



# UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo

acuerdo número 974181 de fecha 15 de Julio de 1997

---

*“Aplicación y validez de los principios tributarios en los Decretos que  
establecen estímulos fiscales”*

Tesis que para obtener el grado de

**Maestro en Derecho Fiscal**

Presenta el

**Lic. Edgar René Contreras Delgado**

Director de Tesis

**Dr. Carlos Espinosa Berecochea**

## **Dedicatoria**

Dedico esta tesis a mi familia.

A mi papá por todos los consejos de vida otorgados.

A mi mamá por todo el apoyo, por siempre estar ahí.

A mi hermana Gaby por ayudarme cuando lo necesitaba.

A mi hermano Javier, por ser mi mejor amigo.

Para ellos esta tesis, pues es a quienes se las debo por su apoyo incondicional.

Índice	<u>Página</u>
I. <u>Introducción</u>	<u>1</u>
II. <u>Antecedentes</u>	<u>10</u>
III. <u>Análisis Doctrinal</u>	<u>14</u>
A. <u>Libertad de configuración legislativa</u>	<u>15</u>
B. <u>Principios del Tributo</u>	<u>17</u>
i. <u>Contribución al gasto público</u>	<u>18</u>
ii. <u>Igualdad jurídica y equidad tributaria</u>	<u>20</u>
1. <u>Igualdad jurídica</u>	<u>20</u>
2. <u>Equidad tributaria</u>	<u>21</u>
iii. <u>Legalidad Tributaria</u>	<u>24</u>
iv. <u>Proporcionalidad Tributaria</u>	<u>27</u>
1. <u>Test de proporcionalidad</u>	<u>31</u>
C. <u>Exenciones de Impuestos</u>	<u>34</u>
D. <u>Análisis de la sentencia</u>	<u>42</u>
a. <u>Argumentos parte quejosa</u>	<u>44</u>
b. <u>Resolución Primera Sala de la SCJN</u>	<u>45</u>
c. <u>Reflexiones de la Sentencia</u>	<u>48</u>
d. <u>Igualdad jurídica/Equidad tributaria</u>	<u>51</u>
E. <u>Crítica al argumento de la quejosa</u>	<u>55</u>
F. <u>Conclusiones</u>	<u>58</u>
G. <u>Bibliografía</u>	<u>60</u>

## **I .INTRODUCCIÓN**

En México, la Constitución Política en su artículo 28 señala que “en los Estados Unidos Mexicanos, quedarán prohibidas las exenciones de impuestos, en los términos y condiciones que fijen las leyes”.

Desde un sentido gramatical, dicho texto bien podría implicar que en “México se encuentran prohibidas las exenciones de impuestos, conforme lo estipulen las leyes”.

No obstante ello, la mención “en los términos y condiciones que fijen las leyes”, implica que la Constitución permite y deja a la propia legislación ciertas exenciones, situación que cobra lógica pues la Constitución no contempla todas las situaciones o elementos que pudieran en determinado caso ameritar actualizar la citada exención.

Cabe señalar que dichas exenciones se encuentran prohibidas cuando tengan el carácter de individuales, pero no así las que establezcan las leyes a determinado grupo<sup>1</sup>.

De acuerdo a Emilio Margain Manautou, “la exención en el pago de los tributos o contribuciones se define como aquella figura jurídico tributaria por virtud de la cual se elimina de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones gravables por razones de equidad, de conveniencia o de política económica<sup>2</sup>”

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 39, dispone que el Ejecutivo Federal, mediante resoluciones de carácter general podrá condonar o eximir, total o parcialmente el pago de contribuciones y sus accesorios, así como conceder subsidios o estímulos fiscales.

Así, se establece que mediante resoluciones de carácter general podrán otorgarse exenciones en materia de contribuciones.

---

<sup>1</sup> Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, Banco Occidental de México, primera parte, A. en R. 1116/64, 1969, p. 196.

<sup>2</sup> Emilio Margain Manautou, Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, 4ª ed., México, UASLP, 1997, p. 315.

En efecto, el Código Fiscal de la Federación habilita al ejecutivo de eximir el pago de impuestos o bien, establecer otras disposiciones fiscales cuyos efectos fiscales equivalen a la exención como en algunos casos resultan los estímulos en materia tributaria.

Una vez señalado lo anterior, conviene señalar lo que debe entenderse por estímulo fiscal, para lo cual el diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, define al estímulo fiscal como *“un beneficio de carácter económico concedido por la ley fiscal al sujeto pasivo de un impuesto con el objeto de obtener de él ciertos beneficios de carácter parafiscal”*.

Es decir, los estímulos fiscales son aquellos mecanismos creados por el Estado con el fin de incentivar el pago de contribuciones de sus gobernados a través de beneficios dirigidos a determinados sectores.

Así, al ser esquemas que buscan incentivar el pago de contribuciones a través de beneficios a determinados sujetos que al momento de su publicación y entrada en vigor del citado instrumento no forman parte del universo de contribuyentes cautivos, razón por la cual resultan útiles estos esquemas a fin de ordenar y atraer a los potenciales contribuyentes.

En efecto, una aplicación importante de los Decretos que establecen estímulos fiscales y exenciones es el atraer a aquellos sujetos que por determinadas razones no realizan el pago de sus contribuciones a la que están obligados, y así, con el fin de proporcionar equilibrio al universo de contribuyente, el estado provee facilidades a fin de atraer a dichos sujetos.

En este sentido, y respecto al análisis de estímulos fiscales sobre el cual versará el presente trabajo, resulta que el 26 de diciembre de 2013, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el “Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa” que buscaba atraer a la formalidad a aquellas personas físicas que realizan actividades económicas sin contribuir al gasto público”<sup>3</sup>, mismo que fue emitido fundamento en el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación.

---

<sup>3</sup> Publicado en el Diario Oficial de la Federación, 26 de diciembre de 2013.

A través del citado Decreto, y con base en el entonces “nuevo régimen de incorporación fiscal” se otorgó únicamente a los contribuyentes que optaran por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal, un estímulo fiscal consistente en una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado y del impuesto especial sobre producción y servicios por trasladar en la enajenación de bienes o prestación de servicios efectuados con el público en general, el cual sería acreditable contra el impuesto al valor agregado o el impuesto especial sobre producción y servicios, según se trate, que se deba pagar por dichas operaciones.

Es decir, el citado Decreto establecía de manera fáctica y no literal una exención del impuesto al valor agregado para las personas físicas que tributaran bajo el régimen de incorporación fiscal, ya que el contribuyente podrá optar por no trasladar al adquirente de bienes o receptor de servicios, cantidad alguna por concepto de impuesto al valor agregado.

Asimismo, proporcionaba de manera alternativa a la obligación mensual de presentar declaraciones fiscales, permitía determinar el impuesto al valor agregado de forma bimestral 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.

En este sentido, dicho Decreto establecía para aquellas personas físicas que tributaran bajo el citado régimen de incorporación fiscal, algunos beneficios que resultaban atractivos y competitivamente ventajosos para dicho sector al disminuir las cargas administrativas, e incluso, al proporcionarles un mayor flujo económico en comparación con las personas físicas que no tributaran conforme a dicho Régimen.

En relación con ello, los mexicanos se encuentran obligados al pago de contribuciones de conformidad con lo establecido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al señalar que es obligación de todos los mexicanos contribuir al gasto público.

No obstante la anterior obligación Constitucional, por una diversidad de factores, en nuestro país no se da cumplimiento cabal a la misma, requiriendo el gobierno mexicano en incentivar el cumplimiento de la citada obligación.

En efecto, la publicación de dicho Decreto encuentra sustento si analizamos la información que se encontraba disponible en el año 2013 y 2014. En dicho periodo, el entonces Titular del Servicio de Administración Tributaria Aristóteles Núñez Sánchez en el marco de la presentación del Régimen de Incorporación Fiscal, informó que de acuerdo a las estadísticas con las que contaban, el 54.7%<sup>4</sup> de la población económicamente activa en el país se encontraba en la ilegalidad al no contribuir al fisco.

Asimismo en dicha entrevista, el titular de la dependencia encargada de la recaudación de impuestos, urgió a que los mexicanos económicamente activos emigraran a la formalidad con el propósito de tener beneficios como seguridad social, contratación de préstamos, obtención de vivienda digna

Así en dichos años e históricamente en México, muchos gobernados no realizan el pago de contribuciones por lo que en México la aplicación de estímulos fiscales resultan muy importantes en la agenda de cada uno de los gobiernos tanto actuales como entrantes.

Lo anterior, pues incentivado por las inequidades económicas que hay en el País existen personas económicamente activas que no realizan el pago de contribuciones a las que se encuentran obligadas, al 1) desconocer su obligación y 2) al no contar con los suficientes recursos para cumplimentar con dicha obligación sin descuidar necesidades básicas tanto para dicho obligado como para sus dependientes económicos.

Es decir, si bien existe la obligación Constitucional de los mexicanos de contribuir al gasto público, en muchas ocasiones al no realizarse dicha obligación, el Estado debe buscar medios alternativos y sobre todo efectivos a fin que se cumpla con la misma.

Derivado de lo anterior, la publicación de Decretos que incentiven o impulsen el pago de sus obligaciones en materia tributaria cobran relevancia, pues desafortunadamente el contribuyente incumplido requiere de mecanismos como dichos Decretos, así como la existencia de beneficios tangibles (como resulta el acceso a créditos de vivienda o seguro social) a fin de cumplir con dicha obligación.

---

<sup>4</sup> Periódico “EL FINANCIERO”, Sección Economía, Arturo Estrada corresponsal, publicada el 15 de julio de 2014 <http://www.elfinanciero.com.mx/economia/54-de-la-poblacion-economicamente-activa-no-paga-impuestos-sat>

Así, en México si bien existe una base tributaria potencialmente alta a la cual se le pudiera realizar el cobro de impuestos, aumentar con ello la recaudación y así contar con mayores ingresos en las arcas públicas a fin de destinarlas al gasto público y en consecuencia mejorar los servicios públicos en beneficio de la población, en muchas ocasiones no existe la cultura de pago de impuestos, por lo que el índice de impago es muy alto como ya fue señalado por el entonces titular del Servicio de Administración Tributaria.

Con base en lo anterior, es que resulta primordial para el Estado encontrar la manera de realizar la obligación del pago de la obligación del pago de impuestos, algo natural, cobrando relevancia tanto la facilitación del pago por los medios electrónicos que ya se encuentran disponibles para el pago, como la promulgación de estímulos fiscales, pues la clave de los gobiernos consiste en conocer la forma de recaudar más, sin aumentar los impuestos que actualmente existen.

De lo anterior, se pudiera pensar que dicha falta de pago tiene explicación en nuestra falta de cultura tributaria, de educación fiscal, o incluso de malos gobiernos.

De acuerdo a algunos catedráticos, existen razones por las que los causantes de determinados impuestos en México no enteran las cantidades al fisco, para lo cual el Contador Público Eder Fuentes Velasco, integrante de la Comisión de Desarrollo Profesional Fiscal del Colegio de Contadores Públicos<sup>5</sup>, señala como principales razones 1) el desconocimiento de cómo realizar o del hecho que se encuentran obligados, no realizan el pago, y 2) algunos otros al desconfiar del uso que se le dará a los recursos no pagan dichos impuestos.

Ahora bien, desde mi particular punto de vista, las anteriores razones no pueden ser las únicas por las cuales en México de manera cotidiana los gobernados no cumplen con su obligación tributaria, pues si se realiza un análisis demográfico del país, podremos observar que prácticamente la mitad de los mexicanos viven en estado de pobreza.

Es decir, al existir tanta marginación resulta lógico que las personas que se encuentran obligadas al pago de determinados impuestos, enfoquen sus pocos

---

<sup>5</sup> Colegio de Contadores Públicos de México, revista *Entrepreneur* abril 2016

recursos en otras áreas primarias que no se relacionan con el pago de impuestos, como son la educación, alimentación, vestido, entre otras.

En efecto, si se analizan las tasas de pobreza que existen en México emitidas por el Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social (CONEVAL), se desprenderá que 54.4 millones de personas en México son pobres, lo que equivale al 43.6% del total de la población, y de ellos, 9.4 millones de personas –es decir 7.6% de la población total- viven en pobreza extrema<sup>6</sup>.

En este sentido, resulta lógico que en México exista una base tan grande de personas que no pagan sus impuestos, toda vez que si no les es posible cubrir sus necesidades básicas, difícilmente se preocuparán de sus obligaciones fiscales o de poder contribuir al gasto público.

En efecto, de acuerdo al estudio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) denominado *Tax Policy Reforms*, México es el país que cuenta con la menor tasa de recaudación de toda la Organización.

En contraste los países que poseen una tasa de recaudación más alta son Dinamarca, Francia, Bélgica, Finlandia, Austria, Suecia, Italia, Islandia, Noruega, Países Bajos, Hungría,

Ahora bien, como parte de un ejercicio para entender las razones por las cuales México se encuentra en los países con menor recaudación, es importante comparar demográficamente la población de dichos países con la de México.

En efecto, si analizamos la población de dichos países, observaremos que los niveles de pobreza resultan bajos, pero no sólo eso, en general la población de dichos países es baja comparada con la que cuenta México, es decir, la densidad poblacional no se compara con aquella localizada en México.

No obstante ello, si realizamos una sumatoria de la población de dichos países excluyendo a Francia e Italia por cantidad, observaremos que la población de Dinamarca, Bélgica, Finlandia, Austria, Suecia, Islandia, Noruega, Países Bajos

---

<sup>6</sup> <https://www.coneval.org.mx/Medicion/Paginas/PobrezalInicio.aspx>

y Hungría, cuyo nivel de recaudación es de los más altos de la OCDE, es equivalente a la población en estado de pobreza de México<sup>7</sup>.

Con lo anterior, resulta claro que el porcentaje de recaudación de un país tiene plena relación con la calidad de vida con la que cuenten sus gobernados, pues aquellos países ricos y con bajos índices de pobreza, regularmente son aquellos donde se concentran las tasas más altas de pagadores de impuestos.

En contraste, aquellos países pobres, cotidianamente son aquellos en donde la tasa de recaudación resulta la más baja.

Lo anterior, encuentra explicación pues derivado de la existencia de una distribución inequitativa tanto de la riqueza como del ingreso, existen muchos gobernados que no cuentan con posibilidades para aumentar su ingreso y en consecuencia poder realizar el pago de contribuciones a fin de apoyar al gasto público.

Cabe señalar que la distribución equitativa de la riqueza y del ingreso, es incluso reconocido por el derecho internacional como un derecho denominado derecho al desarrollo integral.

Ahora bien, de acuerdo a nuestro marco normativo, de conformidad con el artículo 133 en relación con el artículo 1° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se establece que los derechos humanos consagrados tanto en la Constitución, como en los Tratados de los que México sea parte deberán ser respetados como si de la propia Constitución se tratara.

Es decir, las autoridades del país, deberán observar que se de cumplimiento a las disposiciones celebradas por México en marco Internacional, debiendo hacerlas respetar.

Así, en el marco de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, vigente a partir del 18 de julio de 1978, de la cual México forma parte, dispone la existencia de un derecho fundamental al denominado “desarrollo integral”.

Para lograr de la mejor manera un orden económico y social justo, el artículo 34 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos, establece una

---

<sup>7</sup> <https://datos.bancomundial.org/pais>

serie de objetivos básicos que constituyen las metas fundamentales del desarrollo integral, como lo son el que los Estados aseguren la distribución equitativa de la riqueza y del ingreso, así como el establecimiento de sistemas impositivos adecuados y equitativos.

Así, dicho derecho al desarrollo integral, busca de manera general la “distribución equitativa de la riqueza y del ingreso”, es decir, la exigencia de dicho derecho implica una obligación del Estado de repartir el producto social en una sociedad de manera justa, conforme a lo que a cada quien le corresponde (principio de equidad), según las normas o el derecho.

Los Estados firmantes de dicho Pacto de San Jose, a efecto de alcanzar un orden social justo –que debe ir acompañado de seguridad económica- establece en su artículo 45 la obligación para éstos Estados de garantizar la igualdad de oportunidades.

En este sentido, dicho Pacto de San Jose, establece que los Estados parte deberán velar por que todos los gobernados alcancen o cuenten con las mismas oportunidades, lo que implica la certeza o protección que debe brindar el Estado para administrar de manera adecuada, razonable y eficaz los bienes o recursos materiales con los que cuentan, a fin que garantizar la igualdad de oportunidades a los gobernados.

En efecto, con base en lo anterior, podemos concluir que el hecho que todos los mexicanos cuenten con las mismas oportunidades no únicamente es parte de buenos deseos o de una simple intención que deben tener el gobierno mexicanos, pues resulta toda una exigencia internacional conforme a lo dispuesto en el Pacto de San José.

Así, dicho derecho fundamental al “desarrollo integral” se logra siempre que el Estado Mexicano, o cualquier estado Parte, logre los objetivos básicos de dicho derecho, es decir, garantice la distribución equitativa de la riqueza y del ingreso, estableciendo sistemas impositivos adecuados y equitativos que le aseguren a los gobernados un ambiente de igualdad de oportunidades y seguridad económica.

Lo anterior implica que los contribuyentes gobernados cuenten con la seguridad que el Estado tomará las medidas necesarias para cerciorarse que contribuyan conforme a un sistema de normas que los obliguen a contribuir en

igualdad de circunstancias frente a los que se encuentran en la misma situación frente a la norma, logrando así una distribución equitativa y justa de la riqueza.

Es decir, que aquellos que se encuentren en determinadas circunstancias y les resulte aplicable determinada norma jurídica deberán contribuir al gasto público a fin de lograr un reparto equitativo de la riqueza, sin excepciones ni favoritismos, pues la norma es una misma.

En este sentido es que surge la hipótesis de si resulta válido que un Estado realice acciones tendientes a aumentar la recaudación, otorgando beneficios a determinados sujetos sobre otras personas que pudieran encontrarse en el mismo supuesto normativo y que no obtendrían el beneficio dispuesto en un estímulo fiscal.

Es decir, resulta válido cuestionarse si resulta inequitativa la aplicación de beneficios a favor de determinados ciudadanos en perjuicio de aquellos que si bien se encuentran en el mismo supuesto normativo aplicable por determinadas cuestiones el Estado ha determinado no aplicarles el beneficio, provocando con ello un trato discriminatorio en perjuicio de aquellos contribuyentes a quienes no se les aplica la norma.

La situación anterior pudiera provocar inequidades en contra de determinados sujetos, lo que será importante analizar a fin de conocer si efectivamente 1) resulta legalmente válida la promulgación de Decretos que establecen beneficios fiscales a favor únicamente de determinados sujetos y 2) si dichos Decretos requieren cumplir con los requisitos de proporcionalidad y equidad tributaria.

Es decir, ¿los Decretos que establecen beneficios fiscales, resultan violatorios del principio de igualdad tributaria? ¿Les resultan aplicables los principios de tributarios?

Lo anterior, recordando que de conformidad con el artículo 28 Constitucional, se prohíbe la exención de impuestos en los términos y condiciones que fijen las leyes, es decir, el análisis se centrará en si los Decretos deben seguir al igual que las leyes que imponen contribuciones con los principios tributarios del Derecho al proporcionar beneficios en dicha materia a sujetos particulares.

Asimismo, en caso que una norma tributaria para su cálculo, remita a otro ordenamiento legal que le provee un beneficio, ¿resulta factible que dicha situación acarree la ilegalidad de la norma?

En efecto, los Decretos que establecen estímulos fiscales frecuentemente se argumenta que nos les resultan aplicables los principios del tributo pues, los mismos no establecen los elementos básicos del impuesto, sino únicamente regulan ciertas disposiciones del mismo.

Frecuentemente la regulación de dichas disposiciones especiales pueden incidir en el pago de la contribución, es decir, podría concluirse que la aplicación de determinada disposición especial contenida en un Decreto que compile diversos beneficios fiscales, resulte secundario a la contribución, y por ende no le son aplicables los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.

No obstante ello, dichos Decretos sí pueden contener elementos de fondo y le resultarían aplicables los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, situación que será analizada en el presente trabajo al analizar la ejecutoria de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como la tesis que emanó de ella.

## **II. ANTECEDENTES**

El 26 de diciembre de 2013, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el “Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa”, mismo que fuera publicado por el Ejecutivo Federal con fundamento en el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 39, fracción I, II y III del Código Fiscal de la Federación.

A través del citado Decreto, las personas físicas con ingresos de hasta dos millones de pesos anuales podrían obtener una serie de beneficios fiscales para el cumplimiento y pago de sus contribuciones, con la finalidad que posteriormente tributaran en el régimen general.

En este sentido, aquellos contribuyentes que tributaran en el Régimen de Incorporación Fiscal, a que se refiere la Sección II, del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero 2014,

podrían obtener un estímulo fiscal consistente en una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado y del impuesto especial sobre producción y servicios, que deba trasladarse en la enajenación de bienes o prestación de servicios, que se efectúen con el público en general.

Dicho impuesto sería acreditable contra el impuesto al valor agregado o el impuesto especial sobre producción y servicios, según se trate, que se deba pagar por dichas operaciones.

Cabe señalar que el citado estímulo se encontraba condicionado a que no se traslade al adquirente de los bienes o servicios cantidad alguna por concepto de los impuestos mencionados, e igualmente cumplir con la obligación de proporcionar la información relativa a los ingresos obtenidos y las erogaciones realizadas, incluyendo las inversiones y la información de las operaciones con sus proveedores.

Es decir, el citado Decreto creó un régimen especial de tributación del impuesto al valor agregado, consistente en que ciertos contribuyentes, podría aplicar un estímulo fiscal por la cantidad equivalen al 100% del impuesto causado, el cual sería acreditable contra el mismo impuesto a pagar por las actividades realizadas.

Lo anterior, resultaba distinta la generalidad del resto de los contribuyentes, pues implicaba considerar como base el valor de actos o actividades por las que de acuerdo a la Ley del Impuesto al Valor Agregado se tenga que pagar el impuesto, y aplicar sobre dicha base la tasa del 16%.

En este sentido, el citado Decreto implicó que algunos contribuyentes obtuvieran beneficios (exenciones), razón por la cual aquellos a quienes no les resultaba aplicable el beneficio, presentaron diversos amparos indirectos, en los que medularmente se señalaban argumentos tendientes a demostrar lo inconstitucional de dicho acto, solicitando en consecuencia les fueran aplicables las ventajas previstas en dicho Decreto.

En efecto, los contribuyentes a los cuales no se les resultaba aplicable dicho beneficio argumentaron principalmente en el medio de defensa constitucional que el decreto reclamado establecía un tratamiento desigual por cuanto hace a la mecánica de tributación del impuesto al valor agregado.

Lo anterior, pues consideraban que establecía un régimen ventajoso y especial de tributación exclusivamente para las personas físicas que tributen conforme al régimen de incorporación fiscal previsto en el título IV, capítulo II, sección II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta les resultaba aplicable, lo que vulnera en su perjuicio, el principio de equidad tributaria, e incide directamente en los elementos esenciales del impuesto al valor agregado, tornando incluso dicho impuesto inconstitucional.

En efecto, consideraron se generaba una inequidad en el pago del impuesto al valor agregado para el resto de los contribuyentes, pues encontrándose en el mismo supuesto de causación, no pueden hacerse acreedores al beneficio establecido en el decreto reclamado, sin que exista para ello, razón alguna que justifique un trato discriminatorio.

En este sentido, fue señalado por los quejosos que el Decreto resultaba inconstitucional porque crea un régimen especial de tributación del impuesto al valor agregado, consistente en que ciertos contribuyentes, dependiendo de su nivel de ingresos, aplican un estímulo fiscal por la cantidad equivalente al cien por ciento (100%), el cual será acreditable contra el mismo impuesto a pagar por sus actividades.

En este sentido, se concluye que la anterior situación trae como consecuencia que se vean afectados los elementos esenciales de la contribución de mérito contenidos en el artículo 1o. de la ley de la materia, a tal grado, que lo torna inconstitucional.

Al respecto, en la presente tesis será analizada la sentencia relativa al juicio de amparo en revisión número 761/2015 resuelto mediante sesión de fecha 8 de marzo de 2017, por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la cual se le negó el amparo al argumentar que no fue violado el principio de proporcionalidad ni equidad tributaria.

Cabe señalar que dicha sentencia dio lugar a la jurisprudencia cuyo Rubro señala *“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.”<sup>8</sup>*

En este sentido, a través del presente se analizará si efectivamente el citado Decreto de fecha 26 de diciembre de 2013, le resultan exigibles los principios tributarios y si el fallo de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resultó adecuado.

---

<sup>8</sup> Época: Décima Época, Registro: 2015020, Instancia: Primera Sala , Tipo de Tesis: Jurisprudencia ,Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 46, Septiembre de 2017, Tomo I, Materia(s): Constitucional , Tesis: 1a./J. 69/2017 (10a.) Página: 87

“El precepto mencionado del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013 establece la posibilidad de que las personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general y que opten por tributar en el régimen de incorporación fiscal previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, con el respectivo cumplimiento de las obligaciones, **apliquen para el referido ejercicio fiscal una cantidad equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto al valor agregado que deben pagar por la enajenación de bienes**, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, **el cual será acreditable contra el referido impuesto que deban pagar por dichas operaciones**. Ello, **siempre que los contribuyentes no trasladen al adquirente de los bienes, al receptor de los servicios independientes o a quien se otorgue el uso o goce temporal de bienes muebles, cantidad alguna por concepto del impuesto al valor agregado y que no realicen acreditamiento alguno del impuesto referido que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios**. Ahora bien, es **criterio de este alto tribunal que los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución, son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional** y pueden ubicarse entre los denominados "gastos fiscales", es decir, los originados por la extinción y disminución de tributos traducidos en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social adoptada en un época determinada. **En este contexto, el estímulo fiscal de que se trata no constituye un ajuste a la estructura, diseño o monto del impuesto al valor agregado, ya que no afecta directamente a sus elementos esenciales ni al mecanismo que incide en el aspecto sustancial de la obligación fiscal que genera dicha contribución**, no obstante que dicho estímulo haga referencia a un acreditamiento, pues tal elemento se otorga a manera de un crédito con el fin de que los sujetos del beneficio no paguen el tributo de que se trata en el ejercicio fiscal de dos mil catorce. En consecuencia, a dicho estímulo fiscal no le son aplicables los principios tributarios de proporcionalidad y equidad previstos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

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

### III. ANÁLISIS DOCTRINAL

Como ya fue señalado, el diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, define al estímulo fiscal como *“un beneficio de carácter económico concedido por la ley fiscal al sujeto pasivo de un impuesto con el objeto de obtener de él ciertos beneficios de carácter parafiscal”*.

Tomando como base dicha definición se advierten los siguientes elementos:

- 1) Debe existir un tributo a cargo del beneficiado del estímulo fiscal.
- 2) Debe existir una disposición legal que regule de manera abstracta el estímulo fiscal y en caso de que el contribuyente se adecue a la hipótesis contemplada pueda exigir el otorgamiento del estímulo en su propio beneficio.
- 3) Debe haber un objetivo que se ha denominado parafiscal que trascienda de la esfera personal del contribuyente a la esfera social, ya que, al incentivar cierta conducta del particular indirectamente se está fomentando un área que necesita desarrollo en el país.

Asimismo, de conformidad con el artículo 39, del Código Fiscal de la Federación, el Ejecutivo Federal mediante resoluciones generales podrá **conceder subsidios o establecer estímulos fiscales, y condonar o eximir del pago de contribuciones.**

Respecto a los subsidios, la doctrina nos señala que “Cuando el Estado pretenda ayudar a determinadas categorías de individuos, debe emplear la forma de subsidio que presenta la ventaja de que puede ser graduado o regulado, de acuerdo con las necesidades y el criterio que normen la ayuda”.<sup>9</sup>

Es decir, la anterior facultad resulta una facultad unilateral del ejecutivo, lo que implica que la publicación de estímulos fiscales no deba pasar por el Poder Legislativo siendo así más rápida su publicación.

---

<sup>9</sup> Flores Zavala, Ernesto, Finanzas públicas mexicanas, México, Porrúa, 1995, pp. 184 y 185

Cabe señalar que los estímulos fiscales y exenciones vía Decreto, al ser una facultad del ejecutivo su expedición, implica que no deba ser estudiada por el Congreso de la Unión, por lo que claramente facilita su creación, pero a la vez puede implicar la comisión de mayores arbitrariedades, pues su justificación pudiera no ser suficiente para la emisión de dicha medida.

#### **A. Libertad de configuración legislativa del legislador**

En primer lugar resulta relevante reflexionar brevemente sobre lo que debe entenderse por libertad de configuración del legislador y el alcance que ello tiene en el sistema jurídico mexicano y en la esfera de los derechos humanos establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en los Tratados Internacionales.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos faculta al Poder Legislativo para emitir leyes necesarias con la finalidad de regular la conducta de los gobernados y de los poderes públicos dentro del Estado y, a través de los cuales, se deben ver reflejadas las decisiones básicas de la sociedad, respetando los principios constitucionales.

En este sentido, por libertad de configuración del legislador debe entenderse la facultad que tiene el Poder Legislativo para, libremente emitir leyes a través de las cuales se regule la conducta de los gobernados y de las autoridades, pues no ha sido regulado detalladamente en nuestra Constitución.

En efecto, bajo el principio de configuración legislativa los órganos legislativos cuentan con la libertad para poder decidir a su mejor parecer cómo emitir normas jurídicas de carácter general.

Así, el mandato otorgado al Congreso de la República para que emita Leyes regulatorias implica una amplia libertad de configuración del legislador para diseñar un régimen legal cuya finalidad sea la de velar por el logro de los objetivos constitucionales del Estado Social de Derecho.

Incluso, la libertad de configuración de las leyes a cargo del legislador hace referencia a que puede emitir normas secundarias de contenido político, dicha libertad conlleva la posibilidad de reemplazar las leyes antiguas por leyes

nuevas, tomando en cuenta que es imprescindible adaptar gradualmente el derecho a las nuevas exigencias sociales, culturales, políticas y económicas.<sup>10</sup>

En ese sentido, la libertad de configuración en materia fiscal comprende el espacio que se otorga al texto constitucional para la aplicación de las políticas tributarias que estime pertinente, siempre y cuando cumplan con las garantías que en materia tributaria establece el artículo 31, fracción IV Constitucional.

Lo anterior, pues en nuestra Carta Magna no pueden recogerse determinados modelos tributarios que necesariamente deban cumplirse ni estipular las tasas a que deben sujetarse los impuestos establecidos en uso de la potestad tributaria.

En efecto, derivado de que la Constitución no puede contemplar todos y cada uno de los impuestos, así como sus tasas y demás elementos de los tributos, es que se le otorga la facultad al legislador de recoger las distintas opciones de los modelo impositivos en leyes reglamentarios con libertad de configuración.

Por lo anterior, resulta legítimo que el legislador regule como se debe cumplir una determinada obligación tributaria, considerando que es lógico que el propio sistema tributario prevea mecanismos que permitan hacer exigible a los particulares esa obligación constitucional, de cuyo cumplimiento depende la eficacia misma de las finalidades sociales encomendadas constitucionalmente al estado.

No obstante lo anterior, como se mencionó en párrafos anteriores, la libertad con la que cuenta el legislador para el diseño de los impuestos no es absoluta, sino que se encuentra limitada a respetar los principios constitucionales de generalidad, legalidad, equidad y proporcionalidad que rigen el sistema tributario mexicano.

Ello, pues la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido diversos criterios en el sentido que si bien el poder legislativo posee libertad de configuración para regular diversas conductas, dicha facultad se encuentra limitada por los mandatos constitucionales y el reconocimiento de derechos humanos desde la Constitución y los Tratados Internacionales suscritos por México.

---

<sup>10</sup> Fernando Silva García, Alfredo Villeda Ayala Libertad de configuración legislativa e irretroactividad de las Leyes, Instituto de Investigaciones Jurídicas del Consejo de la Judicatura

En efecto, si bien el legislador cuenta con la facultad configurativa de establecer los tributos y sus elementos, dicha facultad no debe rebasarse violentando los principios constitucionales, pues es cierto que existe un margen de configuración política amplio, más no limitado, tal y como ha sido expuesto por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia en la tesis jurisprudencial 159/2007.<sup>11</sup>

En ese sentido, es claro que independientemente de la libertad de configuración legislativa, el legislador no puede perder de vista su deber de analizar los principios constitucionales y que dicha facultad no violente los referidos principios.

Lo anterior, pues el Poder Legislativo de la Unión no puede pasar por alto que existen ciertos límites que no pueden rebasarse, como es el velar por la protección de los derechos humanos y garantías constitucionales previstos tanto por nuestra Constitución Política como por los Tratados Internacionales firmados y ratificados por México.

Así, la libertad de configuración del legislador frente a la ponderación de derechos de debe verse limitada, pues el legislado de ninguna manera debe sobrevalorar la libertad de configuración que tiene dando una mayor inclinación sobre los derechos humanos.

Al respecto, aun cuando el legislador deba disponer de mecanismos eficaces para la realización de leyes que regulen los tributos, dicha ley no debe desestabilizar a los gobernados hasta el punto que desborde por completo los límites de razonabilidad, exponiéndoles a un estado de desamparo arbitrario y a evidentes violaciones a sus derechos humanos y garantías humanas.

## **B. Principios del Tributo**

Una vez analizado qué los límites que encuentra el legislador al crear leyes, debemos retomar lo que señala la propia Constitución al hablar de principios tributarios.

---

<sup>11</sup> SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES.

En efecto, de conformidad con el artículo 31, fracción IV<sup>12</sup> de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la Nación de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De un análisis que se realice a dicho texto, podrá desprenderse que el mismo contiene los principales elementos con los que deberá gozar una contribución a fin que la misma sean conforme a la Constitución, a saber, **1)** deberán ser destinadas a contribuir al gasto público **2)** deberán ser equitativas es decir, dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales y **3)** deberán encontrarse contenidas en Ley, **4)** deberán ser proporcionales de acuerdo a la capacidad contributiva del sujeto.

Como podrá ser observado del anterior párrafo, a fin que el pago de contribuciones que realizan las personas sea considerado Constitucional, deberá cumplir con todos los anteriores requisitos.

### 1. Contribución al gasto público

El primer principio que será estudiado, es en relación al destino al gasto público que de acuerdo a nuestro Marco Constitucional se le deben dar a los tributos.

Al respecto, la palabra destinar de conformidad con el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, tiene el siguiente significado:

Del lat. *destināre*.

1. tr. Ordenar, señalar o determinar algo para algún fin o efecto.

2. tr. Designar

---

<sup>12</sup> "Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

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

Como se podrá desprender de la anterior definición, dicho vocablo implica el determinar algo para algún fin o efecto, es decir, que cuenten con una finalidad específica.

Ahora bien, de conformidad con el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la tesis aislada <sup>13</sup> que señala a pie de página del presente, define que por gasto público debe entenderse como “el desprendimiento

---

<sup>13</sup> Época: Décima Época, Registro: 160891 , Instancia: Pleno , Tipo de Tesis: Aislada , Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro I, Octubre de 2011, Tomo 1, Materia(s): Constitucional , Tesis: P. LXI/2011 (9a.), Página: 582

“DEPÓSITOS EN EFECTIVO. EL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA EL PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO (LEGISLACIÓN PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1 DE OCTUBRE DE 2007). **El sentido esencial del citado principio contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, implica una prohibición de desviar los recursos obtenidos a través de las contribuciones para utilizarlos en cuestiones ajenas al gasto público, en tanto que dicho destino es el que justifica, junto con el principio de solidaridad, el desprendimiento patrimonial para dar sostén al aparato estatal y lograr la redistribución de la riqueza.** Por ello, en la medida en que las cantidades recaudadas a través del impuesto a los depósitos en efectivo se utilicen para sufragar las cargas públicas, no puede estimarse vulnerado el aludido principio. Por otra parte, el hecho de que conforme al diseño del tributo los contribuyentes puedan aplicar los mecanismos contenidos en los artículos 7, 8 y 9 de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, no significa que los recursos respectivos abandonen el destino señalado, toda vez que al aplicarse el acreditamiento contra el impuesto sobre la renta (propio y retenido a terceros) y luego la compensación contra otros impuestos federales, los recursos originalmente captados por el fisco en concepto de impuesto a los depósitos en efectivo pueden apreciarse como si se tratara de un "anticipo" para efectuar el pago o extinción -en alguna medida- de la deuda tributaria en esas otras contribuciones que también están destinadas al gasto público y, en todo caso, el hecho de que eventualmente existan montos de impuesto a los depósitos en efectivo susceptibles de devolución, implica que el sujeto pasivo no está obligado a pagar impuesto sobre la renta u otras contribuciones federales, o bien, que de estarlo (lo cual presupone un acreditamiento y compensación previos), ha cumplido -al menos en alguna medida- con su obligación de contribuir, precisamente, al gasto público por dichas vías tributarias, lo cual pone de manifiesto que lejos de provocarse una transgresión en ese sentido, dichas disposiciones propenden a obtener financiamiento con ese destino.”

Amparo en revisión 282/2009. Productos Europeos del Sureste, S.A. de C.V. 3 de febrero de 2011. Unanimidad de diez votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Fabiana Estrada Tena, Lourdes Ferrer Mac-Gregor Poisot, Fanuel Martínez López, David Rodríguez Matha, Fernando Silva García y Fernando Tinoco Ortiz.

El Tribunal Pleno, el ocho de septiembre en curso, aprobó, con el número LXI/2011, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a ocho de septiembre de dos mil once.

patrimonial para dar sostén al aparato estatal y lograr la redistribución de la riqueza”

En relación con dicho principio, Gabino Fraga señala lo siguiente:

*“por gastos públicos deben entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto excluidos de su comprensión los que se destinan a la satisfacción de necesidad individual”<sup>14</sup>.*

Por su parte, el autor Rodríguez Lobato, señala lo siguiente:

*“los gastos en que incurre el Estado o el personal al servicio del mismo para cubrir necesidades particulares en el desempeño de sus funciones públicas no satisfacen necesidades colectivas, sino individuales y, sin embargo, también debe considerarse gasto público.*

*Por ejemplo los gastos de transporte, hospedaje y alimentación en que incurre el personal al que se encarga la práctica de una visita domiciliaria a un contribuyente para verificar su situación fiscal”<sup>15</sup>*

Así, resulta claro que el artículo 31, fracción IV Constitucional, del cual deriva el principio que nos ocupa, dispone que la finalidad de dicho principio implica que únicamente puedan utilizarse los recursos obtenidos a través de contribuciones al gasto público, prohibiendo en consecuencia cualquier uso diverso a éste

## **2. Igualdad Jurídica y Equidad Tributaria**

### **i. Igualdad Jurídica**

El primer párrafo del artículo 1 de la Constitución establece que el principio de igualdad ante la ley, que consiste en que a nadie se le puede excluir de los diversos supuestos que son regulados por las leyes.

---

<sup>14</sup> FRAGA, Gabino, Derecho Administrativo, México, Porrúa, 2009, Pág. 326.

<sup>15</sup> RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, México, Oxford, 2009, Pág. 103

De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, la palabra igualdad, significa: I “conformidad de algo con otra cosa en naturaleza, forma, calidad o cantidad”, así como “correspondencia y proporción que resulta de muchas partes que uniformemente componen un todo”. II. Ante la ley: “principio que reconoce a todos los ciudadanos capacidad para los mismos derechos.”.

En este mismo sentido, de manera por demás clara el Diccionario Jurídico del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México <sup>16</sup>, señala que la igualdad consagrada en diversos artículos de nuestra Carga Magna es una igualdad jurídica, que se traduce en el tratamiento igualitario que deben recibir las personas que se encuentren en una determinada situación, regulada por cuerpos normativos.

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que para que se respete la garantía de igualdad se debe ineludiblemente dar un mismo trato a aquellas personas que son iguales y solamente dar un trato desigual a aquellos que lo son jurídicamente.

En ese sentido, para que se respete el derecho fundamental y humano de igualdad, es necesario dar un mismo trato a aquellas personas que son iguales y solamente dar un trato desigual a aquellas que lo son jurídicamente.

Otro de los derechos fundamentales de justicia tributaria que contempla el artículo 31, fracción IV de la Constitución, es el de equidad tributaria, que implica esencialmente la igualdad de trato de la disposición fiscal a los sujetos pasivos que se encuentren en las mismas circunstancias, de igual forma, dicho principio establece que la ley impositiva trate desigualmente a quienes guardan una situación desigual.

## *ii. Equidad tributaria*

Conceptualmente, el principio de equidad tributaria exige que a iguales presupuestos de hecho deban corresponder las mismas consecuencias jurídicas, evitando así un trato discriminatorio entre situaciones de la misma naturaleza, sin que tampoco se puedan establecer desigualdades.

---

<sup>16</sup> Diccionario Jurídico del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1992, pp 1610 y 1611

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

Ahora bien, el derecho fundamental de equidad tributaria implica necesariamente que la distinción en el trato de los contribuyentes esté soportada en una razón objetiva y válida que así lo justifique, de lo contrario, evidenciará la inequidad de la ley.

En efecto, un trato diferenciado entre contribuyentes debe contener un motivo razonable e imparcial. Es decir, el derecho fundamental de equidad tributaria implica necesariamente que la distinción en el trato de los contribuyentes esté soportada en una razón objetiva y válida que así lo convalide.

Así las cosas, a fin de justificar un tratamiento desigual de contribuyentes, es menester que existan razones contundentes y suficientes para que dicha distinción respete el principio de equidad tributaria.

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

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

Independientemente de lo anterior, debe tener en consideración que la existencia de un fin extra fiscal como “justificante” de un trato discriminatorio, cualquiera que sea su fuente y donde esté ubicado, debe respetar las garantías de justicia tributaria.

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

Así, la corte ha emitido diversas jurisprudencias a través de las cuales especifica lo anterior.<sup>17</sup>

Así, en términos de las jurisprudencias antes señaladas, al analizar la inequidad de una disposición, se debe considerar en primer término i) si existe un trato diferente entre sujetos que se encuentren en una situación análoga ii) si dicha distinción obedece a una causa objetiva y válida, iii) si esta distinción constitucionalmente imparcial, resulta apta para la consecución del objetivo legislativo y además iv) que dicha distinción no provoque un trato desmedido en perjuicio de un sujeto. Claro es que aquella ley que no cumpla con los mencionados requisitos, invariablemente será violatoria de la garantía de equidad tributaria.

En efecto, la Suprema Corte ha concluido que la existencia de un trato discriminatorio debe ser analizado a la luz de la segunda de las garantías mencionadas, lo que conlleva un análisis aún más amplio que el que se formule en el contexto de la equidad por sí misma.

Así, podemos concluir que la Constitución en México prevé varias garantías de igualdad, por lo que el análisis de un eventual trato discriminatorio por parte de la ley impositiva debe analizarse incluso a la luz de la segunda de las garantías mencionadas, es decir, si la ley fiscal viola dicho principio constitucional de igualdad de los mexicanos.

Así, la ley tributaria debe justificar un trato discriminatorio en una razón suficientemente objetiva que lo convalide, independientemente de dónde esté plasmada dicha distinción y además el análisis del trato discriminatorio debe llevarse a cabo a la luz de la igualdad jurídica.

En relación con ello, tanto la doctrina, la legislación y la jurisprudencia son acordes en señalar que la equidad se traduce en igualdad de trato de la ley a los sujetos pasivos que se encuentren en las mismas circunstancias.

---

<sup>17</sup> CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.

En efecto, como ya fue señalado la proporcionalidad y equidad representan una salvaguarda para los contribuyentes y paralelamente, un límite al legislado cuando establece contribuciones de cualquier tipo. El cumplimiento a las garantías de proporcionalidad, equidad y legalidad significa la justicia tributaria.

### 3. Legalidad Tributaria

El derecho fundamental de legalidad tributaria se encuentra regulado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mediante el cual se establece que a fin que las contribuciones respeten las garantías de justicia tributaria desde el punto de vista constitucional, éstas deben ser equitativas y proporcionales y, además deben contenerse en ley.

De igual forma, resulta de explorado derecho que la garantía de legalidad tributaria, tiene dos alcances independientes, aunque muy relacionados entre sí, que son:

- A. Que las contribuciones deben ser creadas mediante un acto formal y materialmente legislativo.
- B. Que la ley fiscal debe establecer con toda precisión los elementos esenciales de los tributos, como son la hipótesis de causación, el sujeto, el objeto, el procedimiento para determina la base, la tasa o la tarifa y la época de pago, además de que deben ser claramente redactadas en ley.

Los principios tributarios que enmarcan el derecho fundamental de legalidad tributaria han sido definidos por la Corte en diversos precedentes judiciales.

En este sentido, en la tesis de jurisprudencia por reiteración P./J. 106/2006, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que a través de dichos principios de legalidad tributaria se establece la obligación constitucional al legislador y no a las autoridades administrativas, de ser quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias.

En este sentido, se han declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos; de ahí que el legislado no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien, que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.

De igual forma, la doctrina jurídica es unánime al definir en qué consiste el principio de legalidad tributaria hoy reconocido como derecho humano en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

En ese sentido, el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno<sup>18</sup>, en su obra denominada “Derecho Fiscal”, establece que el principio de legalidad tributaria tiene como consecuencia la existencia de una ley que de origen al tributo, por lo que, de no existir dicha ley, el tributo no será válido.

En relación con ello, el maestro Juan Rafael Bravo Arteaga<sup>19</sup> establece que el principio de legalidad tributaria exige que en la norma general estén concentrados todos y cada uno de los elementos esenciales de la obligación tributaria, a saber, sujeto activo, sujeto pasivo, hecho imponible, base y tasa o tarifa.

De lo anterior, es claro que para que se respete el principio de legalidad tributaria reconocido como derecho fundamental en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Federal, la ley debe definir con toda precisión todos los elementos esenciales del tributo sin dejar abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.

Al respecto, y en relación con el presente para que los Decretos expedidos por el Ejecutivo Federal en ejercicio de las facultades conferidas en los artículo 39,

---

<sup>18</sup> “Derecho Fiscal”, Editorial Themis México, Distrito Federal, foja 267.

<sup>19</sup> Nociones Fundamentales de Derecho Tributario, Editorial Legis, Bogota Colombia pp 49.

del Código Fiscal de la Federación, así como 89, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en materia de estímulos fiscales, deben necesariamente respetar la garantía de equidad tributaria.

Al respecto, resulta aplicable el criterio sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo rubro señala *“ACTIVO. EL DECRETO DEL EJECUTIVO FEDERAL POR EL QUE EXIME DEL PAGO DEL IMPUESTO RELATIVO Y OTORGA DIVERSAS FACILIDADES A LOS CONTRIBUYENTES QUE INDICA, CON BASE EN EL ARTICULO 39, FRACCIÓN 1 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO SE RIGE POR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA”*.

De la anterior tesis jurisprudencial se desprende que los principios de justicia tributaria establecidos en el artículo 31, fracción IV Constitucional sólo resultan aplicables tratándose de impuestos, así como de cualquier aspecto inherente a los mismos, **motivo por el cual los Decretos emitidos por el Presidente de la República en términos de lo dispuesto por el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación no se encuentran en dicho supuesto, toda vez que los mismos son creados con motivo de una situación de contingencia natural, económica o social.**

Ahora bien, en el presente caso el Decreto establece disposiciones generales tendientes a reglamentos hipótesis y supuestos legales previamente establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, haciendo una distinción con los sujetos a quienes no les aplica dicho beneficio.

Es decir dichos estímulos no deben favorecer sólo a intereses de determinados grupos de contribuyentes atendiendo a características subjetivas, sino por el contrario, deben atender a características objetivas en las que verdaderamente se reflejen los intereses sociales a favor de aquellos sujetos que se ubiquen en una hipótesis normativa previamente regulada.

Asimismo, es importante analizar si dichas disposiciones generales crean hipótesis y supuestos legales adicionales a los establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado concernientes al cumplimiento y pago de dicho impuesto, lo que pudiera dar lugar a que el mismo deba respetar las garantías de justicia tributaria contenidas en nuestra Constitución.

#### 4. Proporcionalidad Tributaria

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

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que la garantía de proporcionalidad tributaria consiste en que los sujetos pasivos contribuyan al gasto público de acuerdo a su capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimiento.

En este sentido el Pleno de la Corte ha reconocido que a fin de analizar la proporcionalidad de una contribución, es necesario atender a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, particularmente la relacionada con el objeto del impuesto.

Así, es claro que el derecho fundamental de proporcionalidad persigue que las contribuciones deban ser enteradas atendiendo a elementos objetivos y reales que provoque que se tribute justamente.

Es decir, “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.”<sup>20</sup>

Ahora bien, la forma de medir la proporcionalidad de un gravamen, varía en razón del tipo de contribución de que se trate. En el caso de los impuestos directos, la capacidad contributiva de los sujetos está dada en función de los ingresos que éstos perciban, así como por el reconocimiento de los gastos en que éstos tienen que incurrir para la generación de los mismos.

Así, para que un impuesto directo sea proporcional, éste debe atender a la modificación positiva que efectivamente haya sufrido el patrimonio del contribuyente. De igual manera, si las leyes desconocen las erogaciones que los contribuyentes efectuaron para el funcionamiento de sus objetos sociales, o para la generación de sus utilidades, no se respeta el principio de proporcionalidad.

---

<sup>20</sup> 5 ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal, México, Themis, 1997, Pág. 248.

Por lo que hace a los impuestos indirectos como el impuesto al valor agregado, se gravan las manifestaciones indirectas de riqueza, correspondiente al valor de la operación gravada a dicho impuesto indirecto, como podría ser el impuesto al valor agregado.

Es decir, no gravan directamente el movimiento de riqueza que corresponde a la operación -caso en el cual atendería a la afectación patrimonial positiva para el contribuyente normativamente determinado-, sino que atienden al patrimonio que la soporta -el del consumidor contribuyente de facto-, de manera que sin conocer su dimensión exacta y sin cuantificarlo positivamente, el legislador considera que si dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto.

Ahora bien, es importante mencionar que el derecho fundamental de proporcionalidad ha sido interpretado evolutivamente por nuestra Suprema corte de Justicia de la Nación.

En dicho proceso interpretativo, la principal conclusión sigue teniendo total vigencia, la cual radica esencialmente en que la legislación fiscal debe reconocer los efectos de las erogaciones efectuadas por los contribuyentes, particularmente cuando éstas estén estrechamente vinculadas con la generación de los ingresos gravados.

Es menester destacar que la proporcionalidad tributaria conlleva un análisis conjunto de la capacidad contributiva del sujeto pasivo con el objeto del impuesto, lo que evidencia la relevancia que tiene la congruencia entre el tributo y la capacidad contributiva en el análisis de la ganancia de proporcionalidad.

En este sentido, en el caso de impuestos indirectos, la capacidad contributiva lo determina la posibilidad de acceder o pagar determinado bien o servicio, monto que va aparejado con el pago de la correspondiente contribución.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que los ingresos lo constituyen todo aquello que perciba como aumento al patrimonio, percepción obtenida mediante el esfuerzo que puede consistir en a) ingresos pasivos como rendimientos de capital, o b) ingresos activos, ya sea en el trabajo intelectual o material desarrollado o en la combinación de ambos.

Así las cosas, la unidad de medida (base gravable) del impuesto al valor agregado atienden al patrimonio que soporta la operación, para lo cual el legislador aún sin conocer su dimensión exacta se atiende a al hecho que si la el patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto.

Por ello, desde un punto de vista constitucional, tanto los impuestos directos como los indirectos encuentran justificación en el principio de proporcionalidad tributaria, aún y cuando el cálculo de dicho elemento esencial de la obligación difiera entre ambos conceptos.

Lo anterior ha sido estudiado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la siguiente tesis aislada de pleno<sup>21</sup>, que a la letra dispone lo siguiente:

**“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS. Los impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado, gravan manifestaciones indirectas de riqueza, es decir, no gravan directamente el movimiento de riqueza que corresponde a la operación -caso en el cual atendería a la afectación patrimonial positiva para el contribuyente normativamente determinado-, sino que atienden al patrimonio que la soporta -el del consumidor contribuyente de facto-, de manera que sin conocer su dimensión exacta y sin cuantificarlo positivamente, el legislador considera que si dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto;** de ahí que la sola remisión a la capacidad contributiva del sujeto pasivo no resulta suficiente para establecer un criterio general de justicia tributaria, toda vez que un simple análisis de la relación cuantitativa entre la contraprestación recibida por el proveedor del bien o del servicio y el monto del impuesto, no otorga elementos que

---

21

Época: Novena Época , Registro: 178938, Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXI, Marzo de 2005, Materia(s): Constitucional, Administrativa , Tesis: P. IX/2005 , Página: 7

permitan pronunciarse sobre su proporcionalidad, por lo que el estudio que ha de efectuarse debe circunscribirse a la dimensión jurídica del principio de proporcionalidad tributaria, lo que se traduce en que es necesario que exista una estrecha vinculación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen. Consecuentemente, en el caso del impuesto al valor agregado el citado principio constitucional exige, como regla general -es decir, exceptuando las alteraciones inherentes a los actos o actividades exentos y a los sujetos a tasa cero-, que se vincule el objeto del impuesto -el valor que se añade al realizar los actos o actividades gravadas por dicho tributo-, con la cantidad líquida que se ha de cubrir por dicho concepto, y para tal efecto, resulta necesario atender al impuesto causado y trasladado por el contribuyente a sus clientes, al impuesto acreditable trasladado por los proveedores al causante y, principalmente, a la figura jurídica del acreditamiento, toda vez que ésta, al permitir que se disminuya el impuesto causado en la medida del impuesto acreditable, tiene como efecto que el contribuyente efectúe una aportación a los gastos públicos que equivale precisamente al valor que agrega en los procesos de producción y distribución de satisfactores

Amparo en revisión 1844/2004. Mauricio Hurtado García. 11 de enero de 2005. Mayoría de seis votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Olga Sánchez Cordero de García Villegas, Juan N. Silva Meza y Mariano Azuela Güitrón. Encargado del engrose: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Pedro Arroyo Soto.

(Énfasis añadido)

Así, como pudo ser analizado de la definición de conceptos anteriormente dada, para que se cumpla con la garantía de justicia tributaria se requiere la satisfacción de los 4 requisitos fundamentales antes señalado, es decir, **1)** deberán ser destinadas a contribuir al gasto público **2)** deberán ser proporcionales de acuerdo a la capacidad contributiva del sujeto **3)** deberán ser equitativas es decir, dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales y **4)** deberán encontrarse contenidas en Ley.

En este sentido, si llegara a faltar o no fuera localizado alguno de los requisitos en comento, la contribución resultaría inconstitucional.

### Test de proporcionalidad

En este sentido, respecto al principio de proporcionalidad, la doctrina proporciona lo que es conocido como el “test de proporcionalidad”, mismo que es método utilizado por los juzgadores para dilucidar si una norma jurídica resulta o no violatoria de dicho principio..

Para mejor proveer y entendimiento del referido test es necesario entenderlo como un esquema diseñado para orientar o evaluar la forma en que el juzgador realiza las distintas valoraciones que debe hacer para determinar un determinado vulnera un derecho fundamental o un bien constitucionalmente protegido.

Al respecto, el investigador Miguel Carbonell ha definido el principio de Proporcionalidad o “test de proporcionalidad” como la técnica que nos permite definir cuando un límite a un derecho establecido por el legislador es o no compatible con la Constitución.

En efecto, el derecho comparado lo ha desarrollado como una técnica consistente en realizar un examen de proporcionalidad con base en tres cuestiones, a saber:

1. Que el objeto que se propuso el legislador al establecer alguna limitante es compatible o no con lo que señala la Constitución, se debe cuestionar si se trata de un objetivo Constitucionalmente legítimo.
2. Que el objetivo que se propuso el legislador que resultó Constitucional, se puede considerar racional, es decir, si es un objetivo que se puede alcanzar con la medida que propone el legislador que limita los derechos fundamentales, se debe alcanzar el objetivo fijado.
3. Principio de Proporcionalidad en sentido estricto, se debe ponderar todas las medidas que podía haber tomado el legislador, es decir, que el objetivo que fue fijado en un principio, sea un objetivo compatible con la Constitución y que tenga racionalidad instrumental (vínculo entre medios y fines).

Lo anterior, incluso ha sido reconocido por el Máximo Tribunal en México <sup>22</sup>al definir el principio de proporcionalidad como un instrumento metodológico, es decir, un procedimiento interpretativo para la resolución de conflictos entre los contenidos esenciales de las disposiciones normativas fundamentales que encuentra su lugar Constitucional en diversos principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso, previstos en los artículos 1, 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En ese sentido, según se aprecia en el criterio jurisprudencial anteriormente señalado, la Suprema Corte ha establecido tres criterios consistentes en:

1. Que la distinción legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida
2. Que la distinción establecida resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalizad medio-fin.
3. La distinción debe ser proporcional, es decir, no es válido alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional.

De lo anterior, se puede apreciar que los criterios fijados en el esquema elaborado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación coinciden, en lo general, con los tres sub principios que la doctrina constitucional reconoce como parte del principio de proporcionalidad, antes mencionados.

En este sentido, es claro que el objeto o finalidad del “test de proporcionalidad” consiste en que los agentes de la autoridad lleven a cabo un contexto de ejercicio de los derecho fundamentales, en donde éstos no se anules unos con otros, sino que se maximicen.

---

<sup>22</sup> TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. EN ATENCIÓN A LA INTENSIDAD DEL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS MISMAS, SU APLICACIÓN POR PARTE DE LA SUPREMA CORTE REQUIERE UN MÍNIMO Y NO DE UN MÁXIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LA CONFORMAN.

Ahora bien, como fue anteriormente señalado, los legisladores Constitucionalmente se encuentran facultados para la emisión de leyes y la imposición de tributos.

Lo anterior es lógico, pues las contribuciones no pueden encontrarse todas señaladas en la propia Constitución, razón por la cual a fin de contar con una sólida base de recaudación se requiere la emisión de leyes que contengan los tributos.

Así, el Poder Legislativo libremente puede emitir leyes a través de las cuales se regule la conducta de los gobernados y de las autoridades, y bajo el principio de configuración legislativa los órganos legislativos cuentan con la libertad para poder decidir a su mejor parecer cómo emitir normas jurídicas de carácter general, siempre y cuando se de cumplimiento a los elementos base del tributo anteriormente señalados.

Aunado a que deben observar que los tributos cuenten con los principios antes señalados, es importante señalar que de conformidad con el artículo 1 de la Constitución todas las personas gozaran de los derechos humanos reconocidos en nuestra Constitución y en los tratados internacionales de los que México sea parte.

Asimismo, establece que tratándose de normas que regulen derechos humanos, se interpretarán de conformidad con nuestra Carta Magna y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

En efecto, dicho precepto legal establece que las autoridades se encuentran obligadas a promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

En este sentido, las autoridades se encuentran obligadas a respetar aquellos derechos humanos consagrados tanto en nuestra Constitución como en los Tratados Internacionales firmados y ratificados por México, por lo que la leyes que dicte el Congreso de la Unión, además de contener los elementos básicos del tributo no deberán violar los derechos humanos y garantías contenidas tanto en la Constitución, como en los propios Tratados Internacionales.

Por su parte, los derechos fundamentales son pretensiones jurídicas destinadas a establecer los límites que los representantes de los ciudadanos no pueden traspasar (autoridades) en el desarrollo de sus responsabilidades normativas, no son en sí mismos ilimitados, situación que ha sido reconocida por nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación.<sup>23</sup>

De los criterios mencionados, se advierte que el Poder Judicial ha señalado que de conformidad con el criterio de nuestro Máximo Tribunal, todas aquellas autoridades se encuentran obligadas a respetar los derechos humanos establecidos tanto en nuestra Carta Magna como en los Tratados Internacionales en los que México sea parte, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Asimismo se desprende que los derechos fundamentales operan en el razonamiento jurídico como mandatos de optimización porque su protección y reconocimiento en los textos constitucionales presuponen naturalmente que sus exigencias normativas entrarán en conflicto con otras en los casos concretos, supuesto en el que será necesario desarrollar un ejercicio de ponderación para articular el resultado de su aplicación conjunta en esos casos.

#### **IV. EXENCIONES DE IMPUESTOS**

Ahora bien, de acuerdo a lo anteriormente señalado, podemos observar que a fin que un tributo sea Constitucional, el mismo debe de contar con los elementos anteriormente señalados, a saber ser destinada a un gasto público, igualdad y equidad, legalidad así como proporcionalidad tributaria

Como ya fue analizado con anterioridad, aquellas normas que establezcan tributos, deberán cumplir con los elementos de los mismos, y además deberán proteger los derechos fundamentales de los gobernados, así como las garantías de éstos.

En efecto, como fue señalado con anterioridad, la normatividad en materia tributaria debe proteger las garantías individuales de los ciudadanos, contenidas ya sea en la propia Constitución, o bien en Tratados Internacionales de conformidad con lo dispuesto por el artículo 133 Constitucional.

---

<sup>23</sup> CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN UN MODELO DE CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD.

Al respecto, de conformidad con nuestra Carta Magna, el artículo 25 constitucional señala que *“El estado deberá observar y promover el desarrollo nacional para y fomentar el crecimiento económico y el empleo, buscando una justa distribución tanto del ingreso, como de la riqueza que permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales”*.

Lo anterior, promoviendo actividades que demande el interés general, organizando las áreas prioritarias del desarrollo en las que concurrirán tanto el sector público, como el privado y el social.

Es decir, el artículo 25 señala que el propio Estado deberá promover aquellas acciones que sean necesarias para distribuir la riqueza, tomando buscando fomentar el desarrollo económico de todos los sectores.

Asimismo, por lo que hace a las empresas privadas, se señala que bajo los criterios de equidad social y productividad, la ley alentará y protegerá la actividad económica que realicen los particulares que contribuyan al desarrollo económico nacional.

De lo anterior, como se podrá observar si bien no dispone o no señala de manera textual el concepto de “estímulos fiscales”, es claro que la Constitución hace alusión a los mismos, pues señala bajo los principios de equidad, que deberá promoverse la productividad a fin de fomentar la economía de toda la nación, lo que da entrada a promover determinados instrumentos legales a determinados sujetos, cuyo apoyo pudiera derivar en la mejora económica nacional.

Por su parte, el artículo 28 Constitucional establece que en México, se encuentran prohibidas además de las prácticas monopólicas, las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijen las leyes.

Continúa el párrafo segundo para señalar que serán severamente castigados los acuerdos que tengan como finalidad el concentrar o acaparar en unas cuantas manos artículos de primera necesidad que tenga por objeto obtener el alza de precios.

Asimismo señala que todo acuerdo o procedimiento con cierta rama de la industria que de cualquier manera constituyan una ventaja exclusiva indebida a

favor de una o varias personas determinadas y con perjuicio del público en general o de alguna clase social, se encuentran prohibidos.

Sirva de pronta referencia el artículo en comento que en sus dos primeros párrafos señalan lo siguiente:

“Artículo 28. En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, la (sic DOF 03-02- 1983) prácticas monopólicas, los estancos **y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes.** El mismo tratamiento se dará a ls (sic) prohibiciones a título de protección a la industria.

En consecuencia, la ley castigará severamente, y las autoridades perseguirán con eficacia, toda concentración o acaparamiento en una o pocas manos de artículos de consumo necesario y que tenga por objeto obtener el alza de los precios; todo acuerdo, procedimiento o combinación de los productores, industriales, comerciantes o empresarios de servicios, que de cualquier manera hagan, para evitar la libre competencia o la competencia entre sí o para obligar a los consumidores a pagar precios exagerados **y, en general, todo lo que constituya una ventaja exclusiva indebida a favor de una o varias personas determinadas y con perjuicio del público en general o de alguna clase social.**”

(...)

(Énfasis añadido)

Como se podrá observar de lo anterior, efectivamente existe una prohibición constitucional respecto a la exención de impuestos en los términos y condiciones que fijen las leyes, pero lo que debemos comprender es qué debe entenderse por exención de impuestos, o bien, qué es lo que persiguió el constituyente al crear dicha prohibición.

Al respecto, resulta importante analizar si dicha prohibición del artículo 28, resulta absoluta o bien, pudiera aceptar algunas excepciones y cuáles serían aquellos casos.

Al respecto, la exención de un tributo o condonación se puede definir como aquella situación de hecho y derecho a través de la cual el gobierno o la ley, excluyen de la obligación de pago a los sujetos pasivos obligados a dicha contribución

De conformidad con nuestro ordenamiento legal, la exención deberá ser concedida en una ley que prevea dicha facultad al sujeto de gobierno que pretenda realizar dicha exención.

Los anteriores instrumentos normativos, pueden ser la ley, los actos administrativos conocidos como estímulos fiscales, o bien, Tratados Internacionales que prevean un mejor derecho que la ley local en estricta aplicación del artículo 133 Constitucional.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido pronunciamiento respecto de las exenciones tributarias, para señalar lo siguiente:

**EXENCIONES FISCALES. CORRESPONDE AL PODER LEGISLATIVO ESTABLECERLAS EN LEY, DE CONFORMIDAD CON EL SISTEMA QUE REGULA LA MATERIA IMPOSITIVA, CONTENIDO EN LOS ARTÍCULOS 31, FRACCIÓN IV, 28, PÁRRAFO PRIMERO, 49, 50, 70 Y 73, FRACCIÓN VII, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.** De los artículos 31, fracción IV, 49, 50, 70 y 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se desprende que, corresponde exclusivamente al Poder Legislativo establecer en una ley las contribuciones, así como sus elementos esenciales; este principio de reserva de ley se expresa también en el artículo 28, párrafo primero, constitucional, en cuanto señala que están prohibidas las exenciones "en los términos y condiciones que fijan las leyes". **Por tanto, si la exención en materia tributaria consiste en que, conservándose los elementos de la relación jurídico-tributaria, se libera de las obligaciones fiscales a determinados sujetos, por razones de equidad, conveniencia o política económica, lo que afecta el nacimiento y cuantía de dichas obligaciones, se concluye que la exención se integra al sistema del tributo, de modo que su aprobación, configuración y alcance debe realizarse sólo por normas con jerarquía de ley formal y material.**

Controversia constitucional 32/2002. Cámara de Diputados del Congreso de la Unión. 12 de julio de 2002. Once votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Pedro Alberto Nava Malagón.

El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy doce de julio en curso, aprobó, con el número 31/2002, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a doce de julio de dos mil dos.

**(Énfasis añadido)**

**EXENCIÓN DE IMPUESTOS.- La prohibición que contiene el artículo 28 constitucional, no puede referirse mas que a los casos en que se trata de favorecer intereses de determinada o determinadas personas, estableciendo un verdadero privilegio, no cuando, por razones de interés social o económico, se exceptúa de pagar impuestos a toda una categoría de personas, por medio de leyes que tienen un carácter general.**

Amparo administrativo en revisión.-Ferrocarril Mexicano, S.A.-3 de marzo de 1925.-Mayoría de ocho votos.-Disidentes: Jesús Guzmán Vaca, Francisco Díaz Lombardo y Teófilo H. Orantes, que votaron, los dos primeros, porque se negara el amparo, y el último, porque se declarara ejecutoriado el fallo de primera instancia que concedió el amparo, por lo que toca a los actos del gobernador del Distrito Federal, y porque se sobreseyera por lo que hace a los actos de la junta calificadora.-La publicación no menciona el nombre del ponente. Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo XVI, página 451, Pleno.

**(Énfasis añadido)**

Como podrá ser visto de las tesis jurisprudenciales anteriormente señaladas, el artículo 28, al disponer una prohibición para exentar del pago de impuestos, lo que se buscó plasmar fue evitar que dicha exención favoreciera a cierto sector o rama industrial en particular, pero sin que existiera una causa justificada para ello.

En efecto, lo que se plantea el citado artículo es que las prohibiciones son prohibidas cuando se beneficie únicamente a cierto sector en perjuicio de otro,

pero los criterios jurisprudenciales anteriormente señalados, disponen que dicha prohibición encuentra su límite en aquellos casos en que se busca eliminar la inequidad.

Ahora bien, a fin de otorgar facultades al ejecutivo, el artículo 89 de la propia Constitución señala que son facultades y obligaciones del Presidente de la República el “Promulgar y ejecutar las leyes que explida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.”

Es decir, de dicho artículo Constitucional, se desprende que resulta una obligación del propio Presidente la ejecución de las leyes que emita el Poder Legislativo, con el fin que la misma no quede en letra muerta, es decir, se deben de aplicar dichas leyes.

De la mano con dicha facultad conferida al Ejecutivo Federal, el artículo 39<sup>24</sup> del Código Fiscal de la Federación, señala que éste mediante **resoluciones de carácter general** podrá:

1. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se efecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.
2. Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, **sin variar**

---

24

Artículo 39.- El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá: I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias. Sin que las facultades otorgadas en esta fracción puedan entenderse referidas a los casos en que la afectación o posible afectación a una determinada rama de la industria obedezca a lo dispuesto en una Ley Tributaria Federal o Tratado Internacional. II. 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 la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

### 3. Conceder subsidios o estímulos fiscales.

Como se podrá desprender de lo anterior, el Código Fiscal de la Federación (una norma general), faculta al ejecutivo la realización o emisión de resoluciones de carácter general, que permitan establecer condonación de impuestos en caso de catástrofe o afectación grave a cierta rama de actividad, establecer reglas de facilitación administrativa, y conceder subsidios o estímulos fiscales.

Con base en lo anterior, es que el ejecutivo se encuentra facultado para la emisión de Decretos que establezcan estímulos fiscales a determinados sujetos a quienes si bien realizan el hecho imponible y por ende les resulta aplicable la norma, por dichos Decreto temporalmente podrán exentarse del tributo.

Resulta importante señalar que la anterior facultad de otorgar beneficios, es consecuencia de aquello dispuesto por el artículo 25 Constitucional, que como ya fue señalado dispone que es obligación del Estado como ya fue señalado el promover la equidad y distribución de riqueza entre los sujetos.

En efecto, la publicación de un Decreto que otorgue beneficios de carácter fiscal o administrativo a ciertos sujetos tomando como base la inequidad o indebida distribución de la riqueza, tiene como finalidad ejecutar lo dispuesto en el artículo 25 antes señalado, es decir fomentar la productividad de la mayor parte de la población, por lo que bajo este caso, no estarían necesariamente prohibida el otorgamiento de estímulos cuya finalidad sea el disminuir la brecha que separa a los distintos sectores y estratos sociales de acuerdo a su capacidad económica..

Es importante resaltar que a desde mi particular punto de vista, en caso los estímulos fiscales pudieran tener un simil de exencion del tributo, pues el resultado final o el objetivo final es que ciertos sujetos paguen menos contribuciones o bien, no paguen contribución alguna, por lo que resultaría

necesario analizar la capacidad contributiva de los sujetos a quienes se les plantea otorgar el beneficio.

En efecto, si un sujeto no cuenta con capacidad contributiva, es claro que el mismo no se encuentra obligado (al no poder) de contribuir al gasto público.

En este sentido, dichas exenciones claramente no contrariarían el artículo 28 Constitucional, sin embargo, aquellos sujetos quienes efectivamente sí se encuentran en posibilidad de contribuir al gasto público, se les exenta de dicha obligación, se deberá sustentar debidamente dicho beneficio que se otorga a fin de no contrariar lo buscado por el artículo en comento.

El artículo 28 constitucional es trascendente en el tema de estímulos fiscales en dos sentidos diversos, el primero, en cuanto a que prohíbe las exenciones de impuestos, prohibición que fue interpretada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación tal como se señala a continuación:

(...)

“respecto a que la prohibición contenida en el artículo 28 en los términos y condiciones que fijan las leyes sólo puede referirse a los casos en los cuales se trata de favorecer los intereses de determinadas personas; además, establece un verdadero privilegio no cuando, por razones de interés social o económico, se exceptúa de pagar impuestos a una categoría de personas por medio de leyes que tienen un carácter general”<sup>25</sup>

Lo anterior, pues una interpretación pudiera ser que la exención, únicamente le resulta aplicable a aquellos que no cuentan con capacidad contributiva, por lo que no se encuentran obligados al pago como ya fue mencionado, y por otra parte, aquellos sujetos con plena capacidad contributiva, no podrían definirse de la misma manera a las ventajas otorgadas, pues los mismos son beneficios fiscales, no exenciones, pudiendo en consecuencia encontrarnos en una prohibición expresa del artículo 28 Constitucional.

Es decir, la capacidad contributiva es de suma importancia, pues si el que percibe una renta mínima no tiene capacidad contributiva, se le podría dispensar del cumplimiento de una obligación que no tiene (por no tener

---

<sup>25</sup> CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal Constitucional, México, Oxford University Press, 2007, p. 139.

capacidad para contribuir al gasto público) por lo cual considera que la exención que otorga la ley no tiene otro valor que el de un reconocimiento por parte del Estado de la inexistencia de la obligación de pagar impuesto y, por lo mismo, no es contraria al artículo 28 Constitucional.

En este sentido, se deberá contar con un soporte claro que justifique el otorgamiento de determinado estímulo que exente de sus obligaciones contributivas a determinados sujetos, con base en ello, es que se determinaría si cierta exención de impuestos resulta constitucional y acorde a lo dispuesto tanto por el artículo 25, como por el artículo 28 del máximo ordenamiento en comento.

## **V. ANÁLISIS DE LA SENTENCIA**

Ahora bien, una vez que fueron señalados los elementos tanto doctrinarios, como de interpretación por los Tribunales de los ordenamientos jurídicos aplicables respecto a la aplicación de exenciones y estímulos fiscales, así como elementos esenciales del tributo y normatividad constitucional aplicable, a continuación se realizará un análisis de los principales elementos considerados en el amparo en revisión 781/2015 resuelto por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Como fue señalado anteriormente, el 26 de diciembre de 2013, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el “Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa”, mismo que fuera publicado por el Ejecutivo Federal con fundamento en el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 39, fracción III del Código Fiscal de la Federación.

A través del citado Decreto, las personas físicas con ingresos de hasta dos millones de pesos anuales podrían obtener una serie de beneficios fiscales para el cumplimiento y pago de sus contribuciones, con la finalidad que posteriormente tributaran en el régimen general.

En este sentido, aquellos contribuyentes que tributaran en el Régimen de Incorporación Fiscal, a que se refiere la Sección II, del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero 2014, podrían obtener un estímulo fiscal consistente en una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado y del impuesto especial sobre producción

y servicios, que deba trasladarse en la enajenación de bienes o prestación de servicios, que se efectúen con el público en general.

Dicho impuesto sería acreditable contra el impuesto al valor agregado o el impuesto especial sobre producción y servicios, según se trate, que se deba pagar por dichas operaciones.

Es decir, el citado Decreto disponía que ciertos contribuyentes, podrían aplicar un estímulo fiscal por la cantidad equivalen al 100% del impuesto causado, el cual sería acreditable contra el mismo impuesto a pagar por las actividades realizadas.

Lo anterior, resultaba distinta a la mecánica general para el resto de los contribuyentes, pues implicaba considerar como base el valor de actos o actividades por las que de acuerdo a la Ley del Impuesto al Valor Agregado se tenga que pagar el impuesto, y aplicar sobre dicha base la tasa del 16%.

En este sentido, el citado Decreto implicó que algunos contribuyentes obtuvieran beneficios, razón por la cual aquellos a quienes no les resultaba aplicable el beneficio, presentaron diversos amparos indirectos, en los que medularmente se señalaban argumentos a fin de demostrar lo inconstitucional de dicho acto, solicitando en consecuencia les fueran aplicables las ventajas previstas en dicho Decreto.

Al respecto, según se desprende de dicho documento cierta quejosa presentó demanda de amparo indirecto, misma a efecto de proporcionar celeridad en el presente trabajo, fue resuelta vía recurso de revisión por la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de su Primera Sala.

En efecto, dicho asunto fue remitido a la Suprema Corte dado el tema tratado y la competencia originaria a favor de dicho Alto Tribunal derivado de los temas de constitucionalidad ahí tratado, aunado al hecho que no habían sido emitido criterios por dicho Máximo Tribunal respecto a dichas cuestiones, de conformidad con el Acuerdo 5/2013, emitido por el Consejo de la Judicatura Federal.

### a) Argumentos parte quejosa

Al respecto, la quejosa alegó que el citado Decreto y en concreto la fracción I del artículo séptimo transitorio del Decreto en comento (artículo que dispone la mecánica y beneficio para aquellas personas que tributen conforme al régimen de incorporación fiscal antes señalado), transgredía los principios de equidad y proporcionalidad tributarios contenidos en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, así como las garantías de legalidad y seguridad jurídicas previstas en los artículos 14 y 16 Constitucionales.

Lo anterior, pues consideraba que establecía un régimen especial de tributación que dispone exclusivamente para las personas físicas que tributen conforme al régimen de incorporación fiscal previsto en el título IV, capítulo II, sección II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta les resultaba aplicable, lo que vulnera en su perjuicio, el principio de equidad tributaria, e incide directamente en los elementos esenciales del impuesto al valor agregado, tornando incluso dicho impuesto inconstitucional.

En efecto, consideraron dicho Decreto generaba una inequidad en el pago del impuesto al valor agregado para el resto de los contribuyentes, pues encontrándose en el mismo supuesto de causación, no pueden hacerse acreedores al beneficio establecido en el decreto reclamado, sin que exista para ello, razón alguna que justifique un trato discriminatorio.

En este sentido, fue señalado por la quejosa que el Decreto resultaba inconstitucional porque crea un régimen especial de tributación del impuesto al valor agregado, consistente en que ciertos contribuyentes, dependiendo de su nivel de ingresos, aplican un estímulo fiscal por la cantidad equivalente al cien por ciento (100%), el cual será acreditable contra el mismo impuesto a pagar por sus actividades.

Así, la parte quejosa concluye que la anterior situación trae como consecuencia que se vean afectados los elementos esenciales de la contribución de mérito contenidos en el artículo 1o. de la ley de la materia, **a tal grado, que lo torna inconstitucional.**

Es decir, señala que a partir de la entrega en vigor del Decreto impugnado, toda la mecánica del impuesto al valor agregado se tornó inconstitucional y en

particular el artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que establece los elementos esenciales

Asimismo, señaló que el criterio diferenciador que originó la creación del régimen especial de tributación atendió primordialmente al monto de los ingresos que dichas personas hayan percibido en el ejercicio inmediato anterior, **lo que no tiene cabida desde la perspectiva del impuesto al valor agregado, ya que al ser un impuesto indirecto, no se debe atender al monto de los ingresos del contribuyente, por lo que dicho elemento no puede justificar la distinción evidenciada en los términos apuntados.**

Por otra parte, la quejosa alegó en su segundo concepto de violación un concepto de violación diverso que dicho artículo del Decreto resulta inconstitucional al transgredir los principios de competitividad y desarrollo económico contenidos en los artículos 25, 26 y 28 Constitucionales, toda vez que el citado Decreto transgredía los principios de competitividad y desarrollo económico.

Lo anterior, pues el beneficio otorgado a ciertos sujetos relativa a no trasladar cantidad alguna del impuesto al valor agregado a los adquirientes de sus bienes le resta competitividad dentro del mercado y obstaculiza su desarrollo económico.

Es decir, señala la quejosa que el Decreto al establecer diversas prerrogativas y beneficios a ciertos sujetos a quienes les resultara aplicable la norma al otorgar un trato inequitativo a aquellos a quienes no les aplicara el beneficio, aún y cuando se encuentran en el mismo supuesto normativo de causación del impuesto al valor agregado la normativa no los incluye, el mismo parece tener su justificación.

#### **b) Resolución de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación**

Por su parte, la Primera Sala de la Suprema Corte señaló que a su consideración resultaban infundados los argumentos señalados por la parte quejosa.

Lo anterior, pues señaló que el Tribunal Pleno se ha pronunciado en torno a los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución, los cuales

son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden ubicarse entre los denominados "gastos fiscales", es decir, los originados por la extinción y disminución de tributos traducidos en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social adoptada en un época determinada.

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.

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

Es decir, el Decreto impugnado no modifica de ninguna manera los elementos esenciales del tributo, por lo que no resultan aplicables los principios del tributo, por lo que el artículo que se estimaba violatorio de derechos del Decreto en comento no se rige por los principios de justicia fiscal contenidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución.

Asimismo, señalan que la expedición del citado Decreto efectivamente se encuentra debidamente justificado, pues existen razones de política económica que justificaron su publicación, por lo que no se vulnera el principio de igualdad jurídica.

Lo anterior, pues en la exposición de motivos que dio origen al régimen de incorporación fiscal se señaló como uno de los objetivos prioritarios el alcanzar un incremento generalizado de la productividad, en el que participen todos los sectores de la población.

En ese sentido, la implementación del régimen de incorporación fiscal pretende que las personas físicas con actividades empresariales y que prestan servicios, inicien el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en un esquema que les permita acatarlas fácilmente.

Asimismo, dicho Decreto buscaba que los empresarios tuvieran acceso a servicios de seguridad social, de tal suerte que la finalidad del régimen **es crear un punto de entrada para los negocios a la formalidad**, es decir, incorporarlos al sistema tributario, por lo que el régimen de incorporación fiscal tiene la característica de que sólo es aplicable a las personas físicas que realicen actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional y que perciban ingresos anuales de hasta un millón de pesos.

Además, el trato desigual se justifica, porque alienta el desarrollo económico de los empresarios mencionados y su proyección en el mercado, así como en diversos fines extrafiscales que atienden a razones de política económica.

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

Ahora bien, por lo que hace al segundo concepto de la parte quejosa referente a que el citado Decreto viola los principios de competitividad y desarrollo económico, dicha Primera Sala señala que dicho argumento también resulta infundado.

Lo anterior, pues el nuevo régimen de incorporación fiscal del impuesto sobre la renta, consistente en estimular a las personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general para que se incorporen a ese nuevo régimen, creando empresas en la formalidad, logrando que más

contribuyentes se adhieran al mismo, lo que coadyuva a una mayor competitividad en el mercado.

Lo anterior, pues hay justificación para el trato desigual que les otorga respecto del resto de los contribuyentes del impuesto al valor agregado, pues la naturaleza de sus actividades, el volumen de sus ingresos o el momento y forma de sus operaciones, determinan que su capacidad administrativa y contributiva sea insuficiente para responder a las exigencias previstas por la ley de la materia, a fin de calcular el monto del impuesto a pagar en el régimen general. Tal y como quedó precisado, al resolver la primera cuestión.

### **c) Reflexiones de la sentencia**

Una vez señalados los argumentos tanto de la quejosa, como las razones sobre las cuales la Primera Sala resolvió declarar infundados los argumentos de la quejosa, considero que existen elementos para sostener que el fallo resultó apegado a derecho, bajo el supuesto que los actos reclamados por parte de la quejosa pretendían señalar una violación a los artículos 31, fracción IV en relación con los principios de equidad tributaria, los cuales bajo una lectura estricta no resultan aplicables al Decreto en comento.

Es decir, el citado Decreto no pretende modificar, añadir, o variar los elementos esenciales del tributo, razón por la cual los principios tributarios, no resultan exigibles al mismo.

En efecto, considero que dicho fallo resulta adecuado, pues conforme al Decreto en comento la distinción que realiza el Ejecutivo respecto a los contribuyentes a quienes les resulta aplicable el esquema en comento, toma en cuenta las características propias del sujeto y únicamente pretende otorgarle equidad respecto a sus situaciones particulares.

Se señala lo anterior, pues conforme al Decreto referido se le otorga a aquellos contribuyentes que se encuentran en la informalidad y se adhieran al Régimen de Incorporación Fiscal previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, un trato preferencial en el pago del impuesto al valor agregado, así como un estímulo fiscal consistente en el 100% del impuesto causado (siempre que este no sea trasladado) mientras que aquellos contribuyente que tributen en el régimen general, que han venido cumpliendo cabalmente sus obligaciones fiscales, que

realicen las mismas acciones, se les obliga a enterar el impuesto sin estos beneficios.

En este sentido, lo que pretendía realizar el ejecutivo, fue disminuir la brecha para dichos potenciales contribuyentes, por lo que lejos de establecer un beneficio inequitativo, resulta todo lo contrario al otorgar facilidades administrativas a dichos contribuyentes que por sus particulares situaciones, requieren de elementos adicionales a fin de contribuir al gasto público.

Incluso, resulta relevante señalar que conforme a los artículos 25 y 28 constitucionales antes señalados, dispone que con la finalidad de promover la productividad, se podrán crear instrumentos para disminuir la inequidad y el indebido reparto de la riqueza, situación que claramente prevé el régimen de incorporación fiscal en comento así como el Decreto.

En efecto, de conformidad con los artículos en comento, el Estado debe fomentar la competitividad económica, y crear los medios que estime necesarios.

Así, corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución.

De esta forma, “el Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará al cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución.”

Finalmente, el citado artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dispone que “la ley alentará y protegerá la actividad económica que realicen los particulares y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico nacional, promoviendo la competitividad e implementando una política nacional para el desarrollo industrial sustentable que incluya vertientes sectoriales y regionales, en los términos que establece esta Constitución.”

En este sentido, resulta claro que los contribuyentes a quienes les resultaba aplicable el mencionado régimen de incorporación fiscal no obtendrían un beneficio completamente mayor al que obtienen los demás sujetos, y con lo cual obtendría un ahorro desproporcional del impuesto a pagar, por lo que no viola el principio de equidad tributaria.

Es decir, al establecer una mecánica diferente para la determinación del impuesto al valor agregado para aquellos contribuyentes que opten por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal previsto en la Ley del Impuesto sobre la renta, lejos de generar una distorsión en el mercado, implica disminuir la brecha económica creada, y no pudiéramos hablar de la generación de ventajas comerciales para aquellos contribuyentes que se encuentren obligados a calcular y enterar el impuesto. Lo anterior, pues dichos contribuyentes ya se encontraban en una situación de hecho distinta, no tributaban o bien, las cantidades por las cuales tributan son de pequeños contribuyentes, donde la falta de pago del tributo es una continua conducta.

En efecto, no son violados los principios Constitucionales de competitividad, desarrollo económico o igualdad pues el tratamiento fiscal diferenciado que se otorga a los contribuyentes pertenecientes al régimen de incorporación fiscal está justificado, aunado a que el estímulo está dirigido a un sector que necesita ser incentivado para que se adhiera a dicho régimen y lograr su desarrollo, cuyos activos, patrimonio, estructura y organización, generalmente es inferior a las de las personas morales, quienes por su sola creación se presume que dichos elementos son mayores a las de las personas físicas, al menos jurídicamente hablando, ya que se requiere de un capital establecido para su creación e inicio de funciones, lo que denota por sí su fuerza o capacidad económica

Así, resulta claro que el Decreto en comento, no le proporcionan un ahorro desproporcional o ventajas desproporcionales respecto a su particular situación, pues se trata de personas físicas que realicen actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional y que perciban ingresos anuales de hasta un millón de pesos.

En este sentido, el bien jurídico tutelado por el derecho de la competencia económica es el proceso competitivo o la competencia en sí misma, lo que se

traduce en menor eficiencia y menos bienestar social, situación que no persigue el presente Decreto.

Asimismo, resulta importante reiterar que los elementos esenciales del tributo no se contemplaban en el propio Decreto, por lo que resulta válido el fallo al que arribó el Máximo Tribunal, conforme a lo siguiente.

#### **d) Igualdad jurídica/equidad tributaria**

Inicialmente, conviene señalar que en el citado fallo, la Corte arriba a la conclusión, que dicho Decreto, no establece o realiza ajustes a la estructura, diseño o al monto de un impuesto, sino únicamente renuncia a la recepción del pago mediante la citada publicación.

Derivado de lo anterior, es que al no contener dichos elementos que conformar al tributo, no les resulta aplicable los principios, por lo que el Decreto, señala, debe analizarse a la luz de la igualdad jurídica y no así de la equidad tributaria.

En este sentido, señala para realizar dicho análisis la siguiente Jurisprudencia 1ª./J.97/2006, cuyo rubro señala “EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD”

Por lo que respecta al principio de equidad tributaria que la quejosa estima violada, considero que la Primera Sala resolvió correctamente al señalar que dicho Decreto no viola el citado principio tributario.

Lo anterior, pues como ya fue mencionado, el citado Decreto no afectaba los elementos esenciales del tributo, el mecanismo para su cumplimiento, no obstante que el mismo haga referencia a un acreditamiento, pues la Corte concluye que tal elemento se otorga a manera de un crédito con el fin que los sujetos objeto del beneficio no paguen el tributo para el ejercicio 2014.

En este sentido, y de acuerdo al principio de legalidad, debemos establecer si efectivamente se encuentran en el citado Decreto, los elementos esenciales del tributo.

Así, podremos observar que dicho Decreto no establece o modifica el sujeto, objeto, tasa o momento de pago del tributo, por lo que efectivamente pudiéramos llegar a considerar que no le resultan en consecuencia aplicables los principios tributarios a dicho Decreto.

No obstante lo anterior, hay que reconocer que existen momentos en el la forma, también puede ser considerada fondo, por lo que en el presente caso, creo que pudieran existir elementos que modifiquen los elementos esenciales del tributo, pero que esencialmente sean formales, con una aplicación material que incida en dichos principios.

Así, pudiera parecer aplicable principalmente el principio de equidad tributaria, es decir, qué pasaría si se realizara una prueba de equidad tributaria (aún y cuando la Corte señala que no le resulta aplicable) al citado Decreto, cuál sería el resultado.

Al respecto, considero que dicho Decreto incluso no viola dicho principio de equidad tributaria, para lo cual conviene previo a realizar el análisis de las razones por las que se consideran que no se violó dicho principio, recordar la siguiente jurisprudencia<sup>26</sup> emitida por la Segunda Sala que a la letra dispone lo siguiente:

**“EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.** Los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consisten en que: **1) exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga); 2) de existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida); 3) de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u**

---

<sup>26</sup> Época: Novena Época Registro: 1011892 Instancia: Segunda Sala Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Apéndice de 2011 Tomo I. Constitucional 3. Derechos Fundamentales Primera Parte - SCJN Vigésima Primera Sección Principios de justicia tributaria Materia(s): Constitucional, Administrativa Tesis: 600 Página: 1731

**objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y, 4) de actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos.** Por ende, el examen de constitucionalidad de una ley bajo el principio de equidad tributaria precisa de la valoración de determinadas condiciones, de manera escalonada, generando que el incumplimiento de cualquiera de éstas sea suficiente para estimar que existe una violación al indicado principio constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás.

(Énfasis añadido)

Cabe señalar que si bien la jurisprudencia anteriormente señalada trata o señala los requisitos para definir si un legislador cumple con dicho criterio, resulta aplicable la misma, pues en el presente si el Decreto fue emitido por el legislativo, y el mismo da cumplimiento con el mismo, resulta igualmente aplicable.

En términos de la jurisprudencia en mención, podemos discernir que al analizar la inequidad de una disposición, se debe considerar en primer término i) si existe un trato diferente entre sujetos que se encuentren en una situación análoga; ii) si dicha distinción obedece a una causa objetiva y válida, III) si esta distinción constitucionalmente imparcial, resulta apta para la consecución del objetivo legislativo y además iv) que dicha distinción no provoque un trato desmedido en perjuicio de un sujeto.

De lo anterior se colige, que aquella ley (en este caso analizándolo a la luz de un Decreto) que no cumpla con los mencionados requisitos, invariablemente será violatoria de la garantía de equidad tributaria.

Por lo anterior, el estudio a una posible violación a la garantía de equidad debe analizarse si al conceder consecuencias discriminatorias a los contribuyentes, sigue causas suficientemente objetiva que, resulten adecuadas para la consecución del fin por el que se emitió la resolución o ley y, que no provoquen un trato desmedido en perjuicio de algún contribuyente.

Ahora bien, en el presente caso de la sentencia que nos ocupa, el Decreto en la parte correspondiente al régimen señala que las personas físicas que realicen actividades al público en general por concepto de impuesto al valor agregado, situación que considero no transgrede la garantía de equidad tributaria, tal y como se señala a continuación:

- a) En primer término, si bien la disposición reclamada prevé un trato diferente entre sujetos que se encuentran en una situación análoga, no hay que perder de vista que tal y como ha sido señalado en el presente, dicha distinción tiene fundamento en promover la tributación e igualmente, en promover la competitividad de dichos pequeños contribuyentes.
- b) Asimismo, en el presente caso, la distinción que establece la disposición reclamada obedece a una causa objetiva y válida, en virtud de que tal y como ha sido señalado, el Ejecutivo dispuso el mejoramiento de las clases que menos ingresos cuentan.

Lo anterior es así, en virtud que tal y como ya se ha demostrado, existen personas en igualdad de circunstancias en términos de lo dispuesto por el Impuesto al Valor agregado.

Así, el citado Decreto busca disminuir las diferencias entre los distintos tipos de contribuyentes, permitiendo que ciertas personas que tributen conforme al régimen de Incorporación Fiscal obtendrán beneficios.

Incluso, la búsqueda de mejorar la equidad social del Decreto es aún más evidente si recordamos que en el “Considerando” del mismo se señala lo siguiente

*“Que uno de los ejes de la reforma social y hacendaria presentada por el Ejecutivo Federal, es reducir las barreras que personas y empresas enfrentan para ingresar a la formalidad, a fin de integrarlos a la economía formal y garantizar su acceso a los servicios de seguridad social y por lo tanto incrementar su productividad;”*

De lo anterior, se desprende que los motivos que llevaron al Ejecutivo Federal a la emisión del Decreto en comento, estriba en reducir la barreras que las

personas enfrentan para ingresar a la formalidad, buscando incrementar su productividad.

Así, el Ejecutivo pretende con la emisión de dicho Decreto integrar a la formalidad a las personas, otorgando beneficios tributarios y administrativos respecto de otros sujetos en mismas circunstancias de hecho.

## **VI. CRÍTICA AL ARGUMENTO DE LA QUEJOSA**

No obstante lo anterior, considero importante señalar que el quejosa fue omiso en equiparar el estímulo fiscal con una exención de impuestos prohibida de conformidad con el artículo 28 Constitucional en relación con el artículo 39, fracción I del Código Fiscal de la Federación lo que daría lugar a una posible prohibición en caso de indebida justificación por parte del ejecutivo, en relación con el principio de proporcionalidad tributaria.

En efecto, de conformidad con el artículo del Código Fiscal de la Federación, el Ejecutivo podrá condonar o eximir total o parcialmente el pago de contribuciones, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecta la situación de algún lugar, o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridos por fenómenos meteorológicos.

Es decir, la citada exención resulta de carácter extraordinaria y debe ser debidamente justificada por el Ejecutivo, toda vez que el otorgamiento de dicho beneficio resulta de emergencia, o bien, al existir causas que así lo justifiquen.

En este sentido, considero que la parte quejosa en el juicio que dio lugar a la sentencia que se analiza, fue omisa en señalar como causal de afectación la existencia de una indebida justificación o situación que efectivamente validara las medidas tomadas por el Ejecutivo a favor de determinado sector.

En efecto, de una lectura que se realice a dicho Decreto, se señalan diversas causales, tales como apoyo a personas discapacitadas para generar acciones que fomenten su empleo, crear incentivos para evitar la informalidad, pero sin que se presenten los datos suficientes o necesarios a efecto de considerar como validas dichas razones.

Incluso, conviene recordar que el citado Decreto y en concreto respecto a la medida de simplificación dirigida al impuesto al valor agregado, este al ser un impuesto indirecto, resultaba importante analizar la capacidad contributiva del sujeto a quien se dirige el beneficio.

No obstante ello, el quejoso argumentó principalmente si resultaban aplicables los principios tributarios del Decreto, situación que como ya fue señalado no les resultan aplicables, pues al no contener los elementos esenciales del tributo o modificar la mecánica de su pago, no les resultan aplicables dichos principios.

En efecto, como ya fue señalado, respecto a la capacidad contributiva de los sujetos, aquel que cuenta con nula capacidad, naturalmente no tiene obligación de aportar al gasto público, pues un requisito obligado para esto, es contar con recursos para destinar al gasto público.

Ahora bien, respecto al principio de proporcionalidad tributaria este debe analizar la capacidad contributiva del sujeto pasivo con el objeto del impuesto, lo que crea la relación entre el tributo y la capacidad contributiva en el análisis de la ganancia de proporcionalidad.

En este sentido, en el caso de impuestos indirectos, la capacidad contributiva lo determina la posibilidad de acceder o pagar determinado bien o servicio, monto que va aparejado con el pago de la correspondiente contribución.

Así las cosas, la base gravable del impuesto al valor agregado atienden al patrimonio que soporta la operación, **para lo cual el legislador aún sin conocer su dimensión exacta se atiende a al hecho que si la del patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto.**

En efecto, como fue señalado en su momento por Adam Smith, concepto que permanece vigente respecto a la proporcionalidad, estableció que “la carga fiscal no debe fijarse solamente en función de la capacidad económica de los contribuyentes, sino en función de su capacidad contributiva, pues ésta debe incidir únicamente sobre una porción razonable de su ingreso, utilidad o rendimiento, a fin de que el tributo no se vuelva confiscatorio.”<sup>27</sup>

---

<sup>27</sup> Smith, Adam. Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones, Fondo de Cultura Económica, México, 1999, pp. 726-728.

En este sentido, el criterio diferenciador que originó la creación del régimen especial de tributación al atender al monto de los ingresos que las personas perciban en el ejercicio inmediato anterior, resulta indebido al aplicar un beneficio respecto a un impuesto indirecto.

Lo anterior, pues con base en las características propias de los impuestos indirectos, estos no atienden al monto de los ingresos del contribuyente, sino al hecho de la operación en concreta, misma que como ya se señaló, si “la del patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto”.

Es decir, resulta totalmente cuestionable el que para regularizar a los contribuyentes e incentivar el puntual cumplimiento de sus obligaciones, se les otorguen beneficios sin mayor requisito que a los contribuyentes ya cautivos, considerando sus ingresos del año anterior, aún siendo un impuesto indirecto respecto del cual se analiza.

Como fue señalado, el Decreto considerado no realiza un debido análisis de la capacidad contributiva de los sujetos que serán beneficiados con el esquema, y quienes les resulta aplicable el Decreto, pues como fue señalado, la capacidad contributiva en relación con un impuesto indirecto atiende a al hecho que si la del patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto, situación que no fue considerada.

En este sentido, considero que el citado Decreto no goza de justificación válida en relación al principio de proporcionalidad tributaria, y efectivamente prevé un beneficio indebido equiparable a una exención de impuestos al permitir que ciertos contribuyentes se encuentren en otro esquema más benéfico que la generalidad.

Asimismo, considero que la conclusión a la cual arribó la Corte para señalar que el citado estímulo fiscal, no se traducía en una exención de pago del impuesto al valor agregado, resultaba equivocado.

Lo anterior, pues equivocadamente la Corte señala que únicamente se trata se una mecánica de tributación distinta a la que se aplica en el régimen general de la Ley de la materia, mediante la cual el contribuyente podrá optar por no trasladar al adquirente de determinados bienes, cantidad alguna por el concepto de impuesto al valor agregado.

Lo anterior, claramente implica una exención, pues independientemente que el propio contribuyente realice el cálculo y tenero del impuesto (lo que implica una carga administrativa), claramente implica una exención pues el citado impuesto causado será acreditado con un 100% contra el que se deba pagar, es decir, claramente existe una exención al no ser necesario el traslado a los adquirentes de los bienes y posterior acreditamiento del 100% del impuesto causado.

## **VII. CONCLUSIONES**

- c) El Decreto de Estímulos Fiscales en comento sí establecía una exención de pago del impuesto al valor agregado para los contribuyentes que tributen bajo el régimen de incorporación fiscal.
- d) Si bien, el artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé prohibición respecto a la exención de impuestos, la mención “en los términos y condiciones que dispongan las leyes”, implica que el legislador permitió que dichos esquemas alternativos se pudieran conceder vía una Ley, tal como ocurre con la cláusula habilitante al ejecutivo contenida en el artículo 39, del Código Fiscal de la Federación.
- e) La exención de impuestos es constitucional, en aquellos casos que se trate de favorecer intereses de determinadas personas, sin justificación real por interés social o económico de la población.
- f) El artículo 25 constitucional resulta un elemento rector para conocer si cierto beneficio fiscal resulta aplicable y constitucional, pues debe promover la competitividad entre los diversos sectores, y pro otra parte, buscar fomentar la correcta repartición de la riqueza, y disminuir las brechas entre los distintos estratos de la sociedad.
- g) Los estímulos fiscales resultan un instrumento jurídico viable para disminuir las diferencias entre los ciudadanos, pues promueven la integración al sistema económico de aquellas personas que no se encuentra integradas a él.

- h) Los principios tributarios, resultan aplicables en aquellos instrumentos jurídicos que contengan o modifiquen los elementos esenciales del propio tributo.
- i) Respecto a los impuestos indirectos, la capacidad contributiva del sujeto debe atender al hecho que si se cuenta con patrimonio suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto.

## VIII. BIBLIOGRAFÍA

- 1) FLORES ZAVALA, ERNESTO, Finanzas públicas mexicanas, México, Porrúa, 1995, pp. 184 y 185
- 2) Emilio Margain Manautou, Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, 4ª ed., México, UASLP, 1997, p. 315.
- 3) Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, Banco Occidental de México, primera parte, A. en R. 1116/64, 1969, p. 196.
- 4) FERNANDO SILVA GARCÍA, ALFREDO VILLEDA AYALA Libertad de configuración legislativa e irretroactividad de las Leyes, Instituto de Investigaciones Jurídicas del Consejo de la Judicatura
- 5) FRAGA, Gabino, Derecho Administrativo, México, Porrúa, 2009, Pág. 326.
- 6) RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, México, Oxford, 2009, Pág. 103
- 7) Diccionario Jurídico del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1992, pp 1610 y 1611
- 8) ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo “Derecho Fiscal”, Editorial Themis, 1997, México, Distrito Federal, foja 267.
- 9) BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael Nociones Fundamentales de Derecho Tributario, Editorial Legis, Bogota Colombia pp 49.
- 10) ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal, México, Themis, 1997, Pág. 248.
- 11) CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal Constitucional, México, Oxford University Press, 2007, p. 139.
- 12) SMITH, ADAM. Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones, Fondo de Cultura Económica, México, 1999, pp. 726-728.
- 13) Legislación tributaria relacionada con la materia.
- 14) Semanario Judicial de la Federación, de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- 15) Diario Oficial de la Federación, 26 de diciembre de 2013.
- 16) Periódico “EL FINANCIERO”, Sección Economía, Arturo Estrada corresponsal, publicada el 15 de julio de 2014 <http://www.elfinanciero.com.mx/economia/54-de-la-poblacion-economicamente-activa-no-paga-impuestos-sat>
- 17) Colegio de Contadores Públicos de México, revista *Entrepreneur abril 2016*
- 18) <https://www.coneval.org.mx/Medicion/Paginas/PobrezalInicio.aspx>
- 19) <https://datos.bancomundial.org/pais>