



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

Fines extrafiscales: justificación para la desigualdad en la implementación de los estímulos fiscales.

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal presenta:

Mónica Ekaterine Gómez Marín.

I. INTRODUCCION

La ejecutoria que dio origen a la tesis analizada, plantea una problemática respecto a la libertad del legislador de implementar los estímulos fiscales como una herramienta sin límites, que encontraremos justificada en todo caso y de antemano por tener una finalidad que va más allá de la recaudación. Mediante el presente trabajo de análisis y crítica pretendo comprender el marco jurídico y social de los estímulos fiscales, específicamente tratándose del estímulo fiscal que se analiza en la tesis de jurisprudencia motivo del presente trabajo de investigación.

Cabe señalar que mediante la ejecutoria que dio lugar a la jurisprudencia 1a./J. 69/2017, cuyo rubro es: ESTIMULOS 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; la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó la constitucionalidad del ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO, FRACCIÓN I, DEL DECRETO QUE COMPILA DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES Y ESTABLECE MEDIDAS DE SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2014. Señalando al efecto, que mediante la aplicación de dicho estímulo fiscal no se viola el principio de igualdad jurídica ni el de competitividad y desarrollo económico.

Mediante esta ponencia, analizaré los aspectos relevantes que regulan el acto reclamado por las quejas en los amparos que dieron lugar a la jurisprudencia en comento, específicamente: la naturaleza y el entorno jurídico que regula a los estímulos fiscales; estudiaré también cuáles son los elementos de los tributos y los principios constitucionales que los rigen.

Cabe señalar que la tesis que nos ocupa, resuelve sobre la constitucionalidad del estímulo fiscal aplicable en la obligación de entero del Impuesto al Valor Agregado; y para ello, en primer lugar determina que, a dicho estímulo no le son aplicables los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, debido a que no modifica ni altera algún elemento del propio impuesto. Es por ello, que entraremos al estudio de la mecánica de tributación del impuesto citado, su naturaleza jurídica y finalmente la figura del acreditamiento del mismo con la finalidad de comprender si el estímulo fiscal de referencia se vincula a alguno de los elementos del tributo; de modo que debió respetar los principios constitucionales reconocidos por el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución.

La segunda vertiente de la ejecutoria en estudio es que resuelve el planteamiento de inconstitucionalidad referente a la violación al PRINCIPIO DE

COMPETITIVIDAD Y DESARROLLO ECONÓMICO, postulando su constitucionalidad basado siempre en la justificación de los fines extrafiscales y la libertad del legislador para llevar a cabo actos tendientes a regular la política económica y fiscal.

En ese sentido, vale la pena cuestionarse si, los fines extrafiscales resultan en una justificación general e incuestionable en la actividad del legislador, quien siempre podrá apoyar las figuras de exención en materia tributaria, o el otorgamiento de beneficios fiscales en una abstracción de la política fiscal y económica del país; sin que al efecto le sea aplicable exigencia constitucional alguna.

Y ¿cuál es realmente la participación del juzgador entonces, si se encuentran impedidos para coartar la actividad legislativa, que se encuentra correctamente justificada? ¿Hasta dónde llega esa facultad?

En primer lugar, debo precisar en qué consistió el estímulo fiscal referido, pues el contexto, la época y su finalidad son importantes para el desarrollo de este trabajo.

El Decreto citado, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013, mismo que, entre otras cosas, concede a los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, personas físicas, que hayan optado por tributar en el régimen de incorporación fiscal (de Medianos y Pequeños Contribuyentes al régimen general); un beneficio consistente en la posibilidad de disminuir el Impuesto al Valor Agregado por pagar la misma cantidad del impuesto causado, siempre que éste no haya sido trasladado al consumidor y a su vez que no se haga efectivo el IVA acreditable.

En el apartado siguiente, analizaré más a fondo la estructura del impuesto al valor agregado y la aplicación del estímulo otorgado a ciertos contribuyentes.

En ese entendido, los ministros de la Primera Sala determinaron que, dicho estímulo no constituye un ajuste a la estructura, diseño o monto del impuesto al valor agregado, al no afectar sus elementos esenciales ni en la mecánica de determinación sustancial del mismo; por lo tanto los principios constitucionales tributarios de equidad y proporcionalidad no resultan aplicables a dicho beneficio fiscal.

Para llegar a dicha resolución los ministros integrantes de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación señalan entre otras cosas que, el estímulo fiscal de que se trata, se ubica dentro de los denominados “gastos fiscales”, que consisten en la disminución o extinción de la contribución a efecto de que el Estado no obtenga el ingreso público concediendo un beneficio al contribuyente a fin de lograr una política económica o social. Asimismo, señala que, al tener dicha naturaleza, el estímulo fiscal de que se trata queda fuera del ámbito de aplicación de los principios tributarios que establece el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Federal: proporcionalidad y equidad.

No obstante que el análisis propio de la tesis de jurisprudencia aludida resulta por demás interesante, al tratarse de un tema que tiene su apoyo en

diversa tesis jurisprudencial, que cuenta con fundamentos jurídicos fuertes; llamé mi atención el análisis que la ejecutoria realiza de otro principio constitucional como es el Principio de Competitividad Económica; pues a criterio propio, el sustento proporcionado por la Primera Sala resulta endeble y carente de sustento jurídico y social, como desarrollaré posteriormente.

En el caso, después de leer y analizar la ejecutoria que dio origen a la tesis de jurisprudencia 69/2017, la parte de la misma que considero toral para la integración del presente trabajo son los puntos 111. y 112. que a la letra señalan:

111. Por consiguiente, del estímulo fiscal de que se trata se deduce que, contrariamente a lo afirmado por la quejosa, el mismo está encaminado a estimular la competitividad del comercio nacional, pues busca que más personas físicas con actividades empresariales se incorporen al nuevo régimen fiscal, lo que implica otorgar diversas consecuencias jurídicas a desiguales supuestos de hecho.

112. Luego entonces, si los sujetos comparados no son similares y la medida de fomento es constitucionalmente aceptable y razonable a los fines que persigue, de ello resulta que la fracción I del artículo séptimo transitorio del decreto no infringe los principios constitucionales de referencia, pues el tratamiento fiscal diferenciado que se otorga a los contribuyentes pertenecientes al régimen de incorporación fiscal está plenamente justificado en los términos ya apuntados, aunado a que el estímulo está dirigido a un sector que necesita ser incentivado para que se adhiera a dicho régimen y lograr su desarrollo, cuyos activos, patrimonio, estructura y organización, generalmente es inferior a las de las personas morales, quienes por su sola creación se presume que dichos elementos son mayores a las de las personas físicas, al menos jurídicamente hablando, ya que se requiere de un capital establecido para su creación e inicio de funciones, lo que denota por sí su fuerza o capacidad económica.

En los términos precisados en la ejecutoria de que se trata, no comparto la determinación de la Primera Sala, por cuanto parte del supuesto que, por estar justificada la inaplicabilidad del principio de equidad tributaria y no violación al principio de igualdad; esto es, considerar justificado un tratamiento distinto por parte del Estado entre los contribuyentes personas físicas y personas morales; entonces resulta que no existe violación al principio de competitividad económica entre ambas personas. Cuando, lo cierto es que, dicho principio debe analizarse en relación a su aplicación en el ámbito social, comercial y económico, y no en razón del principio constitucional de igualdad jurídica; como desarrollaremos en apartados posteriores.

II. ESTÍMULOS FISCALES.

Por estímulos fiscales, entendemos aquellos apoyos o concesiones que realiza el Estado a una determinada parte de contribuyentes que se colocan en una situación jurídica o de hecho prevista en la norma y que generalmente disminuyen la carga tributaria, cuya finalidad es buscar la mejora o el desarrollo en algún sector económico, o social. Se ubican dentro de los apoyos gubernamentales concedidos a la población en general, cuando caen en el supuesto normativo.

Los apoyos gubernamentales son todas aquellas medidas provenientes del Estado destinadas a promover el desarrollo de actividades y/o áreas geográficas y económicas de un país, como lo son la promoción de zonas turísticas, la eliminación de trámites administrativos en determinadas áreas, financiamientos con bajas tasas de interés, la devolución de impuestos por actividades específicas, franquicias, subsidios, disminución de tasas impositivas, exención parcial o total de impuestos, etc. Los apoyos gubernamentales son de una naturaleza tan disímbola que el apoyo es el género y dependiendo del tipo de apoyo es la especie. Otros apoyos gubernamentales en la materia administrativa, además de los estímulos fiscales, son los subsidios y los créditos.

Los apoyos gubernamentales cumplen con una función vinculada al fin mismo de Estado, ya que el Estado sólo justifica su existencia mediante la obtención del bienestar colectivo determinado por el conjunto de las necesidades sociales en un país, por lo que debe proporcionar los elementos necesarios para que los ciudadanos tengan acceso a su desarrollo tanto en la sociedad en que se desenvuelven como individuos en lo personal, y bajo la relación entre sociedad y Estado subyace un sustrato principalmente de carácter económico.

El artículo 25 constitucional, es parte de los fundamentos que existen para otorgar estímulos fiscales y apoyos económicos ya que el mismo establece, entre otros, que el Estado *“planeará, conducirá, coordinará y orientará a la actividad económica nacional, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución”*.¹

Asimismo, establece que *“bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas de los sectores social y privado de la economía, sujetándolos a las modalidades que dicte el interés público y al uso, en beneficio general, de los recursos productivos, cuidando su conservación y el medio ambiente.”*

El estado puede orientar su política con el fin de impulsar la equidad social y la productividad económica, por lo que claramente cuenta con facultades para establecer todos aquellos mecanismos jurídicos que sin rebasar los límites establecidos, sean de ayuda para cumplir dicho objetivo.

¹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El artículo 28 Constitucional por su parte establece, entre otros, como medida regulatoria, que el Estado podrá “otorgar subsidios a actividades prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten sustancialmente las finanzas de la Nación. El Estado vigilará su aplicación y evaluará los resultados de ésta.”

En este sentido, las políticas de apoyo gubernamental propician el desarrollo de áreas geográficas o sectores económicos que son necesarios para el sustento o desarrollo de una sociedad, o que no están debidamente aprovechados para explotar al máximo sus potencialidades, por lo que deben ser planeados y administrados de tal manera que no se implementen como producto de una coyuntura política y social para resolver problemas inmediatos, sino que deben planearse a largo plazo para evitar las distorsiones económicas que pueden generar los apoyos gubernamentales.

Un apoyo gubernamental mal planeado genera o bien, que los beneficios otorgados no tengan el impacto en los resultados deseados, o que sean aprovechados indebidamente por quienes no son los destinatarios naturales de los apoyos, este último efecto es muy notorio tratándose de la micro, pequeña y mediana empresa frente a los grandes corporativos industriales y de servicios, quienes por el impulso económico propiciado por la masividad de sus actos pueden sofocar a empresas pequeñas mediante la utilización de apoyos mal administrados, por lo que es necesario hacer accesibles los apoyos gubernamentales a las pequeñas empresas, y la adopción de medidas para que los beneficios no se concentren en un sector específico de la población.

1. Naturaleza jurídica de los estímulos fiscales

Un estímulo fiscal es claramente un incentivo que consiste en disminuir de alguna manera el pago de impuesto, lo anterior, enfocado a promover ciertas actividades que sean de interés nacional no sólo mediante el aspecto fiscal, sino político y económico.

La Segunda Sala de nuestro máximo tribunal se ha pronunciado al respecto en el sentido de que, los estímulos fiscales, “*además de ser benéficos para el sujeto pasivo, se emplean como instrumentos de política financiera, económica y social en aras de que el Estado, como rector en el desarrollo nacional, impulse, oriente, encauce, aliente o desaliente algunas actividades o usos sociales, con la condición de que la finalidad perseguida por ellos sea objetiva y no arbitraria ni caprichosa, respetando los principios de justicia fiscal que les sean aplicables cuando incidan en los elementos esenciales de la contribución, como sucede en el impuesto sobre la renta en el que el estímulo puede revertir la forma de deducción que el contribuyente podrá efectuar sobre sus ingresos gravables una vez cumplidos los requisitos previstos para tal efecto.*”²

² Jurisprudencia [J]; 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXXI, Marzo de 2010; Pág. 1032, cuyo rubro es ESTÍMULOS FISCALES. DEBEN RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE

Como mencionamos, el Estado para cumplir sus funciones requiere de recursos que le permitan realizar las actividades necesarias para generar bienestar social a favor de los ciudadanos, esto es, por una parte el Estado tiene el derecho de exigir a los gobernados prestaciones económicas suficientes que le permitan sufragar su operación, y por otra parte los ciudadanos tienen el derecho de exigir un mínimo de garantías sociales que se traducen en seguridad, prestación de servicios e infraestructura para el desarrollo de las necesidades colectivas del país, a esta relación se le identifica como *relación tributaria* o *relación jurídico tributaria*, en la que el Estado es el **sujeto activo** que puede exigir el pago de una prestación, y el gobernado o contribuyente es el **sujeto pasivo** que se encuentra obligado a pagarla.

2. Principios tributarios.

Los tributos o contribuciones, se rigen constitucionalmente por lo ordenado en el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna. Dicho precepto eleva a rango constitucional la obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

La norma constitucional citada, comprende entonces los diversos principios que rigen a las contribuciones, motivo de análisis por diversos juristas; y que por su importancia considero debemos desarrollar someramente, y de forma más profunda aquellos principios que fueron parte del análisis de la tesis en estudio.

A. Generalidad.

Los tributos están dirigidos a una pluralidad de sujetos, esto es, al estar contenidos en normas jurídicas, se trata de una obligación destinada no a una particularidad o grupo específico de personas sino a una universalidad de personas que se coloquen en el supuesto normativo.

B. Obligatoriedad.

Este principio se traduce en el hecho de que los tributos al estar establecidos en ley, al igual que éstas tienen efectos de imperatividad, de modo que no queda al arbitrio del sujeto a quien va dirigida la norma jurídica que lo establece, el cumplimiento de la norma, sino que, forzosamente debe cumplirla.³

A su vez, este principio se complementa con el hecho de que las contribuciones traen aparejada ejecución, a través del procedimiento administrativo denominado Procedimiento Administrativo de Ejecución Fiscal (PAE) o Procedimiento económico coactivo; a través del cual, y en caso de

JUSTICIA FISCAL QUE LES SEAN APLICABLES, CUANDO INCIDAN EN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN.

³ Dorantes Chávez Luis F. y Gómez Marín, Mónica E. *Derecho Fiscal*. Grupo Editorial Patria, México 2012, p. 67

incumplimiento las autoridades fiscales podrán cobrar coactivamente el importe de los tributos que se vuelvan exigibles; esto es, que haya transcurrido en exceso la fecha en que debieron pagarse. Para ello, la autoridad puede hacer efectivas medidas de apremio tales como embargo de bienes o de la negociación, entre otras.

C. Legalidad

El principio de legalidad que rige a las contribuciones precisa que los tributos o contribuciones, en su aspecto constitutivo, es decir, por cuanto hace a los elementos que lo componen debe estar forzosamente establecido en ley. De modo que, las partes que lo integran o constituyen no pueden definirse o acotarse bajo otro tipo de disposición que no sea a través de una norma jurídica positiva.

En ese sentido deberá definirse en ley: el sujeto, el objeto del tributo, la base gravable, la tasa o tarifa, así como la forma en que se cuantifica, y finalmente la época de pago. De modo que, si alguno de estos elementos quedara definido en una norma reglamentaria o quedara al arbitrio de definición de la autoridad administrativa; esto tornaría el tributo inconstitucional por ser contrario al principio de legalidad.

D. Destino al gasto público.

Las contribuciones tienen como finalidad contribuir al gasto público; esto es, las aportaciones realizadas por los contribuyentes deberán siempre consignarse a sufragar los gastos a cargo del Estado. Lo anterior, lleva al extremo de que al establecerse en ley un tributo debe señalar que la finalidad de su recaudación será el gasto público.

E. Proporcionalidad.

Este principio constitucional rector de las contribuciones es de especial relevancia pues atiende por un lado a la necesidad recaudatoria del Estado, y por otro busca proteger el patrimonio del contribuyente. En este sentido, toda contribución debe atender a la capacidad económica del sujeto pasivo de la obligación fiscal, y se traduce en que deberá pagar mayor cantidad quien obtenga un mayor ingreso, o cuyo patrimonio, o poder adquisitivo sea mayor, dependiendo del tributo de que se trate.⁴

Los sujetos pasivos de los tributos deberán pagar las contribuciones lo más cercano a su capacidad económica, de modo que los tributos no se conviertan en cargas excesivas a las que no pueda hacer frente el contribuyente.

F. Equidad:

El principio de equidad, igualmente principio rector de los tributos, se traduce en que las contribuciones no deben imponerse de igual forma a los sujetos pasivos que se encuentren en una situación distinta, o a contrario sensu, no se puede gravar de distinta manera a personas que se encuentren en una

⁴ *Ibidem* p. 71

misma situación ante la ley. La equidad, se trata de dar un tratamiento igual ante la ley a aquellas personas que se encuentren en la misma situación, y un tratamiento distinto a quienes se encuentren en una situación diversa frente a la ley. Esto, evita los tratos discriminatorios por parte de la autoridad a los contribuyentes, y guarda estrecha relación con el principio de proporcionalidad tributaria antes expuesto.

Existen muchos criterios que han esgrimido tanto el más alto Tribunal de nuestro país, como los Tribunales competentes sobre el significado y aplicación el principio de equidad tributaria.

La tesis P./J. 41/97 mismos que establece los elementos de este principio, consistentes en⁵:

i) No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación constitucional, si que ésta se configura si aquella produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales.

ii) A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas

iii) No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino solo en los casos en que resulta injustificada dicha distinción.

iv) Para que la diferenciación legal en materia tributaria sea acorde a las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas deben ser adecuadas y proporcionadas para conseguir el trato equitativo.

En relación con los pronunciamientos de nuestros tribunales, el principio de igualdad conllevara por sí mismo, una presunción de relación, esto es, comparar dos situaciones regidas por la ley para determinar si son de modo semejantes que el trato diferenciado que la norma les otorga resulta injustificado; entendiéndose por dicho trato, las consecuencias jurídicas atribuibles a los supuestos de la ley.⁶

Sin embargo, la revisión que se realice de este principio, se concluye que no se trata de un análisis de categorías de contribuyentes o de supuestos establecidos en la ley, sino que, debe analizarse también el efecto que la disposición normativa produce en la realidad. Sobre esta conclusión desarrollaré un criterio más adelante.

3. Fines Extrafiscales

Ahora bien, una vez desarrollados los anteriores principios de una manera breve, podemos afirmar que dichos principios son indispensables en

⁵ Tesis. P./J. 41/97. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. V, p. 43, Junio 1997.

⁶ Campuzano Gallegos, Adriana Leticia, *Los principios de igualdad y equidad en materia tributaria: Una mirada desde la jurisprudencia*, Revista Especializada de Consulta Fiscal Puntos Finos. Mayo 2017, p. 93.

tratándose de tributación, esto es que el legislador, en principio, debe obedecerlos a fin de respetar la justicia fiscal.

En ese sentido, los estímulos fiscales podrían romper con esa justicia tributaria que establecen dichos principios. Por ejemplo, podría alegar algún contribuyente que es desproporcional e inequitativo y por lo tanto la violación al artículo 31, fracción IV de la Constitución el hecho de que a una determinada área se le otorgue un estímulo fiscal, al acero, siendo que dicho contribuyente se dedica al plástico y por lo tanto alegue que él también tiene derecho a recibir un estímulo fiscal.

Sin embargo, nuestra Suprema Corte de Justicia ha estimado que los citados principios pueden NO ser cumplidos, siempre y cuando por política fiscal se persigan fines más allá de los fiscales, esto es fines diversos a la recaudación. Lo anterior, con fundamento en los artículos 25 y 28 constitucionales antes mencionados. Es decir, que la política de gobierno se encuentre sustentada en apoyar algún sector o área a través fines extrafiscales.

No serán inconstitucionales mientras los estímulos fiscales se otorguen de forma general (puede ser a toda una rama económica o industria) pues, su justificación o finalidad debe estar por encima de los intereses de los particulares observando en todo momento causas o razones que propugnan por un beneficio mayor, esto es, al bien de la comunidad o un bienestar social, no obstante se otorgue solo a un rubro específico.

Adicionalmente, el estado cuenta con instrumentos para cumplir con otros objetivos que no sean nada mas con fines recaudatorios, siendo que los mismos pueden ser incluidos dentro del rubro de las contribuciones los cuales son llamados fines extrafiscales.

Esto es, que no obstante los principios anteriormente desarrollados, en la legislación se puede prescindir de ellos si el fin extrafiscal lo amerita.

Los fines extrafiscales no encuentran su fundamento en la recaudación, sino que persiguen la consecución de otros objetivos ya sean de carácter social, económico o político. Así por ejemplo nos podemos encontrar un gravamen desproporcional a los cigarros, para cumplir con el fin extrafiscal de evitar la proliferación de más personas adictas al mismo. O bien establecer como es el caso, algún beneficio sobre algún área, sin importar que a otras áreas no se les dé el estímulo.

Si bien nuestra constitución no prevé explícitamente la existencia de contribuciones con fines extrafiscales, de una interpretación que se haga de la misma, se desprende claramente su constitucionalidad. Así por ejemplo la Primera Sala de nuestro máximo Tribunal en la tesis jurisprudencial 1ª/J28/2007 publicado en la Gaceta, Tomo XXV de marzo de 2007 pag. 79, ha interpretado que los fines extrafiscales se encuentra en el artículo 25 constitucional el cual consagra la facultad en materia de rectoría económica y desarrollo nacional misma que se transcribe:

FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS.

De conformidad con el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, el cual debe ser útil para fortalecer la soberanía nacional y su régimen democrático, en el que se utilice al fomento como un instrumento de crecimiento de la economía, del empleo y para lograr una justa distribución del ingreso y de la riqueza, y que permita el pleno ejercicio de la libertad y dignidad de los individuos, grupos y clases sociales protegidos por la Constitución Federal, por lo que el ente estatal planeará, coordinará y orientará la actividad económica, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades otorgado por la propia Ley Fundamental. Asimismo, el citado precepto constitucional establece que al desarrollo nacional concurrirán, con responsabilidad social, los sectores público, privado y social, así como cualquier forma de actividad económica que contribuya al desarrollo nacional; que el sector público tendrá, en exclusiva, el control y propiedad de las áreas estratégicas que señala la Constitución, y podrá participar con los sectores privado y social, en el impulso de las áreas prioritarias; que bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas sociales y privadas, con sujeción a las modalidades que dicte el interés público, así como al uso de los recursos productivos, donde se atienda al beneficio general, cuidando su conservación y el medio ambiente, y que en la ley se alentará y protegerá la actividad económica de los particulares, y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico social. En congruencia con lo anterior, al ser los fines extrafiscales, razones que orientan a las leyes tributarias al control, regulación y fomento de ciertas actividades o sectores económicos, matizando sus objetivos con un equilibrio entre la rectoría estatal y las demandas del interés público, se concluye que el indicado artículo 25 constitucional constituye uno de los fundamentos de dichos fines, cuya aplicación debe reflejarse en la ley, sus exposiciones de motivos, o bien, en cualquiera de sus etapas de formación.”

Los estímulos fiscales no constituyen una concesión graciosa otorgada por la autoridad, sino que obedecen a ciertos fines que el Estado persigue en aras de proteger o promover determinados sectores o industrias.

El estímulo fiscal, en esencia, es un beneficio económico concedido por la ley fiscal al sujeto pasivo del tributo a fin de obtener de él ciertos fines de carácter extrafiscal, como sería el desarrollo de determinada actividad, estimulando a los contribuyentes con ciertas reducciones en la carga tributaria o vía créditos fiscales, entre otras

modalidades, buscando con ello el fortalecimiento empresarial, el dinamismo comercial o económico, con la finalidad de obtener ciertos fines de interés social.

Esto es, el estímulo fiscal debe garantizar un desarrollo integral y sustentable y fomentar el crecimiento económico, el empleo, una justa distribución del ingreso y el fomento a la riqueza.

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

Luego, resulta que la creación de un estímulo fiscal debe atender, entre otras cosas, a: 1) la existencia de un tributo a cargo del beneficiario del estímulo; 2) una situación o actividad especial del contribuyente, establecida en abstracto por la disposición pertinente y que, al concretarse, da origen al derecho del contribuyente para exigir el otorgamiento del estímulo a su favor, así como a su obligación de pago de la contribución respectiva; 3) un objetivo o varios, de carácter extrafiscal, que constituye el elemento teleológico del estímulo fiscal; 4) el otorgamiento de seguridad jurídica a los contribuyentes; y, 5) trascender de lo particular a lo general en el ámbito social.⁷

Aunado a lo dicho, interesa subrayar que corresponde al Estado, por conducto del Ejecutivo Federal o del Poder Legislativo, otorgar los estímulos fiscales, con los objetivos ya enunciados. Luego, si se toma en cuenta que el estímulo fiscal representa un beneficio económico y fiscal para los contribuyentes beneficiados, es natural que el mismo Estado o administración pública vigile o verifique el manejo u operación del estímulo (objetivo directo), así como el cumplimiento de los objetivos buscados y la realización de los fines de interés social que se busca obtener (objetivo indirecto).

Resulta ilustrativa al respecto de lo anterior, la tesis jurisprudencial emitida por el Décimo Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito I.15º.A.158 A publicado en la Gaceta; Tomo XXXII, Diciembre de 2010; Pág. 1765.

EXENCIONES. FINES EXTRAFISCALES EN QUE PUEDEN SUSTENTARSE.

En los sistemas tributarios actuales, la exención ha abandonado el perfil excepcional y negador del tributo que la caracterizaba, para erigirse como un elemento eficaz que evita la aplicación de parámetros comunes de tratamiento que resulten excesivos e injustos, modulando la prestación

⁷ Tesis 1a./J. 105/2011. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Septiembre 2011, T. XXXIV, p. 374.

en supuestos determinados para ajustar el tributo a la realidad económica actual, al tenor de una valoración particularizada de los principios de justicia tributaria. Empero, es posible que las normas exoneradoras no se sustenten sólo en esa justificación, sino que también se conciben y apliquen en atención a motivaciones extrafiscales, con la finalidad de establecer una equitativa distribución de la carga tributaria para incrementar el bienestar de los contribuyentes cuya capacidad económica es baja, o incidir en el sistema social para impulsar, conducir o desincentivar ciertas actividades productivas o usos sociales, según sean considerados útiles o no para el desarrollo armónico del país. En ese tenor, la regulación del impacto recaudatorio puede ser utilizada en favor del concepto que la doctrina conoce como de "presupuesto óptimo", mediante la utilización de instrumentos fiscales como la exención, con la finalidad de alcanzar más allá del fin recaudatorio, el logro de objetivos sociales o económicos."

Por lo tanto, los estímulos fiscales son aquellos medios o instrumentos de política económica que puede utilizar el Estado para fomentar actividades o áreas geográficas específicas mediante la disminución de cargas impositivas, otorgamiento de facilidades en el pago de impuestos u otorgamiento de subsidios aplicables contra los impuestos a cargo del contribuyente o para la adquisición de insumos.⁸

Esto es, un estímulo fiscal implica desvincular a un contribuyente de la hipótesis de cumplimiento de una obligación tributaria, ya sea de manera total o parcial, generalmente de dos tipos diferenciados de beneficios tributarios que son:

4. Beneficios Tributarios de los estímulos

Encontramos que, los estímulos fiscales al perseguir un fin que va más allá de la recaudación, y encontrar su justificación dentro de una planeación de política fiscal, tendrá además de beneficios generales, algunos particulares, consistentes en:

a) Mediante la neutralización cuantitativamente parcial del efecto normal derivado de la realización de un hecho imponible, esto es, el sujeto pasivo paga el tributo, pero en menor cantidad a la que el legislador previó como monto normal generado por el hecho imponible realizado.

b) Mediante la neutralización en el tiempo en que se debe pagar el tributo, esto es, no se disminuye el impuesto, pero se dispensa de pago por un cierto período de tiempo, como en los casos en que existen zonas afectadas por algún evento de la naturaleza o por eventos económicos fortuitos.

⁸ *Enciclopedia Jurídica Mexicana*. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Autónoma de México, Tomo VI, México, Porrúa, 2002, p. 572

En otros casos, los beneficios pueden consistir en montos que el Estado entrega a los particulares en casos excepcionales y por razones de estímulo fiscal como las devoluciones o los subsidios.

5. Clasificación de los estímulos fiscales

Según Arrijo Vizcaíno, los estímulos fiscales pueden clasificarse de acuerdo su naturaleza en⁹:

- **Objetivos:** Se definen por crearse con la finalidad de beneficiar ciertos elementos y características de la actividad económica del Estado, como el desarrollo industrial, la promoción del empleo, etc.

- **Subjetivos:** Se crean atendiendo a las características del sujeto a quien van dirigidos y quien se beneficia del estímulo.

- **Permanentes:** No tienen una vigencia determinada, sino que fueron creados en una ley cuya permanencia es incierta hasta que se reforme la misma.

- **Transitorios:** A contrario del tipo anterior, la disposición legal que los crea determina el periodo de tiempo en el que estarán vigentes y serán aplicables.

- **Relativos:** Se trata de aquellos estímulos fiscales que no suprimen en su totalidad la carga tributaria, sino que, la aminoran parcialmente, y que además no modifica la carga tributaria administrativa a cargo del contribuyente.

- **Generales:** Son creados para aplicarse en contra de los impuestos vigentes en un tiempo determinado sin que la ley distinga a cuál de ellos debe aplicarse, sino que, será el beneficiario quien dependiendo de su situación concreta decida contra que tributo será aplicable.

- **Específicos:** La propia ley define a qué contribución será aplicable el estímulo creado.

6. Áreas de aplicación ¹⁰

Los estímulos fiscales pueden aplicarse a distintas áreas, los principales se dividen en **a.-** estímulos generales a la inversión, **b.-** estímulos para el desarrollo industrial y del comercio, **c.-** estímulos para el desarrollo regional, y **d.-** estímulos para fomentar el empleo.

a) Estímulos generales a la inversión.

Son aquellos que fomentan la inversión en activo de las empresas, éstos normalmente se aplican como deducciones en la base imponible del impuesto

⁹ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal Constitucional*. Ed. Themis, México, 2002.

¹⁰ Rizo, Mario. *Principales Estímulos Fiscales en México*. <https://elconta.com/2012/06/04/los-principales-estimulos-fiscales-en-mexico/>

sobre la renta de los montos invertidos o de una parte de ellos, sin perjuicio de las deducciones corrientes por otras amortizaciones, este tipo de estímulos requiere de una normatividad muy precisa que justifique el sacrificio de los ingresos tributarios del Estado con la finalidad de incentivar un área económica o un grupo específico de contribuyentes, como lo pueden ser las empresas dedicadas al desarrollo de ciencia y tecnología; asimismo, las administraciones fiscales deben ser particularmente eficientes para que los estímulos no sean indebidamente aprovechados por quienes no son destinatarios de ellos.

Los estímulos fiscales necesariamente deben otorgarse a largo plazo para que exista la posibilidad de que durante su vigencia puedan aplicarse las pérdidas generadas por la disminución en la base gravable del impuesto sobre la renta, ya que es probable que los primeros ejercicios empresarios resulten deficitarios, aunque, de no regular debidamente el estímulo se corre el riesgo de que el sacrificio fiscal interfiera perniciosamente en la actividad económica.

En este sentido, las inversiones en activo que por ley deben diferirse en el tiempo, desalientan la inversión, por lo que para fomentar la inversión en determinadas áreas debe considerarse un régimen de deducción acelerada de las inversiones, con efectos en la disminución de la base del impuesto sobre la renta.

El sistema de deducción acelerada de las inversiones tiene la ventaja de no subsidiar al inversionista, sino tan sólo en el interés del capital que ahorra por vía fiscal del anticipo de pagos en el impuesto sobre la renta, puesto que únicamente se produce la postergación de su carga tributaria, la que con seguridad deberá atender en el momento en que la inversión se habrá consolidado.

En los países en crecimiento que requieren acelerar el crecimiento de su base de contribuyentes dedicados a la producción de bienes y prestación de servicios, suele otorgarse un período de exención tributaria total o parcial, sobre uno o más impuestos para alentar las inversiones de alta rentabilidad inicial, pero por la misma causa tienen un menor efecto promocional para las inversiones a largo plazo con expectativas de baja rentabilidad inicial, tal vez como consecuencia del empleo intensivo de capital de terceros.

Es importante considerar que junto con el otorgamiento de estímulos fiscales a la inversión, deben tomarse medidas correlativas que estimulen el ahorro, por ejemplo, estableciendo restricciones a la disposición de dividendos en efectivo y favoreciendo la reinversión de utilidades.

La retención de las utilidades obtenidas como consecuencia de ahorros impositivos se justifica ya que la sociedad sacrificó ingresos para el gasto público en beneficio de las empresas que optaron por el estímulo fiscal, por lo que este tipo de estímulos generales deben evitar que la inversión que sea sólo aparente, como en los casos en que va acompañada de una desinversión equivalente en otro lugar del patrimonio del empresario y en el mismo país.

Usualmente al ponerse en marcha una política fiscal de fomento a la inversión, se implementa la reducción de impuestos a las sociedades, reducción que opera tanto en la carga impositiva de las ganancias obtenidas por los industriales individuales, como de los dividendos obtenidos por los accionistas.

Esta reducción de impuestos disminuye la recaudación fiscal del impuesto sobre la renta, por lo que como medida compensatoria de recaudación es conveniente elevar los impuestos que recaen sobre consumos específicos.

Un aspecto importante sobre los estímulos fiscales es que introducen una discriminación en favor de las empresas que consiguen beneficios, en virtud de que estas las reducciones impositivas no tienen ningún efecto real para las empresas que tienen resultados negativos de operación, y que, por tanto, no tienen impuesto a cargo, por lo que normalmente estos estímulos fiscales deben acompañarse de una política de gasto público consistente en subvenciones a la inversión a las empresas que no han obtenido resultados de operación positivos.

Otra medida que constituye un estímulo fiscal es la figura de la compensación de las pérdidas, como instrumento que puede tener un alto grado de eficacia ante el objetivo de estimular inversiones.

La “compensación” se puede aplicar de dos formas: primera, autorizando la compensación de las pérdidas originadas en determinadas inversiones con los beneficios producidos por otros y, la segunda permitir que las pérdidas experimentadas en un ejercicio puedan ser compensadas con los beneficios obtenidos en otros, siempre dentro un determinado límite temporal.

Esta medida de permitir la disminución de pérdidas, resulta atractiva para grandes empresas, que son las que pueden permitirse una diferenciación de sus inversiones, aunado a que constituye una medida eficaz de la política de desarrollo económico, pues los empresarios estarán más dispuestos a invertir en algunos renglones en donde la inversión es más riesgosa, pues contarán con la seguridad de que parte de ese riesgo podrá deducirse al momento de experimentarse pérdidas.

Una medida eficiente para al crecimiento económico mediante estímulos a la inversión consiste en combinar tipos impositivos elevados en el impuesto sobre los beneficios empresariales con importantes facilidades a la inversión a través de reducciones en la base imponible.

b) Estímulos para desarrollar la industria y el comercio.

Son aquéllos que se focalizan de tal manera para desarrollar determinados sectores de la industria o el comercio, lo cual puede hacer más eficiente el estímulo ya que no puede ser aprovechado más que por quienes lo requieran en determinados sectores de la sociedad.

Generalmente este tipo de estímulos son consecuencia de requerimientos de la política global del Estado que exceden el marco económico, por ejemplo, puede alentarse la inversión en industrias estratégicas para el interés colectivo

o concurrir al perfeccionamiento de mercados que operan en condiciones imperfectas por diversas razones, como la rentabilidad insuficiente o la competencia externa por la globalización económica.¹¹

Este tipo de estímulos focalizados que tienden a superar circunstancias de desventaja económica coyunturales, tiene el inconveniente de que puede ser manipulada por intereses de empresas públicas ineficientes, o para fines electorales como consecuencia de razones ideológicas o por malformaciones de la vida democrática, como la demagogia y el clientelismo electoral.

c) Estímulos para fomentar el desarrollo regional

Son aquellos que pretenden fomentar el desarrollo regional donde existan problemas como circunstancias económicas desfavorables, población insuficiente, migraciones internas por falta de expectativas laborales o de desarrollo personal, etc.

En estos casos los estímulos fiscales se dirigen a corregir las deficiencias estructurales que originan el subdesarrollo regional; en los países con una forma de gobierno federal, el sacrificio fiscal del gobierno central deberá ser acompañado por normas correlativas de los gobiernos locales, y a su vez, el gobierno federal deberá acompañar las normas de promoción local con otras que complementen el objeto primario, por ejemplo, las que eviten que los beneficios concedidos se frustren en etapas ulteriores del proceso de distribución y comercialización de los bienes producidos en la zona promovida.

Como hemos comentado anteriormente, este tipo de estímulos fiscales de promoción de desarrollo regional, representa la concesión de beneficios con contrapartidas muy difusas o inexistentes, y en consecuencia puede convertirse en una herramienta de importancia para ejercer presiones políticas, tanto por parte del poder central respecto del gobierno local como viceversa.

Para corregir lo anterior, es necesario una administración tributaria eficiente y transparente, así como un régimen sancionatorio severo y ejecutivo, para evitar la tentación del uso ilegal de los beneficios regionales.

d) Estímulos para fomentar el empleo o salariales

Son aquellos que surgen como un enfoque alternativo que refleja la insatisfacción social ante un modelo de desarrollo que implica el uso creciente del capital sin un correspondiente incremento del empleo en el sector industrial, y como resultado de la utilización intensiva de capital y el correlativo ahorro de mano de obra, este modelo atenta contra el objetivo de que el bienestar sea disfrutado y compartido por amplios sectores de la población.¹²

La sofisticación en los procesos industriales y comerciales ha generado que el capital sustituya a la mano de obra, sobre todo a la poco calificada, por lo

¹¹ *idem*

¹² Silva Meza, Héctor. Los Estímulos Fiscales. Revista de Investigación Jurídica Técnico profesional, Tribunal Federal de Justicia, Administrativa, p. 12.

que en consecuencia en la búsqueda de un aumento en el volumen global de ocupación laboral, el aumento del uso de capital incide poco en la demanda de trabajo no calificado.

Lo anterior obedece a las distorsiones de los precios relativos de la mano de obra y el capital, que se produce por el establecimiento de salarios mínimos, demandas sindicales a veces exageradas y la creciente incidencia de la seguridad social, en tanto el capital baja sus costos a partir de políticas cambiarias y arancelarias y una imposición a la renta no siempre adecuada.

Los estímulos salariales son parecidos en su aplicación y forma a la deducción por inversión, y resultan particularmente efectivas si se combinan conjuntamente con los estímulos regionales en los casos en que estos persigan el propósito de alentar la radicación humana o elevar el bienestar de zonas atrasadas.

Cabe mencionar que los estímulos fiscales en ocasiones se traducen en el derecho a obtener una cantidad en efectivo, ya sea derivado de haber disminuido los impuestos a cargo de los realmente pagados o derivado de un subsidio o el otorgamiento de un crédito, y el derecho a obtenerlo nace en cuanto se realizan las situaciones jurídicas de hecho previstas en la norma para que el contribuyente se haga acreedor al estímulo fiscal que en él se establece, y en el caso que entre la fecha en que se adquiere el derecho al estímulo fiscal y aquélla en que se obtiene su pago en efectivo por las autoridades fiscales transcurre un cierto tiempo y durante él la economía del país atraviesa por una época inflacionaria, resultará que el poder adquisitivo del dinero objeto del crédito por concepto de estímulo fiscal se verá disminuido con motivo de la inflación.

Por lo anterior, es necesario que el legislador permita que el contribuyente deduzca el monto de dicha pérdida, para no incurrir en violaciones al principio de proporcionalidad en materia tributaria.

Principio de proporcionalidad.

Para crear un estímulo fiscal es necesario vincularlo con los impuestos a cargo de los ciudadanos, otorgándoles un beneficio que incida en algún elemento del impuesto y haga menos gravoso su pago, ya sea en la cantidad a cargo o mediante facilidades en la administración y pago del tributo, en este sentido, la fracción del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, define al impuesto como *“I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.”*, en realidad el Código Fiscal de la Federación no proporciona una definición de impuesto, sino que lo define por exclusión al señalar que el impuesto es una contribución a cargo de las personas que no es una aportación de seguridad social, una contribución de mejoras o un derecho, por esta razón, generalmente se acude a la doctrina para definir lo que es un impuesto, la cual la ha de finido como *“una prestación coactiva, generalmente pecuniaria, que un ente público tiene derecho a exigir de las personas llamadas por ley a satisfacerla, cuando realizan determinados*

presupuestos reveladores de capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos."¹³.

Ahora, en razón de que los impuestos se basan en eventos económicos que revelan capacidad económica para pagar una cantidad al Estado, los estímulos fiscales deben traducirse en un beneficio económico a favor de aquellos a quienes vaya destinado el estímulo, por lo que es necesario precisar cuáles son las clases de impuestos según el efecto económico que produce en quien debe pagar el impuesto, y se dividen en dos, impuestos directos e indirectos.

7. Impuestos directos e impuestos indirectos

Los impuestos directos son aquellos en los que el importe de la contribución incide en el patrimonio del sujeto pasivo, y no puede trasladar el pago o el efecto económico a otras personas, y necesariamente inciden finalmente en su propio patrimonio, el ejemplo más claro en el sistema positivo Mexicano es el impuesto sobre la renta sobre sueldos y salarios, ya que el patrón retiene de los pagos que debe hacer a sus trabajadores el monto del impuesto sobre la renta, y en consecuencia el producto de su trabajo que forma parte de su patrimonio es el que soporta el pago del impuesto.

En razón de que este tipo de impuestos impacta directamente sobre el patrimonio de las personas, son éstos respecto de los cuales se pueden otorgar estímulos fiscales que resulten más atractivos y que generen beneficios económicos que puedan ser utilizados para fomentar el desarrollo de sistemas de innovación en ciencia y tecnología.

Los impuestos Indirectos son aquellos en los que el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas el monto del impuesto, de manera tal que no sufre un impacto económico del impuesto en forma definitiva, por ello, en los impuestos indirectos se distinguen dos sujetos pasivos, el jurídico y el económico.

El sujeto pasivo jurídico es quien realiza una operación que revela capacidad económica para pagar un impuesto y traslada a otro, sujeto pasivo económico, soportar económicamente el pago del impuesto. A manera de ejemplo, la Ley del Impuesto al Valor Agregado dispone que causan el impuesto quienes enajenen bienes o presten servicios, en este caso, el sujeto pasivo jurídico es quien enajena el bien o presta el servicio, sin embargo, quien adquiere el bien o el servicio es el sujeto pasivo económico del impuesto, quien debe pagar junto con el precio de la adquisición un monto equivalente al impuesto al valor agregado causado por la adquisición, y si bien el sujeto pasivo jurídico es quien debe entregarlo (enterarlo) al fisco, será el patrimonio del sujeto pasivo económico quien resentirá el pago del impuesto.

Una gran diferencia entre los impuestos directos e indirectos es que los primeros no gravan eventos económicos aislados (sólo por excepción), y los impuestos indirectos gravan siempre eventos reales y concretos, como lo es la

¹³ González, Eusebio y Pérez de Ayala, José Luis; Derecho Tributario; Tomo I, Ed. Plaza Universitaria, España, 1994, pag.171.

enajenación de bienes y servicios por los cuales debe pagarse un precio cierto y determinado, por lo cual el monto del gravamen generalmente se incluye incluido en el precio o bien, se precisa cuanto es su monto por separado, por esta misma razón se les conoce también como impuestos a los consumos, en virtud de que el verdadero sujeto económico de ellos es el consumidor de los bienes o servicios gravados.

Debido a que los impuestos indirectos tienen un efecto sobre el consumo, se han utilizado también como un medio de política económica para fomentar o desalentar determinados consumos, a estos fines se les conoce como fines extrafiscales de los impuestos, por lo que los impuestos indirectos pueden tener la finalidad fiscal de obtener recursos económicos para el Estado, y la extrafiscal de reducir el consumo de bienes considerados como suntuarios, perjudiciales o para proteger la industria nacional de la competencia extranjera mediante la imposición de altas tasas de impuestos al consumo de determinados bienes y/o servicios.

Los impuestos indirectos son soportados económicamente por los consumidores, sin importar la capacidad económica del consumidor, esto es, una persona de clase baja y de escasos ingresos pagará el mismo impuesto que una persona de clase alta por la adquisición de un mismo bien, por ejemplo, un cobertor, sin embargo, como los impuestos indirectos se basan en el consumo y no en las características subjetivas del individuo en que recae el tributo, necesariamente el parámetro para determinar el impuesto indirecto debe basarse en la operación de consumo, que son dos parámetros, el monto y las características del bien consumido, no es lo mismo comprar cincuenta gramos de chocolate que un kilo de caviar, por lo que los impuestos indirectos con tasas diferenciales atendiendo al valor y características de la mercancía gravada son los que producen menos efectos perjudiciales, ya que afectan a los contribuyentes según su capacidad de gasto. En cambio, los impuestos indirectos con tasas fijas que atienden sólo a lo que se produce, se explota o se enajena, afectan más al que menos tiene.

El impuesto indirecto alcanza mayor número de sujetos económicos que el directo y puede considerarse de igual o mayor rendimiento, ya que mientras este último no grava al que carece de capacidad contributiva aquél sí, pues atiende al consumo y no a sus ingresos.

Por último, los impuestos indirectos son mucho más fáciles de administrar que los directos, ya que el elemento principal para calcular un impuesto es la base, y en los indirectos la base es el precio de la contraprestación del consumo efectuado, y en los directos, como el impuesto sobre la renta, la base determina considerando todos los elementos que afectan las variaciones patrimoniales del contribuyente, las cuales pueden ser manipuladas con mayor facilidad.

Ahora, si los impuestos indirectos inciden en una mayor parte de la población, son más fáciles de administrar, y son de un rendimiento tan alto como los directos, ¿por qué se precisó anteriormente que los estímulos fiscales otorgados en relación a impuestos directos resultan más eficientes para

promover el desarrollo en inversión en actividades de innovación en ciencia y tecnología?

La razón es que el sistema tributario mexicano se basa en el impuesto sobre la renta, esto es, nuestra principal recaudación tributaria no petrolera se basa en los ingresos de las personas y en su capacidad de ahorro, no en su capacidad de gasto, por lo que las cantidades ahorradas mediante la aplicación de los estímulos pueden destinarse al desarrollo de ciencia y tecnología

8. Elementos esenciales de los impuestos en relación con los estímulos fiscales

Base

La base gravable es considerada como uno de los elementos más importantes de los impuestos, ya que la constituye una medición, esto es, un monto cuantificable al cual se le debe aplicar la tasa o tarifa que corresponda.

Es de gran importancia en razón de que la tasa o la tarifa siempre están previstas en ley, y la base, si bien los lineamientos que deben considerarse para integrarla también están previstos en ley, es el contribuyente quien realiza los hechos de naturaleza económica que son la base para medir, cuantificar de manera precisa la base, y una vez que la base se ha determinado, se le aplica la preciar cuál será el monto a pagar a cargo del contribuyente mediante la aplicación de la tasa.

Tratándose del impuesto sobre la renta, de manera general la base se calcula restando de la totalidad de los ingresos gravables, las deducciones autorizadas, por lo que las deducciones autorizadas son el elemento a favor del contribuyente que disminuyen su carga impositiva.

En este sentido, en relación con el impuesto sobre la renta, existen dos posturas sobre la naturaleza de las deducciones, **(i)** que son un derecho del contribuyente que debe reconocer el Estado y que cada contribuyente puede realizar dependiendo el tipo de actividad que realice, y **(ii)** que no son un derecho del contribuyente sino una prerrogativa que concede el Estado y por lo tanto puede limitarla en ejercicio de su potestad tributaria.

La Suprema Corte de la Justicia de la Nación y los Tribunales Colegiados de Circuito han emitido varios criterios jurisprudenciales en los que reconocen que en México la naturaleza de las deducciones es que son una prerrogativa, y que el Estado puede limitarlas en ejercicio de su potestad tributaria, se transcribe un criterio que ejemplifica lo anterior:

“Época: Novena Época, Registro: 168801, Instancia: SEGUNDA SALA, Tesis: Tesis Aislada, Fuente: Semanario

Judicial de la Federación y su Gaceta, Localización: Tomo XXVIII, Septiembre de 2008, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 2a. CXVII/2008, Pag. 279:

RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2007).

La deducción de pérdidas por créditos irrecuperables prevista en el artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, regulada en el diverso numeral 31, fracción XVI, del mismo ordenamiento, al establecer que puede hacerse cuando se consideren realizadas dichas pérdidas en el mes en el que se consume el plazo de prescripción que corresponda o antes si fuera notoria la imposibilidad práctica de su cobro, ejemplificando casos en que se considera puede existir dicha imposibilidad, no transgrede los principios tributarios de proporcionalidad y equidad contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues si bien la deducción de los gastos ordinarios erogados al determinar la base gravable constituye un derecho, el legislador puede establecer requisitos para hacer efectiva esa prerrogativa, con el propósito de erradicar prácticas de elusión o evasión fiscal mediante simulaciones en los gastos o erogaciones inverosímiles que disminuyan la carga económica del contribuyente, dado que las deducciones fiscales en el impuesto sobre la renta se rigen por los principios de veracidad y demostrabilidad razonables. Por tanto, si la fijación de los mencionados requisitos es la forma en que puede demostrarse la existencia de un crédito incobrable, porque la pérdida no se determina sin que exista la imposibilidad práctica de cobro del crédito, ya que no deben registrarse en las utilidades hasta que puedan ser determinadas, es incuestionable que se reconoce el impacto negativo que la totalidad de las pérdidas por créditos incobrables causan en el patrimonio de los contribuyentes, al permitir su deducción de manera indiscriminada para efectos del impuesto sobre la renta, lo que revela que permite la determinación del gravamen atendiendo a la capacidad contributiva real de los causantes. Esto es, no se afecta el derecho del contribuyente para deducir los créditos incobrables derivados de su notoria imposibilidad práctica de cobro, sino que simplemente se establecen condiciones para el ejercicio de ese derecho, motivo por el cual no puede considerarse como una disposición que provoque que la contribución se calcule con base en una capacidad contributiva ficticia, y menos aún que dé un trato diverso a contribuyentes que se encuentran en el mismo supuesto de la norma, porque el trato disímulo en la deducción de los créditos incobrables de

acuerdo a su monto (entre otros supuestos a considerar), responde a la necesidad de probar que efectivamente se dieron las pérdidas, y a la cantidad obligada a entregar al fisco, que se ve afectada si la deducción es menor o mayor por virtud de dicho monto.

SEGUNDA SALA

Amparo en revisión 320/2008. Distribuidora Liverpool, S.A de C.V. 2 de julio de 2008. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Claudia Mendoza Polanco.”

Asimismo, y como lo comentamos anteriormente pero vale la pena repetir en este apartado, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha emitido varios criterios en los que afirma que el Estado puede utilizar los impuestos con fines extrafiscales como medida económica para apoyar a determinados sectores de la sociedad, y el trato favorable que se les dé a esos grupos no constituirá una violación a las garantías individuales de los no favorecidos, a continuación se transcribe una jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que ejemplifica lo anterior:

“Época: Novena Época, Registro: 164751, Instancia: PLENO, Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Localización: Tomo XXXI, Abril de 2010, Materia(s): Administrativa, Tesis: P./J. 36/2010, Pag. 5

NORMA TRIBUTARIA. SUPUESTO DE EXCEPCIÓN EN EL QUE NO SE REQUIERE QUE LA AUTORIDAD EMISORA EXPONGA LOS ARGUMENTOS QUE JUSTIFICAN EL TRATO DIFERENCIADO QUE AQUÉLLA CONFIERE.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que las razones en que se apoya el legislador para emitir una norma que confiere un trato diferenciado entre quienes se ubican en el mismo supuesto de causación pueden precisarse en la exposición de motivos, en los dictámenes legislativos, en la propia ley o en el informe justificado que rinda en el juicio de amparo en el que se controvierta la norma. No obstante lo anterior, la práctica judicial demuestra que existen casos excepcionales en los que el órgano de control constitucional puede advertir claramente que la disposición legal que establece un trato desigual entre quienes se encuentran en supuestos similares, está dirigida a proteger o ayudar a las clases débiles o menos favorecidas, o a alcanzar cualquier otro fin extrafiscal fácilmente identificable, es decir, existen casos en los que las razones que sustentan el trato diferenciado son evidentes por constituir hechos notorios. En estos supuestos puede considerarse válidamente que la autoridad legislativa no debe necesariamente exponer los argumentos tendentes a justificar el trato diferenciado que confiere una norma, pues

éstos se conocen indubitablemente por quienes deben hacer el examen correspondiente en sede constitucional. Esto es, se trata de casos en los que el juzgador, ante lo evidente y manifiesto que resulta el sustento de la norma cuestionada, puede sostener que el precepto relativo establece fines extrafiscales aunque sobre el particular no exista pronunciamiento alguno.

PLENO

Contradicción de tesis 6/2007-PL. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 11 de marzo de 2010. Mayoría de diez votos. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Luis María Aguilar Morales. Secretario: Francisco Gorka Migoni Goslinga.”

Por lo tanto, si por una parte las deducciones en la base del impuesto sobre la renta son el elemento que el contribuyente puede aprovechar de manera directa para disminuir su carga impositiva, y por otra parte, el Estado puede tanto limitarlas en ejercicio de su potestad tributaria, o favorecer a determinados sectores mediante la utilización de medidas extrafiscales, resulta que los estímulos fiscales que se vinculen con la base del impuesto sobre la renta son los más propicios para que sean aprovechados por los destinatarios del estímulo.

9. Principales Estímulos Fiscales en México.

En este sentido, los principales estímulos fiscales que se pueden otorgar en relación con la base del impuesto sobre la renta, son los siguientes:

A) Deducción acelerada de activos

La deducción de los activos que adquieran las empresas se justifica en razón de que son necesarios para su operación, por lo que si bien se reconocen como un concepto deducible, también lo es que la naturaleza y funcionalidad de los activos para obtener ingresos en muchos casos no se agota en un ejercicio, por lo que dependiendo de la naturaleza del bien puede diferirse su deducción en varios ejercicios, en cambio, los gatos, que pierden su potencialidad para generar ingresos en el futuro pueden deducirse en cuanto se realice la erogación.¹⁴

Cabe mencionar que este sistema de deducciones ha sido reconocido como constitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, criterio que se transcribe a continuación:

“Época: Novena Época, Registro: 182103, Instancia: SEGUNDA SALA, Tipo Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de

¹⁴ Rizo, Mario. *Op. Cit.*

la Federación y su Gaceta, Localización: Tomo XIX, Febrero de 2004, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 11/2004, Pag. 229

RENTA. GASTO E INVERSIÓN. DIFERENCIAS PARA EFECTOS DE SU DEDUCIBILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

El artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta precisa los conceptos que tiene derecho a deducir el contribuyente, entre los que se encuentran los gastos y las inversiones. Sin embargo, la propia ley establece un tratamiento diferente para la aplicación de dichos conceptos, el cual atiende a que los gastos pierden potencial para generar ingresos en el futuro, ya que sólo tienen significado y efectos en el ejercicio al cual corresponden; mientras que las inversiones (específicamente los activos fijos), en términos generales, pierden dicho potencial para generar ingresos de manera paulatina y conforme se deprecian por su uso, incidiendo en la consecución de los fines de la empresa, no sólo en el ejercicio en que se eroga el costo correspondiente, sino que trasciende a varios periodos fiscales. En consecuencia, tratándose de erogaciones conceptuadas como gastos, su deducción debe realizarse en atención a las normas contenidas en los artículos 22, fracción III, 24, fracción III y, 25, fracción IV, de la ley citada, esto es, en el ejercicio fiscal en que se realizaron, en tanto que respecto de las inversiones, concretamente de bienes de activo fijo, la deducción correspondiente debe hacerse en términos de las reglas señaladas en los artículos 41, 42 y 44 del ordenamiento mencionado, vía depreciación y en los diversos ejercicios fiscales que correspondan al caso.

SEGUNDA SALA

Contradicción de tesis 134/2003-SS. Entre las sustentadas por el Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito. 30 de enero de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: María Dolores Omaña Ramírez.

Tesis de jurisprudencia 11/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del trece de febrero de dos mil cuatro."

Lo anterior implica que las inversiones en activos que implican un desembolso inmediato de dinero, no puedan aprovecharse más que sólo en un porcentaje en el ejercicio en que se realizó la erogación, y en consecuencia, la base del impuesto sobre la renta se incrementa y genera un mayor impuesto a cargo del contribuyente.

Por lo anterior, un estímulo fiscal que genera mayor inversión en el sector al que va dirigido, es permitir la deducción acelerada de activos, ya sea la totalidad en el ejercicio en que se adquirieron, o bien, con porcentajes mayores a los reconocido para los demás contribuyentes.

En consecuencia, al incrementar las deducciones disminuye la base gravable y el contribuyente deberá pagar un impuesto menor, y en muchas ocasiones, cuando se permite la deducción del 100% del activo en el ejercicio en que se adquirió, puede generar pérdidas fiscales al contribuyente que pueden ser aprovechadas en ejercicios posteriores, lo cual resulta un estímulo de alto impacto al sector al que va dirigido, aunado a que fomenta interés en crear empresas nuevas que se dediquen al sector al que va dirigido el estímulo.

B) Tratamiento de pérdidas fiscales

La compensación de pérdidas fiscales (base imponible negativa), de un ejercicio en contra de las utilidades (base imponible positiva) obtenidas en otro, es un reconocimiento al hecho de que para poder llegar a obtener una base positiva el contribuyente debió incurrir en erogaciones que fueron superiores a sus ingresos.

Ahora, las empresas tienen distintos ciclos productivos, una empresa que comercializa dulces (que no son intensivas en el uso sobre todo de activos fijos), tiene ciclos de operación y de recuperación de costos muy distintos a la de una empresa siderúrgica (de uso intensivo de activos fijos), por lo que las pérdidas de ejercicios pasados no son más que costos de ganancias actuales.

Para administrar la aplicación de pérdidas, existen principalmente dos métodos¹⁵:

1.1.- Carry forward

Es el método más sencillo de administrar, e implica que las pérdidas obtenidas en un ejercicio sólo se podrán aplicar en contra de las utilidades obtenidas en ejercicios posteriores,

1.2.- Carry back

Este método permite que las pérdidas obtenidas en un ejercicio puedan ser aplicadas en contra de las utilidades obtenidas en ejercicios anteriores, y si bien implica un tratamiento complejo ya que se deben presentar declaraciones complementarias de ejercicios anteriores y conlleva implicaciones de caducidad en el ejercicio de las facultades de revisión, y de prescripción en el uso de las pérdidas, puede ser un medio eficiente para generar inversión en el sector al que se destine el estímulo.

¹⁵ De Jaime Slava, José. De Jaime Marín Ínigo. *Las claves de la nueva contabilidad para las pymes*. Editorial ESIC, España 2013.

Este sistema implica que por los ejercicios anteriores al que se apliquen las pérdidas, se obtenga un saldo a favor y el Estado tenga devolver parte de los impuestos pagados por el contribuyente derivados de utilidades reales

Lo anterior implica por una parte la crítica a este sistema en el sentido de que el Estado puede verse afectado en sus finanzas ya que los impuestos que tenga que devolver por la aplicación de este sistema provienen de utilidades reales, lo cual no es lo ideal para tener un presupuesto equilibrado, y asimismo, implica la cualidad positiva de que se convierte en un sistema de financiamiento indirecto a las actividades que el estado quiera promover.

Otra crítica a este sistema es que sólo puede ser aprovechado por empresas que no sean de nueva creación, sino que ya hayan pasado por un periodo operativo que les haya permitido obtener utilidades.

Además, en caso de otorgar el beneficio del sistema *carry back*, y que también se conceda el beneficio de la deducción acelerada de activos, debe incluirse limitaciones en la aplicación de pérdidas, y de fusiones corporativas de empresas de nueva creación que tengan pérdidas derivadas de la aplicación del estímulo de deducción acelerada, ya que favorecería que empresas utilitarias buscaran aprovechar las pérdidas de las referidas empresas.

C) Reconocimiento de mayores conceptos deducibles

Como se ha precisado anteriormente, el Estado en uso de su potestad tributaria puede limitar las deducciones de los contribuyentes ya sea prohibiéndolas o imponiendo mayores requisitos para que sean deducibles, por lo que un estímulo fiscal dirigido a promover un sector determinado de la economía puede basarse en lo siguiente:

D) Disminución en los requisitos de las deducciones

Los requisitos de las deducciones son limitaciones que se consideran necesarios para que una deducción sea legítima, sin embargo, para determinados sectores por el tipo de actividad que realizan les resulta más difícil cumplir con algunos requisitos, lo que conlleva ponerlas en un plano de desventaja con otros sectores de la economía, y en consecuencia su desarrollo es menor.

A manera de ejemplo, una persona dedicada a la asesoría financiera, es fácil que tenga identificado tanto a sus clientes como a sus proveedores de bienes y servicios, en cambio, una persona que se dedique a la pesca en altamar tendrá más dificultades para cumplir con todos los requisitos que implica una deducción.

De esta manera, al disminuir los requisitos de las deducciones para determinados sectores, se fomenta la actividad en el sector ya que podrán llevar a cabo sus actividades con menores restricciones.

Por ejemplo, hay sectores que realizan actividades que implican un alto riesgo en sus inversiones, como lo es la búsqueda de nuevos yacimientos minerales, que por su alto nivel de inversión en activos y el riesgo de no encontrar el yacimiento buscado, les cuesta más trabajo obtener fuentes de financiamiento de instituciones residentes en México, o bien las obtienen con mayores tasas de interés, por lo que acuden a instituciones extranjeras, en este caso, disminuir los requisitos de deducibilidad de préstamos con residentes en el extranjero sería un estímulo fiscal focalizado a ese sector de la economía.

E) Conceptos vinculados a salarios y seguridad social

Generalmente los salarios son reconocidos como conceptos deducibles, sin embargo existen prestaciones que se otorgan a los trabajadores como fondos y cajas de ahorro, premios por desempeño, etc., los cuales están limitados en su deducción.

Tasa o tarifa

La tasa o tarifa es la cuota o porcentaje que se aplica a la base para determinar el impuesto a cargo del contribuyente, en estos casos el estímulo fiscal se lleva cabo mediante la disminución de la tasa o de la tarifa al sector que pretenda ser beneficiado, y si bien puede ser un medio eficiente para fomentar un sector de la economía, implica problemas con el principio de equidad en materia tributaria, ya que generalmente quienes tienen tasas disminuidas son sectores de la sociedad con ingresos menores, y si a una empresa vinculada al desarrollo de ciencia y tecnología tiene ingresos como cualquier otra de su nivel, podría ser difícil justificar el trato diferencial y generar un conflicto ante los tribunales del país.

Lugar y época de pago

Los estímulos fiscales vinculados al lugar y época de pago implican que si bien no se disminuye la carga impositiva a cargo de los beneficiarios, se les concede el beneficio de postergar el pago del impuesto, lo cual conlleva dos beneficios, el primero en materia de administración de la empresa ya que tendrán que presentar menos declaraciones, y el segundo en materia financiera ya que las cantidades que en principio deben pagar por concepto de impuesto, pueden utilizarse para obtener rendimientos financieros mediante su inversión en instituciones autorizadas, y retirarlos al momento en que deban pagar los impuestos.

Si bien estos beneficios no son de alto impacto para los destinatarios del estímulo fiscal, resultan prácticos y atractivos por los medios de financiamiento que implican.

III. SUBSIDIOS

Son aquellas prestaciones provenientes del Estado de naturaleza económica y temporal para lograr un efecto benéfico a favor de los destinatarios del subsidio o de un sector de la economía.

Los subsidios tienen como característica principal que inciden directamente como un sacrificio económico a cargo de la hacienda estatal, por lo que deben ser de naturaleza temporal.¹⁶

En este sentido, los subsidios pueden aplicarse para estimular artificialmente el consumo o la producción de un bien o servicio, mediante la absorción por parte del Estado con cargo al presupuesto público del costo de un bien o servicio, pueden ser mediante la aplicación de subsidios específicos al consumo o a la producción de un producto cualquiera, tiene su origen en la intención de los Estados de alcanzar metas sociales, o bien favorecer, por distintas consideraciones, a determinadas personas, actividades o zonas de un país. Los gobiernos también otorgan subsidios a las empresas para evitar que los incrementos en los precios se trasladen hacia los usuarios finales y generar ciclos inflacionarios, en estos casos, el subsidio es la diferencia entre el precio real de un bien o servicio y el precio real cobrado al consumidor de estos bienes o servicios.

Los principales tipos de subsidios son¹⁷:

1. **Subsidios a la oferta**

Son aquellos que otorga el Estado para disminuir los costos a determinados productores de bienes y servicios y apoyar la actividad económica que realizan por ser estratégica económicamente o de trascendencia en el sector social, un ejemplo es el denominado *diesel agropecuario o marítimo*, el cual consiste en que el Estado, con cargo al presupuesto, paga parte del precio del diesel que adquieren quienes se dedican a actividades marítimas o agropecuarias, disminuyendo así su costo de operación.

2. **Subsidios a la demanda**

Son aquellos que tienen la finalidad de reducir el costo de un bien o servicio al consumidor final por debajo del propio costo del bien o servicio, y se subdividen en :

¹⁶ Los Subsidios Agrícolas en los Países del TLCAN”, Centro de Estudios de las Finanzas Públicas (CEFP) de la H. Cámara de Diputados, Diciembre de 2007, pp. 12 y 13 (Cuadro “Subsidios Agropecuarios en los Países Miembros del TLCAN, 1998-2005”), en www.cefp.gob.mx/intr/edocumentos/pdf/cefp/cefp0952007.pdf,

¹⁷ Nicholson, W. “Teoría Microeconómica, Principios básicos y aplicaciones”. Novena edición. Thomson South Western. (2005)

3. Subsidios directos

Son aquellos que el Estado paga directamente con cargo al presupuesto una parte del servicio a algunos consumidores, como el subsidio a la leche en determinados sectores sociales. En estos casos el monto del subsidio puede aparecer dentro de la factura como una rebaja al precio normal, con la precisión de quien lo paga y cuál es la base del cálculo.

4. Subsidios cruzados

Son aquellos que son aprovechados por distintas clases de usuarios, y por lo tanto quien enajena o presta el servicio calcula conforme a una tarifa general que debe cubrir los costos totales, pero no cobra el mismo monto a todos los clientes, y de manera diferencial algunos pagan más que el costo real, para permitir que otros paguen menos.

En estos casos, puede existir o no un sacrificio económico a cargo del presupuesto estatal. No existirá un sacrificio a cargo del erario, y por lo tanto no existe un subsidio real por parte del Estado, en los casos en que, una vez descontado el costo del bien o servicio, la cantidad a cargo de quienes pagan el bien o servicio sin disminución en la tarifa, sea igual o superior al monto de quienes pagan con una tarifa disminuida, en este caso, quienes pagan más, "subsidian" a quienes pagan menos; y al contrario, sí existirá un sacrificio a cargo del erario, y por lo tanto un subsidio real a cargo del Estado, en los casos en que, una vez descontado el costo del bien o servicio, la cantidad a cargo de quienes pagan el bien o servicio sin disminución en la tarifa, sea inferior al monto de quienes pagan con una tarifa disminuida.

En este sentido, los subsidios suelen caracterizarse como lo contrario de un impuesto, éste implica extraer de los gobernados cantidades para ingresarlas a las arcas Estatales, los subsidios implican extraer recursos de las arcas en beneficio de los gobernados.

5. Legislación vigente

Los subsidios en México se rigen por diversos principios previstos en la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, por lo que se analizarán las principales normas que los contienen:

Artículo 2.- *Para efectos de esta Ley, se entenderá por:*

...

LIII. Subsidios: *las asignaciones de recursos federales previstas en el Presupuesto de Egresos que, a través de las dependencias y entidades, se otorgan a los diferentes sectores de la sociedad, a las entidades federativas o municipios para fomentar el desarrollo de actividades sociales o económicas prioritarias de interés general;*

...

Artículo 10.- Las dependencias y entidades podrán otorgar subsidios o donativos, los cuales mantienen su naturaleza jurídica de recursos públicos federales para efectos de su fiscalización y transparencia, a los fideicomisos que constituyan las entidades federativas o los particulares, siempre y cuando cumplan con lo que a continuación se señala y lo dispuesto en el Reglamento:

...

Artículo 74- El Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría, autorizará la ministración de los subsidios y transferencias que con cargo a los presupuestos de las dependencias y, en su caso de las entidades, se aprueben en el Presupuesto de Egresos. La Secretaría podrá reducir, suspender o terminar la ministración de subsidios y transferencias cuando las dependencias y entidades no cumplan lo establecido en esta Ley, informando a la Cámara de Diputados y tomando en cuenta la opinión de la misma en el destino de los recursos correspondientes.

Los titulares de las dependencias y entidades, con cargo a cuyos presupuestos se autorice la ministración de subsidios y transferencias, serán responsables, en el ámbito de sus competencias, de que éstos se otorguen y ejerzan conforme a las disposiciones generales aplicables.

Las dependencias podrán suspender las ministraciones de recursos a los órganos administrativos desconcentrados o a las entidades, cuando éstos no cumplan con las disposiciones generales aplicables. Las dependencias que suspendan la ministración de recursos deberán informarlo a la Secretaría.

...

Artículo 75.- Los subsidios deberán sujetarse a los criterios de objetividad, equidad, transparencia, publicidad, selectividad y temporalidad, para lo cual las dependencias y entidades que los otorguen deberán:

I. Identificar con precisión a la población objetivo, tanto por grupo específico como por región del país, entidad federativa y municipio;

II. En su caso, prever montos máximos por beneficiario y por porcentaje del costo total del programa.

En los programas de beneficio directo a individuos o grupos sociales, los montos y porcentajes se establecerán con base en criterios redistributivos que deberán privilegiar a la población de menos ingresos y procurar la equidad entre regiones y entidades federativas, sin demérito de la eficiencia en el logro de los objetivos;

III. Procurar que el mecanismo de distribución, operación y administración otorgue acceso equitativo a todos los grupos sociales y géneros;

IV. Garantizar que los recursos se canalicen exclusivamente a la población objetivo y asegurar que el mecanismo de distribución, operación y administración facilite la obtención de información y la evaluación de los beneficios económicos y sociales de su asignación y aplicación; así como evitar que se destinen recursos a una administración costosa y excesiva;

V. Incorporar mecanismos periódicos de seguimiento, supervisión y evaluación que permitan ajustar las modalidades de su operación o decidir sobre su cancelación;

VI. En su caso, buscar fuentes alternativas de ingresos para lograr una mayor autosuficiencia y una disminución o cancelación de los apoyos con cargo a recursos presupuestarios;

VII. Asegurar la coordinación de acciones entre dependencias y entidades, para evitar duplicación en el ejercicio de los recursos y reducir gastos administrativos;

VIII. Prever la temporalidad en su otorgamiento;

IX. Procurar que sea el medio más eficaz y eficiente para alcanzar los objetivos y metas que se pretenden, y

X. Reportar su ejercicio en los informes trimestrales, detallando los elementos a que se refieren las fracciones I a IX de este artículo, incluyendo el importe de los recursos.

De los dispositivos anteriores se desprende los subsidios son efectivamente erogaciones que implican un sacrificio económico a cargo del erario Estatal, para fomentar actividades económicas o apoyar a determinados grupos sociales, que se rigen por los siguientes principios:

Fiscalización.

Los subsidios al ser recursos públicos pueden ser fiscalizados para verificar su correcto otorgamiento y su correcta aplicación, las autoridades con facultades para fiscalizarlos son:

1.-La Secretaría de Hacienda a través del Servicio de Administración Tributaria.

2.- La Auditoría Superior de la Federación.

3.- Órganos Internos de Control en las dependencias.

Lo anterior es de particular trascendencia ya que implica que el otorgamiento y aplicación de subsidios puede acarrear responsabilidades fiscales, penales, económicas en tanto son recursos públicos, así como responsabilidades en términos de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos.

Objetividad

El principio de objetividad en materia de subsidios públicos se vincula con la imparcialidad, esto es, que las autoridades administrativas otorguen los subsidios sin consideraciones ajenas al interés público, como algún interés personal, familiar, ideológico, político, económico o de cualquier otro tipo *imparcialidad objetiva*.

Asimismo, los funcionarios públicos no deben participar en procesos de otorgamiento de subsidios en los casos en que participe o haya participado como parte del sector al que van dirigido los subsidios (*imparcialidad subjetiva*).

Equidad

En materia de otorgamiento de subsidios públicos el principio de equidad implica que los destinatarios de los recursos deben ser sujetos del beneficio en las mismas condiciones, considerando las circunstancias que los ponen en el mismo plano de igualdad frente a otros posibles beneficiarios, así como las diferencias específicas que lo hacen diferente de los demás.

Este principio ha sido definido bajo la siguiente premisa: tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. Lo que significa que, la ley contemplará iguales parámetros y establecerá con las mismas características los elementos del tributo para aquellos sujetos pasivos del mismo, que se encuentren en una misma situación frente a ella. A contrario sensu, los elementos del tributo (base, tasa, época de pago) serán definidos de forma diferente para aquellos sujetos pasivos que se encuentren en una situación distinta frente a ella.

Ahora bien, por cuanto hace a los estímulos fiscales, como ha quedado precisado anteriormente, este elemento de equidad deberá ser respetado cuando el estímulo en cuestión, afecte directamente alguno de los elementos del tributo. Siendo que nuestro máximo tribunal actuando en pleno se ha pronunciado en torno a los beneficios otorgados que no forman parte de dicha estructura de un tributo; señalando que, al tratarse de estímulos que se traducen en una sanción positiva prevista en una norma temporal y promocional, que se clasifican dentro de los llamados “gastos fiscales” –aquellos cuya finalidad es extinguir o disminuir la carga tributaria, y que genera un detrimento en la obtención de ingresos para el Estado- éstos deberán analizarse bajo la perspectiva de igualdad jurídica.

Transparencia

Los subsidios no pierden su naturaleza de recursos públicos, por lo que su otorgamiento debe regirse bajo el principio de transparencia que implica que cualquier ciudadano pueda conocer el monto de los subsidios públicos así como los beneficiarios de los mismos, así como si se aplicaron debidamente.

Publicidad

Los subsidios al ser recursos públicos destinados a ayudar a sectores de la sociedad o fomentar una actividad económica, deben hacerse públicos y ser comunicados a los posibles destinatarios.

Selectividad

El principio de selectividad se vincula con la eficiencia del propio subsidio, esto es, si un subsidio se encamina a fomentar actividades económicas y sectores sociales, deben seleccionarse aquellas sectores que efectivamente necesiten ser apoyados o fomentados para generar un verdadero impulso a la nación, de lo contrario el subsidio se torna ineficiente.

Temporalidad

La naturaleza de cualquier apoyo público debe ser temporal, por dos razones, la primera porque todos los presupuestos Estatales están sujetos a una temporalidad, y la segunda que el apoyo, en el caso el subsidio, en principio debe cumplir su finalidad de apoyo y esto implica que el sector apoyado en algún momento dejará de requerir el apoyo.

Los subsidios tienden a ser mecanismos de apoyo para sectores que requieren ayuda inmediata para que la actividad económica que realizan no se pierda, o bien para sectores que están en desventaja por haber sufrido embates de la naturaleza o por circunstancias económicas, en cambio, la dinámica del sector de innovación en ciencia y tecnología es más específica, y por lo tanto requiere de apoyos más específicos, por lo que los subsidios, si bien, pueden ayudar al sector, no resultan la vía más eficiente para apoyarlos.

IV. CRÉDITOS

Tratándose de créditos en materia de apoyos gubernamentales, podemos considerarlos en dos sentidos:

(i) Como la cantidad de dinero entregada por una persona llamada acreditante o acreedor (en el caso el Estado), a otra persona llamada acreditado o deudor (el ciudadano o gobernado), y que el primero tiene derecho a exigir, sin embargo no tiene propiamente una naturaleza fiscal.

(ii) Como la cantidad a favor de un gobernado que puede acreditar, esto es, disminuir de los impuestos a cargo que tenga, este es el sentido que importa como apoyo de naturaleza fiscal.

Así, el crédito se refiere al contenido obligacional, en tanto que el concepto de “derecho de crédito” que está presente en todas las obligaciones, es una noción temporal que refiere al cumplimiento diferido de cualquier obligación.

Con base en ello podemos concluir que el “crédito” se refiere al objeto indirecto en las obligaciones de dar, pero circunscrito a aquellas que la cosa que se tiene que dar es una suma de dinero.

En este sentido, fiscalmente el acreditamiento consiste en restar la cantidad acreditable al impuesto a cargo del contribuyente, y si bien, podría parecer una compensación, ya que aparentemente tanto el contribuyente como el fisco reúnen las características de acreedor y deudor y pueden extinguir su deuda hasta el monto de la deuda menor, en realidad no tiene la naturaleza jurídica de compensación.

La compensación es un medio de extinguir obligaciones, y en consecuencia el impuesto que resulta en el ejercicio, ya que la obligación es una, en cambio, el acreditamiento se traduce en una operación aritmética para determinar la obligación como parte del procedimiento de cálculo, sin ella (el acreditamiento) la obligación fiscal que se determinara y la cantidad a pagar a su exigibilidad serían inexactas. Esto es, el acreditamiento es parte del fondo en la determinación de los impuestos a cargo del contribuyente, por lo que es una norma de derecho sustantivo, y no de procedimiento y, por otra, no corresponde a la figura de la compensación, porque no se relaciona con la extinción de la obligación, sino con la determinación de la obligación misma.

El acreditamiento puede describirse como la posibilidad (o el derecho) de disminuir una cantidad de otra para determinar el monto de la obligación fiscal que afecta el haber patrimonial y el saldo por pagar que debe reflejar el patrimonio del contribuyente. Esto se debe a que la norma que dispone los acreditamientos es de fondo y no de procedimiento; su función normativa se vincula con la conducta que debe desplegar el contribuyente para determinar la obligación fiscal a su cargo y la obligación fiscal líquida y debe aplicarse respecto del período en el que se actualizaron los supuestos normativos para los que, como consecuencia, se establece el acreditamiento.

Podemos afirmar que son muchos los conceptos y principios que rigen los estímulos fiscales según la doctrina y la legislación vigente en México, sin embargo, al concatenar estos principios con la evolución que ha tenido el desarrollo tecnológico y la innovación en los últimos años, estos principios deben adecuarse a las necesidades actuales respecto de los mercados y materias de trascendencia, de modo que logren el objeto primordial de los mismos, que busca no solo aminorar la carga tributaria para los contribuyentes, sino optimizar los recursos económicos y de todo tipo a fin de contribuir al mejoramiento de proyectos, desarrollos, y en general de la sociedad, a fin de aprovechar la tecnología empleada por las empresas

para favorecer un desarrollo sustentable en el medio social en que vivimos. Ahora bien, para vincular estos conceptos y situarlos dentro de un marco general de la implementación de programas gubernamentales para incentivar la innovación y desarrollo tecnológico, atenderemos ahora a los programas de incentivos que no son de naturaleza fiscal, sino que abarcan otras ramas del derecho.

V. ELEMENTOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

1. Antecedentes

El Impuesto al Valor Agregado se trata de una contribución que nace por la necesidad de modificar la forma de tributar en México, con el llamado Impuesto sobre ingresos mercantiles, el cual gravaba a una tasa del 4% sobre cada una de las operaciones o transacciones comerciales, se trataba de un impuesto con efectos acumulativos o en cascada porque gravaba cada etapa de producción o comercialización, sin que pudiera ser recuperado de alguna forma; de modo que alzaba en gran magnitud los precios de los productos.¹⁸

Es así que se crea el impuesto al valor agregado mediante ley que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978, entrando en vigor un año después, hasta el 1° de enero de 1980; en dicha *vacatio legis*, los contribuyentes y autoridades fiscales debieron prepararse y actualizar su contabilidad para aplicar de forma correcta el impuesto en comento.

La tasa del impuesto fue del 10% general, y 6% en zonas de franja fronteriza; gravando las cuatro actividades que continua gravando actualmente, con una pequeña discrepancia en cuanto al uso o goce temporal de bienes, pues se gravó únicamente esta actividad tratándose de bienes tangibles. El impuesto debía ser pagado mensualmente, realizando un cálculo anual por ejercicios, y otorgaba el derecho al contribuyente de solicitar la devolución del impuesto en caso de que se generara saldo a favor en el cálculo anual.

2. Elementos del Impuesto al Valor Agregado

Ahora bien, el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto que se clasifica como indirecto, tal como quedó expuesto anteriormente; esto significa que, la persona que lo causa u origina a través de la realización del acto jurídico, no es quien realiza la erogación para pagarlo o enterarlo; sino que dicha erogación recae en un tercero, en este caso en el consumidor final.

El Impuesto al Valor Agregado grava el consumo, de modo que es un impuesto que paga quien adquiere un producto, o arrienda un bien, o en su caso, es el prestatario de un servicio. Este tributo es causado por la persona física o moral que realiza las siguientes actividades: enajenación de bienes, prestación de servicios, uso o goce temporal de bienes o la importación de bienes o servicios. Sin embargo, no será dicha persona física o moral (causante) quien

¹⁸ DOMINGUEZ, Orozco Jaime, *Régimen y Aplicación Práctica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*. Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 3ª. Edición, 1982, p. 48.

realice la erogación en dinero para pagar el impuesto; sino que será quien compre el bien, o quien reciba el servicio o el bien arrendado; quien además del precio de contraprestación por el acto realizado deberá erogar un % adicional de impuesto. El impuesto es causado (es decir se genera la obligación de pago) en el momento que se cobra efectivamente la contraprestación o precio del bien o servicio. En el caso de las importaciones se considera causado cuando se presenta el pedimento de importación ante la autoridad aduanera respectiva; y en el caso de importaciones temporales cuando se convierten en definitivas.

Ahora bien, desarrollaré los elementos del tributo de forma detallada, a fin de analizar si como parte de dichos elementos se encuentra a su vez la figura del acreditamiento, puesto que a través de esta figura es como procede el estímulo fiscal a que alude la tesis de jurisprudencia en estudio.

a) Sujetos del impuesto al valor agregado.

Sujeto activo: es el Estado a través de su organismo desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Servicio de Administración Tributaria, cuya principal función es la recaudación de impuestos federales y al comercio exterior; así como verificar el adecuado cumplimiento de las leyes fiscales y aduaneras.

Sujeto pasivo: Según lo dispone el artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, están obligados al pago del impuesto, las personas físicas o morales que en territorio nacional enajenen bienes, otorguen el uso o goce temporal de bienes, presten servicios o realicen la importación de bienes o servicios.

Sin embargo, como señalamos, no obstante que las personas que realizan el hecho generador del tributo son los causantes del mismo, al tratarse de un impuesto indirecto, la erogación del impuesto la realiza un tercero, esto es, el consumidor final del producto o servicio, independientemente que la obligación de enterar o pagar al Fisco Federal sea del causante.

Esto significa que, una persona física que preste servicios personales independientes, causará el impuesto cuando realice una prestación de servicio; cobrando a su cliente (tercero ajeno a la relación tributaria fisco-contribuyente) la contraprestación pactada por el servicio, más el impuesto al valor agregado. De modo que, la obligación de erogar el impuesto recae en dicho cliente o tercero, a quien se le traslada el impuesto relativo, sin embargo, será el causante quien cobre al cliente el precio más el impuesto correspondiente, mismo que estará obligado a enterar al fisco federal cuando corresponda según la fecha de pago establecida en ley.

b) Base gravable

Es la contraprestación o precio pactado u ofertado por el enajenante, prestador de servicio o arrendador. A dicho precio, se le aplica la tasa del impuesto, dando como resultado el impuesto a pagar.

c) Tasa del impuesto.

La tasa vigente es del 16% como tasa general, 11% aplicable a transacciones o actos gravados que se realicen en la zona de franja fronteriza y 0% para actividades relacionadas con el sector primario, medicinas, alimentos y exportaciones.

d) Época de pago.

El Impuesto al Valor Agregado se paga o entera al fisco de forma mensual, por cada mes de calendario dentro de los diecisiete días siguientes al cierre del mes. Dicho pagos del impuesto se consideran definitivos.

e) Determinación del impuesto

Si bien como he señalado anteriormente, el impuesto se calcula aplicando una tasa general sobre el precio o contraprestación del acto o actividad gravados, y dicho impuesto es erogado por el consumidor final; la obligación de realizar el entero al fisco, es del sujeto pasivo de la obligación fiscal o causante.

Es así que nos encontramos que para el cálculo y entero del tributo, es necesario comprender las siguientes figuras, que doctrinariamente se han establecido así:

IVA trasladado: Es el impuesto causado por la persona física o moral que realiza la actividad gravada, pero quien remite la obligación de hacer la erogación del impuesto a un tercero o cliente. Se le llama; sin embargo, el causante cobra el impuesto al consumidor final, y guarda la obligación de enterarlo al Fisco en la fecha determinada.

IVA acreditable: A contrario del concepto anterior, el impuesto al valor agregado acreditable, es el impuesto que es causado por un tercero, normalmente un proveedor de productos o servicios, o por el arrendador, quien causa el impuesto y lo cobra adicional al precio pactado por la operación de que se trate. Sin embargo, dicho impuesto es realmente erogado y trasladado a quien adquiere el servicio, producto o bien arrendado.

Acreditamiento del IVA: Se trata de una operación matemática que consiste en que el contribuyente confronte el IVA que causó por las actividades que realiza y que trasladó a sus clientes (IVA Traslado) y disminuya de dicha cantidad el IVA que a su vez le fue trasladado por sus proveedores de bienes o servicios (IVA Acreditable).

El artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado dispone¹⁹:

“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.

¹⁹ Ley del Impuesto al Valor Agregado.

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 así como la Ley reconoce las figuras de la traslación del impuesto y el acreditamiento. Señalando al efecto que el contribuyente (causante) trasladará el impuesto, mismo que debe quedar perfectamente desglosado (separado y expresado) a sus clientes (personas que adquieran bienes, arrendatarios o prestatarios del servicio); dicho traslado se refiere a que el contribuyente recaudará de sus clientes el tributo referido. Cabe señalar que, el impuesto trasladado y cobrado por el contribuyente, no es suyo, si bien él lo causó por haber realizado la actividad generadora del mismo; en ese momento se convierte en recaudador y deberá conservar el monto del impuesto trasladado en todas sus operaciones durante el mes.

Así, una vez cerrado el mes de calendario, el contribuyente realizará el acreditamiento correspondiente. Restando del monto total del IVA trasladado el IVA acreditable; esto es, como ya he señalado anteriormente, el impuesto que a su vez le fue trasladado al contribuyente y que éste erogó y pagó a sus proveedores de bienes o servicios. Dando entonces como resultado el Impuesto al Valor Agregado a pagar.

En ese sentido, para que opere esta figura del acreditamiento la Ley en comento señala además como requisitos:

i) Que el impuesto al valor agregado corresponde a bienes, servicios, o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de sus actividades –esto es, que a su vez cumplan con los requisitos de deducibilidad que establece la Ley para la determinación del Impuesto Sobre la Renta–.

ii) Que el traslado del impuesto sea en forma expresa y que conste por separado en los comprobantes fiscales.

iii) Que el impuesto sea efectivamente pagado en el mes de que se trate.

iv) Tratándose de impuesto retenido, se cumplan las disposiciones legales respectivas;

v) Cuando se trate de actividades que estén gravadas con la tasa general y con la tasa del 0% se apliquen los procedimientos y porcentajes de acreditamiento que se prevén en la ley.

De acuerdo a lo anterior, podemos concluir que la Ley del Impuesto al Valor Agregado regula de forma diferencial el IVA acreditable dependiendo del supuesto de causación y las actividades que realiza el contribuyente; así el impuesto será acreditable en su totalidad en algunos casos, en otros, será acreditable en una proporción y en otros, se considerará no acreditable; dependiendo del destino que tenga la adquisición de bienes, servicios o uso o

goce temporal de bienes o inversiones a que se refiere la Ley del Impuesto Sobre la Renta.²⁰

El tribunal Pleno ha considerado que dicho sistema de acreditamiento es parte fundamental de la mecánica del impuesto en análisis, sin embargo, como he señalado anteriormente, definió a su vez, que el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado no forma parte de los elementos del tributo. No obstante, como se ha desarrollado, la ley no define de forma precisa cómo se mide la capacidad contributiva del sujeto pasivo, puesto que, la carga tributaria recae en el valor agregado en cada etapa de la cadena productiva o de comercialización, de modo que, la riqueza del contribuyente se mide en función del consumo y no directamente sobre el patrimonio del contribuyente.²¹

En ese sentido, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que los impuestos indirectos, gravan manifestaciones indirectas de riqueza; en el Impuesto al Valor Agregado, el consumidor – contribuyente de facto– es en quien recae la erogación, sin que al efecto se pueda conocer de forma directamente su patrimonio; de modo que, el legislador consideró que, si dicho patrimonio es suficiente para hacer frente al consumo, entonces lo será también para pagar la contribución respectiva. Por ello, la justicia tributaria no se puede medir en función de la capacidad contributiva del sujeto pasivo o causante. En esa tesitura, señala la ejecutoria dictada por la Segunda Sala que, a efecto de analizar el respeto al principio de proporcionalidad tributaria, debe estudiarse además del objeto del gravamen, su cuantificación; vinculando dicho objeto del tributo, al valor que se agrega en cada etapa de la cadena productiva o de comercialización al realizar las actividades gravadas; siendo necesario considerar el impuesto trasladado por el contribuyente a sus clientes; y el acreditable que le fue asimismo trasladado por sus proveedores.

En ese sentido, si bien es cierto que el tributo se determina aplicando la tasa correspondiente a la base del impuesto que es el precio pactado del bien o servicio de que se trata, dicha cantidad causada y trasladada no es la que se entera ante la autoridad recaudadora; sino que, el monto que en realidad se paga al Fisco, es el que resulta de restar al impuesto causado el impuesto que corresponde a los gastos deducibles. De modo que, al pagarse únicamente la diferencia entre el IVA trasladado y el IVA Acreditable evidencia que el impuesto fue diseñado para pesar sobre la diferencia entre el precio de compra de bienes, insumos o servicios, y el precio de venta del producto terminado o servicio; es decir, sobre el valor que se agrega en cada etapa de producción y distribución de bienes o servicios.

Concluyendo que la figura jurídica del acreditamiento es primordial y de análisis necesario para medir la proporcionalidad del tributo, pues tiene como

²⁰ Ejecutoria de la Tesis P./J. 107/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, , Octubre de 2006, t. XXIV, p. 7.

²¹ Esquivel Camacho, Victorino. La figura del acreditamiento en el Impuesto al Valor Agregado. Centro de Estudios Superiores en materia de Derecho Fiscal y Administrativo. <http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/lafiguradelacreditamientoenelimpuesto.pdf>

efecto que el contribuyente aporte al gasto público en medida del valor que se agrega en los procesos de producción y consumo antes señalados.²²

Una vez expuesto lo anterior, entraremos a analizar lo puntos más importantes de la ejecutoria en estudio.

VI. ANALISIS DE LA EJECUTORIA

Esta tesis de jurisprudencia fue dictada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación bajo el número 1a./J. 69/2017; se emitió como consecuencia de los amparos en revisión promovidos por diversas empresas, todas personas morales, en el año 2015. Dichos quejosos, posteriormente recurrentes, plantearon en primer término en el juicio de amparo respectivo, la inconstitucionalidad de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, específicamente la figura del acreditamiento del impuesto, la cual es utilizada como un estímulo fiscal según lo dispuesto por el artículo Séptimo Transitorio, fracción I, del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de 2013.

1. Contenido de la Ejecutoria.

El precepto transitorio reclamado estableció un beneficio fiscal especial a un tipo de contribuyentes: a las personas físicas que únicamente realicen actos con el público en general y que hayan optado 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, quienes tendrían la opción de aplicar el estímulo fiscal consistente en:

- i) Una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado que deban pagar por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independiente 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.
- ii) 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.

El precepto citado dispone un beneficio fiscal a los contribuyentes personas físicas que tributen bajo el régimen de incorporación, esto es, los que conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta tributaban anteriormente bajo el

²² *Ídem*

Régimen Intermedio o el Régimen de Pequeños Contribuyentes (REPECOS), para que durante el ejercicio 2014; dichos contribuyentes no trasladen el Impuesto al Valor Agregado que causen por las actividades realizadas gravadas por dicho tributo, y a su vez, dicho Impuesto al Valor Agregado que en su caso sería IVA trasladado pueda ser “acreditable”. En un principio, la redacción repetitiva del precepto citado pareció confusa, pues señala que el Impuesto al Valor Agregado por pagar (entendiéndose que es el Impuesto al Valor Agregado resultado del acreditamiento, esto es, el IVA a cargo del contribuyente) será acreditado contra el mismo impuesto que deba pagar el contribuyente.

Para poder tomar el estímulo correspondiente se debe cumplir con los requisitos siguientes:

- a) Que se trate de Personas Físicas
- b) Que hayan optado por el Régimen de Incorporación
- c) Que realicen ventas o servicios con el público en general.
- d) Que durante el ejercicio 2014 no trasladen el Impuesto al Valor Agregado a sus clientes, esto es, no añadirán el valor del impuesto a sus productos o servicios.
- e) No realizar acreditamiento de Impuesto al Valor Agregado que les haya sido trasladado o del pagado por la importación.

Sin embargo, al analizar su contenido y los requisitos de procedencia del estímulo fiscal de referencia, llegamos a las siguientes conclusiones:

- a) Se trata de un estímulo aplicable únicamente durante el ejercicio 2014.
- b) Está dirigido a un número reducido de contribuyentes, debe tratarse de personas físicas, que realicen actos o actividades con el público en general, concepto que no encontramos plenamente definido por la Ley, sino que, como veremos hace referencia a aquellos contribuyentes que no cuentan con Registro Federal de Contribuyentes o se refieran a las operaciones por las que se expidan comprobantes fiscales digitales.

El artículo 14 del Código Fiscal de la Federación establece que, se consideran operaciones efectuadas con el público en general, cuando por ellas se expidan comprobantes fiscales simplificados; sin embargo, este concepto ya no se encuentra definido por la ley, pues se definía en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación que fue derogado a partir de 2014.

- c) El Impuesto al Valor Agregado causado NO debe ser trasladado al adquirente de bienes o receptor de servicios o de los bienes otorgados en arrendamiento. Ello significa que, el Impuesto al Valor Agregado no será añadido al precio de los productos o bienes vendidos o arrendados, ni al de los servicios prestados por el contribuyente; de modo que el impuesto no será trasladado a los clientes del contribuyente (consumidor), y éstos no realizarán la erogación en dinero del tributo citado.

d) El IVA acreditable –aquel que fue causado por un tercero pero que fue trasladado al contribuyente– ni el IVA pagado por causa de importación de bienes o servicios, tampoco podrá ser disminuido del IVA trasladado (puesto que éste no existe). Lo que, por supuesto significa que, no podrá dar lugar a saldos a favor del contribuyente.

e) En conclusión, de lo que se trata entonces es aminorar la carga tributaria para este tipo de contribuyentes: personas físicas bajo el régimen de incorporación fiscal (que dejan de tributar en el Régimen Intermedio o REPECOS, para pasar al régimen general del Impuesto Sobre la Renta). Siendo que, realmente NO pagarán el Impuesto al Valor Agregado a cargo, que por su origen debió considerarse como trasladado y que generaba primero el derecho al acreditamiento y segundo, la obligación de entero al Fisco Federal.

f) Al optar por ejercer este estímulo fiscal, no tendrá derecho, como se dijo, a acreditar el IVA que le haya sido trasladado; y tampoco los clientes que adquieran del contribuyente bienes o servicios podrán acreditar el IVA trasladado puesto que no se cumplirá con el requisito de traslado por expreso y por separado a que alude el artículo 5, fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado antes citada.

Ahora bien, una vez comprendido de qué se trató el estímulo fiscal en estudio, analizaremos cuáles fueron los principios constitucionales cuyo reclamo realizaron los quejosos en los amparos que dieron lugar a la tesis de jurisprudencia en estudio.

2. Principios Constitucionales violados

Los principios que destacan los quejosos como violados, con la expedición del Decreto que establece el estímulo fiscal son los de proporcionalidad y equidad tributaria; así como los de competitividad y desarrollo económico.

Proporcionalidad

La violación al principio de proporcionalidad señalan los quejosos se evidencia en razón de que el estímulo fiscal referido fue creado tomando en consideración aspectos que se relacionan con el Impuesto Sobre la Renta, puesto que atienden a las circunstancias especiales que conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta tienen las personas físicas que tributan bajo el régimen de incorporación fiscal, esto es, al monto de los ingresos que las personas hayan percibido en el ejercicio inmediato anterior; siendo que, la capacidad contributiva del causante para efectos del Impuesto al Valor Agregado no se mide en razón de sus ingresos al tratarse de un tributo indirecto que grava el consumo.

Equidad

La violación a este principio se actualiza por cuanto la disposición transitoria, a juicio de la parte quejosa, establece medidas de simplificación administrativa, que dan un tratamiento distinto y arbitrario entre contribuyentes del mismo impuesto tomando en consideración un elemento ajeno a la

naturaleza del impuesto, como son los ingresos de la persona, y al establecer un régimen especial de tributación que solo es aplicable a las personas físicas que tributen dentro del régimen de incorporación fiscal previsto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Señaló la quejosa que, el dispositivo citado, genera inequidad en el pago del impuesto al valor agregado entre las personas físicas que tributan bajo el régimen de incorporación y los demás sujetos pasivos del impuesto, pues aun encontrándose en el mismo supuesto de causación no pueden hacerse acreedores al beneficio establecido en el decreto reclamado; sin que dicho trato diferencial se encuentre justificado. En ese entendido, los contribuyentes personas físicas bajo el régimen antes mencionado, podrán acreditar el cien por ciento del Impuesto al Valor Agregado causado por las actividades realizadas. De modo que, al final, como se dijo, no existiría Impuesto al Valor Agregado a cargo del contribuyente para enterar al Fisco. Sin embargo, las demás personas físicas o morales que no tributen bajo dicho régimen de incorporación (que no cumplan con el monto de ingresos y las actividades con el público en general) no podrán aplicar el estímulo citado, generándoles el Impuesto al Valor Agregado por pagar.

Principio de Competitividad y Crecimiento Económico

Señaló la quejosa que, el Decreto que establece el estímulo fiscal reclamado resulta violatorio de los principios de competitividad y crecimiento económico en razón de que, elimina la carga para el causante del impuesto de trasladar el Impuesto al Valor Agregado de sus productos o servicios a sus clientes, de modo que, los costos comerciales se ven disminuidos exponencialmente, lo que resta competitividad dentro del mercado y hace difícil el desarrollo económico de los demás contribuyentes. En ese sentido, la ventaja comercial que otorga el estímulo fiscal al eximir a los contribuyentes personas físicas que tributen bajo el régimen de incorporación, disminuye el costo de los productos o servicios, puesto que no se le añadirá valor alguno; de modo que, los adquirentes o receptores de servicios pagarán un valor menor, colocándolos con una ventaja de mercado que los demás contribuyentes no pueden soportar.

Dicha ventaja competitiva coloca a los contribuyentes que sean acreedores de aplicar el estímulo fiscal de que se trata, en una posición de ventaja, que se considera de monopolio parcial puesto que, solo podrán disponer de ella otorgándoles un poder sustancial dentro del mercado, y fomenta prácticas monopólicas, lo cual resulta violatorio de lo dispuesto por los artículos 25 y 26 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por su parte la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el Amparo en Revisión 761/2015 con cinco votos a favor, resolvió NEGAR el amparo y protección de la Justicia Federal al quejoso en contra de la fracción I del artículo séptimo transitorio del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de dos mil trece; así como los artículos 1o., 3o., 4o. y 5o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigentes al momento de presentar la demanda, que regulan la mecánica de tributación de dicha contribución.

En efecto, a consideración de los ministros de la Primera Sala mencionada, consideraron que el estímulo fiscal aplicable a las personas físicas que tributan bajo el régimen de desincorporación fiscal; no resulta violatorio de los principios de proporcionalidad, equidad, competitividad y desarrollo económico de acuerdo a lo siguiente:

En primer término, debemos apuntalar que a juicio de esa Primera Sala, la disposición tildada de inconstitucional no debe analizarse bajo la perspectiva de aplicación de los principios constitucionales que rigen a los tributos; específicamente señaló en la ejecutoria de mérito que, el Decreto citado debía “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”.²³

Considerando que, en los casos de beneficios fiscales que son concedidos a los contribuyentes pero que no modifican la estructura de determinación de los tributos, sino que son producto de una sanción positiva, temporal, que se ubica como “gastos fiscales”, los mismo no se rigen por los principios de justicia fiscal reconocidos por el citado artículo 31, fracción IV de la Constitución. Se trata entonces, según lo refiere la ejecutoria, de beneficios que consisten en la disminución o extinción de la carga tributaria cuya carga recae en el Estado, quien no obtendrá el ingreso público, en razón de lograr una política económica o social. Por ello, al no modificarse la estructura del impuesto en cuanto a sus elementos, no resulta viable analizarlo desde la perspectiva de aplicación de la equidad tributaria, sino en razón del principio de igualdad jurídica.

Es así, que considera infundado el argumento de la quejosa respecto de la desigualdad o trato diferenciado que otorga la disposición transitoria reclamada respecto de contribuyentes que se encuentran en la misma situación, puesto que, la finalidad del estímulo fiscal de que se trata se encuentra justificada en los fines extrafiscales: razones de política económica, que se traduce en las razones siguientes:

Busca simplificar y promover la formalidad de las personas físicas con actividades empresariales -Régimen intermedio y de Pequeños Contribuyentes- con ingresos de hasta cuatro millones de pesos anuales; a fin de que se preparen para integrarse al régimen general del Impuesto Sobre la Renta, bajo el esquema de un Régimen de Incorporación. Se trata de un régimen transitorio, vigente por seis años únicamente que permitiría a los sujetos que ya realizan actividades comerciales o de prestación de servicios adherirse al marco legal en materia tributaria, esto es, integrarse a la formalidad. Para ello, implementa aminorar la carga tributaria para este tipo de contribuyentes eximiéndoles del pago del Impuesto Sobre la Renta mediante un descuento del 100% del pago durante el primer año; igualmente mediante la aplicación del crédito del 100% del IVA por

²³ Ejecutoria de la Tesis 1a. /J. 69/2017. *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Décima Época, t. I, Septiembre de 2017.

pagar que corresponda a sus actividades gravadas durante el ejercicio 2014. Dispone la facilidad de pagos simplificados, presentación de declaraciones

En ese sentido, señala la Primer Sala, se trata de una motivación de carácter económico, que busca incentivar la creación de empresas en la formalidad, de integrar a los medianos y pequeños contribuyentes en el régimen tributario general mediante beneficios no solo económicos sino de carácter social, con objetivos legítimos y de validez constitucional, puesto que ya ha sido resuelto mediante jurisprudencia firme que los fines extrafiscales dan contundencia y validez a los beneficios otorgados mediante estímulos fiscales. De modo que no existe a su juicio violación al principio de igualdad jurídica mediante la aplicación del estímulo fiscal reclamado, por cuanto, la creación de categorías de contribuyentes se encuentran justificadas, siempre que no sean caprichosas o arbitrarias, sino que se sustenten en bases objetivas de índole económica, social financiera, o extrafiscal que justifiquen un trato desigual entre los contribuyentes.

En el caso consideraron los ministros al emitir la ejecutoria que, no existían fundamentos para considerar que la disposición transitoria reclamada resultaba violatoria del principio de igualdad jurídica, puesto que la distinción o trato exclusivo que la ley otorga a los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, personas físicas que se integren en el régimen de incorporación fiscal; de poder aplicar el cien por ciento del Impuesto al Valor Agregado que deban pagar por la realización de las actividades gravadas del impuesto; se encuentra justificado en razón de que alienta el desarrollo económico de los mencionados sujetos, y los fines extrafiscales de política económica. Específicamente, explica, justifica el trato diferenciado en la naturaleza del propio sujeto pasivo del impuesto, de acuerdo a la naturaleza de sus actividades, el volumen de sus ingresos y la forma de sus operaciones; por lo que se justifica que su capacidad contributiva sea inferior a las exigidas por la ley. De modo que, dicho estímulo que les otorga un tratamiento especial busca crear armonía comercial, al permitirles aminorar su carga tributaria y administrativa.

De acuerdo a lo anteriormente analizado, tenemos que el estímulo fiscal de que se trata, tiene la naturaleza de un crédito, pues se aplica el cien por ciento del Impuesto al Valor Agregado por pagar; está enfocado dentro de los estímulos que buscan incentivar el comercio, en el caso, solo aplicable a los comerciantes y prestadores de servicios personas físicas, con ingresos reducidos; y además de un estímulo que resulta aplicable a un impuesto indirecto como lo es el Impuesto al Valor Agregado cuyo objeto final es el gravar el consumo en cada etapa del proceso de comercialización.

De lo resuelto en la ejecutoria en estudio tenemos que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resuelve en términos de NO conceder el amparo a la parte quejosa debido a que a su consideración el Artículo Séptimo Transitorio, fracción I, del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, no resulta violatorio de los principios de igualdad jurídica, así como de competitividad y desarrollo económico. Ello debido a que:

a) No resulta cuestionable desde el punto de vista constitucional que se analicen los principios de proporcionalidad y equidad en materia tributaria, ya que estos no resultan aplicables por tratarse de un estímulo fiscal que no modifica los elementos del impuesto; y además por cuanto se trata de un beneficio fiscal implementado por el Estado para generar la formalidad en los empresarios de bajos ingresos.

b) Que la igualdad jurídica se respeta en razón de que la diferenciación en el tratamiento del acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado para las personas físicas a quien va dirigido el beneficio fiscal, está justificado debido a que no se trata de una distinción caprichosa o arbitraria sino que se justifica porque promueve el desarrollo económico de los empresarios citados (Régimen de incorporación fiscal).

c) Que los fines extrafiscales que persigue consisten en promover a este tipo de contribuyentes personas físicas, quienes tributaban bajo los derogados regímenes intermedio y de pequeños contribuyentes; a fin de que cada vez más de estos contribuyentes se incorporen a la formalidad y paguen sus impuestos de forma completa y puedan integrarse al régimen general y de seguridad social.

d) Que estos beneficios fiscales se aplicarán de forma temporal únicamente, y su participación está limitada a personas físicas con ingresos de hasta un millón de pesos por año.

e) Que los descuentos en el Impuesto Sobre la Renta será del cien por ciento durante el primer año de haber ingresado al régimen de incorporación, y reducirá gradualmente a lo largo de los siguientes cinco años.

f) Que en cuanto al estímulo fiscal relativo al Impuesto al Valor Agregado, el mismo no es inconstitucional puesto que no guarda relación ni modifica la mecánica de causación del impuesto referido.

g) Que no existe violación al principio de competitividad y desarrollo económico en razón de que, el estímulo fiscal está respaldado por una política tributaria que responde a fines extrafiscales, en la que se busca que más contribuyentes tributen y se acerquen a la formalidad.

h) Que además si comparamos a los sujetos pasivos de la contribución, se encuentran en una situación disímil, puesto que las personas morales, como la parte quejosa, gozan de una naturaleza jurídica distinta que aquellos sujetos beneficiados por el estímulo reclamado, personas físicas, pues se trata de un sector que necesita incentivos para adherirse al régimen general.

i) En efecto, señala que por lo GENERAL los activos, patrimonio, estructura y organización de las personas físicas, es inferior a los de las personas morales, quienes por su creación se PRESUME que cuentan con elementos mayores. Esto es, las personas morales cuentan con un capital establecido desde su creación para hacer frente a sus erogaciones y pasivos.

Sin embargo, considero que las razones expuestas en la Ejecutoria que se analiza no resuelven a cabalidad los planteamientos de inconstitucionalidad plasmados, específicamente por dos cuestiones relevantes:

La primera, en razón de que el estímulo fiscal reclamado, consistente en la disminución del cien por ciento del Impuesto al Valor Agregado causado por el contribuyente; sí modifica un elemento del tributo, como es el Acreditamiento, de modo que no comparto el criterio tomado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sobre en análisis del estímulo citado fuera del alcance de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria; sino únicamente en razón del principio de igualdad.

Además, por cuanto considero que el análisis realizado respecto a la violación a los principios de igualdad jurídica y competitividad y desarrollo económico no resultan suficientes para acreditar la constitucionalidad del Artículo Séptimo Transitorio reclamado por esgrimir como razón fundamental el hecho de que está justificado por fines extrafiscales y de política fiscal, sin analizar de forma más exhaustiva el planteamiento de la parte quejosa y dejando en una libertad absoluta a la creación por parte del legislador de estímulos fiscales que a su juicio, no deben cumplir con los principios constitucionales en materia tributaria. Tal como se explica en el apartado siguiente.

VII. LA POLÍTICA FISCAL Y LOS FINES EXTRAFISCALES COMO JUSTIFICACION PARA LA DESIGUALDAD EN LA APLICACIÓN DEL ESTIMULO FISCAL.

Como pudimos observar del análisis de la ejecutoria en estudio, el principal fin extrafiscal por el que se justifica la implementación del estímulo fiscal reclamado, se trata de generar una política fiscal adecuada. ¿Qué entendemos entonces por política fiscal? ¿Es entonces, esta política fiscal la que avala la libertad del legislador para poder disminuir la carga tributaria de algunos contribuyentes a discreción? ¿Esta discrecionalidad es absoluta? O por el contrario, al implementar beneficios parciales dirigidos a ciertos particulares, ¿debería cuidarse el respeto a los principios constitucionales en materia tributaria?

1. Política fiscal y fin extrafiscal.

Pues bien, la política fiscal se trata del conjunto de regulaciones al sistema fiscal, relacionadas con el gasto y deuda pública, y la actuación de la administración pública federal y estatal que busca encaminar al Estado a un nivel de incentivo de la inversión pública. Busca también que el Estado obtenga del gobernado las aportaciones económicas para hacer frente al gasto público, de forma eficiente, de modo que genere desarrollo y estabilidad económica así como una mejor distribución del ingreso.

En ese sentido, la política fiscal de un país se fundamentará tanto en un fin recaudatorio como en uno de eficiencia económica, para ello el Estado buscará incrementar la recaudación a través del aumento de la carga fiscal o de

su redistribución; también buscará ampliar la base contributiva: gravando nuevas fuentes de riqueza, suprimiendo exenciones o tratos especiales y reforzará las reglas encaminadas a disminuir la evasión fiscal.

Como señalamos en el apartado respectivo, la finalidad de recaudación del Estado obedecerá a la necesidad de lograr mayores recursos económicos; pero también a una necesidad de lograr una mayor eficiencia económica, lo cual se logra a través de fijar objetivos extrafiscales que pretenden regular la actividad económica del país.

La propia Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que las contribuciones tienen en principio un fin fiscal, esto es, tienen como finalidad la recaudación; sin embargo, adicionalmente pueden tener otros fines como lo son los extrafiscales; en ambos casos, deben cumplirse los principios constitucionales que rigen a la materia; pero a su vez, cuidar los parámetros que dispone el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La misma Primera Sala del más alto tribunal en México, ha conceptualizado en qué casos se pueden utilizar unos u otros fines para que el Estado se haga de recursos: determinó entonces que, los medios tributarios utilizados por el Estado para obtener recursos (contribuciones) deben tener un fin fiscal, al que adicionalmente pueda tener también finalidades extrafiscales; sin embargo, los demás medios de obtención de ingresos siempre tendrán objetivos extra fiscales.²⁴

Así, los fines extrafiscales pueden ser: redistribuir el ingreso estableciendo tarifas progresivas o gravando en mayor medida el consumo suntuario por ejemplo; otra forma sería fortaleciendo el factor federal, esto es, modificando las reglas de participación estatal y municipal en la recaudación; u orientando el proceso de producción, esto es, incentivando a una rama de la economía, o por tipo de actividad; así como orientando el proceso de capitalización, otorgando incentivos a la inversión, o por el contrario desgravándola.²⁵

2. Principio de Competitividad y Desarrollo Económico

En materia económica, el principio de competitividad se refiere a la creación y mantenimiento de las condiciones de mercado en el que participan empresas diversas en las que se determina un precio de productos de acuerdo a la oferta y la demanda.

Para lograr una alta competitividad dentro de un Estado, deben coincidir algunos factores como: la disponibilidad de recursos humanos, inserción en el comercio y flujos de inversión, así como incentivar todos estos aspectos de la

²⁴ Tesis 1ª./J. 107/2011, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, t. XXXIV, Septiembre de 2011, p. 506

²⁵ Gómez Sabaini, Juan, y O'Farrell Juan. La economía política de la política tributaria en América Latina. 21 Seminario Regional de Política Fiscal. Chile, 2009.
https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/4/35064/gomez_sabaini_Informe_Preliminar_ver_20_enero.pdf

economía a través de instrumentos que en algunos casos pueden ser tributarios, para lograr el bienestar comercial común.

Ahora bien, el principio de libertad o libre concurrencia establecido en los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Federal, regulan los lineamientos rectores del desarrollo económico de Nación, que buscan propiciar el crecimiento mediante la inserción o eliminación de algunos esquemas tributarios. Sin embargo, según criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, corresponde al órgano legislativo organizar y conducir el desarrollo nacional, por lo que puede válidamente establecer estímulos fiscales a favor de determinados sujetos, fines y efectos sobre la economía, precisando las áreas de interés general, estratégicas y prioritarias que requieren algún tipo de beneficio o intervención a efecto de fomentarla por interés social o económico nacional, lo cual no implica que el establecimiento de estímulos, su imposición, modificación o su derogación tenga una afectación a los principios rectores de la economía nacional. Esto en razón de que como se señaló, el legislador es quien en ejercicio de las facultades primigenias conferidas puede determinar si la economía nacional debe mantener o no un determinado beneficio fiscal. Lo que significa, que el legislador goza de una facultad totalmente libre en materia de estímulos fiscales, pues será el Congreso de la Unión quien determine qué sectores de la economía requieren de un impulso y los que no, o bien, el momento en el que considera procedente la restricción de algún beneficio estímulo; sin que al efecto se requiera una motivación reforzada y un control estricto por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, puesto que no le corresponde a ésta limitar la libertad referida, ni la intervención en tareas de competencia de otros poderes de la Unión.²⁶

3. Justificación de constitucionalidad en cuanto al principio de igualdad jurídica en razón de la distinción entre personas físicas y personas morales.

En la ejecutoria en análisis, la Primera Sala resolvió que, no existe violación al principio de igualdad por cuanto, la disposición transitoria citada que va dirigida únicamente a las Personas Físicas, no realiza un trato discriminatorio al no poder ser aplicadas a las Personas Morales, por cuanto, considera que ambos sujetos pasivos de la obligación tributaria se encuentran en un plano desigual ante la ley, de modo que el tratamiento que la ley le otorga puede ser a su vez distinto.

En efecto, el estímulo fiscal va dirigido a las personas físicas con actividades empresariales, que realicen actividades con el público en general y cuyos ingresos no excedan de un millón de pesos en el ejercicio anterior, y que además hayan sido contribuyentes del régimen intermedio y de pequeños contribuyentes. Así, este estímulo no resulta aplicable a las personas morales sin importar el monto de ingresos percibidos el ejercicio anterior, o si igualmente realizan actos o actividades con el público en general.

²⁶ Tesis 1ª./J. 69/2018. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 61, diciembre de 2018, t. I, p. 127

En ese sentido, señaló la Primera Sala en la ejecutoria en estudio, que el estímulo en comento está plenamente justificado por fines extrafiscales, específicamente en razón de que lo que busca es incentivar a las personas físicas a pagar impuestos y entrar en el comercio y sistema de tributación formal; y además por cuanto el sector al que va dirigido necesita de incentivos para adherirse al régimen general de tributación y lograr su desarrollo. Señala asimismo, que las personas físicas cuentan generalmente con un patrimonio, activos, estructura y organización inferior a las de las personas morales, quienes por su sola creación se presume que cuenta con dichos elementos en mayor medida que las personas físicas; esto, debido a que en términos jurídicos cuenta con un capital social aportado desde su creación, lo que denota por sí su capacidad económica.

Las anteriores justificaciones aportadas por la Primera Sala en la ejecutoria multicitada resultan cuestionables, insuficientes y subjetivas; mismas que aportan razonamientos jurídicos parciales que evidencian el deteriorado sistema judicial que tenemos en nuestro Estado Mexicano.

Resulta cuestionable del todo, que mediante criterios jurisprudenciales la Suprema Corte de Justicia de la Nación justifique la implementación de todo tipo de estímulos fiscales, mismos que a su juicio no deben atender ya a ningún principio constitucional en materia tributaria, pues encuentran su fundamentación y motivación en los fines extrafiscales y en el sistema rector de la política fiscal y económica del país, misma que descansa en las facultades a cargo del poder legislativo.

Debemos observar entonces que el estímulo fiscal de que se trata, tal como señalamos en el apartado de análisis, contenido en la fracción I del artículo Séptimo Transitorio del Decreto de beneficios fiscales reclamado; en primer lugar, es considerado como que no modifica ni guarda relación con un elemento del Impuesto al Valor Agregado; cuando como señalamos en el apartado de análisis del impuesto referido, si bien el Acreditamiento a que hace referencia el precepto citado no modifica disposiciones respecto del sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, así como las sanciones aplicables; sí se vincula con el Acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado; y esta mecánica es trascendental para la determinación de la obligación tributaria, por lo que, se puede considerar como parte fundamental o esencial de la mecánica tributaria del impuesto en mención. Puesto que no existe impuesto a cargo del contribuyente sin que antes haya realizado la disminución del IVA acreditable, es decir, el correspondiente a sus compras de insumos, mercancías, bienes o servicios. Lo que significa que, la verdadera capacidad económica del contribuyente se mide en cada una de esas etapas de la producción o del servicio que se presta, pero no en forma total o absoluta.

Sino que, la intención en la creación de este tributo (a diferencia de su antecesor el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles) no es que se grave en su totalidad cada una de las etapas de la producción; sino que se grave la diferencia entre el consumo de entrada (el de las adquisiciones realizadas por el contribuyente) y el consumo de salida (el correspondiente a las ventas realizadas por el contribuyente) para así realmente determinar el impuesto a cargo. En esos términos, la figura del acreditamiento sí es un elemento del tributo; de modo que

los estímulos que se establezcan respecto de dicho acreditamiento sí deberían analizarse bajo las premisas de constitucionalidad de los principios tributarios.

Es así que, considero que no le asiste la razón a la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el sentido de que el estímulo fiscal en comento no debe analizarse a la luz de los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad. Sino que, por el contrario, dichos principios sí le resultarían aplicables, al vincularse intrínsecamente con la forma de determinación la carga tributaria al sujeto pasivo de la obligación fiscal o causante.

En efecto, el artículo Séptimo Transitorio, lo que realmente dispone es que el contribuyente –persona física, con actividad empresarial, que realice actos o actividades con el público en general y que haya optado por tributar dentro del régimen de incorporación fiscal- no pagará el Impuesto al Valor Agregado que pudiera resultar a su cargo. Si bien, el precepto en cuestión dispone que tendrá derecho a aplicar un estímulo equivalente al cien por ciento del Impuesto al Valor Agregado que deba pagar por sus actividades; se trata en realidad de un derecho a NO PAGO del impuesto.

No obstante, dentro de sus requisitos de procedencia, tal como se señaló en el apartado respectivo, determina que, para poder aplicar el estímulo señalado, el contribuyente no podrá trasladar a sus clientes el Impuesto al Valor Agregado. Esto no significa otra cosa que, el monto de los actos realizados será determinado sin agregarles la tasa del 16% o la correspondiente de Impuesto al Valor Agregado a los precios de sus bienes o servicios, debido a que no puede trasladar ese Impuesto a los adquirentes de los mismos,

Siguiendo esos lineamientos de procedencia, y a pesar de la redacción envolvente y desafortunada del precepto reclamado, realmente de lo que se trata este estímulo es de lo siguiente:

a) El causante no adicionará sus precios de bienes o servicios con el impuesto, esto es no aplicará la tasa del impuesto al valor agregado.

b) Los bienes o servicios serán enajenados a un costo menor que el del mercado; o serán determinados en el mismo precio, sin que al efecto el contribuyente tenga que considerar el Impuesto al Valor Agregado dentro del mismo, por lo que en su caso, podrían obtener un beneficio aún mayor; al vender sus productos al mismo precio del mercado pero sin considerar dentro del mismo el impuesto correspondiente.

c) No existirá Impuesto al Valor Agregado a cargo del contribuyente o causante, lo que significa que no tiene obligación alguna de pago.

Como podemos constatar, y dejando a un lado la redacción de la disposición transitoria en comento, el estímulo fiscal de que se trata sí incide en los elementos del tributo, puesto que, lo que realmente se realiza mediante la aplicación de esta norma jurídica, es no aplicar la tasa del impuesto a la base gravable. O, suponiendo sin conceder que de acuerdo a la redacción del dispositivo normativo, solo se trate de una condicionante formal; consideramos

que, el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado que sí se vincula con el estímulo fiscal reclamado, efectivamente forma parte de los elementos del tributo; puesto que, como se la mencionado anteriormente, el acreditamiento forma parte esencial de la mecánica del tributo y de la determinación de la carga fiscal del contribuyente, por lo que en ese sentido sí se trata de un elemento del tributo. Por ende, el estímulo fiscal relacionado con el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado sí debe analizarse bajo la perspectiva de constitucionalidad en razón de los principios de equidad y proporcionalidad tributaria.

Cobra especial relevancia la tesis de jurisprudencia 2a./J. 26/2010 que dispuso lo siguiente: ESTÍMULOS FISCALES. DEBEN RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL QUE LES SEAN APLICABLES, CUANDO INCIDAN EN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN.

Ahora bien, la crítica que se realiza sobre la tesis de jurisprudencia y la ejecutoria que le dio origen, no resulta propiamente en contradecir el criterio esgrimido por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; sino en analizar que, su argumentación se torna insuficiente y subjetiva por cuanto resulta de tal modo en una justificación genérica que parecería que cualquier argumento que pretenda satisfacer necesidades aparentemente importantes dentro del sistema económico de nuestro país resulta suficiente para que los legisladores puedan establecer beneficios tributarios para un determinado grupo de personas.

Como señalamos, en la ejecutoria citada, la decisión sobre la constitucionalidad del estímulo fiscal analizado se basa en que, la implementación del mismo se basa en fines extrafiscales, de forma específica y clara señala el juzgador y justifica la actuación del legislador en una figura: la formalidad en el comercio.

Esto es, a lo largo de los numerales que integran la ejecutoria, al referirse a la exposición de motivos del precepto reclamado en el amparo que originó la sentencia en comento, se hace referencia a que el fin de política fiscal que se busca es invitar a los pequeños contribuyentes y medianos empresarios a integrarse al mercado formal y al pago de las contribuciones; esto es integrarse a la formalidad.

En primer lugar, si específicamente esa es la finalidad de este estímulo, cabe señalar que no se trata de un fin propiamente extra fiscal, sino puramente fiscal, esto es, recaudar más ingresos para el Estado. Sin embargo, suponiendo sin conceder que el objetivo de este beneficio sea además de recaudar, integrar a los contribuyentes, personas físicas, en el sistema tributario general, mismo que generaría mayor certeza a los demás contribuyentes en la realización de actos comerciales. Los estímulos fiscales además de buscar un beneficio para el sujeto a quien van dirigidos, deben para considerarse justificados en fines extrafiscales, buscar que mediante su implementación el Estado, como rector en el desarrollo nacional, impulse, oriente, encauce, aliente o desaliente algunas actividades o usos sociales, pero no de manera subjetiva; sino por el contrario, condicionado a que la finalidad perseguida con ellos sea objetiva y no arbitraria ni caprichosa, que tome en consideración no solamente un tipo de

contribuyentes, sino que, analice, compare, y determine la situación global de los causantes de un tributo, para luego entonces, emitir una distinción entre ellos si procediere, e implementar el beneficio fiscal de manera justa. Esto es, respetando los principios de justicia fiscal que les sean aplicables cuando los estímulos incidan en los elementos esenciales de la contribución, como sucede en el Impuesto al Valor Agregado en el que el estímulo puede revestir la forma de crédito, pero cuyo significado real sea eliminar la carga tributaria total de un tipo de contribuyentes.

En el caso, tampoco compartimos el criterio de la Primera Sala al determinar que, el estímulo va dirigido a las personas físicas, por cuanto comparado con las personas morales se entiende que ambos tipos de sujetos pasivos gozan de naturaleza distinta. Generalizando de forma intrascendente que, asume o presupone que las personas morales desde su constitución tienen mayor capacidad económica que las personas físicas por contar con capital social. Sin que sea válido que se soslaye que así como las personas morales cuentan con un capital social desde su constitución, a su vez, tienen mayores cargas y deben hacer frente a erogaciones que las personas físicas no tienen. Con ello no quiero decir que considere que las personas físicas y personas morales se encuentran en una misma situación frente a la ley; sino que, lo que pretendo hacer valer es que, las razones esgrimidas en la ejecutoria de mérito, no tienen el alcance de justificar el tratamiento distinto que se otorga mediante la aplicación del estímulo fiscal que solo resulta aplicable a las personas físicas.

Igualmente justifica el juzgador el trato desigual que les otorga el estímulo reclamado al resto de los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, debido a que la naturaleza de sus operaciones, el volumen de sus ingresos o la forma de sus operaciones determinan la capacidad administrativa y contributiva, misma que resulta insuficiente para responder a las exigencias de la ley, al integrarse a un régimen general de tributación. Sin embargo, tampoco comparto este criterio, por cuanto, resulta un pronunciamiento general y subjetivo, puesto que es falso que la capacidad administrativa y económica de las personas físicas se defina por el volumen de sus ingresos o la forma de sus operaciones puesto que pierde de vista, que existen personas morales con ingresos similares o inferiores y actividades cuya naturaleza es idéntica a la de las personas físicas; sin embargo, los gastos y erogaciones sí pueden ser mayores. En esa tesitura la justificación aludida resulta insuficiente para motivar el trato desigual que es reconocido en la propia sentencia en estudio.

En los términos apuntalados, no podemos llegar al absurdo de justificar que todo estímulo fiscal que evidentemente estará dirigido a conseguir fines extrafiscales se califique de constitucional de antemano; sin que al efecto, en primer lugar el legislador haya hecho un análisis real y objetivo sobre el supuesto jurídico contenido en la norma de que se trate, una comparación de los sujetos a los que les será aplicable el estímulo y a los que no, pero que pueden encontrarse en una situación similar o análoga, pero sobre todo una justificación real sobre el beneficio general que debe prevalecer por encima del fin puramente fiscal.

En el caso, no basta con que tanto el legislador como ahora el juzgador haga referencia a que las personas físicas y las morales se encuentran en una

situación jurídica distinta, y que por lo tanto el tratamiento desigual está plenamente justificado; cuando la realidad es que, no existió un estudio comparativo entre ambos, e incluso señala la ejecutoria que, generalmente el patrimonio y los activos de las personas físicas son inferiores a los de las personas morales puesto que, éstas cuentan con un patrimonio o capital social desde su constitución; pero sin que al efecto, se haya pronunciado realmente sobre bases contundentes para llegar a dicha conclusión.

Sin embargo, la Sala mencionada, no toma en consideración que, al referirse a las personas físicas que anteriormente tributaban en el Régimen Intermedio y de Pequeños contribuyentes, se limita a una cantidad máxima de ingresos durante el ejercicio 2013; y que, como dichas personas físicas, a su vez, también hay personas morales que tienen esa cantidad de ingresos máximo, y que por ese hecho ya tiene una característica o situación común con las personas físicas. Además por cuanto no toma en consideración que el hecho de que una persona moral cuente con un capital social no evidencia una mayor capacidad económica puesto que, así mismo cuenta con erogaciones y gastos de diversa índole con los que no contarían las personas físicas.

Con esto, como señalé anteriormente, no pretendo igualar la naturaleza jurídica entre las personas físicas y las morales; lo único que trato de evidenciar es que la justificación en los fines extrafiscales no puede ser nunca subjetiva y generalizada; porque si así fuere, entonces cualquier motivo que “pretenda” incentivar un grupo de contribuyentes, se entendería como plenamente justificable. Y ello no debe ser así, sino que, por el contrario, la actuación del legislador no puede ser generalizada o caprichosa, sino que, debe cuidar los parámetros mínimos de constitucionalidad.

En efecto, y como se ha venido desarrollando, es una facultad del Estado a través del Poder Legislativo y en su caso del Ejecutivo la implementación de los estímulos fiscales con objetivos definidos, que represente en todo caso un beneficio económico y tributario para el contribuyente a quien le resulte aplicable. Sin embargo, también corresponde al Estado a través del Poder Ejecutivo y sus organismos auxiliares en la recaudación, quienes vigilen que la implementación del estímulo sea llevada a cabo de forma adecuada (finalidad directa); pero también que los objetivos o fines (extrafiscales) sean cumplidos.

Como señalamos en el apartado correspondiente a la naturaleza jurídica de los estímulos fiscales, son requisitos para su creación y aplicación, que se señale a qué tipo de contribuyentes va dirigido; la vigencia o temporalidad de su aplicación; pero sobre todo, los efectos económicos y fiscales que producirá; dichos efectos deben poder cuantificarse o medirse; a fin de comprobar su eficacia. Así lo ha determinado la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al citar:

“Esto último es importante para discernir el tipo de vigilancia que debe realizar el Estado, como en el caso, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que por naturaleza es diferente a las facultades de comprobación que, de manera general, tiene asignadas la citada entidad en el Código Fiscal de la Federación, destinadas a la fiscalización del universo de

contribuyentes obligados, de forma general, a tributar conforme lo marca el artículo 31, fracción IV, constitucional.

En efecto, la vigilancia o verificación que como servicio corresponde a la administración pública federal, por medio de la secretaría mencionada, será respecto de los contribuyentes particularmente beneficiados con el estímulo, durante el tiempo marcado en el decreto respectivo y sobre los efectos económicos y tributarios para los que fue creado”.²⁷

Es el caso que la crítica va más allá de tener una perspectiva distinta a la del juzgador, sino que, se basa en que la labor que realiza resulta autoritaria y ciega ante la aplicación de los principios de justicia tributaria que el poder constituyente reconoció en aras de proteger al contribuyente frente al abuso de las autoridades.

En efecto, a través de la consulta de diversas tesis, la mayoría de jurisprudencia, la Suprema Corte de Justicia de la Nación justifica la implementación de los estímulos fiscales, en las que reconoce una libertad absoluta del legislador para crear estímulos y beneficios fiscales a modo, dependiendo de lo que en ese momento consideren prioritario dentro de la política fiscal a seguir –esto sin tomar en cuenta las directrices e intereses de los partidos políticos-; pero sin que realmente expresen razones concretas, comparativas, medibles, y que justifiquen la implementación de “beneficios” fiscales, que realmente solo aminoran la carga fiscal temporalmente de ciertos contribuyentes; pero sin que se le exija, al propio legislador y a la autoridad hacendaria, que evidencien que dichas figuras jurídicas que no respetan (justificadamente) los principios constitucionales en materia tributaria funcionan de manera adecuada.

Llegaríamos entonces al absurdo de que el legislador pueda establecer cualquier clase de estímulo fiscal, que propicie tratamientos distintos en la mecánica de tributación entre los contribuyentes; debido a que cualquiera puede esgrimir razones sociales, económicas o culturales, y exponerlo de tal forma que, parezca que el beneficio que se obtendrá será mayor, cuando la realidad es que solamente mediante datos concretos, medición de parámetros, resultados preliminares, estudios que cumplan con requisitos científicos, entre otros, podrían llegar realmente a justificar algunos estímulos fiscales.

Estos criterios, solo abren la puerta para que continuamente se creen clases o grupos de contribuyentes beneficiados por estímulos fiscales, cuya justificación será en todo caso ilimitada porque lo único que se tiene que evidenciar en una “idea” o modelo de bienestar tributario común que deberá prevalecer sobre la determinación común del impuesto.

²⁷ Ejecutoria dictada en el amparo en revisión 158/2009. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, t. XXXI, marzo de 2010, p. 954.

VIII. CONCLUSIONES.

En los términos expuestos, debo precisar que, la resolución analizada contiene graves deficiencias de carácter técnico, resulta imprecisa y realiza un análisis ajeno a la realidad que actualmente impera en nuestro país, y considero resulta sí en una injusticia frente a las personas morales, de bajos ingresos y cuyas actividades se asemejan a los de las personas físicas que tributaban bajo el Régimen de Pequeños Contribuyentes y Régimen Intermedio; e indiscutiblemente a mi juicio sí resulta violatoria la disposición reclamada del principio de equidad tributaria.

Esto, por cuanto no realiza un estudio a profundidad del estímulo fiscal reclamado por las quejas, sino que, se limita a señalar que se trata de un crédito, cuando la realidad es que dicho crédito para ser aplicado requiere la inaplicabilidad de la tasa del tributo sobre la base gravable, igualmente impide la realización normal de la mecánica del tributo al impedir que como impuesto indirecto, sea trasladado el mismo al consumidor final, de modo que, el estímulo referido sí incide en los elementos del Impuesto al Valor Agregado.

Resulta entonces indiscutible que, al haber validado como constitucional el estímulo consistente en el no pago del Impuesto al Valor Agregado por parte de las personas físicas adeptas al régimen de incorporación fiscal, ello implica abrir la puerta para que cualquier idea de los legisladores que tenga como justificación subjetiva una finalidad de política fiscal o económica, sea considerada válida dentro de los parámetros de respeto a los principios constitucionales en materia tributaria. Evidenciando la mínima importancia que se le da al Estado de Derecho.

En esa tesitura, la resolución de la Suprema Corte de Justicia de la Nación deja al arbitrio de que los legisladores en ejercicio de sus funciones, puedan de forma discrecional y arbitraria reconocer o no los principios de justicia fiscal a los contribuyentes justificando su actuar en cualquier ideal de bienestar económico común que iría por encima del respeto individual a los derechos humanos fiscales. Existe entonces una desvalorización de los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad tributaria, que se origina en la falta del ejercicio judicial que corresponde a nuestros tribunales, pues perdieron de vista que en primer término se debe buscar siempre el respeto a los derechos fundamentales que fueron reconocidos por nuestra constitución, y que busca proteger al gobernado frente a las autoridades.

Por tanto, es un desacierto que la Suprema Corte de Justicia de la Nación tanto en el caso que nos ocupa, como en otros tantos en los que los contribuyentes han hecho reclamos a través del juicio de amparo²⁸ sobre violaciones a los principios constitucionales tributarios; resuelva que está impedida para revisar y tener injerencia constitucional en materias relacionadas con la política económica; en razón del principio de división de poderes; de modo

²⁸ Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Amparos en revisión 855/2014, 919/205, 1379/2015, 440/2016 y 738/2016.

que, deja al legislador en libertad de establecer y modificar nuestro sistema tributario a discreción.

IX. BIBLIOGRAFÍA.

Libros

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal Constitucional*. Ed. Themis, México, 2002.

DE JAIME SLAVA, José. DE JAIME MARÍN Ínigo. *Las claves de la nueva contabilidad para las pymes*. Editorial ESIC, España 2013.

DOMINGUEZ, Orozco Jaime, *Régimen y Aplicación Práctica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*. Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 3ª. Edición, 1982, p. 48.

DORANTES CHAVEZ, Luis Felipe. GOMEZ MARIN, Mónica E. *Derecho Fiscal*. Grupo Editorial Patria, México, 2014.

Enciclopedia Jurídica Mexicana. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Autónoma de México, Tomo VI, México, Porrúa, 2002, p. 572

GONZÁLEZ, Eusebio y PÉREZ DE AYALA, José Luis; *Derecho Tributario*; Tomo I, Ed. Plaza Universitaria, España, 1994, pag.171.

NICHOLSON, W. *Teoría Microeconómica, Principios básicos y aplicaciones*. Novena edición. Thomson South Westerrn. (2005)

Textos legales

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Tesis 1ª./J. 69/2018. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 61, diciembre de 2018, t. I, p. 127

Ejecutoria de la Tesis 1a. /J. 69/2017. *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Décima Época, t. I, Septiembre de 2017.

Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Amparos en revisión 855/2014, 919/205, 1379/2015, 440/2016 y 738/2016.

Ejecutoria de la tesis amparo en revisión 158/2009. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, t. XXXI, marzo de 2010, p. 954.

Ejecutoria de la Tesis P./J. 107/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, , Octubre de 2006, t. XXIV, p. 7.

Tesis 1a./J. 105/2011. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Septiembre 2011, T. XXXIV, p. 374.

Tesis. P./J. 41/97. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. V, p. 43, Junio 1997.

Artículos

CAMPUZANO GALLEGOS, Adriana Leticia, *Los principios de igualdad y equidad en materia tributaria: Una mirada desde la jurisprudencia*, Revista Especializada de Consulta Fiscal Puntos Finos. Mayo 2017, p. 93.

ESQUIVEL CAMACHO, Victorino. La figura del acreditamiento en el Impuesto al Valor Agregado. Centro de Estudios Superiores en materia de Derecho Fiscal y Administrativo.
<http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/lafiguradelacreditamientoenelimpuesto.pdf>

RIZO, Mario. *Principales Estímulos Fiscales en México*.
<https://elconta.com/2012/06/04/los-principales-estimulos-fiscales-en-mexico/>

SILVA MEZA, Héctor. Los Estímulos Fiscales. Revista de Investigación Jurídica Técnico profesional, Tribunal Federal de Justicia, Administrativa, p. 12.

Los Subsidios Agrícolas en los Países del TLCAN”, Centro de Estudios de las Finanzas Públicas (CEFP) de la H. Cámara de Diputados, Diciembre de 2007, pp. 12 y 13 (Cuadro “Subsidios Agropecuarios en los Países Miembros del TLCAN, 1998-2005”), en www.cefp.gob.mx/intr/edocumentos/pdf/cefp/cefp0952007.pdf,