



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

“Congruencia en la ejecutoria. Estímulo fiscal contenido en el artículo séptimo transitorio, fracción I del Decreto que Compila Diversos Beneficios Fiscales y Establece Medidas de Simplificación Administrativa para el Ejercicio Fiscal de 2014, incide de manera directa en la mecánica impositiva del Impuesto al Valor Agregado y, por ende, está sujeto al cumplimiento de los principios tributarios previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta la

Lic. Itzayana Ayala Espíndola

Director de Tesis

Mtra. Yannyn del Carmen Badillo Méndez

ÍNDICE

| | |
|---|-----------|
| INTRODUCCIÓN..... | 1 |
| 1.- Reglas y principios..... | 2 |
| 1.1 Tutela jurisdiccional. Congruencia y exhaustividad..... | 2 |
| 1.2 Tributo. Principios Tributarios y Elementos..... | 9 |
| 1.4 Mecánica del Impuesto al Valor Agregado..... | 23 |
| 1.4 Estímulos Fiscales..... | 26 |
| 1.5 Condonación..... | 27 |
| 2.- Análisis de la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia 1a./J. 69/2017(10a.)..... | 29 |
| 2.1 Congruencia y exhaustividad en la sentencia que dio origen a la jurisprudencia número 1a./J. 69/2017 (10a.). | 30 |
| 2.2 Artículo séptimo transitorio, fracción I del Decreto que Compila Diversos Beneficios Fiscales y Establece Medidas de Simplificación Administrativa para el Ejercicio Fiscal de 2014, como estímulo fiscal directo o sustantivo..... | 62 |
| Conclusiones..... | 67 |
| Bibliografía..... | 70 |

Introducción.

Es innegable la trascendencia para el ámbito jurídico mexicano, de aquellas reformas a nuestra Constitución que tuvieron cabida el diez de junio de dos mil once. Para el tema a desarrollar en la presente tesis, es importante retomar de ahí, el artículo 1º, pues en su tercer párrafo, establece la obligación de todas las autoridades de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos fundamentales de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, empero, ese compromiso no es ilimitado, sino que encuentra en la competencia de cada autoridad, un marco rector de aquella obligación.

Es desde ahí, que la función jurisdiccional y más en específico -para efectos de la presente tesis- que las sentencias dictadas en los juicios de amparo, van dotando y conformando, aquel derecho humano y complejo relativo al acceso a la tutela jurisdiccional.

En efecto, el actuar jurisdiccional frente al gobernado que acude a dirimir una controversia, cualquiera que sea su naturaleza, constituye la expresión de aquel derecho humano relativo al acceso a la tutela jurisdiccional; siendo el dictado de sentencias (que resuelvan el fondo del asunto), a su vez, la manifestación de ese derecho, en la etapa procesal correspondiente, de ahí que su emisión no escapa de observar en un primer nivel, lo dispuesto por los artículos 8, 25, del Pacto de San José, 1, 14, 16, 17, 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en segundo término, lo previsto en leyes u ordenamientos de diversa jerarquía.

Con motivo de la tesis que elaboro, cobran relevancia los principios de congruencia y exhaustividad de esas sentencias (definitivas), establecidos de manera clara a nivel constitucional, en los artículos 107, fracción II y 17, párrafo segundo, respectivamente y regulados de manera secundaria, por los artículos 73, 74 y 76 de la Ley de Amparo.

Atendiendo a tales principios (congruencia y exhaustividad), se analizarán de la jurisprudencia número: **1a./J. 69/2017 (10a.)**, cuyo rubro es “ESTÍMULOS FISCALES. AL ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO, FRACCIÓN I, DEL DECRETO QUE COMPILA DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES Y ESTABLECE MEDIDAS DE SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2014, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD” y su ejecutoria, los siguientes temas:

- Tutela jurisdiccional. Congruencia y exhaustividad;
- Tributo. Principios Tributarios y Elementos;
- Mecánica del Impuesto al Valor Agregado;
- Estímulos fiscales; y
- Condonación.

Es en esa línea de estudio, es que surgen las temáticas a desarrollar en la presente tesis y que se proponen bajo el siguiente título: “Congruencia en la ejecutoria. Estímulo fiscal contenido en el artículo séptimo transitorio, fracción I del Decreto que Compila Diversos Beneficios Fiscales y Establece Medidas de Simplificación Administrativa para el Ejercicio Fiscal de 2014, incide de manera directa en la mecánica impositiva del Impuesto al Valor Agregado y por ende, está sujeto al cumplimiento de los principios tributarios previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”, mismo que constituye una opinión opuesta, al criterio sustentado en la jurisprudencia citada en párrafos que preceden.

Por otra parte, no se omite señalar, que la ejecutoria origen de la jurisprudencia número 1a./J. 69/2017 (10a.), resuelve tres temas de fondo, a saber:

1. Al estímulo fiscal cuya inconstitucionalidad se invocó, no le son aplicables los principios tributarios de proporcionalidad y equidad;
2. Derivado del punto anterior, la Primera Sala de nuestro más Alto Tribunal, analiza dicho beneficio fiscal, a la luz del derecho fundamental de igualdad jurídica; y
3. Si el referido estímulo, viola o no, los principios de competitividad y desarrollo económico.

Empero y tal como se adelantó, la única cuestión de fondo, que da origen al objeto de la tesis ahora propuesta, es la enumerada como primera.

I. Reglas y principios.

1.1. Tutela jurisdiccional. Congruencia y exhaustividad.

Tal como se señaló de manera previa, el tópico jurídico de la tesis que ahora se propone, derivó de aquellos derechos humanos y principios que rigen convencional, constitucional y legamente el actuar jurisdiccional, en específico, por lo que hace a la congruencia y exhaustividad en el dictado de sentencias de amparo, como una integración o expresión inequívoca, del de acceso a la tutela jurisdiccional.

De ahí que, si bien es cierto, por un lado no es objeto de este trabajo todos aquellos derechos fundamentales que derivan de los artículos 8 (Garantías Judiciales) y 25 (Protección Judicial) de la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José, también lo es que la congruencia y exhaustividad de las sentencias no son principios que se desprendan “*prima facie*” de los

numerales en comento, sino que son más bien, inherentes a los derechos ahí reconocidos.

En efecto, el artículo 8 en comento prevé entre otros, el de “acceso a la tutela jurisdiccional”.

Al respecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el amparo directo en revisión 1670/2003, sostuvo que la definición del derecho fundamental en comento, es la siguiente:

“... el derecho público subjetivo que todo persona tiene, dentro de los planos y términos que fijen las leyes, para acceder de manera expedita –esto es, sin obstáculos- a tribunales independientes e imparciales, a plantear una pretensión o defenderse de ella, con el fin de que a través de un proceso en el que se respeten ciertas formalidades, se decida sobre la pretensión o a defensa y, en su caso se ejecute esa decisión.”

Por otra parte, es necesario tomar en consideración lo siguiente:

“Sin embargo, en ocasiones se confunde “acceso a la justicia” con “tutela jurisdiccional”... Por eso, debe puntualizarse que el derecho a la tutela jurisdiccional es del tipo genérico y que, a su vez, se integra por tres derechos: el acceso a la justicia, el debido proceso y la eficacia de la sentencia. Por lo tanto, el “acceso a la justicia” es solo uno de los aspectos de la “tutela jurisdiccional”.¹

En esa misma línea, es que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en diversas ocasiones, (tesis números 1a. LXXIV/2013 (10a.), 1a. CXCIV/2016 (10a.), 1a./J. 90/2017 (10a.) y 1a./J. 103/2017 (10a.), reconoce que el acceso a la tutela jurisdiccional comprende tres etapas, a las que corresponden los tres derechos que lo integran:

1. Una previa al juicio, a la que atañe el derecho de **acceso a la jurisdicción o acceso a la justicia**;
2. Otra judicial, a la que corresponden las garantías del **debido proceso**; y
3. Una posterior al juicio, que se identifica con la **eficacia de las resoluciones** emitidas con motivo de aquél.²

¹ Derechos humanos en la Constitución: Comentarios de jurisprudencia constitucional e interamericana, México, SCJN, 2014. Página.1567.

² Jurisprudencia número 1a. LXXIV/2013 (10a.), emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y cuyo rubro reza: “DERECHO DE ACCESO A LA JUSTICIA. SUS ETAPAS”.

Así, por cuanto hace al “**acceso a la jurisdicción**”, acorde a la tesis en comentario: “...**parte del derecho de acción como una especie del de petición dirigido a las autoridades jurisdiccionales y que motiva un pronunciamiento por su parte**...”. (Lo subrayado es mío)

El “**debido proceso**”, se encuentra previsto en el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución General de la República, que a la letra se lee:

“Artículo 14. ...

Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.”

Cierto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación,³ sostiene que la disposición constitucional transcrita otorga al gobernado el derecho a una defensa adecuada previamente a la emisión de un acto privativo, lo que implica incluso, en el ámbito administrativo, para la autoridad el deber de respetar las formalidades esenciales del procedimiento, lo que en términos generales se traducen en:

- 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias;
- 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa;
- 3) La oportunidad de alegar; y
- 4) **El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas.**

De no observarse estos requisitos, no se cumpliría con el fin de la citada garantía que es, evitar la indefensión del afectado.

Como dato adicional, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en las sentencias de 31 de enero de 2001, Caso del Tribunal Constitucional vs Perú, de 2 de febrero de 2001, Caso Baena Ricardo y Otros vs Panamá y la de 6 de febrero siguiente, Caso Ivcher Bronstein vs Perú, define el debido proceso, señalando:

³ Jurisprudencia P./J. 47/95 del Tribunal Pleno que se lee bajo el rubro: “FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO.”.

“... el debido proceso legal se refiere al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efecto de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier... acto del Estado que pueda afectarlos. Es decir, cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo, sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal...”

Así, no sólo establece el concepto de debido proceso aplicable al ámbito jurisdiccional, sino que reconoce, que incluso los procedimientos administrativos deben seguirse al amparo de tal prerrogativa fundamental.

Por lo que hace a la **eficacia de las resoluciones** emitidas, llama la atención la sentencia emitida por la Sala Segunda del Tribunal Constitucional de Lima (Arequipa), en el expediente número STC 03515-2010-PA/TC, Caso Justo Caparo, pues en sus párrafos, de 9 a 12 señala:

“9. La satisfacción de este derecho tiene por finalidad que las sentencias y resoluciones judiciales no se conviertan en simples declaraciones de intención sin efectividad alguna. Ello obedece a que el ideal de justicia material consustancial al Estado Democrático y Social de Derecho que emerge de los principios, valores y derechos constitucionales, requiere una concreción no sólo con el pronunciamiento judicial que declara o constituye el derecho o impone la condena, sino mediante su efectivización o realización material, que se logra mediante el cumplimiento de la sentencia en sus propios términos.

10. Como lo ha sostenido el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en el *arret* “Hornsby c/ Grecia”, sentencia de fecha 13 de marzo de 1997, el derecho a la efectividad de las resoluciones judiciales forma parte de las garantías judiciales, pues “sería ilusorio” que “el ordenamiento jurídico interno de un Estado contratante permitiese que una decisión judicial, definitiva y vinculante, quedase inoperante, causando daño a una de sus partes (...)”.

11. El derecho a la ejecución de las resoluciones judiciales constituye una concreción específica de la exigencia de efectividad que garantiza el derecho a la tutela jurisdiccional y que no se agota allí, pues por su propio carácter tiene una *vis expansiva* que se refleja en otros derechos constitucionales de orden procesal (v. gr. derecho a un proceso que dure un plazo razonable). El derecho a la efectividad de las resoluciones judiciales garantiza que lo decidido en una sentencia se cumpla, y que la parte que obtuvo un pronunciamiento de tutela, a través de la sentencia favorable, sea repuesta en su derecho y compensada, si hubiere lugar a ello, por el daño sufrido (SSTC N.º 15-2001-AI/TC, 16-2001-AI/TC, 4-2002-AI/TC, fundamento 11).

12. Debe resaltarse, por otra parte, que nuestro ordenamiento jurídico está fundamentado en la necesidad de asegurar el valor de la justicia. Por ello, el artículo 44º de la Constitución establece que entre los deberes primordiales del Estado se encuentra el de “promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia”. La capital importancia que para el interés público tiene el cumplimiento de las sentencias obliga a los jueces y tribunales a adoptar las medidas necesarias y adecuadas para garantizar la plena efectividad de los derechos fundamentales, lo mismo que a la parte vencida el cumplimiento oportuno de los fallos judiciales.”

De lo hasta aquí expuesto, podemos concluir válidamente que la integración en tres derechos del “acceso a la tutela jurisdiccional” obedece a la temporalidad y/o etapa en que se ubique el destinatario de la norma, frente al operador de la misma, pues incluso al obtener una sentencia, no debe entenderse por agotado ese derecho, sino que va más allá de la duración natural del proceso y que además, puede trascender al ámbito de competencia de diversas autoridades que tuvieron o no, intervención en la etapas previas. Empero, para la tesis en desarrollo, nos ubicaremos exclusivamente en el de “debido proceso”, pues es en esta fase, que incluye el dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas.

Por otra parte, la protección judicial prevista en el diverso numeral 25 de dicha Convención, reconoce el derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, **que ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la citada convención** y además, establece la obligación de los Estados parte, (entre ellos México), de **garantizar la obtención de una resolución que decida el recurso**, así como la eficacia de la misma, esto es, constituye el soporte convencional del amparo en cualquier materia, incluida la fiscal.

Así pues, el ejercicio de ambos derechos “... *supone no sólo el acceso los Tribunales, sino también por lógica, el derecho a obtener una tutela efectiva de los mismos*”⁴, por lo que, los recurrentes, han de ser oídos⁵, han de **tener derecho a una decisión fundada** en derecho -ya sea favorable o adversa-, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión⁶.

Así se ha reconocido en el ya citado libro de Derechos Humanos en la Constitución, al señalar:

⁴ M. J. Agudo Zamora, El Tribunal Constitucional y el Convenio Europeo de Derechos Humanos, Páginas. 42 y 43.

⁵ Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 27 de febrero de 1980, caso Deweer.

⁶ Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Constitucional de Madrid número 24, de 14 de julio de 1981.

“La justicia completa también implica que se garantice a la persona una resolución en la que, aplicando la ley, se decida si le asiste la razón sobre los derechos que reclama. Por lo tanto, este punto se encuentra relacionado con los principios de congruencia y exhaustividad.”⁷

De manera idéntica, el artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos “... es considerado como un amplio contenedor de garantías y de situaciones jurídicas subjetivas dirigidas a un ámbito definido de aplicación: el contexto procesal, en todas sus vertientes”⁸, así, el mismo prevé el derecho a la resolución judicial, **misma que inherentemente** está dotada de determinadas características: la resolución debe ser motivada, razonable, congruente y fundada en Derecho.

De ahí que, no podemos hablar que el ejercicio de acceso a la jurisdicción, sea independiente o no implique per se, la obtención de una resolución que ponga fin al proceso, pues ello haría nugatorio, ineficaz e incluso ilusorio, el propio derecho fundamental que se ejercita y aquellos inmersos o transversales a la acción y pretensión planteadas, pues dejaría sin respuesta, aquella cuestión por la que se acudió a los tribunales o autoridad que realice funciones materialmente jurisdiccionales.

Ahora bien, *“la congruencia viene referida, desde un punto de vista procesal, al deber de decidir por parte de los órganos judiciales resolviendo los litigios que a su consideración se sometan, exigiendo que el órgano judicial ofrezca respuesta a las distintas pretensiones formuladas por las partes a lo largo del proceso, a todas ellas, pero sólo a ellas, evitando que se produzca un desajuste entre el fallo judicial y los términos en que las partes formularon sus pretensiones, concediendo más o menos o cosa distinta de lo pedido”*⁹.

En parecidos términos, el Tribunal Supremo, en su Sala de lo Contencioso, con Sede en Madrid, en su recurso número 1091/2012 de 25 de septiembre de 2013, resolvió en la parte que nos interesa, *“...constituye doctrina de esta Sala que el deber de congruencia, consistente en la exigencia derivada de la necesaria conformidad que ha de existir entre la sentencia y las pretensiones que constituyen el objeto del proceso, se cumple cuando la relación entre el fallo y las pretensiones procesales no está sustancialmente alterada en su configuración lógico-jurídica ... El juicio sobre congruencia de la resolución judicial precisa, por tanto, de la confrontación entre su parte dispositiva -dictum- y el objeto del*

⁷ Derechos Humanos en la Constitución: Comentarios de jurisprudencia constitucional e interamericana, México, SCJN, 2014. Página 1576.

⁸ MILIONE, Ciro. El derecho a obtener una resolución de fondo en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal Constitucional Español, Universidad de Córdoba, Facultad de Derecho. Páginas 4 y 5.

⁹ Ibid. Página 26.

proceso, delimitado, a su vez, por los elementos subjetivos del proceso, las partes, como por los elementos objetivos, la -causa de pedir-, entendida como el hecho o conjunto de hechos que producen efectos jurídicos y resultan esenciales para el logro de las pretensiones solicitadas, y el propio -petitum- o pretensión solicitada, (ST de 13 de junio de 2005). De esta forma, la congruencia no se mide en relación con los razonamientos o con la argumentación, sino poniendo en relación lo pretendido en la demanda con la parte dispositiva de la sentencia...”.

Así las cosas, aún y cuando en los artículos 8 y 25 del Pacto de San José no se prevea de manera específica, los principios bajo escrutinio, lo cierto es que, al contemplar respectivamente, los derechos humanos de:

- Acceso a la tutela jurisdiccional; y
- Protección judicial (en México, a través del juicio de amparo).

Implica por lógica, la prerrogativa a obtener una resolución¹⁰, dotada de al menos, aquellas directrices que constituyan y complementen por sí mismos, la representación fáctica de la protección a esos derechos fundamentales, tales como: estar fundada, motivada, ser congruente y exhaustiva.

De igual forma, cobra relevancia la jurisprudencia número P./J. 47/95 que se lee bajo el rubro: **“FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO.”**, pues en ella, el Pleno de nuestro más alto Tribunal, reconoce que el dictado de la sentencia resolverá las cuestiones debatidas, lo que hace evidente, prima facie, la existencia de la misma.

Por tanto, resulta válido afirmar que la congruencia en las sentencias, es un principio inmerso, al derecho de su emisión y reconocido a nivel internacional.

Ahora bien, existen dos tipos de congruencia:

- Interna: entendida como aquella característica de que el laudo no contenga resoluciones o afirmaciones que se contradigan entre sí; y
- Externa: la concordancia que debe haber con la demanda y contestación formuladas por las partes, esto es, que el laudo no distorsione o altere lo pedido o lo alegado en la defensa, sino que sólo se ocupe de las pretensiones de las partes y de éstas, sin introducir cuestión alguna que no

¹⁰ Tal como lo reconoce la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 1a./J. 42/2007, de rubro: "GARANTÍA A LA TUTELA JURISDICCIONAL PREVISTA EN EL ARTÍCULO 17 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. SUS ALCANCES."

se hubiere reclamado, ni de condenar o de absolver a alguien que no fue parte en el juicio.¹¹

Por otra parte, la exhaustividad, está relacionada “con el examen que debe efectuar la autoridad respecto de todas las cuestiones o puntos litigiosos, sin omitir ninguno de ellos, es decir, dicho principio implica la obligación del juzgador de decidir las controversias que se sometan a su conocimiento tomando en cuenta los argumentos aducidos tanto en la demanda como en aquellos en los que se sustenta la contestación y demás pretensiones hechas valer oportunamente en el juicio, de tal forma que se condene o absuelva al demandado, resolviendo sobre todos y cada uno de los puntos litigiosos que hubieran sido materia del debate.”¹²

De manera corolaria, dichos principios son plenamente identificables en el ámbito nacional en los artículos 117, fracción II, 17, párrafo segundo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 73, 74 y 76 de la Ley de Amparo, de ahí que su observancia, es obligatoria y por tanto, ineludible para todo órgano jurisdiccional en términos del artículo 1 de nuestra Constitución.

Recapitulando, **la emisión de una resolución** por parte de los Tribunales competentes, que dirima la cuestión puesta a su consideración, **constituye en sí misma, un derecho y su correlativa obligación:**

- Derecho: para el justiciable que ejerció el acceso a la tutela jurisdiccional o solicitó la protección judicial; y
- Obligación: para el órgano competente encargado de resolver la acción y pretensión.

Esa dualidad en su existencia, se trasmina a su vez, a los principios que la revisten:

- Por un lado, el justiciable tiene derecho a que esa resolución esté debidamente fundada, motivada, sea congruente y exhaustiva; y
- Por el otro, dichos principios son a su vez, ejes rectores que delimitan la actuación del resolutor.

1.2. Tributo. Principios Tributarios y Elementos.

¹¹ Tesis número 179074. IV.2o.T. J/44, cuyo rubro es “CONGRUENCIA Y EXHAUSTIVIDAD, PRINCIPIOS DE. SUS DIFERENCIAS Y CASO EN QUE EL LAUDO INCUMPLE EL SEGUNDO DE ELLOS.”.

¹² Ibidem.

Tal como se anticipó en la parte introductoria de la tesis en desarrollo, los elementos del tributo, son parte total de los principios y reglas involucrados en la jurisprudencia 1a./J. 69/2017 (10a.) y su ejecutoria que dan origen a este trabajo.

Previo a definir aquellos elementos de la contribución, estimo necesario partir de un concepto práctico del mismo, característica que en mi parecer, ostenta lo dicho por Sergio de la Garza, al afirmar que son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, con objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Por su parte, el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece aquellos principios que regirán al tributo o contribución y que también forman parte de la ejecutoria en comento, a saber:

- **Generalidad:** “Cuando se aplica sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establezca.”¹³
Coincido con Juan Manuel Ortega Maldonado, en cuanto a que este principio está revestido a su vez, de dos perspectivas:
 1. En sentido afirmativo. Implica que todos sin excepción, deben contribuir a las necesidades sociales, por lo que corresponde al legislador cuidar que los signos demostrativos de capacidad de alguna forma se plasmen en una norma tributaria como supuesto de hecho al que se vincula la obligación de contribuir; y
 2. En sentido negativo. Se refiere a la prohibición de privilegios o áreas inmunes al pago de tributos, quedando prohibida la exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva; de ahí que las exenciones y en general las formas de liberación de la obligación deben reducirse a un mínimo y en todo caso, deben justificarse en el marco constitucional.¹⁴

- **Obligatoriedad:** “...*toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma ley establezca.*”¹⁵

¹³ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal. Vigésimo Primera Edición, Editorial Themis, México 2012, página 268.

¹⁴ ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. Derecho Fiscal. Porrúa, Primera Edición. México 2017, página 202.

¹⁵ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Op. Cit. Página 271.

De igual forma, Juan Manuel Ortega Maldonado, señala que este principio posee una dualidad en su perspectiva:

1. Perspectiva del Estado, en esencia, el contribuir al gasto público, no es un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación tributaria, sino una auténtica obligación tributaria, máxime si tomamos en consideración que la Hacienda Pública esta plenamente facultada para realizar la recaudación del tributo; y
2. Perspectiva individual, implica que cuando el sujeto pasivo se ubica en el supuesto de ley, recae en él, la obligación ciudadana.¹⁶

➤ **Destino al gasto público:** al respecto, la Segunda Sala del Alto Tribunal sostiene “... *tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así el concepto material de “gasto público” estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad.*”¹⁷

“Hay que tener presente, que el Estado tiene como fin esencial el bien público temporal de su población, como lo establece Porrúa Pérez y que para cumplir con ello, lo hace resolviendo sus necesidades generales, a través de los servicios públicos que son financiados por los recursos económicos que percibe el Estado, en gran medida, del pago de las contribuciones, por lo que por ningún motivo dichos recursos económicos pueden destinarse a fines distintos del gasto público, ya que cualquier desviación será en detrimento del bien común de la población, de su bienestar.”¹⁸

En este punto, no se olvidan aquellos fines extrafiscales, como excepción al principio de gasto público y que cada vez con más frecuencia se utilizan, atribuyéndoles, entre otros, carácter de política social y económica, así lo manifiesta Juan Enrique Varona Alabern, pues alega que el tributo, posee la cualidad extraordinaria de dirigirse hacia fines distintos de los recaudatorios, mostrándose como instrumento idóneo para lograr objetivos

¹⁶ ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. Derecho Fiscal. Porrúa, Primera Edición. México 2017, página 203.

¹⁷ Tesis número 2a.IX/2005, cuyo rubro es GASTO PÚBLICO, sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de la Justicia de la Nación.

¹⁸ Los Principios Constitucionales de las Contribuciones a la Luz de los Derechos Humanos, Homenaje al Maestro Miguel Valdés Villareal, Coordinadores Eduardo J. Viesca de la Garza, Rosa María Díaz López, Gonzalo Armenta Hernández, María de Lourdes Pérez Ocampo y Karla Elizabeth Mariscal Ureta, Editorial Porrúa, México 2017, página 204.

constitucionalmente de gran interés público, como son por ejemplo, la redistribución de la renta, el fomento del empleo o la protección del ambiente.¹⁹

➤ **Proporcionalidad:** Al no ser tarea del presente trabajo la proporcionalidad tributaria y dada la complejidad de este concepto, se atenderá a la integración propuesta por Adolfo Arrijo Vizcaíno, en su ya citado libro:

a. La capacidad económica de los ciudadanos, a fin de que cada uno de ellos contribuya cualitativamente en función a dicha capacidad.

b. Una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por cada causante como factor determinante para fijar la base gravable, siempre en función de tarifas progresivas.

c. Las fuentes de riqueza disponibles y existentes en el País, entre las cuales deben ser distribuidas en forma equilibrada todas las cargas tributarias con el objeto de que no sean sólo una o dos de ellas las que las soporten en su totalidad.

Al respecto, Guillermo Ahumada sostiene que: “El principio de la capacidad contributiva supone un conjunto de valoraciones subjetivas y objetivas que sirven para apreciar la manifestación externa de un hecho económico imponible previsto en la Ley.”²⁰

Conforme a lo antes expuesto, podemos concluir, que para que un tributo en verdad sea proporcional, el impacto del mismo debe incidir cualitativamente y por igual sobre el sujeto fuente de riqueza, es decir, **el grado de afectación o sacrificio que genera la carga tributaria en la persona física o moral, se encuentra en función de su habilidad para soportarla**, la cual se nivela por distintos parámetros subjetivos y objetivos.

➤ **Equidad:** “... cuando su impacto económico sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.”²¹

La jurisprudencia número 2a/J 31/2007²², ha indicado que los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria son los siguientes:

¹⁹ VARONA ALABERN, Juan Enrique. Extradiscalidad y Dogmática Tributaria, Madrid, Marcial Pons, Página 20.

²⁰ AHUMADA, Guillermo. Tratado de Finanzas Públicas, Tomo I, 4 Edición, Febrero de 1969. Página 297.

²¹ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. La Constitución y Algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, San Luis Potosí, S.L.P. 1967. Página 109.

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 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.

A manera comparativa, el artículo 31 de la Constitución Española señala:

“Artículo 31. 1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”

En esa línea, Jorge Jiménez Jiménez refiere “... la igualdad tributaria implica que los contribuyentes relativamente iguales sean tratados relativamente igual para efectos de cumplir con su deber de contribuir y los contribuyentes relativamente desiguales sean tratados relativamente desigual para tales efectos, por lo que el sistema tributario deberá buscar tal resultado...”²³, en otras palabras, **no es permisible un trato de diferenciado, entre individuos que se encuentren en una situación o tengan un punto de referencia fiscal equiparable.**

- **Legalidad:** Todo tributo debe encontrarse previsto en una ley, refiere Sergio Francisco de la Garza que el principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante al aforismo, adoptado por analogía del derecho penal “nullum tributum sine lege”.

²² Jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: “EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.”

²³ JIMÉNEZ JIMÉNEZ, Jorge. El Amparo Fiscal, Porrúa, México 2018, Página 110.

“El principio de legalidad, significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa.”²⁴

Conforme al último principio en comento, será entonces la Ley respectiva, la que establezca los elementos y en su caso, figuras jurídicas tributarias que integren la contribución y la mecánica de su funcionamiento.

Con base en ello, es necesaria la remisión a la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente, a fin de establecer e identificar cada uno de los citados elementos, así como las figuras tributarias que conforman la mecánica impositiva:

Sujeto.

Señala Luis Carballo Balvanera, que es aquella persona a quien corresponde conforme a la Ley, dar su contribución al sostenimiento de los gastos públicos, en forma proporcional y equitativa a su capacidad económica en la derivación que le sea propia.²⁵

En materia del tributo bajo análisis, serán, aquellas personas físicas o morales que en territorio nacional realicen los actos o actividades descritos en el artículo 1 del ordenamiento en comento.

Cobra relevancia, para el tributo objeto de estudio, que al tener la naturaleza de impuesto indirecto, su mecánica incide necesariamente sobre dos sujetos.

Veamos, un impuesto indirecto no grava el movimiento de riqueza que corresponde per se a la operación, sino que atiende a la manifestación económica del consumidor, de tal manera que el legislador ha considerado que si el patrimonio de éste último, es suficiente para soportar el consumo, uso o goce temporal o recepción de servicios, también lo es para absorber el impuesto, lo cual demuestra que, para los efectos del traslado, retención y entero del impuesto al valor agregado, nada tiene que ver la capacidad contributiva del que realiza los actos o actividades, porque dada la naturaleza indirecta del impuesto, quien lo absorbe y lo paga es el consumidor.

²⁴ FRANCISCO DE LA GARZA, Sergio. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, México 2002. Páginas 265 y 266.

²⁵ CARBALLO BALVANERA, Luis. Derecho Fiscal I, Volumen 1, Porrúa, Primera Edición, México 2018. Página 102.

Así, aún y cuando el sujeto obligado al entero del tributo, lo es quien realiza alguna de las actividades previstas por el artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo cierto es que la manifestación de riqueza está focalizada en un tercero; por tanto, la retención y **traslado** para el entero del tributo, forman parte esencial en el correcto funcionamiento del mismo, pues **permiten posicionar la carga tributaria en el sujeto que demostró capacidad económica a través del consumo o gasto**.

Por lo que “trasladar el impuesto”, de quien realiza alguna de las actividades previstas en el artículo 1 de la citada Ley, hacia el consumidor, es una actividad reflejo del principio tributario de proporcionalidad que reviste al Impuesto al Valor Agregado en su naturaleza de impuesto indirecto, ya que tal como se ha manifestado, a través de la misma no sólo se permite el funcionamiento correcto del tributo, sino además, ubica a aquella persona física o moral que a través del consumo, hizo patente esa capacidad para soportar la supracitada contribución.

Este fenómeno, es conocido en la doctrina como “repercusión tributaria”, el cual, acorde con Ernesto Flores Zavala, se desarrolla en tres etapas:

- a) La percusión, que es la caída del impuesto sobre el sujeto pasivo, es decir, sobre quien tiene la obligación legal de cubrirlo;
- b) La traslación, que es el hecho de pasar la carga del impuesto a otras personas; y
- c) La incidencia, que es el impacto o caída de la carga impositiva sobre la persona que realmente la paga y por lo tanto, ve afectada su propia circunstancia patrimonial.²⁶

Cabe añadir, que este fenómeno, ya ha sido recogido por la jurisprudencia número 1a./J. 76/2010, sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo rubro es “INCIDENCIA DE LOS IMPUESTOS. SU CONCEPTO Y VALORACIÓN JURÍDICA Y ECONÓMICA.” que en esencia, replica lo dicho por el autor en comentario.

Al respecto, el diverso autor, Juan Manuel Ortega, señala:

“ ...

- a) Criterio de Incidencia. Afirma que los impuestos directos son aquellos que no pueden ser trasladados por el sujeto obligado, de forma que

²⁶ FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Porrúa, 13ª Ed., México 1971, página 259.

quien los debe pagar es él directamente (ISR). Impuestos indirectos los que sí pueden trasladarse, (IVA).

- b) Criterio de manifestación de capacidad contributiva. Dentro de este criterio son impuestos directos aquellos que se establecen sobre el ingreso o patrimonio de las personas, o sea sobre manifestaciones evidente de riqueza (ISR, predial, etc.)...Son indirectos los que se establecen sobre el consumo o transferencias, es decir sobre manifestaciones presuntas de riqueza. Es el caso del IVA...”²⁷

Hecho imponible.

Si bien, diversa doctrina denomina como “objeto” a otro de los elementos del tributo e incluso, así también se refiere la ejecutoria origen de esta Tesis, en su inciso b) del párrafo 57, en opinión de esta postulante, resulta de mayor claridad y amplitud, denominarle “hecho imponible”.

Así, Adolfo Arrijo Vizcaíno en el multicitado libro “Derecho Fiscal”, hace alusión al concepto que a su vez, sostuvo Adolfo Carretero Pérez, al señalar literalmente “... *el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley, para configurar cada tributo y cuya realización supone el nacimiento de la relación jurídico-tributaria, por lo tanto, a la tipificación de los actos del sujeto para cada clase de tributo.*”²⁸.

Parecidos términos, replica Juan Manuel Ortega Maldonado, al señalar: “... *el hecho imponible se constituye por las situaciones jurídicas o de facto previstas por el legislador en la ley cuya actualización causa la contribución relativa. Además la creación del hecho imponible es, por excelencia, la forma por la cual se ejerce la potestad tributaria del Estado, por lo que la delimitación de su estructura queda al total arbitrio del legislador, siempre y cuando respete los principios constitucionales relativos. Por tales razones, el titular de la potestad tributaria normativa puede tipificar en la ley, como hecho imponible, cualquier manifestación de riqueza, es decir, todo acto, situación, calidad o hechos lícitos...*”²⁹, en el caso del Impuesto al Valor Agregado, el hecho imponible se circunscribe a las actividades que específicamente se establecen en el artículo 1 ya referido y que constituyen reflejo del consumo o gasto del sujeto (conforme a lo contenido en la definición que precede).

²⁷ ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. Derecho Fiscal. Porrúa, Primera Edición. México 2017. Páginas 110 y 111.

²⁸ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal. Vigésimo Primera Edición, Editorial Themis, México 2012, página 145.

²⁹ ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. Derecho Fiscal. Porrúa, Primera Edición. México 2017, página 55.

Si bien es cierto, este último autor establece una diferenciación entre el objeto y el hecho imponible, radicándola de manera esencial en que el primero se trata de un hecho de la realidad con existencia previa a la definición normativa del hecho imponible, en tanto que el segundo siempre es producto de una norma; también lo es que, como se adelantó, en opinión de la suscrita, el “hecho de existencia previa” (renta, consumo, gasto o patrimonio) están incluidos indefectiblemente en el hecho imponible, de ahí que se prefiera el uso de este último concepto.

Base.

“... es la expresión cifrada del presupuesto impositivo...”³⁰, al respecto, establece Juan Manuel Ortega Maldonado que la función de la base es la de determinar junto con la tarifa, la cuantía de la deuda tributaria.³¹

En la ejecutoria que se analiza, señala en su inciso c), del párrafo 57: “*La constituye el valor que la misma ley señala para las cuatro clases de actos o actividades que grava, en términos de lo previsto en el segundo párrafo de la ley de la materia.*”.

En este tópico, Sergio Francisco de la Garza, retomando a Vicente Arche, señala, que se llama parámetro a la magnitud a la que debe referirse o aplicarse, según los casos, el tipo de gravamen y cuando el parámetro, está constituido por una suma de dinero o por un bien valorable en términos monetarios, recibe el nombre de base imponible.³²

Tasa.

Ortega Maldonado, refiere que es la unidad que debe aplicarse a la base imponible para obtener la cuantía del impuesto a pagar; añade que las tarifas más comunes en la legislación y las que la propia doctrina utiliza para clasificarlas, son la fija, la proporcional y la progresiva.³³

El inciso d), del párrafo 57 de la citada ejecutoria señala al respecto: “*La tasa general aplicable será del 16% (párrafo segundo del artículo 1o. de la ley de la materia).(28) Asimismo, existe la tasa del 0% que se aplica en los casos señalados en el artículo 2-A(29) de la misma ley.*”.

³⁰ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. La Base Imponible. Porrúa, Primera Edición. México 2009. Página 8.

³¹ ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. Derecho Fiscal. Porrúa, Primera Edición. México 2017, página 93.

³² FRANCISCO DE LA GARZA, Sergio. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, México 2002. Páginas 432 y 433.

³³ ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. Op. Cit. Página 97.

Época de pago

Los contribuyentes del impuesto de referencia lo calcularán por cada mes de calendario y efectuarán su pago, por regla general, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día diecisiete del mes siguiente al que corresponda el pago, de conformidad con lo previsto en el artículo 5-D(30) de la ley de la materia.

Una vez precisados los elementos que integran el tributo, conviene hacer un paréntesis, a efecto de señalar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido³⁴ que **las actuaciones del legislador que incidan en la obligación sustantiva o de los elementos esenciales de la contribución, son susceptibles de analizarse bajo la óptica de los principios tributarios previstos por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.**

Para una mayor claridad y reforzamiento en lo apenas señalado, cobra relevancia el anexo a la ejecutoria que da origen a la diversa jurisprudencia número XXVII.3o. J/26 (10a.), cuyo rubro es "CONTRIBUCIONES. LAS OBLIGACIONES FORMALES DESVINCULADAS DE SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AL NO ESTAR EXENTAS DE ESCRUTINIO CONSTITUCIONAL, DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y RAZONABILIDAD LEGISLATIVA, PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 1o., 14 Y 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.", pues en él, se plantea el siguiente cuadro comparativo entre obligaciones sustantivas y formales:

| Obligación sustantiva | Obligación formal |
|--|---|
| Las obligaciones principales o sustantivas consisten en: | Son obligaciones de carácter accesorio o formal previstas en un acto materialmente legislativo, cuyo objeto se circunscribe en: |
| . El deber de pago del impuesto o contribución; | . Obligación de hacer. Vincular a los gobernados a desarrollar una determinada conducta diversa al pago en sí de contribuciones: presentar declaraciones, llevar libros de contabilidad, entre otros; |
| . Su contenido afecta el patrimonio del gobernado; | Obligación de no hacer. No oponerse a las facultades de comprobación, no proporcionar datos falsos, etcétera. |

³⁴ En las tesis 1a. XCIX/2006(23) y 1a. XXXIV/2007,(24) de rubros "PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. LAS OBLIGACIONES FORMALES QUE NO TRASCIENDEN A LA OBLIGACIÓN FISCAL SUSTANTIVA, NO DEBEN ANALIZARSE DESDE LA ÓPTICA DE DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. y "EQUIDAD TRIBUTARIA. SU ÁMBITO DE APLICACIÓN COMPRENDE DISPOSICIONES LEGALES QUE TRASCIENDEN AL MONTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL DE PAGO, AUNQUE NO AFECTEN DIRECTAMENTE LA CONFIGURACIÓN DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN.

| | |
|---|---|
| . Inciden en el pago mismo del tributo; y, | Tolerar. Práctica de visitas domiciliarias, revisión de libros de contabilidad, papeles, entre otras. |
| . Regulan los elementos de la contribución: sujeto, hecho imponible, procedimiento para cuantificar la base gravable, cuota, tarifa, no sujeciones, exenciones, <u>entre otras figuras fiscales.</u> | |

(Lo subrayado es de la suscrita)

Es con base en ello, que en la última ejecutoria en comento, se concluye de manera acertada que a las obligaciones sustantivas, por su propia naturaleza y contenido, le son aplicables y deben observarse a la luz de los principios tributarios, en tanto que las obligaciones formales o perimetrales de la contribución no es dable su escrutinio bajo esos mismos principios.

Tal criterio, constituye línea de la ejecutoria que resuelve la contradicción de tesis número 375/2010, emitida por el Pleno de nuestro Alto Tribunal³⁵, al señalar:

“El ámbito de aplicación de los derechos que alberga el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, tiene una aplicación estricta en la actividad estatal, porque no cualquier aspecto financiero tiene que observarlos, sino sólo aquellos que tengan una naturaleza tributaria, es decir, que deriven en sí mismos del poder impositivo del Estado, vinculado directamente con todos los aspecto de las contribuciones, por tal motivo, este Tribunal Pleno ha establecido **que la eficacia tutelar de los mencionados principios rige por antonomasia en la obligación sustantiva de pago de las contribuciones, pero también pueden tener operatividad en obligaciones accesorias y en deberes formales, siempre y cuando tengan origen y consecuencias tributarios...**”

(El énfasis y subrayado fue añadido por la suscrita)

Un ejemplo más que ilustra, el criterio del Pleno en cuanto a que **los principios tributarios rigen la actuación del legislador, más allá de los meros elementos del tributo,** es la jurisprudencia número P./J. 17/2013 (10a.), en tanto que reconoce que a las normas que regulan el procedimiento de integración de la cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN), son sujetas al escrutinio constitucional, a la luz de los principios tributarios de equidad y proporcionalidad, pues si bien no se relacionan con aspectos sustantivos de la obligación tributaria, lo cierto es que

³⁵ Dio origen a la jurisprudencia sustentada por el Pleno, cuyo rubro es: “DECLARACIÓN FISCAL. LA OBLIGACIÓN DE PRESENTARLA ES DE CARÁCTER FORMAL, POR LO QUE NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.”

dicha cuenta constituye un instrumento contable que incide directamente en la determinación del impuesto a pagar por la distribución de dividendos realizada por las personas morales.³⁶

De ahí que no existe duda, en cuanto a que la actividad legislativa, que incida en la obligación sustantiva del tributo, ya a través de los componentes del mismo o figuras y mecanismos tributarios diversos, deben regirse sin lugar a dudas por los principios constitucionales previstos en el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna.

Una vez señalado lo anterior, se continúa con el estudio del Impuesto al Valor Agregado.

Existen dos “instituciones” o “figuras jurídicas tributarias” que complementan la integración del mismo:³⁷

Acreditamiento.

El artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece lo que para pronta referencia se transcribe a continuación:

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

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

Es innegable y así se ha reconocido, también por el Pleno de nuestro más alto Tribunal en la jurisprudencia número P./J. 105/2006, cuyo rubro es “VALOR AGREGADO. EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO RELATIVO NO CONFORMA LA BASE DEL TRIBUTO, PERO TRASCIENDE

³⁶ Jurisprudencia número P./J. 17/2013 (10a.), cuyo rubro es: “CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA (CUFIN). LAS NORMAS QUE REGULAN EL PROCEDIMIENTO DE SU INTEGRACIÓN PUEDEN EXAMINARSE A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD”.

³⁷ Tal como se reconoce en el contenido de la ejecutoria que da origen a la jurisprudencia número P./J. 105/2006, cuyo rubro es “VALOR AGREGADO. EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO RELATIVO NO CONFORMA LA BASE DEL TRIBUTO, PERO TRASCIENDE SUSTANCIALMENTE A SU PAGO, POR LO QUE A LAS NORMAS LEGALES QUE LO INTEGRAN LES SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE JUSTICIA FISCAL.”, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de la Justicia de la Nación.

SUSTANCIALMENTE A SU PAGO, POR LO QUE A LAS NORMAS LEGALES QUE LO INTEGRAN LES SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE JUSTICIA FISCAL.”, que el acreditamiento no es, ni forma parte de la base del tributo, empero, presenta una relación sustancial con aquélla y con la forma de pago del tributo, puesto que **su absoluta falta de previsión produce los efectos negativos de la contribución, que conducirían, en último término, a perder la cobertura constitucional que encuentra la ley respectiva**, como punto de partida, desde el punto de vista del principio de proporcionalidad tributaria.

En ese orden de ideas y en concordancia con la línea fijada para aquellas obligaciones sustantivas, las normas legales que componen el sistema de acreditamiento del impuesto al valor agregado se encuentran sujetas a la observancia de los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución Federal, especialmente, por los principios de legalidad, seguridad jurídica, proporcionalidad y equidad tributarias que rigen la materia.

Traslado.

El artículo 1º en su párrafo tercero, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado señala: “*Se entenderá por traslado del impuesto el **cobro o cargo** que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1o.-A o 3o., tercer párrafo de la misma.*” (El énfasis fue añadido en esta tesis)

Como recordamos, al hacer referencia al elemento esencial del tributo denominado “sujeto”, se adelantó en gran medida, aquellas características del “traslado” como pieza fundamental en el correcto funcionamiento de la mecánica del Impuesto al Valor Agregado, así como el fenómeno que provoca (incidencia), reconocido tanto por la doctrina, como por nuestro más alto Tribunal en la jurisprudencia ya citada, al señalar que **conforme al mismo, desde un punto de vista económico y financiero, no jurídico, se identifica a quien pagará materialmente y soportará el impacto de la contribución.**

Entonces, derivado de la naturaleza de impuesto indirecto, así como de la manifestación de riqueza que realizan las personas al adquirir bienes, los usen o gocen temporalmente o al recibir los servicios contemplados en el artículo 1 en estudio, es impensable que sin el traslado de la carga impositiva, pueda funcionar correctamente el Impuesto al Valor Agregado, de ahí que se es coincidente con la ejecutoria que sustenta la jurisprudencia P./J. 105/2006, apenas referida, en lo tocante a que estas instituciones complementan la integración de dicha contribución.

El párrafo 58 de la diversa ejecutoria que da origen a la jurisprudencia 1a./J. 69/2017 (10a.), cuyo rubro es ESTÍMULOS FISCALES. AL ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO, FRACCIÓN I, DEL DECRETO QUE COMPILA DIVERSOS

BENEFICIOS FISCALES Y ESTABLECE MEDIDAS DE SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2014, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD y a su vez, a la tesis en desarrollo, establece literalmente lo siguiente:

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

Por lo que es importante remarcar, que ni la Suprema Corte de Justicia de la Nación, actuando en Pleno o en su Primera Sala, ni la suscrita consideran que existe controversia o duda alguna en cuanto a la trascendencia tanto del acreditamiento, como del traslado, para la correcta y completa integración de la mecánica de funcionamiento del Impuesto al Valor Agregado.

Conforme a lo hasta aquí expuesto, resulta por demás evidente que el cuerpo normativo que prevé el “traslado del impuesto”, está sujeto también a los principios tributarios anteriormente analizados, por lo que en obvio de repeticiones, deberá atenderse a los criterios ya señalados y que definen dicha cuestión.

Cobra relevancia, que incluso la labor de la Corte, en cuanto la aplicación de principios tributarios en figuras que no constituyen per se, aquellos de los denominados “elementos del tributo”, ya es reconocido por la doctrina:

“7.9. La proporcionalidad en otras figuras tributarias y fiscales. En los últimos años la Corte ha atajado la pretensión de extender el principio a otras figuras...”³⁸

El mismo autor, continúa señalado lo siguiente:

“10.2 El principio de igualdad en figuras no tributarias. La Primera Sala de la SCJN en la jurisprudencia 97/2006 ha indicado que tratándose de disposiciones legales que no corresponden al ámbito específico de aplicación e la garantía de equidad tributaria- es decir, que no se refieren a contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias, así como en los casos de normas que tengan repercusión fiscal y sean emitidas por el Poder Ejecutivo- los argumentos que reclaman la existencia de un trato diferenciado o discriminatorio entre dos personas o grupos deben analizarse en el

³⁸ ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. Derecho Fiscal. Porrúa, Primera Edición. México 2017, página 214.

contexto más amplio, esto es, a la luz de la garantía de igualdad. Es así como se han analizado algunos subsidios o estímulos fiscales.”³⁹

Recapitulando, la Corte, inclusive actuando en Pleno, ha reconocido tres puntos esenciales:

- Los principios constitucionales previstos en el artículo 31, fracción IV, rigen la actuación del legislador, en tanto esta incida directamente en la obligación fiscal sustantiva, ya sea a través de sus elementos, o en una figura o mecanismo tributario diverso.
- Tanto el traslado, como el acreditamiento, constituyen figuras fiscales que complementan o integran de manera sustantiva, la mecánica impositiva del Impuesto al Valor Agregado; y
- A las figuras jurídicas en comento, le son aplicables los principios tributarios previstos en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

1.3. Mecánica del Impuesto al Valor Agregado.

Conforme a lo hasta aquí expuesto, podemos establecer de manera clara el funcionamiento del Impuesto al Valor Agregado.

Una vez que la persona física o moral realiza alguna de las actividades a que se refiere el artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se genera a su cargo, la **obligación de pago**.

Para efectuar el **cálculo** del impuesto, se aplica la tasa al valor del bien o servicio adquirido o recibido en la respectiva etapa de producción y comercialización que incide generalmente, en el consumidor final.

Posterior al cálculo, la persona física o moral, lo **trasladará** en forma expresa y por separado a la diversa que adquiera los bienes, los use o goce temporalmente o reciba los servicios.

Cabe resaltar que, de conformidad con el artículo 3º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado aún y cuando la operación se realice con una persona que no cause impuestos federales o esté exenta de ellos, deberá aceptar la traslación y pagar el impuesto correspondiente y en caso de ser procedente, trasladarlo.

³⁹ Op cit. Página 224.

El traslado del impuesto, implica además, que la persona física o moral que realiza el hecho imponible, **cobre** o **cargue** al consumidor, el monto equivalente al impuesto.

A continuación, la persona física o moral que realizó el hecho imponible, calculará por cada mes de calendario y efectuará su pago, por regla general, mediante **declaración** que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día diecisiete del mes siguiente al que corresponda el pago.

Ahora bien, al observar dicha mecánica, no debe olvidarse el papel de aquel sujeto pasivo u obligado directo, en la relación tributaria, pero cuya capacidad para contribuir, no es materia del presente impuesto dada la naturaleza indirecta del mismo, pues calcula, traslada, cobra y entera al fisco el citado impuesto.

Por lo que, para complementar dicha mecánica, es necesaria la inclusión del **“acreditamiento”**, el cual, dado el diseño del impuesto referido y que gravita sobre el valor agregado en cada etapa de una determinada cadena productiva y los sujetos pasivos directos de esa contribución únicamente pagan al fisco la cantidad que resulte de restar al impuesto causado el impuesto acreditable; dicho de otra manera, los contribuyentes que causan el impuesto, es decir, los que agregan valor en cada etapa del proceso de producción y distribución de bienes y servicios, sólo pagan al fisco federal la cantidad que resulte después de llevar a cabo el acreditamiento del tributo, toda vez que éste recae sobre la diferencia del impuesto causado y el acreditable”.

En la jurisprudencia 1a./J. 135/2011 (9a.) de rubro “RENTA. FUNCIÓN DE LOS ACREDITAMIENTOS EN LA MECÁNICA DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO RELATIVO.” la Primera Sala de nuestro más alto Tribunal señala que el acreditamiento “... **genera un efecto económico equivalente al de una compensación.** Usualmente, los conceptos reconocidos como acreditables se dirigen a evitar algunas contradicciones en el sistema tributario -como acontece con el crédito reconocido por el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero, el cual, de no ser acreditable, bajo un principio de renta universal, daría lugar al fenómeno de doble tributación al reconocerse el ingreso en el país de residencia...”(énfasis añadido).

De igual forma, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en diversa ejecutoria, sostiene que la Ley del Impuesto al Valor Agregado, regula en forma distinta los supuestos en que será acreditable el impuesto dependiendo del caso específico de que se trate, de modo que en algunos será acreditable totalmente, en otros no será acreditable y finalmente, en otros será acreditable proporcionalmente, dependiendo del destino que tenga la adquisición de bienes, servicios o uso o

goce temporal de bienes y las inversiones a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta.⁴⁰

Así también es reconocido por Luis Carballo Balvanera, al señalar "... monto que el legislador reconoce a favor del contribuyente y que lo autoriza a compensar contra las cantidades que por concepto de contribuciones y accesorios, se encuentren obligados a pagar."⁴¹

Entonces, **el pago definitivo mensual**, consistirá en la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el período, (con excepción de las importaciones de bienes tangibles que ya lo pagaron en la aduana) y el monto del impuesto acreditable.

De ahí que el "funcionamiento del tributo bajo estudio" o "mecánica impositiva", implica la integración, correlación e interacción entre sí, de todos los elementos y figuras tributarias analizadas:

Sujeto;
Hecho imponible;
Base;
Tasa;
Época de pago;
Traslado; y
Acreditamiento.

Por lo que la sustracción de alguno de ellos, alteraría de manera directa la propia existencia del tributo.

Es claro entonces, desde un panorama general, que la citada mecánica responde a las siguientes interrogantes del tributo:

- ¿Qué actividades y en qué momento se genera la obligación?
- ¿Quién es el sujeto obligado?
- ¿Cómo realiza el cálculo?
- ¿Cuál es la periodicidad de pago?
- ¿Cuál es la forma de pago?

⁴⁰ Razonamiento expuesto en la ejecutoria que da origen a la jurisprudencia número P./J. 105/2006, cuyo rubro es "VALOR AGREGADO. EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO RELATIVO NO CONFORMA LA BASE DEL TRIBUTOS, PERO TRASCIENDE SUSTANCIALMENTE A SU PAGO, POR LO QUE A LAS NORMAS LEGALES QUE LO INTEGRAN LES SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE JUSTICIA FISCAL.", sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de la Justicia de la Nación

⁴¹ CARBALLO BALVANERA, Luis. Derecho Fiscal I, Volumen 1, Porrúa, Primera Edición, México 2018. Página 431.

Ahora bien, al ser un impuesto indirecto y que gravita sobre el valor agregado en cada etapa de una determinada cadena productiva y no en sí mismo, sobre la cantidad total de la operación, dicha mecánica despeja además, los siguientes cuestionamientos:

- ¿Qué actividad permite al sujeto obligado mover la carga impositiva y por tanto, conocer a la persona física o moral que reveló aquella capacidad de soportar el tributo?
- ¿Cómo se recaba de dicha persona la cantidad a pagar?
- ¿Cuál es la operación, -desde la perspectiva del sujeto obligado- que reconoce el impuesto pagado frente al causado?

1.4. Estímulos Fiscales.

El presente apartado, en esencia, consistirá en un breve análisis de la diversa jurisprudencia número 2a./J. 185/2010, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo rubro es “ESTÍMULO FISCAL. EL ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD DEL ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 16, APARTADO A, FRACCIONES I Y II, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2009, NO DEBE LLEVARSE A CABO BAJO LA ÓPTICA DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA.”, pues en ella, - a consideración de la suscrita- se contienen de manera práctica, aquellos principios y reglas que servirán de base para sustentar el tema que dio origen a la Tesis que ahora se propone.

Así las cosas, en la jurisprudencia de referencia, se han definido a los estímulos fiscales como aquellas prestaciones económicas concedidas por el Estado a una persona o grupo de personas, con el objeto de apoyarlas o fomentar su desarrollo económico o social, ante una situación de desventaja o desigualdad.

Continuando con dicho análisis, en la misma, se identifican dos tipos innominados de estímulos fiscales, pero diferenciados por la estructura en que han sido diseñados, por lo que para efectos didácticos y retomando la línea argumental expuesta, la hoy postulante propone la siguiente denominación:

- **Estímulos Fiscales Directos o Sustantivos:** Aquellos que acorde a su estructura, forman parte de los elementos esenciales o se adicionan a la mecánica de los tributos, pues se entiende que con ellos se sigue valorando la capacidad contributiva, aunque el Estado decida no recaudar una parte del monto que corresponde pagar al contribuyente; y
- **Estímulos Fiscales Secundarios o Perimetrales:** Aquellos que carecen de relevancia impositiva, ya que atienden a factores que no guardan relación con su objeto o con los elementos cuantitativos, ni parecen razonables al diseño de la mecánica tributaria y como no miden o gradúan

la capacidad contributiva de los sujetos obligados, pueden surgir en un ejercicio fiscal y desaparecer en otro, sin trascender a la contribución.

Ahora bien, en total congruencia con las tesis jurisprudenciales números 1a. XCIX/2006(23), 1a. XXXIV/2007,(24), la contradicción de tesis 375/2010 sustentada por el Pleno del Alto Tribunal y la P./J. 17/2013 (10a.), (previamente referidas), entre otras; **en la jurisprudencia objeto del presente apartado, se concluye -y en opinión de esta sustentante- acertadamente, que a los estímulos fiscales (aquí denominados directos o sustantivos) les son aplicables los principios de justicia fiscal contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y a los secundarios o perimetrales, no.**

Lo anterior bajo la simple lógica condicionada que ya se ha expuesto, si afecta de manera sustancial o directa a la obligación tributaria, ya porque incida en alguno de sus elementos o en su caso, a la mecánica impositiva, pueden y deben ligarse indefectiblemente a los principios tributarios multireferidos.

1.5. Condonación.

Nuestro más alto Tribunal, actuando en Pleno, ha adoptado como definición de la condonación en materia tributaria, la siguiente: “... *consiste en el acto unilateral y voluntario, por el cual el acreedor perdona el cobro de la deuda al deudor. Constitucionalmente, el Estado tiene derecho y está obligado al cobro de impuestos, por lo que las condonaciones resultan una excepción. Las condonaciones pueden estar establecidas en ley directamente, o en las leyes se puede facultar a las autoridades para que, en supuestos determinados y bajo ciertas condiciones, las establezcan.*”⁴²

En la ejecutoria que dio origen a dicha jurisprudencia, se contiene lo que para pronta referencia se transcribe:

“ ...

72. A partir de lo anterior, puede concluirse que, en términos generales, la condonación en materia fiscal consiste en la renuncia graciosa por parte del Estado al cobro de un crédito fiscal exigible y existente. Dicha renuncia puede externarse de las maneras siguientes: primero, el titular del Poder Ejecutivo mediante resolución de carácter general, por causas de fuerza mayor, en atención a la rectoría económica del Estado y cuestiones relacionadas de política económica, y sin importar el tipo de contribución, podrá condonar el pago de contribuciones y sus

⁴² Párrafo 70 de la ejecutoria que dio origen a la Jurisprudencia número 1a./J. 69/2017 (10a.), origen de este trabajo.

accesorios, parcial o totalmente, o establecer modalidades de pago para las mismas; segundo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar hasta el cien por ciento de las multas por infracción a las disposiciones fiscales, para lo cual establecerá, mediante reglas de carácter general y por causas discrecionales, los requisitos y supuestos para la procedencia de aquélla y, por último, pueden estar establecidas directamente en una ley si el legislador, generalmente por política fiscal, así lo considera oportuno.

73. Al ser la condonación una excepción a la obligación estatal del cobro de impuestos, en caso de que el legislador la establezca en una ley o, en su caso, las autoridades a las que éste facultó, deberán justificar razonadamente por qué lo hacen.

...”

Así, la suscrita estima que aquellas características que definen a la condonación son las siguientes:

- Acto unilateral y voluntario, consistente en renuncia de recepción de pago;
- Existencia previa de un adeudo;
- Derivado de aquel principio ya analizado de obligatoriedad de las contribuciones, la condonación es una figura excepcional a dicho principio.

Tales características permiten diferenciarlo del **estímulo fiscal directo o sustantivo**, pues **no constituye ni corresponde a un ajuste a la estructura, al diseño o al monto de un impuesto**, sino que obedece a 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.

Así incluso, lo ha reconocido el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia número P./J. 3/2016 (10a.), con el siguiente rubro: “CONDONACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS. LAS NORMAS QUE LA PREVÉN NO SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS”.

En conclusión, la figura jurídica de la condonación, no se rige por los principios tributarios que prevé el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y menos aún, constituye un ajuste a la estructura, al diseño o al monto de un impuesto, pues se reitera, se caracteriza por ser una renuncia a la recepción de pago.

II. Análisis de la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia 1a./J. 69/2017 (10a.), cuyo rubro es “ESTÍMULOS FISCALES. AL ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO, FRACCIÓN I, DEL DECRETO QUE COMPILA DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES Y ESTABLECE MEDIDAS DE SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2014, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD”.

Previo a realizar el análisis de la sentencia en comento, se estima oportuno sintetizar las premisas expuestas en el capítulo que precede:

1. La actividad jurisdiccional, en su expresión de “emisión de sentencias”, integra el derecho de acceso a la tutela jurisdiccional, en lo relativo al debido proceso y a la denominada “justicia completa”;
2. Congruencia y exhaustividad de las sentencias, son principios inherentes al dictado de la mismas y encuentran sustento constitucional en los artículos 107, fracción II y 17, párrafo segundo; y legal, en los diversos 73, 74 y 76 de la Ley de Amparo;
3. Los elementos del Impuesto al Valor Agregado son: sujeto, hecho imponible, base, tasa y época de pago;
4. El traslado y acreditamiento son figuras jurídicas tributarias que conforman de manera sustantiva, la mecánica de la citada contribución;
5. Los principios tributarios previstos en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos constituyen ejes rectores, tanto de los elementos del tributo, como de las figuras jurídicas tributarias en comento;
6. El actuar legislativo, encaminado o que por consecuencia, afecte de manera directa o sustancial a los elementos o figuras tributarias componentes de la mecánica de tributación, podrá y deberá ser observado a la luz de tales principios.
7. Existen dos tipos de estímulos fiscales;
 - a) Directos o Sustantivos; y
 - b) Secundarios o perimetrales;
8. La estructura de los estímulos directos o sustanciales, permite que le sean aplicables los principios tributarios ya señalados;

9. La condonación constituye en esencia, una renuncia a recibir el pago adeudado; y
10. La naturaleza de la condonación, al no incidir directa o sustancialmente en elementos o funcionamiento del tributo, no puede analizarse a la luz de los multireferidos principios.

2.1. Congruencia y exhaustividad en la sentencia que dio origen a la jurisprudencia número 1a./J. 69/2017 (10a.).

Partiendo de lo anterior, se procederá a analizar la ejecutoria de referencia, en principio, desde un punto de vista congruente y exhaustivo; para ello, es necesario atender a los conceptos de impugnación hechos valer por el recurrente y que supuestamente se sintetizan de párrafos 22 a 30 de dicha sentencia.

“22. A continuación se sintetizarán los conceptos de violación, la sentencia recurrida, los agravios hechos valer en el recurso de revisión, así como la resolución del Tribunal Colegiado que previno en el conocimiento del asunto.

23. Demanda de amparo. En su primer concepto de violación, la quejosa alegó que la fracción I del artículo séptimo transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, y en vía de consecuencia, los artículos 1o., 3o., 4o. y 5o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en vigor a partir de la fecha antes indicada, son inconstitucionales porque transgreden los principios de equidad y proporcionalidad tributarios contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, así como las garantías de legalidad y seguridad jurídica previstas en los artículos 14 y 16 constitucionales.

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

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

26. Al respecto, refirió que el criterio diferenciador que originó la creación del régimen especial de tributación establecido en el artículo séptimo transitorio del decreto reclamado, atendió exclusivamente a las circunstancias especiales que conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta tienen las personas físicas que tributan en el régimen de incorporación fiscal, y que en última instancia, **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.

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

28. En ese orden de ideas, argumentó que la fracción I del artículo séptimo transitorio del decreto reclamado es 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 lugar de hacerlo en los términos generales que establece la ley de la materia, esto es, tomando como base el valor de actos o actividades por los que se tenga que pagar el impuesto al valor agregado y aplicando sobre dicha base la tasa del dieciséis por ciento (16%), lo que trae como consecuencia que se ven 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.

29. En este contexto, la quejosa afirmó que el impuesto al valor agregado nace como un impuesto que va dirigido a gravar el consumo dada su naturaleza de impuesto indirecto, lo que se traduce en que para su cálculo se atiende al valor de los actos o actividades gravados y sobre los mismos, se aplica la tasa correspondiente, por lo que el monto o precio de los bienes o servicios adquiridos es lo que determina indirectamente la capacidad contributiva del gobernado; de ahí que dicho impuesto impacta en mayor medida a quien más gasta, lo cual, destacó, atiende al principio de proporcionalidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

30. Así, la promovente alegó que cuando los elementos esenciales del impuesto al valor agregado se ven modificados por la creación de alguna norma tributaria que remite a un artículo de un ordenamiento legal, ello puede acarrear la inconstitucionalidad del mismo si a través de dicha nueva disposición, se deja de atender a los principios consagrados en los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, tal como acontece en el caso concreto.

...

37. Finalmente, en la última parte de su demanda de amparo, la quejosa solicitó al Juez de Distrito que conociera del asunto, el ejercicio del control de la constitucionalidad y convencionalidad ex officio de las normas reclamadas. Asimismo, precisó que la eventual concesión de amparo que pudiera determinarse en el caso concreto, no debería ser para el efecto de incluirla en el régimen de incorporación fiscal, sino para desincorporar de su esfera jurídica la obligación tributaria consistente en el pago y esquema de tributación del impuesto al valor agregado, al encontrarse viciado a partir de la entrada en vigor del artículo séptimo transitorio del decreto reclamado.

...”

(Lo subrayado fue añadido por la suscrita)

De igual forma, en la sentencia bajo análisis, se vuelve a sintetizar los argumentos del quejoso, en los párrafos del 51 al 55, exponiendo literalmente lo siguiente:

“51. La quejosa alegó, sustancialmente, en su primer concepto de violación -sintetizado en los párrafos 23 a 30 de esta ejecutoria-, que la fracción I del artículo séptimo transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, y en vía de consecuencia, los artículos 1o., 3o., 4o. y 5o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en vigor a partir de la fecha antes indicada, son inconstitucionales, porque transgreden **los principios de equidad y proporcionalidad tributarios contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, así como las garantías de legalidad y seguridad jurídica previstas en los artículos 14 y 16 constitucionales.**

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

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

54. Al respecto, refirió que el criterio diferenciador que originó la creación del régimen especial de tributación establecido en el artículo séptimo transitorio del decreto reclamado, atendió exclusivamente a las circunstancias especiales que conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta tienen las personas físicas que tributan en el régimen de incorporación fiscal, y **que en última instancia, 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.

55. En este contexto, la promovente manifestó que cuando los elementos esenciales del impuesto al valor agregado se ven modificados por la creación de alguna norma tributaria que remite a un artículo de un ordenamiento legal, ello puede acarrear la inconstitucionalidad del mismo si a través de dicha nueva disposición, se deja de atender a los principios consagrados en los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, tal como acontece en el caso concreto.”

(El énfasis no corresponde al texto original)

Acorde con la síntesis propuesta por la Primera Sala de nuestro más alto Tribunal en la citada ejecutoria, el recurrente hizo valer únicamente:

- Que la fracción I del artículo séptimo transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, viola los principios de equidad y proporcionalidad tributarios contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, así como las garantías de legalidad y seguridad jurídica previstas en los artículos 14 y 16.
- Que lo anterior es así, pues genera una distinción arbitraria e inequitativa entre los contribuyentes de dicho impuesto **al tomar en cuenta un elemento ajeno a la naturaleza del mismo, como lo son, los ingresos de una persona.**

En otras palabras, el argumento del solicitante de amparo, radicó en que **el estímulo fiscal incide en el objeto del impuesto (en su carácter de elemento del mismo), generando una distinción arbitraria e inequitativa entre los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado.**

Respecto de tal concepto de violación, la Primera Sala literalmente resolvió, lo que a continuación se transcribe:

“57. En ese sentido, en primer lugar, cabe apuntar algunas precisiones en torno a los elementos esenciales del impuesto al valor agregado, los cuales se describen a continuación:

A) Sujetos: las personas físicas y morales que en el territorio nacional, realicen los actos o actividades que son objeto de dicha ley (primer párrafo del artículo 1o.(26) de la ley de la materia).

B) Objeto: Lo constituyen las actividades que se prevén en el artículo 1o.(27) de la ley de la materia, consistentes en la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, y la importación de bienes o servicios.

C) Base: La constituye el valor que la misma ley señala para las cuatro clases de actos o actividades que grava, en términos de lo previsto en el segundo párrafo de la ley de la materia.

D) Tasa: La tasa general aplicable será del 16% (párrafo segundo del artículo 1o. de la ley de la materia).(28) Asimismo, existe la tasa del 0% que se aplica en los casos señalados en el artículo 2-A(29) de la misma ley.

E) Época de pago: Los contribuyentes del impuesto de referencia lo calcularán por cada mes de calendario y efectuarán su pago, por regla general, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día diecisiete del mes siguiente al que corresponda el pago, de conformidad con lo previsto en el artículo 5-D(30) de la ley de la materia. Lo anterior, con las siguientes excepciones:

i) Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es decir los contribuyentes del régimen de incorporación fiscal, durante el periodo que permanezcan en dicho régimen deberán calcular el impuesto al valor agregado de forma bimestral por los periodos comprendidos de enero y febrero; marzo y abril; mayo y junio; julio y agosto; septiembre y octubre, y noviembre y diciembre de cada año y efectuar el pago del impuesto a más tardar el día 17 del mes siguiente al bimestre que corresponda, mediante declaración que presentarán a través de los sistemas que disponga el Servicio de Administración Tributaria en su página de Internet, excepto en el caso de importaciones de bienes (artículo 5-E)(31)

ii) Los contribuyentes personas físicas que únicamente obtengan ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles, cuyo monto mensual no exceda de diez salarios mínimos generales del área geográfica del Distrito Federal, elevados al mes, que ejerzan la opción a que se refiere el artículo 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de efectuar los pagos provisionales de forma trimestral para efectos de dicho impuesto, deberán calcular el impuesto al valor agregado de forma trimestral por los periodos comprendidos de enero, febrero y marzo; abril, mayo y junio; julio, agosto y septiembre, y octubre, noviembre y diciembre, de cada año, y efectuar el pago del impuesto mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes siguiente al trimestre al que corresponda el pago (artículo 5-F)(32)

iii) Los contribuyentes que enajenen un bien o presten un servicio en forma accidental, por los que se deba pagar impuesto en los términos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo pagarán mediante declaración que presentará en las oficinas autorizadas, dentro de los 15 días siguientes a aquel en el que obtenga la contraprestación, sin que contra dicho pago se acepte acreditamiento (artículo 33)(33)

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

59. Así, en términos de lo previsto en el tercer párrafo del artículo 1o.(34) de la ley correspondiente, el contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban los servicios. En este contexto, el precepto dispone que se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en la ley.

60. En esa medida, el traslado del impuesto al valor agregado es el cobro o cargo en cuenta que el contribuyente hace a las personas antes mencionadas, no del impuesto en cita, sino de un monto equivalente al mismo, en adición y por separado del precio. Ésta es la característica

que le da la naturaleza de contribución indirecta, puesto que es el consumidor final el que soporta la carga económica del impuesto.

61. El acreditamiento, de conformidad con lo establecido en el artículo 4o.(35) de la ley de la materia, consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta ley la tasa que corresponda según sea el caso. En ese tenor, se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate. Asimismo, dicho mecanismo es un derecho personal para los contribuyentes del impuesto al valor agregado y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión.

62. Por otra parte, el veintiséis de diciembre de dos mil trece, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el "Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa", cuyo artículo séptimo transitorio, fracción I, impugnó de inconstitucional la quejosa, el cual es del tenor literal siguiente:

Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa

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

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

"Los contribuyentes mencionados en este artículo podrán optar por aplicar el estímulo fiscal a que se refiere esta fracción, siempre que

no trasladen al adquirente de los bienes, al receptor de los servicios independientes o a quien se otorgue el uso o goce temporal de bienes muebles, cantidad alguna por concepto del impuesto al valor agregado y que no realicen acreditamiento alguno del impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios."

63. El precepto impugnado estableció únicamente para el ejercicio fiscal de dos mil catorce, a los contribuyentes -personas físicas- que optaran por tributar en el régimen de incorporación fiscal a que se refiere la sección II, capítulo II, título IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, la posibilidad de aplicar un estímulo fiscal consistente en una cantidad equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto al valor agregado que deba trasladarse en la enajenación de bienes o prestación de servicios, el cual será acreditable contra el mismo impuesto que se deba pagar por dichas operaciones.

64. Sin embargo, la aplicación del estímulo fiscal está condicionada a que los contribuyentes del régimen de que se trata no trasladen al adquirente de los bienes, al receptor de los servicios independientes o a quien se otorgue el uso o goce temporal de bienes muebles, cantidad alguna por concepto del impuesto al valor agregado y que no realicen acreditamiento alguno del impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.

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

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

67. Al respecto, el Tribunal Pleno,(36) se ha pronunciado en torno a los beneficios otorgados por razones no estructurales de la

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

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

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

70. Similar criterio ha sostenido esta Primera Sala, lo cual se advierte de la jurisprudencia 1a./J. 97/2006, de rubro: "EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD."(37)

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

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

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

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

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

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

77. Bajo las premisas apuntadas, a juicio de esta Primera Sala, es infundado el argumento de la quejosa en el que alega que en la fracción I del artículo séptimo transitorio del decreto impugnado existe un trato

diferenciado injustificado, ya que **el beneficio fiscal que establece obedece a objetivos legítimos y constitucionalmente válidos y su expedición encuentra justificación en fines extrafiscales que atienden a razones de política económica, por lo que no se vulnera el principio de igualdad jurídica.**

78. Al respecto, cabe reiterar que, en virtud de la fracción I del artículo impugnado se otorgó para el ejercicio fiscal de dos mil catorce, a los contribuyentes -personas físicas- que optaran por tributar en el régimen de incorporación fiscal a que se refiere la sección II, capítulo II, título IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, un estímulo fiscal consistente en una cantidad equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto al valor agregado que deba trasladarse en la enajenación de bienes o prestación de servicios, el cual será acreditable contra el mismo impuesto que se deba pagar por dichas operaciones.

79. El artículo reclamado de mérito establece, fundamentalmente, las siguientes premisas:

a) Está dirigido a los contribuyentes personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general, que opten por tributar en el régimen de incorporación fiscal, previsto en la sección II, capítulo II, título IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

b) A dichos sujetos se les indica que podrán optar por aplicar un estímulo fiscal consistente en una cantidad equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto al valor agregado que deban pagar por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, el cual será acreditable contra el impuesto al valor agregado que deban pagar por las citadas actividades.

c) Se señala como condicionante para ello, que los sujetos mencionados en el inciso a), 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 realice acreditamiento alguno del impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.

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

81. En ese sentido, en el decreto reclamado se expuso lo siguiente:

CONSIDERANDO

"...

"Que la simplificación administrativa es un factor clave para acelerar la formalización de la economía, lo que requiere eliminar la complejidad en el pago de impuestos, la cual resulta particularmente onerosa para las empresas más pequeñas y que en virtud de ello, en la reforma hacendaria se introdujo en la Ley del Impuesto sobre la Renta, el régimen de incorporación fiscal, en sustitución del régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales y del régimen de pequeños contribuyentes, para fomentar la formalidad de las personas físicas con actividad empresarial con capacidad administrativa limitada.

"Que en el nuevo régimen de incorporación fiscal, las personas físicas con ingresos de hasta dos millones de pesos anuales podrán obtener una serie de beneficios fiscales para el cumplimiento y pago de sus contribuciones, preparándolos para su inserción en el régimen de tributación general.

"Que si bien los pequeños contribuyentes que tributan hasta el 31 de diciembre de 2013 en el Régimen de Pequeños Contribuyentes, previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de

diciembre de 2013, están obligados al pago del impuesto al valor agregado, cumplen con esta obligación a través del pago de la cuota integrada de todos los impuestos federales, la cual es estimada por las entidades federativas que tenían celebrado convenio de coordinación administrativa en materia fiscal con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;

"Que dichos contribuyentes no están obligados como REPECOS a emitir facturas, ya que sólo están obligados a emitir notas de ventas por operaciones mayores a 100 pesos, en las cuales no trasladan en forma expresa y por separado el impuesto al valor agregado a que, en su caso, estuviera sujeta la operación;

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

82. Ahora bien, el estímulo fiscal establecido en el decreto impugnado está dirigido a las personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general, que opten por tributar en el régimen de incorporación fiscal, previsto en la sección II del capítulo II del título IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y cumplan con las obligaciones que se prevén en dicho régimen en el ejercicio de dos mil catorce, destacando que el régimen de referencia se implementó en el marco de la ley mencionada vigente a partir de dos mil catorce, en sustitución de los regímenes de tributación intermedio y de pequeños contribuyentes (REPECOS), como se advierte de la parte conducente de la exposición de motivos de la ley del impuesto aludido, visible en el

anexo F de la Gaceta Parlamentaria de ocho de septiembre de dos mil trece, en los términos siguientes:

"... El régimen de incorporación que se propone establecer en la nueva Ley del ISR sustituiría el aplicable por las personas físicas con actividades empresariales con ingresos de hasta 4 millones de pesos anuales, esto es, el régimen intermedio, y el régimen de pequeños contribuyentes (REPECOS).

"...

"Para simplificar y promover la formalidad de las personas físicas que realizan actividades empresariales, se propone sustituir el régimen intermedio y el REPECO por un régimen de incorporación que prepare a las personas físicas para ingresar al régimen general con las siguientes características:

"Aplicable sólo a personas físicas que realicen actividades empresariales, que enajenen bienes o que presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, con ingresos anuales de hasta un millón de pesos. ..." (El subrayado es propio)

83. En relación con lo anterior, en la exposición de motivos de referencia, en la parte que interesa, se destacan los siguientes razonamientos:

- Régimen de incorporación fiscal

"Uno de los objetivos prioritarios de las políticas de la presente administración consiste en alcanzar un incremento generalizado de la productividad, en el que participen todos los sectores de la población. Ello obedece a que solamente por esa vía será posible incrementar sostenidamente la capacidad de crecimiento de largo plazo de la economía mexicana. A su vez, elevar el potencial de crecimiento económico representa una precondition indispensable para mejorar el bienestar de la población y reducir la pobreza de manera acelerada. Por su parte, la productividad se encuentra estrechamente vinculada con el fenómeno de la informalidad.

"La facilidad en el cumplimiento del pago de impuestos representa un factor esencial para que los negocios que se van creando en una economía, particularmente los de menor escala, se incorporen de inmediato a la formalidad en la esfera tributaria.

"Considerando lo anterior, una de las principales medidas que contiene la presente iniciativa de reforma hacendaria es la sustitución de diversos regímenes fiscales aplicables a las personas físicas con actividades empresariales, por un solo régimen, el régimen de incorporación.

"A través del régimen de incorporación se 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 cumplir fácilmente con sus obligaciones tributarias. La participación en el régimen de incorporación traerá aparejado el acceso a servicios de seguridad social. De esta forma, se creará un punto de entrada para los negocios a la formalidad, tanto en el ámbito fiscal como en el de la seguridad social.

"...

"Otra característica de este régimen es que sería cedular y de aplicación temporal durante un periodo de hasta 6 años, sin posibilidad de volver a tributar en el mismo. Al séptimo año, estos contribuyentes se incorporarán al régimen general de personas físicas con actividad empresarial.

"Los contribuyentes de este régimen efectuarían pagos definitivos trimestrales, y el ISR a pagar se determinaría sobre una base de efectivo, restando al total de ingresos las deducciones autorizadas y la PTU pagada, y aplicando la tarifa del ISR de personas físicas. En caso de que las erogaciones excedieran de los ingresos del trimestre se propone permitir deducir la diferencia contra los ingresos del siguiente trimestre hasta agotarlo, dotando de justicia y equidad al esquema, además de que simplificaría la mecánica de cálculo evitando la complejidad de efectuar actualizaciones por inflación.

"Para promover la adhesión al régimen se otorgarán los siguientes beneficios:

"1. Descuentos en el ISR del 100% del pago, durante el primer año. Este descuento irá disminuyendo paulatinamente a lo largo de los siguientes seis años, para pagar la totalidad del ISR a partir del séptimo año de su incorporación.

"De esta manera, se fomenta la creación de empresas en la formalidad, al mismo tiempo que se invita a los contribuyentes informales a regularizar su situación fiscal.

"...

"Por otra parte, con el régimen propuesto se pretende que la incorporación a la formalidad atraiga esencialmente a quienes hoy ya realizan una actividad empresarial, enajenen mercancías o presten servicios y no cumplen sus obligaciones fiscales. El régimen por su naturaleza es transitorio y al mismo tiempo otorga certeza, es decir, ofrece un tratamiento especial a los contribuyentes que opten por el régimen durante 6 años, pero condiciona sus beneficios graduales al cumplimiento permanente; de tal manera que una vez que el contribuyente en el desarrollo de su actividad económica haya alcanzado la madurez y estabilidad fiscal, transite al régimen general aplicable a todos los contribuyentes.

"El régimen que se propone es exclusivo para las personas físicas que realizan una actividad empresarial, enajenan mercancías o prestan servicios; sin embargo, reconoce que en el ejercicio de estos actos hay actividades complementarias o intrínsecas a su realización que los hacen más competitivos o agregan valor a su actividad preponderante, o bien, los animan a adoptar nuevas y sanas prácticas, como lo es la inclusión financiera al usar terminales punto de venta de instituciones financieras o realizar operaciones a través de ellas, al mismo tiempo, que utilizan estos medios para evitar el manejo de efectivo que pone en riesgo su patrimonio.

"Por otro lado, en estas unidades económicas, es común que exista en menor proporción la venta de mercancías o bienes, cuya naturaleza agrega valor a la actividad preponderante del

contribuyente, haciendo atractivo a sus clientes acudir a dichas unidades; por ejemplo, aquellas que se ofrecen mediante esquemas de comisiones mercantiles. Sin que este régimen sea para ello, considera que en una proporción razonable de los ingresos que perciban estos contribuyentes puedan acumularse los ingresos que perciban por concepto de comisiones mercantiles, siempre que éstas no excedan del 30 por ciento de sus ingresos totales.

"2. Los pagos se realizarán de manera simplificada bimestralmente, lo que permitirá que los contribuyentes tengan liquidez, al mismo tiempo que se reduce la carga administrativa, tanto por lo simplificado del esquema, como porque se reduce el número de veces en que el contribuyente tiene que destinar tiempo para cumplir con sus obligaciones fiscales.

"3. Los contribuyentes, a través de la herramienta informática que el SAT ponga a su disposición en su página de Internet, podrán calcular y enterar el pago tanto del ISR, como del IVA. La herramienta permitirá que la declaración se encuentre pre llenada con la información de ingresos y gastos realizados por el contribuyente, dando la opción en todo momento para realizar correcciones o agregar la información que no hubiere sido considerada.

"Por último, y con el fin de evitar que se abuse de los beneficios que se proponen en este esquema en perjuicio del fisco federal, al poderse realizar la transmisión de la propiedad de la negociación por diversas personas físicas, antes de que se cumpla el plazo de permanencia en dicho régimen, con el único fin de extender los descuentos en el pago de impuestos previstos en el mismo, se considera necesario establecer una limitante en el sentido de que cuando se enajene el negocio, el adquirente no pueda beneficiarse con el régimen propuesto." (El subrayado es propio)

84. De lo preinserto se advierte que el legislador, con el objeto de aumentar la capacidad económica del Estado y lograr la simplificación del sistema tributario, propuso crear el régimen de incorporación fiscal que sustituyó los anteriores regímenes denominados intermedio y de pequeños contribuyentes (REPECOS) que estaban dirigidos a personas físicas con actividades empresariales con ingresos de hasta cuatro millones de pesos anuales.

85. 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, que los contribuyentes tengan 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.

86. Asimismo, con el establecimiento del régimen de incorporación fiscal, el legislador busca fomentar la creación de empresas en la formalidad, al mismo tiempo que se invita a los contribuyentes informales a regularizar su situación fiscal; es decir, lograr que los pequeños contribuyentes se adhieran al nuevo régimen tributario de referencia.

87. Bajo estas premisas, **es claro que los motivos que se expresaron para establecer el estímulo de que se trata, son de carácter económico, por lo que su emisión sobre dicha base obedece a criterios fundamentados en elementos objetivos que resultan relevantes para incentivar la creación de empresas en la formalidad y al mismo tiempo, que los pequeños contribuyentes se incorporen al sistema tributario, lo cual no produce únicamente un beneficio económico, sino beneficios de carácter social, motivos que descansan en una justificación objetiva y razonable, cuya finalidad persigue objetivos legítimos y constitucionalmente válidos.** Sustentan dichas consideraciones, las jurisprudencias P./J. 18/91 y 1a./J. 28/2007, emitidas por el Tribunal Pleno y esta Primera Sala, respectivamente, de rubros: "CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES."(39) y "FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS."(40)

88. Con base en lo antes expuesto, como ya se adelantó, esta Primera Sala considera que la norma que establece el estímulo fiscal reclamado no vulnera el principio de igualdad jurídica, al establecer que las personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general, que opten por tributar en el régimen de incorporación fiscal previsto en la sección II, capítulo II del título IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y que cumplan con las obligaciones

que se establecen en dicho régimen, podrán optar por aplicar un estímulo fiscal equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto al valor agregado que deban pagar por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, el cual sólo será aplicable siempre que no se traslade al consumidor final cantidad alguna por concepto del impuesto al valor agregado y que no realice acreditamiento alguno del impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios. Lo que se aduce, no se realiza en los términos generales que la propia ley establece.

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

90. En el caso, se tiene que el legislador al establecer un trato desigual a las personas físicas con ciertas cualidades que opten por tributar en el régimen de incorporación fiscal previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, para efecto del pago del impuesto al valor agregado, respecto de aquellos que tributan conforme al régimen general, como la aquí quejosa, **atendió a las características particulares de dichos contribuyentes, a saber, la menor capacidad económica y administrativa que los hace diferentes del resto de los sujetos obligados del impuesto al valor agregado, que evidencian, desde la óptica de los criterios jurisprudenciales sustentados por este Alto Tribunal, la existencia de dos distintas categorías de contribuyentes que explica el tratamiento fiscal que a cada una de ellas le otorga la ley, tomando en cuenta además los motivos expuestos por el legislador para su creación.**

91. Por consiguiente, si bien es cierto que, conforme al artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, están obligados al pago del impuesto las personas físicas y morales que, en territorio nacional, enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes, importen bienes o servicios, esto es, son sujetos del impuesto al valor agregado todos aquellos contribuyentes que realicen esas actividades, también lo es que, al establecer la fracción I del artículo séptimo transitorio del decreto impugnado un estímulo fiscal para los contribuyentes que opten por tributar en el régimen de incorporación fiscal, no se están propiciando

discriminaciones y desigualdades, **pues atiende precisamente a su carácter de pequeño contribuyente, lo que es congruente con el principio de igualdad jurídica**, de modo que, en la especie, 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.

92. 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.

93. Desde esa perspectiva, la circunstancia de que en la porción normativa impugnada del decreto de que se trata se establezca un estímulo fiscal para los contribuyentes del régimen de incorporación fiscal, el cual se aplicará conforme a un mecanismo específico, no vulnera el principio de igualdad jurídica, puesto que se consideran las características peculiares de los actos o actividades que esas personas físicas llevan a cabo y que las diferencian de los demás sujetos pasivos de la relación tributaria, otorgándoles por tal motivo un tratamiento especial, acorde y congruente al objetivo del legislador que dio origen a ese régimen concreto, mismo que consiste, esencialmente, en crear un punto de entrada a la formalidad, pues preparará a los contribuyentes para una eventual inserción en el régimen general para fines tributarios y de seguridad social. Con ese fin, los contribuyentes que participen recibirán descuentos en el pago de sus impuestos y de sus contribuciones de seguridad social durante los primeros años, a cambio del cumplimiento de obligaciones de información fiscal.

94. Lo anterior se corrobora en los criterios generales de política económica 2014,(41) diseñados con el objeto de fijar los lineamientos y bases de acción para cumplir con los postulados y ejes del Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018 -mismos que se consideraron en la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil catorce-, los cuales en la parte conducente, establecen lo siguiente:

"... 4.3.6. Inducir la formalidad

"Uno de los objetivos prioritarios de las políticas de la presente administración consiste en democratizar la productividad, es decir, tomar las medidas necesarias para que se dé un incremento generalizado de la productividad en el que participen todos los sectores. Un factor clave para conseguir dicho objetivo será avanzar en la reducción de la informalidad.

"La informalidad es un fenómeno multidimensional relacionado a diversos factores estructurales que son de gran importancia para el desempeño de la actividad económica y el bienestar de la población. Por ello, la solución de fondo del problema requiere avances complementarios en diversos frentes, haciendo necesario garantizar que se utilicen todas las herramientas disponibles para conseguir esta meta.

"Incorporación de nuevas empresas

"La complejidad en el pago de impuestos resulta particularmente onerosa para las empresas más pequeñas, para las cuales el costo administrativo de las disposiciones fiscales es proporcionalmente más elevado. Lo anterior explica en buena medida el que el grueso de la informalidad se ubique en las empresas de menor tamaño. Información del INEGI indica que uno de cada tres trabajadores informales laboran en empresas con un solo trabajador, y uno de cada dos en empresas con entre dos y cinco trabajadores.

"Por otra parte, información del INEGI indica que las empresas con menos de 10 empleados concentran alrededor de 60 por ciento del empleo total de la economía. Por tanto, la simplificación administrativa es un factor clave para acelerar la formalización de la economía.

"La reforma social y hacendaria propone la creación de un régimen de incorporación, que sustituirá a los regímenes intermedios y de REPECOS, para que las empresas accedan a la formalidad. El régimen propuesto está diseñado para que participen en él, las personas físicas con actividad empresarial con capacidad administrativa limitada. Por tanto, la participación será exclusiva a las personas físicas con ingresos de hasta 1 millón de pesos por año.

"El régimen de incorporación preparará a los contribuyentes para una eventual inserción en el régimen general para fines tributarios y de seguridad social. Con ese fin, los contribuyentes que participen recibirán descuentos en el pago de sus impuestos y de sus contribuciones de seguridad social durante los primeros años, a cambio del cumplimiento de obligaciones de información fiscal.

"Para el caso del ISR, el descuento será de 100 por ciento durante el año de ingreso al régimen y se reducirá gradualmente a lo largo de los siguientes 5 años, hasta desaparecer una vez que los contribuyentes pasen a tributar en el régimen general al séptimo año.

"Para crear incentivos a la participación, los contribuyentes registrados en el régimen tendrán acceso a los servicios de seguridad social. Al igual que en el caso de los impuestos, recibirán descuentos en el pago de las cuotas de seguridad social, los cuales decrecerán con el paso de los años desde su ingreso al régimen.

"Asimismo, el cumplimiento de sus obligaciones tributarias será facilitado por herramientas electrónicas, que además les auxiliarán en la administración de su contabilidad.

"Con la creación del régimen de incorporación se crea un punto de entrada a la formalidad, en sus dimensiones tributarias y de seguridad social. Ello permitirá combatir la informalidad, promoviendo un crecimiento más acelerado de la productividad. Adicionalmente, el régimen de incorporación permitirá a la autoridad fiscal completar la cadena de información fiscal, al contar con registros sobre las operaciones de los participantes con sus proveedores y clientes. De esta manera, se cierra una importante avenida para la evasión fiscal ..."

95. Ahora bien, como se advierte del contenido de los artículos reclamados de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente, los contribuyentes que pagan el impuesto de referencia conforme al régimen general, tienen obligaciones específicas que atienden a las características de sus actividades, al volumen de sus operaciones, a su capacidad administrativa y contributiva, que los hace diferentes a los contribuyentes personas físicas que tributan en el régimen de

incorporación fiscal, a quienes el legislador les impone obligaciones más sencillas, acordes a sus características, motivo por el cual, como ya se dijo, se considera que no existe violación al principio de igualdad jurídica.

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

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

98. En consecuencia, es inconcuso que no existe una modificación a la naturaleza del impuesto al valor agregado que prevea un trato discriminatorio injustificado, ya que los elementos esenciales de dicho tributo prevalecen no obstante de que, en el caso de la incorporación fiscal, sean las personas físicas las que puedan optar por tal régimen, y no así las personas morales.

99. Las consideraciones antes expuestas son consistentes con la postura que el Pleno de esta Suprema Corte asumió en la jurisprudencia P./J. 112/2004, de rubro: "VALOR AGREGADO. LA FORMA DISTINTA DE ENTERAR ESE IMPUESTO POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN GENERAL Y DE LOS PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE

EQUIDAD TRIBUTARIA (DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DE TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE DOS MIL TRES)."(42)

100. Sin que sea óbice a lo anterior, que el Alto Tribunal haya analizado la constitucionalidad del artículo 2-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en dos mil cuatro, pues lo cierto es que resulta aplicable por identidad para sostener la constitucionalidad de los artículos reclamados en el presente asunto, toda vez que el tema de inconstitucionalidad de leyes aquí planteado es sustancialmente idéntico, por lo que las razones que se dieron para sostener la constitucionalidad del precepto referido, son sustancialmente aplicables para sostener la constitucionalidad de los artículos aquí reclamados.

101. Por tanto, la circunstancia de que en la fracción I del artículo séptimo transitorio del decreto de beneficios fiscales reclamado se establezca que las personas físicas que opten por tributar en el régimen de incorporación fiscal establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, podrán aplicar un estímulo fiscal equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto al valor agregado que deban pagar por sus operaciones y actividades, siempre y cuando se sujeten a las condiciones ahí establecidas, en modo alguno torna inconstitucionales los artículos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que regulan la mecánica de causación de dicha contribución, en virtud de que, como ya se dijo, el estímulo fiscal de que se trata no incide en ésta.

102. Con base en lo antes expuesto, es claro que el estímulo fiscal previsto en la fracción I del artículo séptimo transitorio del decreto impugnado no vulnera el principio de igualdad jurídica previsto en el artículo 1o. de la Constitución Federal, ni torna inconstitucional la mecánica del impuesto al valor agregado prevista en los artículos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que se reclamaron derivado de la entrada en vigor del primero mencionado, **ya que los sujetos antes comparados se encuentran en situaciones disímiles, máxime que dicho estímulo deriva en una liberalidad de pago en materia de impuesto al valor agregado, dadas las características particulares del régimen de incorporación fiscal.**

103. En las relatadas consideraciones, la respuesta a la interrogante planteada debe contestarse en sentido negativo.”
(El énfasis fue añadido por la suscrita para efectos del presente trabajo)

De lo apenas transcrito, podemos concluir válidamente que las premisas que sostienen el razonamiento de la Primera Sala, son las siguientes:

- Que el estímulo fiscal contenido en la fracción I del artículo séptimo transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, debe examinarse bajo la perspectiva del principio de igualdad jurídica y no así del diverso de equidad tributaria, en tanto que no le son aplicables los principios consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.
- Que el Tribunal en 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; invoca al efecto, la jurisprudencia con el rubro "CONDONACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS. LAS NORMAS QUE LA PREVÉN NO SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS."
- **Que 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 a 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.
- Que lo anterior no implica que las normas que establezcan este tipo de beneficios escapen al control de constitucionalidad, ya que la delimitación de quienes pueden contar con tal beneficio y su implementación, excluyendo o incluyendo a ciertos sectores o personas, desde luego puede analizarse desde el ámbito más amplio que corresponde al principio de igualdad y no al de equidad tributaria.
- **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.

- Que estímulo fiscal impugnado, implica una renuncia del Estado a su facultad de recaudar el impuesto al valor agregado en la medida en que constituye un beneficio que tiene por objeto la disminución de la carga fiscal del contribuyente, la cual soporta el Estado por razones de política económica, cuya determinación se hizo en el marco de libertad de configuración del legislador en los términos de los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Federal, en la medida en que lo justificó en la exposición de motivos que dio origen a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del dos mil catorce.
- Que el beneficio fiscal obedece a objetivos legítimos y constitucionalmente válidos y su expedición encuentra justificación en fines extrafiscales que atienden a razones de política económica, por lo que no se vulnera el principio de igualdad jurídica.
- **Que los motivos que se expresaron para establecer el estímulo de que se trata, son de carácter económico, por lo que su emisión sobre dicha base obedece a criterios fundamentados en elementos objetivos que resultan relevantes para incentivar la creación de empresas en la formalidad y al mismo tiempo, que los pequeños contribuyentes se incorporen al sistema tributario, lo cual no produce únicamente un beneficio económico, sino beneficios de carácter social, motivos que descansan en una justificación objetiva y razonable, cuya finalidad persigue objetivos legítimos y constitucionalmente válidos.**
- Justificada supuestamente la inaplicabilidad de los citados principios tributarios, analiza el estímulo fiscal a la luz del derecho fundamental a la igualdad jurídica, concluyendo que no existe violación al mismo.

En efecto, según refiere la Primera Sala, al estímulo fiscal contenido en la fracción I del artículo séptimo transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce no le es aplicable el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución.

Que lo anterior es así, pues **su otorgamiento no obedece a razones de esa naturaleza, en tanto que no son ajustes a la estructura, diseño o al monto de un impuesto**, sino a 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.

Continúa su argumento, sosteniendo que **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.**

Empero, tales señalamientos, a consideración de la postulante, no resuelven de manera congruente y exhaustiva el concepto de violación que hiciera valer en su momento el quejoso.

Ello es así, pues recordemos que el justiciable puso a consideración del Tribunal competente la **violación a principios tributarios (proporcionalidad y equidad), sustentada en que la estructura del estímulo toma en consideración a su vez, un elemento ajeno a la naturaleza del Impuesto al Valor Agregado**, en este caso, el objeto del tributo; y el razonamiento de la Primera Sala, tiene su base toral, en la definición de la figura jurídica de condonación (**ver párrafo 67 de la ejecutoria**).

En efecto, el fallo que se analiza, lejos de realizar un estudio comparativo o compulsar entre la estructura del estímulo fiscal cuya constitucionalidad se puso en duda y los elementos del tributo, así como con las figuras jurídico-tributarias que integran la mecánica del Impuesto al Valor Agregado; (pues en esos términos fue propuesto por el quejoso), realiza una labor de cotejo o más bien, de tipificación entre el estímulo fiscal, con una figura jurídica diversa, como lo es la condonación.

En este punto, conviene recordar el recurso número 1091/2012 de 25 de septiembre de 2013 del Tribunal Supremo, en su Sala de lo Contencioso, con Sede en Madrid, pues al pronunciarse sobre la congruencia de las sentencias, sostuvo:

“... El juicio sobre congruencia de la resolución judicial precisa, por tanto, de **la confrontación entre su parte dispositiva -dictum- y el objeto del proceso, delimitado, a su vez, por los elementos subjetivos del proceso, las partes, como por los elementos objetivos, la -causa de pedir-**, entendida como el hecho o conjunto de hechos que producen efectos jurídicos y resultan esenciales para el logro de las pretensiones solicitadas, y el propio -petitum- o pretensión

solicitada, (ST de 13 de junio de 2005). De esta forma, la congruencia no se mide en relación con los razonamientos o con la argumentación, sino **poniendo en relación lo pretendido en la demanda con la parte dispositiva de la sentencia...**

(Lo subrayado no corresponde al texto original)

Así, de la confrontación entre el argumento propuesto por la entonces quejosa y lo resuelto en la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia número **1a./J. 69/2017 (10a.)**, es clara la incongruencia, pues deja de atender, sin justificación alguna, lo efectivamente planteado, tan es así, que en específico, por lo que hace al objeto del impuesto (como elemento del mismo), no realiza pronunciamiento alguno, como si lo hace, por ejemplo, respecto de la figura jurídica tributaria del acreditamiento al señalar en el párrafo 74:

“... 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...”

Por lo que tal manifestación, incluso robustece lo incongruente de la ejecutoria, ya que si en ella se contiene una referencia clara, focalizada y aislada a la figura fiscal de acreditamiento -que tal como se ha enfatizado, incide de manera sustancial en la mecánica del Impuesto al Valor Agregado- debió entonces, con mayor razón, contener aquella determinación por lo que hace al componente del tributo, específica y expresamente invocado, “objeto”.

En efecto, la alusión individual que se hace al “acreditamiento” en la sentencia motivo de análisis, resalta su incongruencia y falta de exhaustividad, pues si bien, pretende constituir un refuerzo al argumento de que el estímulo fiscal bajo escrutinio:

“... 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...”

Lo cierto es que, tal como se ha concluido en el capítulo anterior, el Impuesto al Valor Agregado requiere, en conjunción con el acreditamiento, de los siguientes elementos y figuras tributarias para su correcto funcionamiento:

Sujeto;

Hecho imponible (en el cual se encuentra inmerso el objeto del tributo);

Base;

Tasa;

Época de pago; y

Traslado.

Por lo tanto, atender sólo al “acreditamiento” para reforzar que el estímulo no constituye un ajuste a la estructura, diseño o al monto del impuesto al valor agregado, no sólo varía la litis propuesta, sino además, implica omitir todos los aspectos sustanciales de la obligación que generan dicha contribución y en específico, el invocado como parte total de la pretensión del justiciable.

Para mayor claridad se realiza la siguiente comparativa:

| Argumento del quejoso: | Concepto de condonación, contenido en la jurisprudencia a que hace referencia el párrafo 67 de la ejecutoria analizada: | Razonamientos de la Primera Sala: | Elementos del tributo y figuras que componen la mecánica impositiva del Impuesto al Valor Agregado: |
|--|--|---|--|
| <p>Violación a principios tributarios (proporcionalidad y equidad), sustentada en que: Estructura del estímulo toma en consideración a su vez, un elemento ajeno a la naturaleza del Impuesto al Valor Agregado, en este caso: Objeto del tributo.</p> | <p>“... acto unilateral y voluntario, por el cual el acreedor perdona el cobro de la deuda al deudor. Constitucionalmente, el Estado tiene derecho y está obligado al cobro de impuestos, por lo que las condonaciones resultan una excepción. Las condonaciones pueden estar establecidas en ley directamente, o en las leyes se puede facultar a las autoridades para que, en supuestos determinados y bajo ciertas condiciones, las establezcan...”</p> | <p>Que 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 a 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.</p> | <p>Sujeto; Hecho imponible (en el cual se encuentra inmerso el objeto del tributo); Base; Tasa; Época de pago; y Traslado.</p> |

| | | | |
|--|--|---|--|
| | | Que el acreditamiento en el estímulo impugnado 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. | |
|--|--|---|--|

Por lo que si los razonamientos de la Primera Sala, para desestimar el argumento del quejoso descansan de manera esencial:

- En el concepto de condonación y
- Supuesta característica o funcionamiento del acreditamiento (crédito fiscal) en el estímulo fiscal.

Es claro que se aparta de analizar la estructura del estímulo fiscal conforme a la verdadera pretensión del solicitante de amparo y protección de la justicia federal.

Efectivamente, en criterio de la sustentante, se debió analizar la verdadera composición del estímulo fiscal impugnado y en específico, por lo que hace al objeto del tributo y no a la luz de la figura jurídica de condonación, cuyos caracteres, distan de aquellos estímulos fiscales que gravitan en los elementos esenciales del impuesto o se adicionan a su mecánica de funcionamiento.

De ahí, que no se observa justificación alguna para apartarse de la violación planteada expresamente por el entonces quejoso, máxime que tal como ya se ha evidenciado:

1. El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación reconoce al traslado y acreditamiento como parte sustancial en la mecánica impositiva que dan origen al Impuesto al Valor Agregado;
2. Igualmente, es criterio del Pleno, reconocer no solo la existencia de figuras tributarias que inciden en la obligación sustantiva del tributo, sino además que su análisis es obligatorio a la luz de los principios tributarios previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; y
3. La Segunda Sala de dicha Corte, reconoce la existencia de estímulos cuya estructura forma parte de los elementos esenciales o se adicionan a la mecánica de los tributos (estímulos fiscales directos o sustantivos) y por tanto, susceptibles de un estudio, bajo los referidos principios tributarios.

En esa línea argumental, si tal como se reitera, la parte quejosa, sostuvo que el estímulo fiscal incide en un elemento esencial del tributo, cualquiera que este sea, lo procedente, se reitera y en criterio de la suscrita, era analizar, al menos para desestimar el mismo, la integración del estímulo, frente al componente específico de la contribución y con ello, determinar o no, la incidencia del estímulo en la sustancia o estructura del impuesto, -tal como supuestamente si lo hizo, al referirse al acreditamiento-.

No pasa desapercibido que si bien es cierto, lo resuelto por la Segunda Sala (ver punto 3 de los párrafos que preceden), aún y cuando es jurisprudencia, no resulta obligatorio para la diversa Primera Sala, también lo es que no debe olvidarse, la tendencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación -actuando en Pleno- a reconocer que los principios tributarios no sólo constituyen un eje rector o directrices en los elementos del tributo, sino además, de todas aquellas figuras jurídico-tributarias que incidan de manera sustancial en sus elementos o integren de manera adicional, la mecánica impositiva.

Bajo esa guisa de ideas, si el justiciable consideró que dicho estímulo fiscal altera inequitativamente la estructura del Impuesto al Valor Agregado, al atender a un objeto diverso, al menos, debió analizarse tal propuesta y no evadir su atención al invocar la condonación, cuya naturaleza o composición es diversa a la que pudiera llegar a tener un estímulo fiscal directo o sustantivo.

Un motivo más de incongruencia interna, lo es el contenido de los diversos párrafos 74 y 96, al señalar, lo que para mayor claridad se confronta

| | |
|---|--|
| <p>74. En el contexto relatado, importa destacar que <u>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</u>, 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.</p> | <p>“96...no repercute en la naturaleza del impuesto al valor agregado, <u>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</u>, mediante la cual el contribuyente (persona física) que se ubica en el régimen especial de tributación de referencia...”</p> |
|---|--|

| | |
|--|--|
| | |
|--|--|

(El énfasis y subrayado se añadió en el presente trabajo)

Así, **por un lado, la Primera Sala y en la misma ejecutoria**, señala que, el estímulo fiscal **no constituye un ajuste a la estructura**, diseño o al monto **del impuesto al valor agregado y por el otro**, reconoce que el citado beneficio **sí constituye una mecánica de tributación distinta a la que se aplica en el régimen general de la ley de la materia**, lo que denota su total incongruencia interna, generando a su vez el incumplimiento a los mandatos convencionales, constitucionales y legales a los que su función se encuentra constreñida y más aún, como Alto Tribunal de este país.

2.2. Artículo séptimo transitorio, fracción I del Decreto que Compila Diversos Beneficios Fiscales y Establece Medidas de Simplificación Administrativa para el Ejercicio Fiscal de 2014, como estímulo fiscal directo o sustantivo.

Dejando de momento, la incongruencia y exhaustividad de la ejecutoria, pero ahora, atendiendo al diverso tema, también propuesto en el presente trabajo, el artículo séptimo transitorio, fracción I del Decreto que Compila Diversos Beneficios Fiscales y Establece Medidas de Simplificación Administrativa para el Ejercicio Fiscal de 2014, **sí incide de manera directa en la mecánica del tributo y por ende, está sujeto al cumplimiento de los principios tributarios previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.**

En principio, conviene recordar, dos premisas ya establecidas en el capítulo que precede:

1. Los principios tributarios previstos en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, constituyen ejes rectores, tanto de los elementos del tributo, como del traslado y acreditamiento;
2. El actuar legislativo (formal o materialmente), encaminado o que por consecuencia, afecte de manera directa o sustancial a los elementos o figuras tributarias componentes de la mecánica de tributación, podrá y deberá ser observado a la luz de tales principios.

En segundo término, para la idea que ahora se propone, se despejarán las siguientes interrogantes:

1. El beneficio fiscal a escrutinio, ¿altera sustancialmente la existencia y funcionamiento normal y general del tributo?; y

2. De ser así, ¿cómo es que se afecta?

Ahora bien, la porción normativa que contiene el citado estímulo, literalmente prevé lo siguiente:

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

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

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

De lo apenas plasmado, se observa la siguiente mecánica de funcionamiento:

Período fiscal:

2014.

Sujetos:

Personas físicas que opten por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal.

Estímulo fiscal:

Al Impuesto al Valor Agregado que deban pagar por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, le será acreditable un cantidad equivalente al 100%.

Condiciones:

- a) Que no efectúen el **traslado** del impuesto, al adquirente de los bienes, al receptor de los servicios independientes o a quien se otorgue el uso o goce temporal de bienes muebles; y
- b) Que no realicen **acreditamiento** alguno del impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado y del propio impuesto que hubiesen pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.

En síntesis y atendiendo a los conceptos propuestos en este trabajo, el estímulo fiscal en comento, no es otra cosa, sino una compensación del 100% del impuesto que se aplica, contra el impuesto al valor agregado causado por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles.

En otras palabras, un efecto reflejo: al Impuesto al Valor Agregado causado, se le aplica una cantidad equivalente, para que resulte como cantidad a pagar: cero.

Ahora bien, para afirmar que dicho estímulo sí incide en la mecánica normal del Impuesto al Valor Agregado, (con independencia de si ello es, violatorio o no de los principios tributarios, pues tal situación no es materia del trabajo en progreso), no se atenderá a concepto de violación alguno que se desprenda de la sentencia que se analiza, sino al traslado y acreditamiento como figuras tributarias que inciden de manera sustancial en el funcionamiento de la contribución.

En criterio de la suscrita, el ejercicio mental y didáctico para determinar si un beneficio fiscal será sujeto de escrutinio conforme al artículo 31, fracción IV de la Constitución, es precisamente confrontar la estructura del mismo, con aquellos componentes que integran la existencia y funcionamiento normal y general del tributo, pues ello permite, determinar sin lugar a dudas, si el mismo encuadra en aquellos de los aquí llamados “directos o sustantivos” o en su caso, carece de relevancia impositiva, tipificándose en los diversos “secundarios o perimetrales”.

En otras palabras, no se puede determinar la inaplicabilidad del citado artículo 31, fracción IV, sin estudiar la incidencia o trascendencia sustantiva de la figura jurídica, sobre el tributo.

En esa línea, recordemos de manera breve el traslado y acreditamiento, como engranes que permiten el correcto funcionamiento del tributo.

El **traslado**, en el fenómeno jurídico conocido como “repercusión tributaria”, permite posicionar la carga tributaria en el sujeto que demostró capacidad económica a través del consumo o gasto.

El **acreditamiento** a su vez, implica el monto que el legislador reconoce a favor del sujeto obligado y que lo autoriza a “compensar” contra las cantidades que por concepto de contribuciones y accesorios, se encuentre obligado a pagar.

Al respecto, es de añadir que ambas figuras están a cargo el sujeto pasivo de la obligación tributaria y acorde con los razonamientos ya expuestos, tienen como fin último, tornar a la contribución proporcional y equitativa, para las personas físicas y morales que intervienen en su mecánica, tanto en su calidad de obligado directo o en su caso, como consumidor final.

Por otra parte, el estímulo en comento, establece como condiciones para su aplicación, que no se efectúen ni el traslado, ni el acreditamiento, en los casos ahí señalados, **modificando por simple lógica la mecánica normal del tributo al sustraer de su operación, dichas figuras.**

Así las cosas, si **la procedencia del estímulo, está condicionada a que no se efectúe traslado ni acreditamiento,** es claro que ello modifica de manera sustancial la mecánica e incluso la existencia legal del Impuesto al Valor Agregado, pues una vez más se reitera, dichas figuras tributarias (traslado y acreditamiento) son engranes necesarios en la correcta operación de la contribución aludida.

Entonces, la existencia del beneficio fiscal, está condicionada a la alteración sustancial de la mecánica del Impuesto al Valor Agregado, lo que implica que se establece y consiente un mecanismo completamente diverso al previsto expresamente por el Legislador para este tributo indirecto, al permitir la sustracción tanto del traslado, como del acreditamiento como figuras tributarias componentes de su marcha normal.

Recordemos que el Impuesto al Valor Agregado, es un tributo indirecto, que recae sobre ese valor agregado en cada etapa de una determinada cadena productiva y que tal como se ha reiterado, su funcionamiento implica efectuar un traslado (actividad que permite posicionar la carga tributaria en el sujeto que exteriorizó riqueza) y un acreditamiento, (cálculo que coadyuva a cuantificar con certeza, el monto total a pagar por el sujeto obligado).

Por tanto, es claro que al no existir tales figuras (en caso de optar por el estímulo), conlleva a desnaturalizarlo, pues ni se podría posicionar carga tributaria alguna en el consumidor final y menos, restar el impuesto pagado, del generado.

No pasa desapercibido, que incluso la propia Primera Sala, aún y de manera incongruente, reconoció en el párrafo 96 de la ejecutoria, que el beneficio tributario impugnado, sí constituye una mecánica de tributación distinta a la que se aplica en el régimen general de la Ley de la materia.

“...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,...

(El énfasis y subrayado se añadió en el presente trabajo)

En conclusión, si la estructura del beneficio fiscal contenido en fracción I del Decreto que Compila Diversos Beneficios Fiscales y Establece Medidas de Simplificación Administrativa para el Ejercicio Fiscal de 2014, requiere que en materia de Impuesto al Valor Agregado no se efectúe un traslado ni un acreditamiento, resulta patente, que ello, implica la alteración sustancial a su mecánica normal y legal de funcionamiento y bajo esa línea, debe y puede ser analizado a la luz de los principios contenidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En pocas palabras, el ejercicio del estímulo, atenta contra la naturaleza de impuesto indirecto e incluso, impide la determinación del Impuesto al Valor Agregado, conforme a su mecánica normal de funcionamiento.

Conclusiones.

La presente propuesta de tesis, tuvo como objetivo primordial demostrar con un razonamiento lógico- jurídico, los motivos por lo que se considera que la Primera Sala de la Suprema Corte de la Nación de manera indebida y violando principios rectores de derecho resolvió que 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.

A fin de evidenciar lo anterior, fue necesario analizar de manera detallada cada uno de los tópicos que esta postulante estimó que la Primera Sala de nuestro Máximo Tribunal pasó por alto; es así, que en primer lugar se abordó el tema jurídico “Tutela Jurisdiccional” lo que permitió clarificar porque la ejecutoria materia de estudio, violentó los derechos fundamentales del quejoso, es decir, utilizando como apoyo la doctrina y jurisprudencia se logró identificar los elementos que resultan indispensables y a su vez constituyen una obligación para el Juzgador al dictar un fallo, y de esta forma puntualizar cuales y porque no fueron respetados por la Primera Sala.

Una vez dilucidado, los principios y formalidades esenciales para la debida emisión de una resolución, se consideró oportuno estudiar los principios que rigen al tributo, destacando de ellos el “principio de legalidad”, siendo necesario recordar que dicho principio significa que la ley debe establecer cuáles son los elementos que integran la contribución y la mecánica de su funcionamiento. Conforme a lo último, resultó dable remitirnos a la Ley del Impuesto al Valor Agregado para establecer e identificar cada uno de los citados elementos, así como las figuras tributarias que conforman la mecánica impositiva.

En ese con texto, considero que el esquema tributario del Impuesto al Valor Agregado no pierde su característica de generalidad y se mantiene vigente su cualidad de proporcionalidad, siempre y cuando la Legislación no establezca estímulos que afecten alguno de los elementos de dicho tributo o su mecánica, tal y como aconteció con el estímulo fiscal establecido en el artículo séptimo transitorio, fracción I, del decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, para el ejercicio fiscal de 2014.

Lo anterior, se afirma considerando que de acuerdo a diversos autores, el IVA, como todos los impuestos indirectos, son en esencia regresivos ya que grava el consumo sin atender la capacidad contributiva de cada uno de los individuos. La anterior afirmación fue comprobada al analizar al sujeto obligado, donde se puntualizó que la manifestación de riqueza está focalizada en un tercero; y que por tanto la retención y traslado para el entero del tributo, forma parte esencial en el correcto funcionamiento del mismo, pues permiten posicionar la carga tributaria en el sujeto que demostró capacidad económica a través del consumo o gasto.

Realizadas las precisiones anteriores, se continuó con el estudio del Impuesto al Valor Agregado, ello atendiendo a dos “figuras jurídicas tributarias”, el traslado y el acreditamiento, como piezas fundamentales en el correcto funcionamiento de la mecánica del Impuesto al Valor Agregado, pues precisamente a través de la primera se identifica quien pagará materialmente y soportará el impacto de la contribución, y la segunda de dichas figuras permite cuantificar el valor real añadido en la cadena productiva, esto es, los sujetos únicamente pagan al fisco federal la cantidad que resulte después de llevar a cabo el acreditamiento del tributo.

Continuando con dicho análisis, se identificó dos tipos de estímulos fiscales, pero diferenciados por la estructura en que han sido diseñados, concluyendo que el estímulo analizado en la jurisprudencia objeto del presente trabajo, es un estímulo denominado directo o sustantivos, y por lo tanto le son aplicables los principios de justicia fiscal contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y los secundarios no.

De esta manera y clarificado cada uno de los tópicos materia de la presente tesis, se procedió a realizar un estudio a la ejecutoria, desde un punto de vista congruente y exhaustivo, partiendo de la premisa que la Primera Sala de nuestro Máximo Tribunal dejó de observar dichos principios al emitir la ejecutoria de mérito.

En efecto, el objeto principal de esta tesis consistió en probar que la Primera Sala debió realizar una comparación o compulsión entre la estructura del estímulo fiscal cuya constitucionalidad se puso en duda y los elementos del tributo, así como las figuras jurídico-tributarias que integran la mecánica del Impuesto al Valor Agregado, concluyendo que los razonamientos de la Primera Sala para desestimar el argumento del quejoso descansan esencialmente en:

- En el concepto de condonación y
- Supuesta característica o funcionamiento (crédito fiscal) en el estímulo fiscal.

Siendo claro, que se apartó de analizar la estructura del estímulo fiscal conforme a la verdadera pretensión del quejoso, dejando de observar con ellos los principios de congruencia y exhaustividad que rigen el actuar del Juzgador al dictar un laudo. Asimismo, y continuando con el análisis de la ejecutoria, válidamente se puede afirmar que si el estímulo fiscal requiere que en materia de Impuesto al Valor Agregado no se efectúe un traslado ni un acreditamiento, resulta patente, que ello implica una alteración sustancial a su mecánica normal y legal de funcionamiento, luego entonces, es claro que debe y puede ser analizado a la luz de los principios contenidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Esto es, contrario a lo resuelto por la Suprema Corte de la Nación, el beneficio fiscal atenta contra la naturaleza del impuesto indirecto, ocasionando con ello, una afectación real en la cadena productiva de los sujetos que intervienen en ella, afectando incluso el patrimonio del sujeto obligado al impuesto, pues al dejar de realizar el acreditamiento del impuesto, se le impide obtener en devolución su saldo a favor por concepto de Impuesto al Valor Agregado.

En ese guisa, y atención a los puntos torales sostenidos en la presente tesis, se estima que la Primera Sala de la Suprema Corte de la Justicia de la Nación, dejó de analizar la afectación que dicho estímulo ocasiona al Impuesto al Valor Agregado, lo anterior es así, ya que al tratarse de un estímulo fiscal directo en virtud de que sí afecta la mecánica del impuesto, le son aplicables los principios de justicia fiscal consagrados en la fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Bibliografía.

1. AGUDO ZAMORA, Miguel Jesús, “El Tribunal Constitucional y el Convenio Europeo de Derechos Humanos”, 1ª Edición, Universidad de Córdoba, España, 2001.
2. AHUMADA, Guillermo, “Tratado de Finanzas Públicas”, Tomo I, 4ª Edición, Universidad de Córdoba, España, 1969.
3. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, “Derecho Fiscal”, 21ª Edición, Themis, México, 2012.
4. CARBALLO BALVANERA, Luis, “Derecho Fiscal I”, Volumen 1, 1ª Edición, Porrúa, México, 2018.
5. FLORES ZAVALA, Ernesto, “Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”, 13ª Edición, Porrúa, México, 1971.
6. FRANCISCO DE LA GARZA, Sergio, “Derecho Financiero Mexicano”, 24ª Edición, Porrúa, México, 2002.
7. JIMÉNEZ JIMÉNEZ, Jorge, “El Amparo Fiscal” 1ª Edición, Porrúa, México, 2018.
8. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, “La Base Imponible” 1ª Edición, Porrúa, México, 2009.
9. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, “La Constitución y Algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano”, 1ª Edición, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, San Luis Potosí, 1967.
10. MILIONE FUGALI, Ciro, “El derecho a obtener una resolución de fondo en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal Constitucional Español”, Universidad de Córdoba, Facultad de Derecho, consultable en línea <http://www.uco.es/derechoconstitucional/investigacion/documents/derecho-obtener-resolucion-cirio-milione.pdf>, (última consulta 27 de junio de 2018).
11. ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, “Derecho Fiscal”, 1ª Edición, Porrúa, México, 2017.

12. VARONA ALABERN, Juan Enrique, "Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria", Marcial Pons, 1ª Edición, Madrid, 2009.

Otras fuentes:

1. "Derechos humanos en la Constitución: Comentarios de Jurisprudencia Constitucional e Interamericana", Coordinadores: Eduardo Ferrer MacGregor Poisot, José Luis Caballero Ochoa y Christina Steiner, SCJN, 2ª Reimpresión México, 2014.
2. "Los Principios Constitucionales de las Contribuciones a la Luz de los Derechos Humanos, Homenaje al Maestro Miguel Valdés Villareal", Coordinadores: Eduardo J. Viesca de la Garza, Rosa María Díaz López, Gonzalo Armienta Hernández, María de Lourdes Pérez Ocampo y Karla Elizabeth Mariscal Ureta, Editorial Porrúa, México, 2017.

Legislación

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Constitución Española.
3. Convención Americana sobre Derechos Humanos.
4. Convenio Europeo de Derechos Humanos.
5. Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, para el ejercicio fiscal de 2014.
6. Ley de Amparo.
7. Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Sentencias, tesis y jurisprudencias.

1. Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 27 de febrero de 1980, Caso Deweer.
2. Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Constitucional de Madrid número 24 de 14 de julio de 1981.
3. Sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos de 31 de enero de 2001, Caso del Tribunal Constitucional vs Perú.
4. Sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos de 2 de febrero de 2001, Caso Baena Ricardo y Otros vs Panamá.
5. Sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos de 6 de febrero de 2001, Caso Ivcher Bronstein vs Perú.

6. Sentencia dictada en el amparo en revisión número 1670/2003, de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
7. Ejecutoria que da origen a la jurisprudencia número P./J. 105/2006, al rubro: "VALOR AGREGADO. EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO RELATIVO NO CONFORMA LA BASE DEL TRIBUTO, PERO TRASCIENDE SUSTANCIALMENTE A SU PAGO, POR LO QUE A LAS NORMAS LEGALES QUE LO INTEGRAN LES SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE JUSTICIA FISCAL".
8. Sentencia emitida por la Sala Segunda del Tribunal Constitucional de Lima (Arequipa), en el expediente número STC 03515-2010-PA/TC, Caso Justo Caparo.
9. Ejecutoria de la contradicción de tesis número 375/2010, que dio origen a la jurisprudencia, cuyo rubro reza: "DECLARACIÓN FISCAL. LA OBLIGACIÓN DE PRESENTARLA ES DE CARÁCTER FORMAL, POR LO QUE NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA".
10. Sentencia del Tribunal Supremo, en su Sala de lo Contencioso, con Sede en Madrid, en su recurso número 1091/2012 de 25 de septiembre de 2013.
11. Tesis número 2a.IX/2005, bajo el rubro: "GASTO PÚBLICO".
12. Tesis 1a. XCIX/2006(23) de rubro: "PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. LAS OBLIGACIONES FORMALES QUE NO TRASCIENDEN A LA OBLIGACIÓN FISCAL SUSTANTIVA, NO DEBEN ANALIZARSE DESDE LA ÓPTICA DE DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL".
13. Tesis 1a. XXXIV/2007(24) con rubro: "EQUIDAD TRIBUTARIA. SU ÁMBITO DE APLICACIÓN COMPRENDE DISPOSICIONES LEGALES QUE TRASCIENDEN AL MONTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL DE PAGO, AUNQUE NO AFECTEN DIRECTAMENTE LA CONFIGURACIÓN DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN".
14. Tesis número 1a. LXXIV/2013 (10a.), de rubro: "DERECHO DE ACCESO A LA JUSTICIA. SUS ETAPAS".
15. Tesis 1a. CXCIV/2016 (10a.), al rubro: DERECHO FUNDAMENTAL DE ACCESO A LA JURISDICCIÓN. SU CONTENIDO ESPECÍFICO COMO PARTE DEL DERECHO A LA TUTELA JURISDICCIONAL EFECTIVA Y SU COMPATIBILIDAD CON LA EXISTENCIA DE REQUISITOS DE PROCEDENCIA DE UNA ACCIÓN.

16. Jurisprudencia número P./J. 47/95 que se lee bajo el rubro: "FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO".
17. Jurisprudencia número IV.2o.T. J/44, cuyo rubro es: "CONGRUENCIA Y EXHAUSTIVIDAD, PRINCIPIOS DE. SUS DIFERENCIAS Y CASO EN QUE EL LAUDO INCUMPLE EL SEGUNDO DE ELLOS".
18. Jurisprudencia número P./J. 105/2006, cuyo rubro es: "VALOR AGREGADO. EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO RELATIVO NO CONFORMA LA BASE DEL TRIBUTO, PERO TRASCIENDE SUSTANCIALMENTE A SU PAGO, POR LO QUE A LAS NORMAS LEGALES QUE LO INTEGRAN LES SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE JUSTICIA FISCAL".
19. Jurisprudencia 1a./J. 42/2007, de rubro: "GARANTÍA A LA TUTELA JURISDICCIONAL PREVISTA EN EL ARTÍCULO 17 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. SUS ALCANCES".
20. Jurisprudencia 2a/J 31/2007 de rubro: "EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL".
21. Jurisprudencia 1a./J. 76/2010, cuyo rubro es: "INCIDENCIA DE LOS IMPUESTOS. SU CONCEPTO Y VALORACIÓN JURÍDICA Y ECONÓMICA".
22. Jurisprudencia 2a./J. 185/2010, cuyo rubro es; "ESTÍMULO FISCAL. EL ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD DEL ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 16, APARTADO A, FRACCIONES I Y II, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2009, NO DEBE LLEVARSE A CABO BAJO LA ÓPTICA DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA".
23. Jurisprudencia número 1a./J. 135/2011 (9a.) de rubro: "RENTA. FUNCIÓN DE LOS ACREDITAMIENTOS EN LA MECÁNICA DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO RELATIVO".

24. Jurisprudencia P./J. 8/2012 (10a.) de rubro: DECLARACIÓN FISCAL. LA OBLIGACIÓN DE PRESENTARLA ES DE CARÁCTER FORMAL, POR LO QUE NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA”.
25. Jurisprudencia número P./J. 17/2013 (10a.), cuyo rubro es: “CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA (CUFIN). LAS NORMAS QUE REGULAN EL PROCEDIMIENTO DE SU INTEGRACIÓN PUEDEN EXAMINARSE A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD”.
26. Jurisprudencia P./J. 3/2016 (10a.), con el siguiente rubro: “CONDONACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS. LAS NORMAS QUE LA PREVENEN NO SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS”.
27. Jurisprudencia número 1a./J. 69/2017 (10a.), cuyo rubro es: “ESTÍMULOS FISCALES. AL ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO, FRACCIÓN I, DEL DECRETO QUE COMPILA DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES Y ESTABLECE MEDIDAS DE SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2014, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD”.
28. Jurisprudencia número 1a./J. 90/2017 (10a.), con el rubro: DERECHO FUNDAMENTAL DE ACCESO A LA JURISDICCIÓN. SU CONTENIDO ESPECÍFICO COMO PARTE DEL DERECHO A LA TUTELA JURISDICCIONAL EFECTIVA Y SU COMPATIBILIDAD CON LA EXISTENCIA DE REQUISITOS DE PROCEDENCIA DE UNA ACCIÓN”.
29. Jurisprudencia número 1a./J. 103/2017 (10a.), al rubro: ”DERECHO DE ACCESO EFECTIVO A LA JUSTICIA. ETAPAS Y DERECHOS QUE LE CORRESPONDEN”.
30. Jurisprudencia número XXVII.3o. J/26 (10a.), bajo el rubro: “CONTRIBUCIONES. LAS OBLIGACIONES FORMALES DESVINCULADAS DE SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AL NO ESTAR EXENTAS DE ESCRUTINIO CONSTITUCIONAL, DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y RAZONABILIDAD LEGISLATIVA, PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 1o., 14 Y 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL”.