicos;
- e) Cálculo y entero del impuesto en forma bimestral;
- f) Como estímulo, se prevé una reducción del impuesto gradual que será del 100% el primer año, 90% el segundo, 80% el tercero y así sucesivamente hasta el décimo año cuya reducción será del 10%.

Para efectos del impuesto al valor agregado (IVA) y del especial sobre producción y servicios (IEPS), podrán presentar de manera bimestral las declaraciones de pago respectivas, en forma congruente al caso del ISR.

Con los antecedentes mencionados y de acuerdo con los elementos del estímulo fiscal, analizados en el capítulo respectivo, se puede establecer lo siguiente

*1. Debe concurrir una contribución a cargo del beneficiario del estímulo.*

Al respecto, sí ocurre este elemento para el caso de los contribuyentes que se encontraban en el Régimen de Pequeños Contribuyentes de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, siempre que tengan ingresos anuales de hasta dos millones de pesos, pues como ya se estableció, estos también son contribuyentes del IVA y del IEPS, en ese sentido, derivado del estímulo fiscal concedido, la contribución a cargo del beneficiario es el IVA.

Por lo que refiere a aquellas personas que se encuentran en la informalidad o que pretenden incorporarse a este régimen por tratarse de nuevos emprendedores, pues será hasta el momento en que comiencen a realizar las actividades o prestar los servicios que se generarán los impuestos respectivos, incluyendo el IVA. Además, de las consideraciones descritas en el Decreto podemos concluir que en realidad los sujetos a que nos referimos en este párrafo no forman parte de la finalidad de parafiscalidad perseguida, sin embargo, tampoco podrían quedar excluidos porque entonces sí se violaría el principio de equidad tributaria de forma flagrante.

2. *El contribuyente debe encontrarse en una situación especial establecida en abstracto por la resolución que otorga el estímulo y que, al concretarse, da origen al derecho del contribuyente para exigir el otorgamiento de éste a su favor.*

Dicho en otros términos, la situación especial planteada se da cuando el contribuyente, o bien se encuentra en la informalidad y tiene ingresos anuales hasta por dos millones de pesos – lo que en realidad lo hace un contribuyente evasor –, o emprenderá un negocio nuevo. Además, establece el Decreto que el beneficio es para contribuyentes que únicamente realicen actos o actividades con el público en general. Por estos hechos ya se hacen acreedores al estímulo que nos ocupa.

Es importante recordar que los individuos (contribuyentes o nuevos contribuyentes) sólo por el hecho de adherirse al Régimen de Incorporación Fiscal ya tienen un estímulo otorgado por el propio legislador, pero éste aplicará al ISR y aunque no sea objeto de análisis tal estímulo, es útil reiterarlo para poder diferenciar éste del que sí ocupa nuestra atención.

3. *El estímulo fiscal debe recaer sobre un objeto de carácter parafiscal, el cual tiene dos metas: i) obtener una actuación específica del contribuyente; y ii) lograr, mediante la anterior, efectos que trasciendan de la esfera personal del contribuyente al ámbito social.*

El objeto de carácter parafiscal por sus metas será:

- i) Que los contribuyentes evasores se adhieran al Régimen de Incorporación Fiscal de la Ley del Impuesto Sobre la Renta;
- ii) Fomentar la formalidad de las personas físicas con actividad empresarial con capacidad administrativa limitada, trascendiendo esto a una mayor contribución, mayores ingresos para el Estado,

4. *La aplicación de una prestación de carácter económica que, por lo general, produce una disminución parcial en la carga impositiva del sujeto pasivo, al incidir sobre la base del tributo (por medio de deducción), o sobre el importe a cargo del contribuyente (a manera de crédito)*

Esta prestación económica será la 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 elementos doctrinales del estímulo fiscal, sin mucho estudio, parecieran satisfechos por el Decreto, sin embargo, falta analizar la satisfacción de los

requisitos legales como lo son el monto o proporción de los beneficios, los plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados.

- a) Plazos: En cuanto al plazo por el que se concede el estímulo, el Decreto estableció que sólo aplica por el ejercicio fiscal 2014.
- b) Requisitos:
  - i) Optar por el Régimen de Incorporación Fiscal;
  - ii) No trasladar al adquirente de los bienes, al receptor de los servicios independientes o a quien se otorgue el uso o goce temporal de bienes muebles, cantidad alguna por concepto del IVA;
  - iii) No realizar acreditamiento alguno del IVA que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.
- c) Monto o Proporción de los beneficios: No se establece.

Al parecer, este último requisito legal no se incorporó en el Decreto, y se tienen suficientes razones para suponer que no se cumplió con este elemento, y esto se afirma porque el señalamiento de otorgar un estímulo equivalente al 100% del IVA que correspondería pagar, no hace las veces del monto ni proporción de beneficio. Lo anterior, toda vez que el contribuyente o la autoridad hacendaria tendrían que saber exactamente el monto de IVA a pagar, así como el monto del IVA que se pudiera acreditar, para finalmente conocer si se tiene un IVA a cargo o a favor. Lo anterior con independencia de que uno de los requisitos para el contribuyente sea el no acreditar IVA que le hayan trasladado, pues por lo menos se tendría que conocer éste para saber si en verdad habrá un beneficio o no para el sujeto pasivo de la relación tributaria.

Con lo anterior, no se pretende señalar que al Ejecutivo Federa se le haya olvidado establecer el beneficio, pues con un estímulo planteado desde la perspectiva de que no se conozca el IVA a cargo o a favor, sería posible señalar un monto o proporción de los beneficios y por lo tanto, el contribuyente a quien va dirigido no puede estimarse como “beneficiado”.<sup>38</sup>

La real intención de este estímulo es, que aquellos contribuyentes que tributaran en el régimen de incorporación fiscal, y que realicen únicamente operaciones con el público en general, no trasladen en forma expresa y por separado el IVA a sus clientes, no acrediten el IVA pagado a sus proveedores.

---

<sup>38</sup> No se omite mencionar que dentro del Presupuesto de Gastos Fiscales 2014, se estimó un gasto fiscal derivado de este estímulo, equivalente a 157 millones de pesos, sin embargo, esto no puede considerarse como el monto o proporción del beneficio, pues éste debe estar fijado en función del contribuyente y no del gasto fiscal que le vaya a representar al Estado.

Como ya ese explicó, el estímulo no exenta del cobro del IVA a aquellos que tributan en el régimen de incorporación fiscal y realizan dichas operaciones con el público en general.

Lo anterior consecuentemente obliga a esos contribuyentes a no desglosar el IVA a sus clientes y no permitiría hacer acreditable el IVA pagado a los proveedores, determinando un estímulo que consiste en una cantidad equivalente al 100% del IVA que debían pagar estas personas físicas por los actos o actividades gravadas efectivamente cobradas, lo cual impide a toda la generación de un saldo a favor.

El estímulo aplica para aquellos contribuyentes del régimen de incorporación fiscal que realizan únicamente operaciones con el público en general, es decir, que para ser acreedores a este estímulo, dichos contribuyentes sólo se les permitiría tener operaciones con quienes no requieren un comprobante fiscal, lo cual limita su actividad empresarial, al no permitir que operen con personas que sí pretenden deducir los bienes adquiridos y servicios prestados.

#### **IV.2. Elementos particulares de la contribución sujeta a estímulo.**

El IVA, al ser una contribución indirecta, permite el traslado de la carga económica del impuesto a terceros. Esto promueve que aunque sea una tasa fija del 16% la establecida para las actividades sujetas a dicho impuesto, el consumidor final sea el que soporte dicha carga en función a su capacidad de pago por el bien que pretenda adquirir, del servicio que pretenda se le otorgue, lo que implica a su vez que el gravamen incide materialmente sobre el consumo, es decir, sobre la riqueza del consumidor, destinada a la adquisición de ciertos bienes o servicios.

Como todas las contribuciones, el IVA cuenta con elementos estructurales mismos que se explicarán a continuación:

- a) Sujetos: las personas físicas y morales que, en el territorio nacional, realicen los actos o actividades que son objeto de la Ley del IVA.
- b) Objeto: Lo constituyen las actividades que se prevén en el artículo 1o. de la ley de la materia, consistentes en la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, y la importación de bienes o servicios.
- c) Base: La constituye el valor que la misma ley señala para las cuatro clases de actos o actividades que grava, en términos de lo previsto en el segundo párrafo de la ley de la materia.

- d) Tasa: La tasa general aplicable será del 16%. Asimismo, existe la tasa del 0% que se aplica en los casos señalados en el artículo 2-A de la misma ley.
- e) Época de pago: Los contribuyentes del impuesto de referencia lo calcularán por cada mes de calendario y efectuarán su pago, por regla general, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día diecisiete del mes siguiente al que corresponda el pago, de conformidad con lo previsto en el artículo 5-D de la ley de la materia. Lo anterior, con las siguientes excepciones:
- i) Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el artículo 111 de la Ley del ISR, es decir los contribuyentes del régimen de incorporación fiscal, durante el periodo que permanezcan en dicho régimen deberán calcular el IVA de forma bimestral por los periodos comprendidos de enero y febrero; marzo y abril; mayo y junio; julio y agosto; septiembre y octubre, y noviembre y diciembre de cada año y efectuar el pago del impuesto a más tardar el día 17 del mes siguiente al bimestre que corresponda, mediante declaración que presentarán a través de los sistemas que disponga el Servicio de Administración Tributaria en su página de Internet, excepto en el caso de importaciones de bienes (artículo 5-E Ley del IVA);
  - ii) Los contribuyentes personas físicas que únicamente obtengan ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles, cuyo monto mensual no exceda de diez salarios mínimos generales del área geográfica del Distrito Federal, elevados al mes, que ejerzan la opción a que se refiere el artículo 116 de la Ley del ISR de efectuar los pagos provisionales de forma trimestral para efectos de dicho impuesto, deberán calcular el impuesto al valor agregado de forma trimestral por los periodos comprendidos de enero, febrero y marzo; abril, mayo y junio; julio, agosto y septiembre, y octubre, noviembre y diciembre, de cada año, y efectuar el pago del impuesto mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes siguiente al trimestre al que corresponda el pago (artículo 5-F).
  - iii) Los contribuyentes que enajenen un bien o presten un servicio en forma accidental, por los que se deba pagar impuesto en los términos de la Ley del IVA, lo pagarán mediante declaración que presentará en las oficinas autorizadas, dentro de los 15 días siguientes a aquel en el que obtenga la contraprestación, sin que contra dicho pago se acepte acreditamiento (artículo 33).

#### IV.2.1. Determinación del Impuesto

Para la determinación para el pago del IVA deben considerarse dos importantes componentes, que son el traslado y acreditamiento.

Tales componentes no forman parte de los elementos esenciales de dicho tributo, pero consideramos que inciden directamente en la mecánica de tributación de dicha contribución.

En este sentido, la propia Ley del IVA ordena 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.

Por traslado del impuesto se debe entender el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en la ley. Es por ello que el consumidor final no es el contribuyente del IVA, pues únicamente está soportando la carga económica de un "monto equivalente" al IVA.

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.

Por impuesto acreditable se debe entender el IVA 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.

El mecanismo de acreditamiento es un derecho personal para los contribuyentes del IVA y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión.

Finalmente, sobre el acreditamiento, el Pleno de nuestro máximo tribunal constitucional estableció la siguiente tesis: "**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.**"<sup>39</sup>, en la que se señaló que, a pesar de no tratarse de un elemento esencial de la contribución, por no formar parte de su base, no podría decirse que al acreditamiento del impuesto al valor agregado, no le son aplicables las garantías establecidas en el artículo 31, fracción IV, constitucional.

---

<sup>39</sup> Tesis: P./J. 105/2006 ; Registro: 173971; Pleno; Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, Octubre de 2006, p. 9

Las reflexiones del Pleno para concluir lo anterior se apoyaron al señalar que la base del impuesto al valor agregado está constituida por el valor total de los actos o actividades gravadas, de manera tal que si bien podría afirmarse que la mecánica de acreditamiento no es ni forma parte de dicho elemento esencial, lo cierto es que presenta una relación sustancial con aquélla y con la forma de pago del tributo, puesto que su absoluta falta de previsión produce los efectos negativos de la contribución, que conducirían, en último término, a perder la cobertura constitucional que encuentra la ley respectiva, como punto de partida, desde el punto de vista del principio de proporcionalidad tributaria. Por ende, las normas legales que componen el sistema de acreditamiento del impuesto al valor agregado se encuentran condicionadas directamente por los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución Federal, especialmente, por los principios de legalidad, seguridad jurídica, proporcionalidad y equidad tributarias que rigen la materia

Resulta muy importante el recordar tanto los elementos como los mecanismos de traslado y acreditamiento, para la mejor comprensión de los requisitos del estímulo que ocupa nuestro análisis y que se desarrollará en los siguientes capítulos.

**IV.3. Teoría sobre la aplicación de los principios de justicia tributaria en el estímulo materia de estudio.** Se determinarán las hipótesis basadas en los elementos teóricos, doctrinarios y jurisprudenciales, así como en los propios planteamientos de la ejecutoria que nos ocupa para fijar una teoría.

Se han analizado la naturaleza jurídica y alcances de las resoluciones de carácter personal que emite el Ejecutivo Federal para efectos de ejercer su poder tributario de exonerar.

De igual forma, se analizaron estudios doctrinales y tesis del Poder Judicial Federal, a efecto de identificar las diferencias entre eximir contribuciones, condonar, otorgar subsidios y estímulos fiscales, así como sus elementos, dentro de los cuales destaca el que en la resolución se deba indicar el beneficio en monto o proporción, de lo contrario no estaríamos ante alguna de estas figuras de exoneración tributaria.

Asimismo, se identificó que la finalidad de las resoluciones referidas siempre tendría que ser un objeto indirecto y uno directo, pero siempre con carácter parafiscal.

Por otra parte, se estudiaron los principios de justicia tributaria a efecto de determinar si a las disposiciones que otorgan subsidios, condonaciones, estímulos, etc., les son aplicables esas máximas constitucionales en materia fiscal. Para lo cual, también se analizaron los criterios jurisprudenciales, con los que llegamos a la conclusión de que a dichas resoluciones no les aplican los principios de justicia

tributaria, siempre que sus disposiciones no incidan en la estructura de las propias contribuciones.

Respecto del análisis anterior, se estudió la resolución del Pleno a una contradicción de tesis, de la cual basó su criterio la Primera Sala para emitir la jurisprudencia que es materia de la presente investigación. Lo anterior con la intención de demostrar que la tesis en contradicción estableció que únicamente no le son aplicables los principios de justicia tributaria a las resoluciones que conceden condonaciones, y esto basado en el principio de que la condonación es una simple reducción en el pago de una contribución que ya fue determinada. Por lo que en la condonación jamás intervienen elementos estructurales de la contribución ni en la mecánica para su determinación, pues para condonar, primero se debe determinar el monto de la contribución a pagar.

Fue necesario considerar las particularidades de la disposición contenida en el Artículo Séptimo Transitorio, fracción I, del Decreto, así como la estructura y mecánica del IVA, lo cual resultó indispensable para llegar a este punto de establecer las siguientes hipótesis:

- I) Las disposiciones por las que se eximan y condonen contribuciones, se concedan plazos o diferimiento en el pago de éstas, se otorguen facilidades administrativas para el cumplimiento por parte de contribuyentes o bien, se otorguen subsidios y estímulos fiscales deben señalar el monto o proporción de beneficio para aquellos sujetos pasivos a quienes va dirigido.
- II) Los principios de justicia tributaria pueden aplicarse a estímulos fiscales, siempre que las disposiciones que los otorguen incidan en los elementos estructurales de la contribución a que se refiera, o en la mecánica para su pago.
- III) El artículo Séptimo Transitorio, Fracción I del Decreto, no establece estrictamente un estímulo fiscal en términos del artículo 39 del CFF, pues no se contempla monto o proporción de beneficios.
- IV) Los principios de justicia tributaria son aplicables al artículo Séptimo Transitorio, fracción I del Decreto, pues modifican la mecánica del IVA, al impedir el traslado de este a terceros, así como el acreditamiento del que les haya sido trasladado a ellos.

Por lo anterior, podemos establecer que basado en las hipótesis precedentes, las cuales han sido formuladas con sustento en diversos criterios judiciales y fuentes doctrinales, la jurisprudencia de la Primera Sala de la Suprema

Corte de Justicia de la Nación bajo el rubro: **“ESTÍMULOS FISCALES. AL ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO, FRACCIÓN I, DEL DECRETO QUE COMPILA DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES Y ESTABLECE MEDIDAS DE SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2014, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD”** no resulta adecuada al caso concreto que resolvió.

#### **IV.4. Análisis de la jurisprudencia 1a./J. 69/2017 (10a.) y la ejecutoria que le dio origen.**

La tesis la podemos dividir en tres partes: la primera es explicativa de la norma o disposición que originó el estudio, es decir, expone el artículo Séptimo Transitorio del Decreto; la segunda establece la naturaleza del estímulo fiscal, de acuerdo con el propio criterio de la Corte; la tercera parte es la declarativa, en dónde por un lado señala que el estímulo fiscal contenido en la norma antes mencionada no constituye ajuste a la estructura, diseño o monto del IVA y por otra parte declara que no le son aplicables los principios de proporcionalidad y equidad tributarios.

Sobre la primera parte, ya se ha escrito y explicado en capítulo dedicado a analizar la “Naturaleza jurídica del estímulo fiscal materia de estudio” por lo que ya no será motivo comentar en el presente apartado más allá que lo relativo al criterio judicial y su ejecutoria.

La Corte realizó un señalamiento categórico, sobre un razonamiento en el cual se involucran los beneficios obtenidos por consecuencia del ejercicio del poder tributario de exonerar a cargo del Ejecutivo Federal, a que se refiere el artículo 39 del CFF. Como sabemos, del resultado del ejercicio de esa facultad, se establecen diversas figuras jurídicas, como son el eximir contribuciones, la condonación, el subsidio, el estímulo fiscal, etc.

Ahora bien, la Corte decretó que el razonamiento referido corresponde al “criterio de ese alto tribunal”, imprimiendo un aspecto de aceptación generalizada sobre dicho razonamiento. Al respecto señaló 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.”*

Nos permitiremos cambiar el orden de las ideas, sin afectar el sentido de éstas para su mejor comprensión:

- Primero, reconocer la existencia de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional, es decir, una resolución de carácter general, como las que refiere el artículo 39 del CFF.
- Esa sanción positiva otorga un beneficio relacionado con una contribución, por lo que serán considerados “gastos fiscales”.
- El planteamiento de ese beneficio debe realizarse en completa independencia de los elementos estructurales de la contribución, es decir, la contribución no debió verse afectada en su objeto, sujetos, base, tasa, tarifa, época de pago o los mecanismos que de alguna forma incidan en el pago del tributo, por el otorgamiento del beneficio.

Pues bien, el texto de la jurisprudencia que ahora se estudia, no es un argumento nuevo o que se haya presentado de forma original en esta tesis y tampoco así en su ejecutoria. Dicho razonamiento fue tomado de la tesis que prevaleció en contradicción y que se analizó con anterioridad, la cual tiene el rubro: **“CONDONACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS. LAS NORMAS QUE LA PREVIEN NO SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS”** que se estudió en el capítulo III.

Como ya se explicó, en la resolución de contradicción de tesis por la que prevaleció el criterio del rubro anterior, los ministros la sustentaron exclusivamente en la figura de condonación, de la cual compartimos el criterio, pues al otorgar una condonación significa que la contribución, no sólo está causada, sino que ya se determinó su pago conforme a las leyes respectivas. Por tal motivo, resulta lógico que no le apliquen los principios de justicia tributaria, pues la condonación no participa en los elementos estructurales ni en el mecanismo para establecer su pago.

Ahora, la Primera Sala toma el mismo texto con el que comienza la tesis en contradicción antes citada, pero la lleva al campo de los estímulos fiscales. Hacerlo así implicó reconocer desde un inicio que el estímulo a que se refiere el artículo Séptimo, fracción I del Decreto no está otorgado por razones estructurales del IVA, escenario que no compartimos.

La ejecutoria de mérito, en su parte conducente señaló: “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.”

Tal parece que los ministros de la Primera Sala se encontraban en el punto de determinar que la disposición materia del Amparo en Revisión sí incide, si no en

los elementos estructurales del IVA, sí en la determinación de su pago. Sin embargo, después de haber pronunciado dicho axioma y de parafrasear el artículo 4° de la Ley del IVA, para explicar la figura del acreditamiento, causa un poco de extrañeza que hayan continuado de la siguiente forma: *“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”*

No sorprende que este texto se haya tomado también de la jurisprudencia que se resolvió mediante contradicción, pero sí lo hace el que se haya apartado por completo de la jurisprudencia del Pleno **“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”**.

Esta tesis, no sólo había resuelto en su momento el problema de que al acreditamiento del IVA sí le son aplicables los principios de justicia tributaria, sino que también era base para sentar precedente que a este estímulo fiscal se le aplicaran tales principios.

Hasta ahora se han identificado dos problemas de la Primera Sala al haber emitido esta tesis:

1. Haberla sustentado sobre en una anterior tesis cuyo objeto era una condonación, siendo que el tema principal del asunto era un estímulo fiscal, y
2. No haber considerado que el tema de la aplicación de principios de justicia tributaria al acreditamiento del IVA ya había sido superado mediante jurisprudencia del Pleno.

Sin perjuicio de lo anterior, corresponde el análisis a la tercera parte de la tesis, en la que se formulan las declaraciones principales que “resuelven” o intentan resolver el tema de fondo.

- I. El estímulo fiscal de que se trata no constituye un ajuste a la estructura, diseño o monto del impuesto al valor agregado;
- II. El estímulo fiscal no afecta directamente a los elementos esenciales del IVA ni al mecanismo que incide en el aspecto sustancial de la obligación fiscal que genera dicha contribución;

- III. No importa que dicho estímulo se refiera al acreditamiento, pues tal elemento se otorga a manera de un crédito;
- IV. Al estímulo fiscal no le son aplicables los principios tributarios de proporcionalidad y equidad

Tal como señala la ejecutoria de mérito, la aplicación del estímulo fiscal está condicionada a que los contribuyentes del régimen de que se trata 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.

Ahora bien, si de un beneficio se trata, el estímulo debió señalar en qué forma acreditar el 100% del IVA que le correspondería pagar al contribuyente beneficiaría a éste. Pues de la mecánica sobre el traslado y acreditamiento del IVA, se desprende que, al privar del derecho del acreditamiento, daría lugar a que el contribuyente no pudiera, en su caso, solicitar un saldo a favor del IVA.

Al respecto, la ejecutoria señala: "...Sin embargo, ello no exime al contribuyente que tributa en el régimen de incorporación fiscal de la causación, cálculo y entero del impuesto al valor agregado, a carga para el mismo al asumir el importe causado, pero con la salvedad de que acreditará el impuesto a su cargo por un cien por ciento contra el mismo que debe pagar, lo que, contrariamente a lo afirmado por la recurrente, no genera la exención del pago de la contribución de que se trata, en razón de que **se supedita a las operaciones que realice el contribuyente, las cuales pueden ser iguales, superiores o menores al impuesto al valor agregado a cuenta.**" (el recalcado es nuestro).

Nuevamente, los ministros de la Segunda Sala caen en cuenta que el valor de las operaciones pueda ser iguales, mayores o menores al IVA a cargo, sin embargo, no consideraron que dicho impuesto podría ser a favor del sujeto pasivo, de no haber llevado un simple requisito del estímulo al plano del mecanismo para el pago de la contribución, pues se prohíbe el acreditamiento del IVA trasladado.

Si lo explicamos de otra forma, este "estímulo" pareciera tener más la figura de una apuesta, en la que el Estado juega, no sólo a tener un mayor número de personas físicas que en la formalidad (pues eso atendería sólo al objeto del estímulo), sino que apuesta a que el contribuyente tenga una cantidad de operaciones muy en lo superior a sus gastos (para cumplir con el requisito de beneficio). La apuesta sería: entre más operaciones realice el sujeto, tendrá mayor impacto de estímulo sobre el IVA a su cargo.

Sin embargo, el contribuyente jamás sabrá si tendrá saldo a favor, puesto que, si opta por el estímulo, uno de los requisitos será privarlo del derecho de acreditar cualquier cantidad del IVA que le trasladen.

En este sentido, el estímulo consistiría en un acto futuro, que no guarda relación con un beneficio, sino hasta el momento en que el contribuyente determine que tiene un impuesto a su cargo, pero sólo mediante el mecanismo que aplicaría sin las reglas del estímulo, es decir, acreditando del impuesto a cargo, el IVA que le hayan trasladado. Sólo en ese momento, el contribuyente estaría en posibilidad de conocer el monto o proporción de beneficio que se le otorga, el cual, insistimos, podría ser nulo.

Consecuentemente, somos de la opinión que en la ejecutoria de mérito se debió efectuarse ese análisis, a fin de contemplar la posibilidad de que en este tipo de estímulos sí puedan ser aplicables los principios de justicia fiscal, precisando que, a pesar de que los conceptos acreditables se aplican al nivel de la contribución causada y, por ende, de manera ajena a los elementos esenciales de la contribución, no es esta circunstancia la que excluye la posibilidad de que puedan ser analizados a la luz de los principios constitucionales de justicia fiscal, pues ello implicaría generalizar innecesariamente, dado que la ejecutoria que se resolvió se limitaba a decidir sobre tal cuestión, pero únicamente en relación con el estímulo fiscal.

#### **IV.5. Propuesta de solución a partir de la teoría planteada.**

Resulta imprescindible comentar que del estudio de la ejecutoria que nos ocupa, se puede determinar que:

1. El quejoso y recurrente, del amparo y de la revisión respectivamente, era una persona moral. Recordemos que el estímulo comprendido en el artículo Séptimo Transitorio, fracción I, del Decreto está dirigido a personas físicas.
2. El quejoso y recurrente, pretendió que se le hiciera valer un estímulo que no le correspondía.
3. Los conceptos de violación y agravios hechos valer en su momento, fueron infundados, considerando que el estímulo no violentaba, ni el principio de equidad tributaria ni tampoco así la garantía de igualdad.
4. La Primera Sala al realizar el estudio de los agravios desestimó el estudio de proporcionalidad y equidad del estímulo fiscal, basado en los argumentos cuyo objeto era una condonación.
5. La Primera Sala emitió una jurisprudencia señalando que al estímulo fiscal de la disposición Séptima transitoria, fracción I, del Decreto no le podían ser aplicables los principios de proporcionalidad y equidad tributarios.

Por lo anterior, consideramos que ya existen suficientes tesis basadas en la constitucionalidad de un estímulo fiscal, cuando de los fines parafiscales se observa que se está excluyendo flagrantemente a un sector que a través de la subvención administrativa se trata de incentivar, es decir, visto bajo la óptica del derecho humano de igualdad jurídica.

En este orden de ideas, la Primera Sala debió resolver que no debía estudiar la proporcionalidad y equidad del estímulo que nos ocupa, desde la perspectiva de los agravios argumentados por un individuo al cual ya se determinó que jurídicamente no le aplican los beneficios concedidos bajo dicho estímulo fiscal.

Cosa muy distinta sería que se estudiaran a partir de los agravios argumentados por un individuo al que sí le aplica el estímulo, caso en el cual se debe tener en cuenta que el estímulo es un régimen optativo y debe argumentarse que el propio beneficio que se busca con la subvención, en realidad está causando un perjuicio basado en que al privar del derecho del acreditamiento, dicho estímulo viola los principios de justicia tributaria del artículo 31, fracción IV constitucional.

De esta forma, podremos asegurar que un contribuyente, al optar por un estímulo cuyo beneficio radica en acciones futuras y que dicho beneficio pudiera no presentarse, no puede privársele del derecho de acudir a los tribunales a impugnarlo por violentar sus derechos, incluyendo aquéllos relacionados con la justicia tributaria.

Ahora la problemática sería definir ¿Cómo es que se está afectando la proporcionalidad, equidad y legalidad? Con lo cual, de demostrarlo, estaríamos concluyendo nuestra investigación comprobando nuestras hipótesis.

- **Proporcionalidad:**

La capacidad contributiva en los impuestos indirectos, sabemos no tiene que congruencia con el ingreso, sino a través de la mecánica del traslado del impuesto hasta el consumidor final, quien es el que tendrá la carga económica del pago, así como en el derecho al acreditamiento, que no es otra cosa que restar a su IVA por pagar, aquel IVA que le trasladaron sus proveedores. Por lo que la manifestación de riqueza quedará evidenciada en la medida en que se realicen los gastos respectivos, con los cuales, deben absorber la carga tributaria como un costo.

En este sentido, se puede observar que los requisitos para obtener el estímulo que nos ocupa, privan del derecho de acreditamiento, por lo tanto, la proporción del IVA que le trasladaron, cuándo este sea mayor al que él le traslado a sus clientes, no podrá ser considerada como saldo a favor. De lo anterior, podemos deducir que de optar por el estímulo, en un futuro, al haber sido privado del derecho de acreditamiento.

- **Equidad:**

En el mismo sentido, del anterior criterio, el contribuyente que haya optado por tributar bajo el régimen de incorporación fiscal y no haya optado por acogerse al estímulo fiscal que nos ocupa, sí contará con el derecho de acreditamiento. Por lo que el privar de este derecho al contribuyente por haberse acogido a las reglas de un estímulo fiscal, puede traducirse como un trato desigual entre iguales.

De igual forma ocurre, al impedirle realizar operaciones más allá de las que efectúe con el público en general. Por lo que al encontrarse con clientes que pretendan deducir sus gastos, los contribuyentes acogidos al estímulo fiscal no podrán emitirles comprobantes fiscales, lo que se traduce en otra violación al principio de equidad.

- **Legalidad:**

Este principio se transgrede cuando derivado de seguir los requisitos del estímulo, se ve perjudicado el contribuyente al no permitírsele el acreditamiento del IVA, pues si bien es cierto, el sujeto pasivo ya optó por el régimen especial que concede el tributo, dicho régimen va más allá de los señalado en ley, toda vez que el acreditamiento es un derecho, y la autoridad, mediante un procedimiento ajeno a la ley está impidiendo que tenga acceso a ese derecho, lo que finalmente provocaría incertidumbre en la mecánica para determinar el pago de la contribución.

Por otra parte, el principio general de legalidad constituye una exigencia de primer orden, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por una disposición legal anterior, situación que conduce a concluir que, de no respetarse el referido principio, por más que estuvieran cumplidos los demás, tal infracción conduce a estimar inconstitucional el tributo respectivo, dado que no podría considerarse equitativa y proporcional una contribución cuyos elementos y mecánica para establecer su pago no estén expresamente previstos en una ley formal y material.

Dicho lo anterior, la contribución a que se refiere el estímulo (IVA) no es materia del estudio de constitucionalidad, sin embargo, las reglas del estímulo, pueden generar incertidumbre al momento en que pareciera que sí contiene un beneficio, sin embargo éste no se podrá determinar sino hasta el momento en que el contribuyente se encuentre en posibilidad de realizar el acreditamiento, como si no hubiera optado por acogerse al estímulo, y hasta ese momento podrá saber si hubo o no beneficio, lo que genera incertidumbre jurídica.

La garantía de legalidad tributaria, lo que exige es precisamente que la carga impositiva esté prevista en una ley, por las siguientes razones:

- Para evitar que quede al margen de la arbitrariedad de las autoridades exactoras la fijación del tributo, quienes sólo deberán aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas antes de cada caso concreto.
- Para evitar el cobro de impuestos imprevisibles.
- Para evitar el cobro de impuestos a título particular.

- Para que el particular pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir al gasto público, al ser el legislador y no otro órgano quien precise los elementos del tributo.

Por lo anterior, somos de la opinión que el estímulo fiscal contenido en el artículo Séptimo Transitorio, fracción I del Decreto, transgrede los principios de justicia tributaria contenidos en el artículo 31, fracción IV, constitucional.

Reiteramos que, los ministros de la Primera Sala únicamente hubieran podido entrar a este estudio, de haber reclamado la violación a los principios de justicia tributaria por parte del contribuyente que, en su caso, se hubiere acogido a los requisitos del estímulo contenido en la disposición citada en el párrafo anterior.

## **V. Conclusiones:**

Mediante resoluciones de carácter general, el Ejecutivo Federal puede ejercer el poder tributario de exonerar, por medio del cual puede eximir contribuciones; condonar contribuciones y accesorios de éstas; autorizar pagos diferidos y a plazos; otorgar facilidades administrativas para el cumplimiento de obligaciones, así como conceder subsidios y estímulos fiscales.

Las resoluciones referidas en el párrafo anterior deben cumplir con el requisito legal de señalar el monto o proporción de los beneficios, pues sin este requisito, las resoluciones carecerían de esencia al no ser atractivas para los contribuyentes a quienes van dirigidas.

Bajo ese tenor, resulta lógico que una subvención cuya finalidad parafiscal se encuentra sostenida bajo el argumento de atraer a las personas físicas con actividad empresarial a la formalidad contributiva, deba contar con un beneficio que, de acuerdo con el CFF debe establecerse en monto o proporción, lo cual para el caso del artículo Séptimo Transitorio, fracción I del Decreto no ocurre.

El estímulo fiscal que nos ocupa establece como requisitos, obligaciones de no hacer, respecto de un derecho que corresponde al contribuyente por ley, como es el acreditamiento del IVA.

Los criterios judiciales han establecido como regla general que a los estímulos fiscales no se les aplican los principios de justicia tributaria, con la excepción de que dichos estímulos incidan en los elementos estructurales de la contribución.

Existen criterios judiciales suficientes, que establecen que el acreditamiento del IVA, aunque no es parte de los elementos esenciales de la contribución, pues éste constituye una consecuencia jurídica que incide directamente en el aspecto sustancial del impuesto.

Al resolver el caso que nos ocupa, la Primera Sala no consideró jurisprudencia apropiada al caso concreto, y se basó en jurisprudencia cuyo tema central eran las condonaciones y no los estímulos fiscales, cuyos alcances son totalmente diversos.

Finalmente, y como se ha sustentado mediante doctrina y criterios judiciales, el estímulo fiscal contenido en el artículo Séptimo Transitorio, fracción I del Decreto, transgrede los principios de justicia tributaria contenidos en el artículo 31, fracción IV, constitucional.

## Bibliografía

- Arrijo Vizcaíno, Adolfo “Derecho Fiscal”, Edit. Themis, 12ª edición, 1997
- Carrasco Iriarte, Hugo, “Derecho Fiscal Constitucional”, Edit. Oxford University Press, 4ª. Edición, 2000, México
- Carrasco Iriarte, Hugo, “Amparo en Materia Fiscal”, Edit. Oxford University Press, 4ª. Reimpresión de la 1ª Edición, 2003, México.
- Córdova Farciert, Pedro “Subsidio para el empleo: Derecho del trabajador”, Edit. IMCP, 2017, México; e-book.
- Duque Alanís, José Francisco. “LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIUDAD”, IUS, Revista Jurídica, Universidad Latina de América (Publicación Electrónica Trimestral del área de Derecho) Año V Número 19 octubre-diciembre 2005, Morelia, Michoacán, México.
- Durán Becerra, Agustín. “Estímulos fiscales y su tratamiento para efectos del impuesto sobre la renta” Editorial IMCP (instituto Mexicano de Contadores Públicos), 2009, México
- Fernández Sagardi, Augusto, Comentarios y anotaciones al Código Fiscal de la Federación, México, SICCO, 2000
- Flores Zavala, Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa, México, 1995
- Gutiérrez Espinosa, Agustín. “Las Resoluciones Particulares en Materia Fiscal 1”. Colección Estudios Fiscales Académicos. Edit. Themis / Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C., 1ª Edición, 1997, México.
- Kaye, Dionisio J., “Derecho Procesal Fiscal”, Edit. Themis 5ª edición, Junio 1999, México.
- Margáin Manautou, Emilio. “Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano”, Edit. Porrúa, Décima cuarta edición, 1999, México.
- Melgar, Manzanilla, Pastora “Proporcionalidad y Equidad Tributarias a la luz del paradigma de los Derechos Humanos”, Edit. Universidad Nacional autónoma de México, Colección Posgrado, 1ª edición, 2016, México.
- Mora Donatto, Cecilia, “Relaciones entre gobierno y Congreso”; Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 2016, México. (Libro electrónico)

Pérez de Ayala, José Luis / González, Eusebio. "Derecho Tributario I". Edit. Plaza Universitaria Ediciones. 1994, Salamanca, Esp.

Sánchez Vega, Javier Alejandro, Principios de Derecho Fiscal, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 2015

Spisso, Rodolfo R., "Derecho Constitucional Tributario. Principios constitucionales del gasto público. Doctrina Judicial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación", Edit. Ediciones Depalma, 2ª Edición, 2000, Buenos Aires, Arg.

Zamudio Urbano, Rigoberto. "Sistema Tributario en México", Edit. Porrúa, 1ª Edición, 2005, México

### **Artículos de Revistas y Ponencias**

Análisis del Presupuesto de Gastos Fiscales 2018 – 2019, Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados, 31 de julio de 2018.

Espinosa Nataren Cintia, "Impacto que ha tenido la implementación del Régimen de Incorporación Fiscal (RIF) en los contribuyentes involucrados" Horizontes de la Contaduría en las Ciencias Sociales. Año 2, Número 3, julio-diciembre 2015. Revista semestral electrónica editada por la Universidad Veracruzana a través del Instituto de la Contaduría Pública. Xalapa, Ver., México  
Universidad Nacional Autónoma de México. Enciclopedia Jurídica Mexicana del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

Masbernat, Patricio "Reglas y principios de justicia tributaria: Aportes del derecho español al derecho comparado", Revista de Derecho (Coquimbo), Vol. 20, núm. 1, 2013, Coquimbo, Chile.

Práctica Fiscal - Núm. 534, febrero 2009 "¿Son obligatorias las Reglas de carácter general en materia de comercio exterior?" Páginas: B9-B16  
Id. vLex: VLEX-68240711 Link: <http://vlex.com/vid/obligatorias-caracter-comercio-exterior-68240711>

Ramírez Morales, Pablo "Análisis a Diversos Estímulos Fiscales". Revista Práctica Fiscal #607, Edit. Tax Editores, marzo 2011, páginas A15 - A19, México

Ruiz López, Domingo. "LOS PRINCIPIOS MATERIALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA COMO DERECHOS FUNDAMENTALES DE LOS CONTRIBUYENTES EN MÉXICO", IUS, Revista Jurídica, Universidad Latina de América (Publicación Electrónica Trimestral del área de Derecho) Año VIII Número 34. Julio – Septiembre, 2009, Morelia, Michoacán, México

Silva Meza, Héctor “Los Estímulos Fiscales” Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa, Revista de Investigación Jurídica Técnico Profesional, Año III, Número 6, Enero 2011 Tribunal Federal de Justicia Administrativa

Sotelo Mesta, Joaquín. “La proporcionalidad negativa”, Academia Chihuahuense de Estudios Fiscales, A.C., Julio 2015, Chihuahua, México.

“Subsidios, Estímulos, Exenciones, Condonaciones y Facilidades Fiscales. Análisis Jurídico” Revista Práctica Fiscal #417, Edit. Tax Editores, noviembre 2005, páginas D1 - D8 Méx. D.F.